



ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS

IX Seminário CARF

COORDENADORES

Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes,
Maria Cristina Mac Dowell, Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo
e Mônica Sionara Schpallir Calijuri



MINISTÉRIO DA
FAZENDA



AUTORES

Alexandre Evaristo Pinto

Carlos André Soares Nogueira

Cleberson Alex Friess

Daniel Ribeiro Silva

Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva

Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Francisco Javier Sánchez Gallardo

Francisco Marconi de Oliveira

Frederico Augusto Gomes Alencar

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Gustavo Busato

Héctor H. Juárez Allende

Heleno Taveira Torres

Henrique Nimer Chamas

Igor Mauler Santiago

João Batista Barros da Silva Filho

Jones Turatti

José Renato Pereira de Deus

Kátia Gómez de Matos

Laércio Cruz Uliana Junior

Leonam Rocha de Medeiros

Lucas Issa Halah

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Luis Henrique Marotti Toselli

Manoel Tavares de Menezes Netto

Marcos Roberto da Silva

Marcus Lívio Gomes

Maria Carolina Maldonado M. Kraljevic

Miriam Denise Xavier

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Paulo Henrique Silva Figueiredo

Rafael Taranto Malheiros

Ricardo Almeida Ribeiro da Silva

Rosaldo Trevisan

Semíramis de Oliveira Duro

Sonia de Queiroz Accioly

Tatiana Josefovicz Belisário

Thiago Buschinelli Sorrentino

Viviane Mara Enke



**ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
E ADUANEIROS**
IX Seminário CARF

COORDENADORES

Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes,
Maria Cristina Mac Dowell, Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo
e Mônica Sionara Schpallir Calijuri

MINISTÉRIO DA FAZENDA

Ministro de Estado da Fazenda
Fernando Haddad

Secretário Executivo
Dario Carnevalli Duriçan

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Presidente
Carlos Higino Ribeiro de Alencar

Vice-Presidente
Semíramis de Oliveira Duro

Coordenador-Geral de Gestão do Julgamento
Dário da Silva Brayner Filho

Presidentes de Seções de Julgamento
Fernando Brasil de Oliveira Pinto – 1ª Seção
Regis Xavier Holanda – 2ª Seção
Liziane Angelotti Meira – 3ª Seção

Coordenador de Gestão do Acervo de Processos
Frederico Augusto Gomes de Alencar

Coordenadora de Gestão Corporativa
Thatiany Mendes de Oliveira Santiago

BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO (BID)

Presidente
Ilan Goldfajn

Chefe da Divisão de Gestão Fiscal e Municipal
Emilio Pineda

Representante do Grupo BID no Brasil
Morgan Doyle

COORDENADORES LITERÁRIOS

Francisco Marconi de Oliveira (CARF)
Marcus Lívio Gomes (UERJ)
Maria Cristina Mac Dowell (BID)
Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo (BID)
Mônica Sionara Schpallir Calijuri (BID)

PROJETO E EDITORAÇÃO

Francisco Marconi de Oliveira
Coordenação do projeto

Paula Halfeld
Revisão

Heonir Valentim
Diagramação

CTP, impressão, acabamento e logística
Teixeira Impressão Digital e Soluções Gráficas

FICHA CATALOGRÁFICA

Estudos Tributários e Aduaneiros – IX Seminário CARF / Francisco Marconi de Oliveira ... [et al.],
Coordenador. Brasília: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 2024.

624 pág.
ISBN 978-65-87496-02-3 (versão digital)
ISBN 978-65-87496-03-0 (versão impressa)

1. Direito Tributário. 2. Direito Aduaneiro. 3. Seminários - Brasil. I. Oliveira, Francisco Marconi de. II. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Brasil). III. Título.

336.2 (81) E82t

Copyright © 2024 Banco Interamericano de Desenvolvimento. Esta obra está licenciada sob uma licença Creative Commons IGO 3.0 Atribuição-NãoComercial-SemDerivações (CC BY-NC-ND 3.0 IGO)

(<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/igo/legalcode>) e pode ser reproduzida com atribuição ao BID e para qualquer finalidade não comercial.

Nenhum trabalho derivado é permitido.

Qualquer controvérsia relativa à utilização de obras do BID que não possa ser resolvida amigavelmente será submetida à arbitragem em conformidade com as regras da UNCITRAL. O uso do nome do BID para qualquer outra finalidade que não a atribuição, bem como a utilização do logotipo do BID serão objetos de um contrato por escrito de licença separado entre o BID e o usuário e não está autorizado como parte desta licença CC-IGO.

Note-se que o link fornecido acima inclui termos e condições adicionais da licença.

As opiniões expressas nesta publicação são de responsabilidade dos autores e não refletem necessariamente a posição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do Banco Interamericano de Desenvolvimento, de sua Diretoria Executiva, ou dos países que eles representam.

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





ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS

IX Seminário CARF

COORDENADORES

Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes,
Maria Cristina Mac Dowell, Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo
e Mônica Sionara Schpallir Calijuri

AUTORES

Alexandre Evaristo Pinto	Leonam Rocha de Medeiros
Carlos André Soares Nogueira	Lucas Issa Halah
Cleberson Alex Friess	Ludmila Mara Monteiro de Oliveira
Daniel Ribeiro Silva	Luis Henrique Marotti Toselli
Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva	Manoel Tavares de Menezes Netto
Fernando Brasil de Oliveira Pinto	Marcos Roberto da Silva
Francisco Javier Sánchez Gallardo	Marcus Lívio Gomes
Francisco Marconi de Oliveira	Maria Carolina Maldonado M. Kraljevic
Frederico Augusto Gomes Alencar	Miriam Denise Xavier
Guilherme Adolfo dos Santos Mendes	Oswaldo Gonçalves de Castro Neto
Gustavo Busato	Paulo Henrique Silva Figueiredo
Héctor H. Juárez Allende	Rafael Taranto Malheiros
Heleno Taveira Torres	Ricardo Almeida Ribeiro da Silva
Henrique Nimer Chamas	Rosaldo Trevisan
Igor Mauler Santiago	Semíramis de Oliveira Duro
João Batista Barros da Silva Filho	Sonia de Queiroz Accioly
Jones Turatti	Tatiana Josefovicz Belisário
José Renato Pereira de Deus	Thiago Buschinelli Sorrentino
Kátia Gómez de Matos	Viviane Mara Enke
Laércio Cruz Uliana Junior	

SUMÁRIO

- 9** **PREFÁCIO**
Carlos Higino Ribeiro de Alencar
- 11** **APRESENTAÇÃO**
Francisco Marconi de Oliveira
- PARTE 1 – O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO**
- 19** **OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**
Igor Mauler Santiago
- 31** **A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA A PREVENÇÃO DE POTENCIAL LITÍGIO FISCAL E O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA**
Helena Taveira Torres
- 53** **PREVENÇÃO DOS LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS. UMA NOVA PROPOSTA. EFETIVIDADE DO CONSENSO AO TRIBUTO**
Ricardo Almeida Ribeiro da Silva
- 73** **A COMPATIBILIDADE ENTRE A (IN)DISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO E DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A CONSENSUALIDADE**
Marcus Lívio Gomes, Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva e Manoel Tavares de Menezes Netto
- 93** **EQUILÍBRIO ENTRE CONFORMIDADE, IMPOSIÇÃO E CONTENCIOSO: UMA PERSPECTIVA DE BOA GOVERNANÇA**
João Batista Barros da Silva Filho

121 A REVISÃO ADMINISTRATIVA DOS ATOS DA ADMINISTRAÇÃO
TRIBUTÁRIA NA ESPANHA
Francisco Javier Sánchez Gallardo

135 EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN ARGENTINA
Héctor H. Juárez Allende

157 O SISTEMA DE GESTÃO DO ACERVO CARF – CRIO
Frederico Augusto Gomes Alencar, Kátia Gómez de Matos e
Viviane Mara Enke

PARTE 2 - TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

175 EFEITOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DA DISTRIBUIÇÃO
ANTECIPADA DE LUCROS
Alexandre Evaristo Pinto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e
Francisco Marconi de Oliveira

"COMPENSAÇÃO" DE IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR EM
EXERCÍCIOS ANTERIORES
Paulo Henrique Silva Figueiredo

217 TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS DOS LUCROS
AUFERIDOS NO EXTERIOR: LIMITES PARA O DESCONTO DO
IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR
Carlos André Soares Nogueira e Daniel Ribeiro Silva

245 DISTINÇÕES ENTRE BENEFÍCIOS E DESONERAÇÕES DE ICMS E A
REPERCUSSÃO NA TRIBUTAÇÃO DO LUCRO
Gustavo Busato e Jones Turatti

287 INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSLL SOBRE SUBVENÇÕES FISCAIS:
PASSADO, PRESENTE E FUTURO NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF
Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

- 309** AS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS E O NOVO REGIME DA LEI Nº 14.789/2023
Rafael Taranto Malheiros
- 331** O ÁGIO FORMADO NOS INVESTIMENTOS DE PESSOAS JURÍDICAS BRASILEIRAS EM INVESTIDAS ESTRANGEIRAS
Lucas Issa Halah, Henrique Nimer Chamas e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes
- PARTE 3 - TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS**
- 353** TERCEIRIZAÇÃO X PEJOTIZAÇÃO: CARACTERIZAÇÃO DO SEGURADO EMPREGADO
Miriam Denise Xavier
- 377** DEFINIÇÃO DOS CRITÉRIOS DECISÓRIOS JUDICIAIS VINCULANTES AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF): O CASO DA “PEJOTIZAÇÃO” VS. TERCEIRIZAÇÃO
Thiago Buschinelli Sorrentino
- 409** RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA DECLARADOS COMO RECEITAS DE PESSOA JURÍDICA: POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS RECOLHIDOS
Leonam Rocha de Medeiros
- 445** EFEITOS DA RECLASSIFICAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO: APROVEITAMENTO DE PAGAMENTOS NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Sonia de Queiroz Accioly
- PARTE 4 - COMÉRCIO EXTERIOR E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS**
- 477** CREDITAMENTO DE PIS E COFINS NO REGIME NÃO CUMULATIVO: DESPESAS COM FRETES DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS
Semíramis de Oliveira Duro

- 495** PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS: POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO SOBRE FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA
Tatiana Josefovicz Belisário e José Renato Pereira de Deus
- 511** AS DESPESAS COM FRETE DE PRODUTOS ACABADOS NO CREDITAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E DA COFINS
Marcos Roberto da Silva
- 527** REVISÃO ADUANEIRA NA IMPORTAÇÃO: CONCEITO E LIMITES
Laércio Cruz Uliana Junior e Oswaldo Gonçalves de Castro Neto
- 557** CONSIDERAÇÕES SOBRE A “REVISÃO ADUANEIRA”
Rosaldo Trevisan
- 575** LIMITE TEMPORAL À PRODUÇÃO PROBATÓRIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)
Cleberson Alex Friess e Francisco Marconi de Oliveira
- 601** EFEITOS DO VOTO DE QUALIDADE NA COBRANÇA DE MULTAS: MUITAS DÚVIDAS E POUCAS RESPOSTAS
Luis Henrique Marotti Toselli



PREFÁCIO

Ao chegarmos ao CARF, no início de 2023, logo percebemos a importância da participação do Colegiado nas discussões em torno de temas que, de alguma forma, contribuem para o aperfeiçoamento do debate tributário e aduaneiro no país. Uma iniciativa nesse sentido foi promovida em abril daquele ano, com a realização exitosa do Seminário de Direito Tributário: Caminhos para Redução da Litigiosidade, em parceria com a Universidade Federal do Ceará (UFC). Mas ainda havia um grande desafio a enfrentar: organizar, com a pequena equipe do órgão, a nona edição do Seminário CARF, evento consolidado como um dos mais importantes neste campo de estudo.

O trabalho foi possível graças ao imprescindível apoio da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (Enfam), do Conselho da Justiça Federal (CJF) e do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), que gentilmente cederam espaços, pessoas e recursos para que o encontro pudesse ser realizado. E graças à disponibilidade dos coordenadores científicos do evento, o auditor-fiscal Francisco Marconi de Oliveira, o professor Marcus Lívio Gomes e as especialistas do BID Maria Cristina Mac Dowell, Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo e Mônica Sionara Schpallir Calijuri.

O IX Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, ocorrido nas instalações da Enfam, contou com convidados presenciais e foi transmitido pelos canais de comunicação do CARF para toda a sociedade brasileira. Nos painéis de debates, renomados palestrantes nacionais e internacionais discutiram os rumos e os desafios do contencioso administrativo fiscal brasileiro. Nos fóruns internos, conselheiros do CARF debateram temas controversos em julgamento no Colegiado.

Esta publicação reúne as discussões realizadas sobre esses dois blocos temáticos: o modelo do contencioso fiscal e a sua jurisprudência. Tanto os temas jurídicos como os que tratam do presente e futuro do contencioso, das experiências internacionais e da Reforma Tributária estão bem representados nesta coletânea, que ficará disponível com livre acesso para consulta na Biblioteca Digital do CARF.

Oportunamente, cabe salientar que os debates, os estudos e as observações, inclusive os relacionados às experiências internacionais, contribuíram significativamente para as recentes transformações ocorridas no CARF. Algumas destas, de forma transversal, abordadas neste livro, exercerão, qualitativa e quantitativamente, um impacto expressivo no Colegiado.

Dentre essas transformações, citamos a publicação do Novo Regimento Interno do Conselho, reformulado para dar mais celeridade e transparência aos julgamentos, bem como para ampliar o direito de defesa do contribuinte. Vale mencionar também os investimentos em tecnologia que visam conferir agilidade aos julgamentos e mitigar riscos e custos das atividades, como a criação dos plenários virtuais e o desenvolvimento de ferramentas com aplicações de inteligência artificial (IA). A primeira medida possibilitará um direito de defesa mais amplo, em especial aos contribuintes que não teriam condições de custear o deslocamento de advogados para participarem de sessões presenciais no Colegiado. A outra trará impactos significativos para o CARF e os contribuintes na solução dos litígios fiscais.

Por fim, prestigiando as autoras que colaboram nesta coletânea, não poderíamos deixar de evidenciar uma questão muito importante que surgiu para corrigir uma distorção histórica: a regulamentação de gênero para o preenchimento de vagas de conselheiros, tema sensível para a sociedade e para a Administração Pública. Esse avanço se soma às sucessivas transformações ocorridas ao longo dos 98 anos de existência do CARF, incluindo-se os Conselhos que o antecederam, com o fim de assegurar a equidade e a dignidade, fomentar a transparência, aprimorar a previsibilidade e a celeridade nos trâmites processuais e ampliar a segurança jurídica para o contribuinte.

Carlos Higino Ribeiro de Alencar
Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



APRESENTAÇÃO

As coletâneas de Estudos Tributários e Aduaneiros nasceram da necessidade de registrar os conhecimentos técnico e teórico de renomados palestrantes e especialistas que participaram dos seminários do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), iniciados em 2010. Naquela época, inaugurou-se o projeto de gestão do conhecimento com o objetivo de debater com a sociedade temas afetos ao contencioso administrativo fiscal brasileiro.

A iniciativa resultou no I Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, que reuniu na extinta Escola de Administração Tributária (Esaf) aproximadamente quarenta autoridades públicas e ilustres pesquisadores de diversas universidades e de segmentos públicos e privados. Na ocasião, o Tribunal Administrativo passava por uma ampla reforma de estrutura que unificava os extintos Conselhos dos Contribuintes. O desafio da época, contado em detalhes no livro *CARF: 85 anos*, disponível no site do órgão, era racionalizar e modernizar a estrutura administrativa do julgamento sem perder a experiência técnica e a cultura organizacional, favorecendo a aproximação com a sociedade. Tempos depois, esse desafio era traduzido na seguinte expressão: “Orgulho do passado, renovação no presente, confiança no futuro”.

Daquela edição, passaram-se catorze anos e nove Seminários CARF, a maioria deles acompanhados de publicações como esta, nas quais tivemos o privilégio de compartilhar a coordenação.

Nesta edição, os artigos englobam praticamente toda a temática do evento ocorrido em 2023, incluindo os temas do Fórum Interno de Debates assinados por Conselheiros das três áreas (Seções) de julgamento do Tribunal.

A coletânea está dividida em quatro partes.

A primeira delas trata do contencioso administrativo tributário e aduaneiro e se inicia com uma análise dos possíveis impactos decorrentes da Reforma Tributária, destacando fragilidades que não foram corrigidas ao longo do tempo e as perspectivas do contencioso tributário administrativo no contexto pós-reforma. Em seguida, há uma excelente abordagem sobre a transação tributária na prevenção de potencial litígio fiscal e o princípio da eficiência administrativa. O artigo seguinte defende a necessidade do diálogo para a formação de consensos entre fiscos e contribuintes, trazendo para o debate experiências nacionais e estrangeiras, mas sem a mera importação de “modelos alienígenas de difícil digestão institucional”. A seguir, outra exposição busca demonstrar como se construiu a compatibilidade entre a indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário e a consensualidade, elencando propostas para a resolução de conflitos, inclusive a cobrança judicial. Numa abordagem mais gerencial, voltada à boa governança, o artigo posterior procura demonstrar o equilíbrio entre conformidade, imposição e contencioso. Na sequência, são apresentados os relatos das experiências internacionais da Espanha e Argentina. O primeiro deles aborda a revisão administrativa dos atos da administração tributária na Espanha; o segundo, escrito em língua pátria do autor, apresenta o modelo do El Tribunal Fiscal de La Nación Argentina. Ao final do bloco, há uma exposição sobre o Sistema de Gestão do Acervo do CARF (CRIO), que é a principal ferramenta de gestão do acervo de processos administrativos no órgão e que vem imprimindo maior segurança, impessoalidade e racionalidade no trato do acervo em julgamento no Colegiado.

Os três blocos seguintes – segunda, terceira e quarta partes – contêm discussões sobre temas em julgamento no CARF ou estudos sobre o processo administrativo fiscal.

A segunda parte concentra basicamente temas relacionados à compensação de tributos e aos benefícios fiscais, apreciados na 1ª Seção de Julgamento do CARF. Mais detalhadamente, em relação à compensação, disserta-se sobre: a tributação das pessoas jurídicas, englobando os efeitos tributários decorrentes da distribuição antecipada de lucros com base nos precedentes do Tribunal Administrativo; a utilização dos impostos pagos no exterior por sociedades objeto de investimento por parte de pessoas jurídicas

situadas no Brasil na apuração dos tributos nacionais incidentes sobre a renda, em especial o aproveitamento dos impostos pagos em anos-calendários anteriores que não puderam ser deduzidos na apuração realizada no Brasil em decorrência das limitações legais; e a tributação em bases universais quanto ao desconto do imposto sobre a renda pago no exterior na apuração das bases de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), levando-se em conta a impossibilidade de compensação na legislação pátria do saldo de imposto pago no exterior, bem como a possível formação de saldo negativo. Em relação aos benefícios fiscais, um dos artigos trata da distinção entre benefícios e desoneração do ICMS e a repercussão na tributação do lucro, buscando demonstrar que a legislação federal sempre tratou da contabilização e da possibilidade de não tributação, pela pessoa jurídica, dos acréscimos de lucro ou de patrimônio decorrentes de benefícios fiscais recebidos de entes públicos. Os dois artigos seguintes, por sua vez, fazem uma análise da jurisprudência do Colegiado. O primeiro inclui as controvérsias do passado e do presente em torno da tributação das subvenções fiscais no IRPJ e na CSLL e as prováveis questões advindas do novo regime tributário das subvenções fiscais, instituído pela Lei nº 14.789, de 2023. O segundo restringe-se às alterações substanciais no regime anterior promovida pela lei. Esta segunda parte é finalizada com um artigo que aborda a questão do ágio gerado nos investimentos de empresas brasileiras em empresas estrangeiras. Os autores, neste tema, identificam na doutrina e jurisprudência administrativa quatro aspectos particulares aos investimentos em sociedades-alvo situadas no exterior, sob os quais poderia ser questionado o aproveitamento fiscal do ágio.

A terceira parte da coletânea abrange os temas da 2ª Seção de Julgamento. Os dois primeiros artigos abordam a contribuição destinada ao custeio previdenciário, discutindo, mais especificamente, os limites da “terceirização” versus “pejotização”. Ambos, com enfoques distintos, tratam de casos práticos analisados sob a luz da jurisprudência do CARF e do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Os dois últimos artigos desta terceira parte tratam dos efeitos da reclassificação de negócio jurídico em relação ao aproveitamento dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica no lançamento de ofício, quando há reclassificação de rendimento de pessoa física declarado como receita de pessoa jurídica. Os textos analisam situações fáticas decorrentes da mudança de interpretação jurídica.

A quarta parte do livro está voltada para a tributação do comércio exterior e as contribuições sociais, temas de abrangência da 3ª Seção de Julgamento. Os três primeiros artigos tratam especificamente da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), analisando a jurisprudência do CARF no tocante à possibilidade de creditamento das contribuições no regime não cumulativo das despesas com frete, seja no direito ao crédito das contribuições sobre os gastos com frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, seja no que concerne às despesas de fretes nas operações de transporte de insumos. O quarto e o quinto artigos tratam da revisão aduaneira. Um deles examina os efeitos que podem ser gerados ao contribuinte em relação ao erro de direito e fato após a parametrização da carga nos canais amarelo, vermelho ou cinza. O outro detalha os conceitos e as especificidades aduaneiras desde a origem, com destaque para os tratados e as adaptações da legislação pátria às práticas internacionais relacionadas com gestão de risco, seletividade e fluidez do comércio, presentes em tratados da OMC e da OMA, e os impactos nacionais na evolução do tema. O sexto artigo explora uma pesquisa efetuada com base em decisões do CARF que permitiu traçar um panorama a respeito da juntada extemporânea da prova no âmbito do Conselho, buscando identificar, com dados estratificados, a existência de aspectos convergentes que levam os colegiados a atenuar a preclusão probatória. Finalmente, o último artigo desta parte tem por escopo a alteração do Decreto nº 70.235, de 1972, promovida em 2023, que determinou a exclusão das multas na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo chamado “voto de qualidade”.

Além de expressar satisfação com os frutos deste trabalho, cumpre reverenciar aqui os demais coordenadores envolvidos nas atividades e ressaltar a importância de sua participação neste desafio. As senhoras Maria Cristina Mac Dowell, Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo e Mônica Sionara Schpallir Calijuri, consultoras e especialistas do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), também coordenadoras científicas do IX Seminário CARF e desta obra, debruçaram-se com afinco na elaboração dos temas do evento e na compilação dos artigos desta coletânea. Suas extensas agendas não as impediram de dedicar tempo e atenção especial ao projeto e exercer papel fundamental na materialização deste livro. O professor

Marcus Lívio Gomes, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), já é veterano na empreitada, emprestando seus valiosos conhecimentos ao CARF. Acompanha-nos desde a segunda edição do Seminário CARF e, mais uma vez, concedeu-nos a honra de integrar a comissão científica do evento e, também, desta obra, fruto da parceria com o BID.

Cabe, ainda, oportunamente, expressar a gratidão de todos nós que compusemos a coordenação científica do Seminário e desta coletânea: ao senhor Presidente do CARF, por nos ter confiado sistematizar tão relevante obra para o Tribunal; aos senhores Emilio Pineda e Morgan Doyle, do BID, pelo indispensável apoio para que este trabalho fosse concretizado; aos autores, que se propuseram contribuir intelectualmente nesta empreitada; e a Heonir Valentim e Paula Halfeld, responsáveis pela diagramação e revisão, que trabalharam intensamente para corrigir nossos deslizes de redação e dar beleza à obra.

Nosso desejo é que os estudos aqui propostos sirvam para o aprimoramento do contencioso administrativo federal e para a inspiração de outras instâncias, bem como auxiliem na identificação dos desafios atuais e emergentes com foco na resolutividade dos litígios tributários e aduaneiros.

Uma boa leitura a todos!

Francisco Marconi de Oliveira

PARTE 1

O CONTEÚDO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO





OS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

IGOR MAULER SANTIAGO

Mestre e doutor em Direito Tributário pela UFMG. Conselheiro da Fiesp, da Associação Comercial de São Paulo e da Fecomércio/SP. Advogado.

Resumo: O artigo demonstra a dignidade constitucional do contencioso tributário administrativo no Brasil, traça o cenário atual da matéria, destacando fragilidades que não foram corrigidas ao longo do tempo, e analisa as perspectivas do contencioso tributário administrativo no contexto pós-reforma tributária (EC nº 132/2023), seja quanto aos tributos por ela unificados, seja quanto àqueles que permanecerão na competência privativa de cada ente federado.

Palavras-chave: CARF; CBS; Comitê Gestor; contencioso administrativo tributário; CSRF; IBS.

Abstract: *The article emphasizes the constitutional status of the administrative tax litigation in Brazil, draws its present scenario pointing the problems that were not solved throughout the years, and analyzes the perspectives for administrative tax litigation to be established after the 2023 tax reform (Constitutional Amendment 132), either for the taxes it unifies or for those that remain under the exclusive competence of the Union, the States and the Municipalities.*

Keywords: CARF; CBS; Comitê Gestor; administrative tax litigation; CSRF; IBS.

SUMÁRIO: 1. Questão preliminar: a imprescindibilidade do processo administrativo na dinâmica tributária brasileira; 2. O quadro atual do contencioso administrativo tributário e sugestões para o seu aprimoramento; 3. O direito material pós-reforma tributária; 4. Administração e contencioso administrativo da CBS e do IBS; 5. Conclusão; Referências.

1. QUESTÃO PRELIMINAR: A IMPRESCINDIBILIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO NA DINÂMICA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

O processo de execução traduz-se em atos materiais voltados a constranger o devedor ao cumprimento da obrigação, exigindo por isso mesmo elevado grau de certeza quanto à existência e ao objeto desta. Na execução de título executivo judicial (ora denominada “cumprimento de sentença”), essa certeza advém do fato de que o acerto da dívida foi realizado em processo contraditório perante o Poder Judiciário, com todas as garantias de que este se reveste.

Na execução de título extrajudicial, em regra essa certeza advém da participação voluntária do devedor na constituição do título executivo (cheque, contrato com duas testemunhas etc.). Tal consentimento normalmente não existe – salvo nos casos de confissão de dívida – na formação do título executivo manejado pela Fazenda Pública (a certidão de dívida ativa – CDA), sendo a sua falta suprida pela abertura de oportunidade ao particular para impugnar administrativamente o lançamento, o qual só ao fim deste processo adquirirá a presunção de liquidez e certeza imprescindível ao processo de execução.

Na lição de Ronaldo Cunha Campos, a estruturação desse processo de revisão do lançamento “gera a presunção do caráter infundado desta resistência quando repelida ao final do procedimento”, presunção na qual “se estriba a lei para afastar o consenso como requisito do acerto da obrigação tributária” (Campos, 1978, p. 120-121).

Na mesma linha, e tratando especificamente do coobrigado, registra Hugo de Brito Machado Segundo que, “para que um sócio ou administrador seja inserido no corpo de uma certidão de dívida ativa (CDA), é preciso que tenha havido a prévia apuração de sua responsabilidade tributária, no âmbito de um processo administrativo”. E conclui: “Não é possível simplesmente acrescentar seu nome ao documento, quando da confecção deste, sem que isso seja o reflexo do que se apurou no âmbito do processo administrativo, do qual a CDA deve ser apenas o espelho” (Segundo, 2015, p. 232).

A imprescindibilidade do processo administrativo – melhor dizendo: da intimação para defesa administrativa – é confirmada em diversos contextos pelo STJ. É conferir, entre tantas outras decisões:

[...] 6. O lançamento realizado sem que o sujeito passivo tenha sido regularmente notificado configura cerceamento do direito de defesa no procedimento administrativo fiscal, tendo como consequência a não constituição definitiva do crédito tributário que embasou a CDA. [...] (2ª Turma, AgRg no AREsp. nº 649.835/RS, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 25.03.2015)

[...] 11. A inscrição em dívida ativa, de onde se origina a posterior extração da Certidão que poderá ser levada a protesto, decorre ou do exaurimento da instância administrativa (onde foi possível impugnar o lançamento e interpor recursos administrativos) ou de documento de confissão de dívida, apresentado pelo próprio devedor (e.g., DCTF, GIA, Termo de Confissão para adesão ao parcelamento etc.).

12. O sujeito passivo, portanto, não pode alegar que houve ‘surpresa’ ou ‘abuso de poder’ na extração da CDA, uma vez que esta pressupõe sua participação na apuração do débito. [...] (2ª Turma, REsp. nº 1.126.515/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 16.12.2013)

[...] 2. Insere-se nas garantias da ampla defesa e do contraditório a notificação do contribuinte do ato de lançamento que a ele respeita. A sua ausência implica a nulidade do lançamento e da Execução Fiscal nele fundada. [...] (1ª Turma, REsp. nº 1.073.494/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 29/9/2010)

Dados apresentados em painel do IX Seminário CARF, ocorrido em Brasília no dia 9 de novembro de 2023, revelam que, em 2013, 2014 e 2017 (anos selecionados para excluir o período de influência da Operação Zelotes e nos quais vigorava o voto de qualidade pró-Fisco), 56% dos valores discutidos no CARF foram exonerados – a demonstrar a total inviabilidade de se levarem diretamente à execução os débitos tais como lançados pela fiscalização. Bem por isso, o contencioso administrativo em duplo grau foi reputado pelo STF como direito fundamental do contribuinte (Pleno, RE nº 389.383/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 29.06.2007).

2. O QUADRO ATUAL DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E SUGESTÕES PARA O SEU APRIMORAMENTO

Os tribunais administrativos tributários estão em crise. No âmbito federal, o CARF – apesar de sua decantada qualidade técnica – tem funcionado aos soluços, primeiro sacudido pela Operação Zelotes e depois por greves, por liminares que impõem ou impedem o julgamento de casos ou alteram o seu resultado e por vicissitudes outras. No plano estadual, reina a entropia, cada estrutura tendo regras próprias de composição e funcionamento. O mesmo vale para os municípios – ou melhor, para a minoria deles que mantém algum órgão do gênero.

A solução passaria pela edição de uma lei complementar de normas gerais em matéria de processo tributário administrativo para uniformizar questões fundamentais como: os critérios de seleção dos julgadores; a sua remuneração (com igualdade de direitos entre os indicados do Fisco e da sociedade); a composição dos órgãos julgadores (inclusive critérios de acesso às câmaras superiores); a duração do mandato e as regras de recondução (os dois últimos pontos para impedir a vinculação entre votos pró-Fisco e recondução); a nomenclatura, os prazos e as condições de admissibilidade dos recursos; o tratamento do empate e tantas outras.

O mesmo diploma poderia submeter a câmaras especializadas dos tribunais administrativos estaduais os processos dos municípios sem condições ou interesse para, atendendo àqueles requisitos mínimos, criar a sua própria estrutura de julgamento. A sistemática, semelhante à adotada nos tribunais de contas (CF, art. 31, §§ 1º e 4º), não atentaria contra o federalismo. Basta notar que teria aplicação subsidiária, visando a efetivar, diante da omissão do poder público, o direito fundamental de acesso à jurisdição administrativa. Repetindo: o município poderia facilmente subtrair-se à instância revisora estadual, desde que instituísse a sua, na forma da lei.

Quanto à composição dos tribunais, temos que a forma paritária – com metade dos integrantes indicados pelo Fisco e metade pelos contribuintes – não é um dogma, podendo-se perfeitamente admitir julgadores profissionais recrutados em concurso específico, à condição de que organizados em

carreira apartada da fiscalização e dotados de garantias de imparcialidade similares às outorgadas ao Judiciário.

A manter-se o modelo paritário, que é a nossa tradição, três pontos merecerão cuidado. Primeiro, o resguardo da efetiva paridade, vedando-se o funcionamento de câmaras desequilibradas.

Segundo, a prevenção de conflitos de interesses no espírito dos julgadores. Para os representantes da sociedade, evitam-se os conflitos de interesses proibindo-se que atuem como advogados. A incompatibilidade trazida pelo art. 28, II, do Estatuto da OAB passou a ser aplicada de forma literal pelo Conselho Federal da OAB apenas em 2015, e mesmo assim só para o CARF – mantendo-se a interpretação anterior (mero impedimento para advogar contra o ente a que servem) para os membros dos demais tribunais administrativos.

O tema suscita paixões, mas aplaudimos a nova orientação e predicamos a sua extensão aos estados e municípios, sem nenhum demérito aos advogados que, seguindo a orientação do Conselho Federal, atuaram ou – nos tribunais locais – continuam a atuar como julgadores. A crítica é à regra (ou a uma certa interpretação dela), e não às pessoas que a observam. E nada tem que ver com suspeitas de corrupção, para as quais o tratamento é policial, mas sim com o ganho de eficiência decorrente da dedicação exclusiva de todos os julgadores ao tribunal e, principalmente, com o imperativo de transparência, hoje muito mais rigoroso do que outrora.

Para os representantes do Fisco, evitam-se conflitos de interesses impedindo-se que tenham participação nos valores sobre os quais decidem. A vedação existe para o Judiciário (CF, art. 95, parágrafo único, II) e deve, pelas mesmíssimas razões – moralidade e imparcialidade –, ser estendida aos juízes administrativos.

O terceiro tema refere-se ao tratamento do empate. Pensamos que a solução atual é inadequada, seja por vulgarizar um mecanismo – o voto de minerva do presidente – concebido para resolver a igualdade acidental em cortes com número ímpar de assentos, seja por estimular o alinhamento automático dos conselheiros do Fisco nos casos de vulto. Inverter o critério, como fez a Lei nº 13.988/2020 – na qual não vislumbrávamos inconstitucionalidade formal ou material –, mantém o problema, apenas transferindo o benefício para o outro lado.

Melhor será eliminar o voto dobrado para qualquer das partes. Em caso de empate, ter-se-ia a eliminação de todas as multas, por aplicação do princípio *in dubio pro reo* (CTN, art. 112), mas se conservariam o tributo e os juros, cuja exigibilidade ficaria suspensa até a sentença de 1º grau, desde que o contribuinte ajuizasse ação anulatória em até 60 dias do fim do processo administrativo¹. O juiz seria o desempatador, após ampla instrução e completa cognição. Se a sentença fosse de procedência, o débito continuaria suspenso até eventual decisão contrária das instâncias superiores, quando teria de ser garantido. Se a sentença fosse de improcedência, o débito teria de ser garantido de imediato, prosseguindo-se a partir de então nos ritos da execução fiscal e dos respectivos embargos.

Duas observações finais: qualquer modelo, paritário ou não, repele o recurso hierárquico ao secretário da Fazenda ou autoridade equivalente. Ofende o contraditório e o *due process* atribuir-se a apenas uma das partes, encerrado o debate no âmbito de órgão técnico, a faculdade de suscitar a decisão política de autoridade que chefia os órgãos de arrecadação.

E convém, em face da elevada sofisticação das questões processuais e de mérito discutidas nos tribunais administrativos, exigir que o particular seja sempre representado por advogado (alteração do art. 1º do Estatuto da OAB), para maior benefício do próprio contribuinte e para – com a garantia da qualidade técnica dos debates – tirar-se o máximo proveito dessa instância, desafogando-se na medida do possível o Poder Judiciário.

As reflexões acima continuam relevantes no contexto posterior à aprovação da reforma tributária (EC nº 132/2023), seja porque podem em parte ser transplantadas para o contencioso que se estruturará em torno da Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS e do Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, seja porque União, estados e municípios manterão a sua autonomia atual – e os seus sistemas de contencioso tributário administrativo – quanto aos tributos não unificados.

¹ A sugestão é atendida apenas em parte pelas novas regras do Decreto nº 70.235/1972 (inseridas pela Lei nº 14.689/2023) que – em caso de decisão favorável à Fazenda pelo voto de qualidade – excluem as multas (incondicionalmente) e os juros de mora (caso o sujeito passivo se manifeste pelo pagamento em 90 dias), mas sem manter a suspensão da exigibilidade do principal e dos juros até a sentença de 1º grau, quando o contribuinte opta por judicializar a questão.

3. O DIREITO MATERIAL PÓS-REFORMA TRIBUTÁRIA

Uma mirada no direito material pós-reforma se impõe, pois é sobre ele que versará o novo contencioso: a contribuição federal (CBS) e o imposto estadual-municipal sobre bens e serviços (IBS) serão criados pela mesma lei complementar (artigos 156-A, *caput*, e 195, § 15) e estarão sujeitos às mesmas regras sobre fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; imunidades; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; regras de não cumulatividade e de creditamento (art. 149-B, *caput*).

Isso aumentará a necessidade de harmonia hermenêutica: se hoje cada ente aplica as suas próprias leis e regulamentos, no futuro os três níveis seguirão a mesma lei, e os estados e municípios se submeterão a um único regulamento e às diretrizes interpretativas do Comitê Gestor (art. 156-B, I).

Ocorre que esse sistema, com os demais tributos que prevê – como o Imposto Seletivo – IS (art. 153, VIII), a CIDE-Zona Franca de Manaus (ADCT, art. 92-B, § 1º) e a contribuição para infraestrutura e habitação (ADCT, art. 136) –, coexistirá por alguns anos com o atual.

Em 2026, o IBS estadual (mas não o municipal) será cobrado à alíquota de 0,1%, e a CBS a 0,9%, sendo ambos compensáveis com o PIS/Cofins, admitida a dispensa do seu pagamento, com imposição apenas das obrigações acessórias, a título de teste (ADCT, art. 125). Em 2027, ter-se-á a transição federal completa, extinguindo-se o IPI e o PIS/Cofins e impondo-se a CBS, o IS e a CIDE-ZFM por suas alíquotas integrais (ADCT, art. 126).

Já a transição estadual-municipal será mais lenta: em 2027 e 2028, o IBS estadual e municipal será cobrado à alíquota de 0,05% para cada, com redução da alíquota da CBS em 0,1% (ADCT, art. 127). De 2029 a 2032, haverá redução das alíquotas do ICMS e do ISS a 9/10, 8/10, 7/10 e 6/10, respectivamente, cobertas pelo correspondente aumento do IBS estadual e municipal. Só em 2033 o ICMS e o ISS serão extintos, e o IBS chegará às suas alíquotas plenas (ADCT, artigos 128 e 130, II e III).

E mais: a convivência entre os sistemas atual e reformado se estenderá para muito além de 2033, seja porque os fatos geradores ocorridos em dezembro de 2032 poderão ser autuados até 31 de dezembro de 2038 (caso haja acusação de fraude), seja pela natural demora dos processos tributários

administrativos atualmente em estoque e daqueles que decorrerão de futuros lançamentos de ICMS e ISS.

4. ADMINISTRAÇÃO E CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DA CBS E DO IBS

A CBS será fiscalizada, lançada e cobrada pela União (art. 195, V). O IBS, pelos estados e municípios, na forma de lei complementar, permitidos a delegação e o compartilhamento de competências entre esses dois entes locais (art. 156-B, § 2º, V). Salvo indesejadas – mas absolutamente inevitáveis – divergências de regulamentação (regulamento único do IBS x regulamento da CBS) e de interpretação, toda pretensa infração atingirá da mesma maneira as três esferas de governo.

A tendência é que o fiscal estadual ou municipal autue o IBS para ambos os entes (uma vez regulamentada a delegação de competências), e que haja um aprimoramento dos mecanismos de troca de informações com a União – instrumento tradicional previsto no art. 199 do CTN. Isso é o que decorre do art. 156-B, § 6º, da Constituição, segundo o qual o Comitê Gestor, a RFB e a PGFN “compartilharão informações” relativas ao IBS e à CBS e “atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos”. Harmonização mandatária, mas que não autoriza a usurpação pela União de competências administrativas quanto ao IBS – ou vice-versa.

Indo além, dispõe o § 7º que o Comitê Gestor e a RFB “poderão implementar soluções integradas para a administração e cobrança” de ambos os tributos. Aqui, sim, parece possível cogitar de autuações conjuntas de IBS e CBS, valendo notar que o uso da forma verbal “poderão” deixa claro que isso depende da livre concordância (discricionariedade) dos dois órgãos referidos, não tendo a Constituição chegado a impor a unificação, como impôs a harmonização – ou antes, a implementação de esforços de harmonização, pois esta é o resultado de um processo em que comparecem partes revestidas de idêntica dignidade federativa.

Lei complementar disporá sobre o processo administrativo do IBS (art. 156-A, § 5º, VII) e poderá prever a integração deste com o relativo à CBS (art. 156-B, § 8º). Diz ainda a PEC que caberá ao Comitê Gestor do IBS “decidir” o

respectivo contencioso administrativo (art. 156-B, III), expressão que causa alguma espécie.

De saída, porque não há indício de que o Comitê será paritário – o que, embora não obrigatório, como dito acima, é da nossa tradição e tem permitido um razoável equilíbrio nas decisões. E depois porque dificilmente um só órgão poderia dar conta do serviço hoje executado por todos os tribunais administrativos estaduais e municipais somados. Nem mesmo os ganhos de agilidade proporcionados pelo processo eletrônico, pelo plenário virtual assíncrono (desaconselhável em ambientes informais como os Conselhos, em que os esclarecimentos “pela ordem” prestados da tribuna são tão recorrentes e tão decisivos) e pelo preocupante uso da inteligência artificial na preparação de decisões parecem viabilizar essa superinstância – que, ademais, seria única, contrariando o entendimento do STF sobre a obrigatoriedade do duplo grau.

Tomando por certo que o contencioso da CBS continuará a cargo das DRJs e do CARF, permitimo-nos imaginar um cenário diferente em relação ao IBS, cuja revisão ficaria a cargo da estrutura de jurisdição administrativa do ente que tiver lavrado a autuação (estado ou município, em qualquer caso decidindo quanto às parcelas do outro), com recurso especial:

- i. para o Comitê Gestor, desde que dotado de uma câmara paritária de julgamento; ou
- ii. implementando a completa integração prevista no art. 156-B, § 8º, para a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CSRF); ou ainda
- iii. para um colegiado misto a ser criado por lei complementar, composto de integrantes do primeiro e da segunda, representando o Fisco federal (25%), os Fiscos estaduais e municipais (25%) e os contribuintes (50%).

A primeira solução tem o inconveniente de manter dois órgãos estanques para dar a última palavra sobre a interpretação administrativa da mesma lei, com os riscos de contradição daí decorrentes. As duas outras solucionam essa aporia, com maior praticidade (eis que se aproveita uma estrutura já existente) ou com maior atenção ao equilíbrio federativo.

Qualquer que seja a opção adotada pelo legislador, cabe aproveitar a ocasião para enfrentar as questões apontadas no item 2 do presente estudo, não só para o processo administrativo dos novos tributos sobre o consumo (CBS, IBS, IS, CIDE-ZFM e contribuição para infraestrutura e habitação – ironicamente, em quantidade idêntica aos atuais!), mas para todo o sistema tributário.

No futuro, caso algum dia o ambiente do contencioso administrativo fiscal entre em equilíbrio, poder-se-á retomar a ideia de sua maior integração com a esfera judicial, tal como previsto pela EC nº 7/1977, que nunca saiu do papel².

5. CONCLUSÃO

O contencioso administrativo tributário, malgrado a sua qualificação pelo STF como direito fundamental do contribuinte, tem merecido um tratamento bastante insatisfatório do legislador.

A reforma tributária, com a unificação de tributos e a inclusão de regras sobre o processo administrativo diretamente na Constituição, pode ser um catalisador para as evoluções que há muito são necessárias, a aplicarem-se não só no contencioso da CBS e do IBS, mas também naquele relativo aos demais tributos não fundidos, que continuará submetido aos órgãos atuais.

As possibilidades que se apresentam são muitas, cada qual naturalmente com vantagens e senões para um ou outro polo da relação tributária, sendo imprescindível que de sua formatação participem com igual peso Fiscos, julgadores administrativos, sociedade civil, advocacia e outros atores institucionais envolvidos (dentre os quais talvez o Poder Judiciário, no qual desembocam os lançamentos mantidos na esfera administrativa).

² “Art. 122. Compete ao Tribunal Federal de Recursos:

[...]

II – julgar, originariamente, nos termos da lei, o pedido de revisão das decisões proferidas pelos contenciosos administrativos (Artigo 204); e

[...]

Art. 203. Poderão ser criados contenciosos administrativos, federais e estaduais, sem poder jurisdicional, para a decisão de questões fiscais e previdenciárias, inclusive relativas a acidentes do trabalho (Art. 153, § 4º).

Art. 204. A lei poderá permitir que a parte vencida na instância administrativa (Artigos 111 e 203) requeira diretamente ao Tribunal competente a revisão da decisão nela proferida.”

O contencioso administrativo não é e nunca poderá ser um instrumento de arrecadação. Precisa ser estruturado e exercido com equilíbrio e isenção, para bem cumprir o seu papel essencial de instância de controle da legalidade dos lançamentos tributários.

REFERÊNCIAS

CAMPOS, Ronaldo Cunha. *Execução fiscal e embargos do devedor*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SANTIAGO, Igor Mauler. Contencioso administrativo exige reforma nos três níveis da Federação. *Consultor Jurídico*, 29 mar. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-nov-15/reforma-tera-impacto-tambem-no-contencioso-administrativo/>.

SANTIAGO, Igor Mauler. Reforma terá impacto também no contencioso administrativo. *Consultor Jurídico*, 15 nov. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-nov-15/reforma-tera-impacto-tambem-no-contencioso-administrativo/>.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SOUSA, Hamilton Dias de; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Comitê Gestor do IBS, harmonização e Federação, parte 1. *Jota*, 14 mar. 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/comite-gestor-do-ibs-harmonizacao-e-federacao-parte-1-14032024>.

SOUSA, Hamilton Dias de; SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Comitê Gestor do IBS, harmonização e Federação, parte 2. *Jota*, 15 mar. 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/comite-gestor-do-ibs-harmonizacao-e-federacao-parte-2-15032024>.



A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA A PREVENÇÃO DE POTENCIAL LITÍGIO FISCAL E O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA ADMINISTRATIVA

HELENO TAVEIRA TORRES

Advogado. Professor titular de Direito Financeiro e chefe do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Livre-docente (USP), doutor (PUC/SP) e mestre em Direito Tributário (UFPE). Acadêmico da cadeira 44 da Academia Paulista de Direito (APD). Diretor-presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Foi vice-presidente e membro do Comitê Executivo da International Fiscal Association (IFA).

Resumo: O presente estudo aborda a transação tributária como instrumento do sistema multiportas de extinção dos litígios tributários, operado mediante concessões recíprocas, com particular atenção para a juridicidade da sua celebração na prevenção de litígio fiscal. Analisa-se o instituto da transação a partir do Direito Civil com o propósito de evidenciar os fundamentos jurídicos que orientam a Administração Pública ao transigir sobre crédito tributário em caráter preventivo, em observância aos princípios constitucionais da legalidade, da eficiência, da boa-fé e da segurança jurídica.

Palavras-chave: Transação tributária; extinção dos litígios; tributos; crédito tributário; segurança jurídica.

Abstract: *This study deals with tax settlements as an instrument of the multi-door system for extinguishing disputes in tax matters, operated through reciprocal concessions, with particular attention to the legality of its conclusion for the prevention of tax litigation. The institute of the transaction is analyzed from the point of view of civil law, in order to highlight the legal foundations that guide the Public Administration when it enters into a preventive agreement*

on a tax credit, in compliance with the constitutional principles of legality, efficiency, good faith and legal certainty.

Keywords: *Tax transaction; extinction of litigation; taxes; tax credit; legal security.*

SUMÁRIO: Introdução; 1. A transação em matéria tributária; 2. A disciplina jurídica da transação tributária pela Lei nº 13.988/2020; 3. A transação tributária para a prevenção de potencial litígio fiscal; 4. Considerações finais; Referências.

INTRODUÇÃO

De há muito, o Estado brasileiro demanda um novo modelo tributário mais justo, capaz de atender aos objetivos constitucionais de redução das desigualdades e promoção de uma justiça tributária distributiva e mais eficiente, com propósitos firmes de enfrentamento do estoque de passivo tributário.

Neste contexto de aprimoramento e melhorias no sistema tributário, com amparo na boa-fé e confiança legítima, com vistas à desburocratização e ao fomento ao uso dos contratos tributários sobre os acréscimos de juros e multas, a transação tributária exerce importante função de eficiência administrativa.

Conforme apontado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), no relatório *Justiça em números 2023*, as execuções fiscais são, historicamente, um dos principais fatores de morosidade no Poder Judiciário. As execuções fiscais representam, segundo o mencionado estudo, 34% do total de processos pendentes no Judiciário e 64% das execuções. A taxa de congestionamento dos processos de execução fiscal, ainda de acordo com o relatório, é de 88%.¹

Assim, somente com a implementação e promoção de meios alternativos de solução de litígios fiscais é que será possível a tão desejada eficiência na arrecadação tributária, com efeitos positivos para o orçamento público e a efetivação dos direitos constitucionais.

A transação tributária, prevista nos artigos 156, III, e 171 do Código Tributário Nacional (CTN), é um instrumento de resolução de litígios que atende a um verdadeiro imperativo de eficiência administrativa, na medida em que se mostra como meio eficaz de resolução de litígios. Além de ser modalidade de extinção do crédito tributário, presta-se como fonte de arrecadação célere e sustentável de recursos.²

¹ Cf. Brasil (2023).

² Outro não é o conteúdo do artigo 3º da Portaria PGFN nº 6.757/2022, que dispõe:

“Art. 3º São objetivos da transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica;

II - assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas;

III - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes e destes com os do FGTS;

Recentemente, na jurisprudência do STF, fixou-se entendimento de que caberá ao legislador livremente decidir sobre as modalidades de extinção e suspensão do crédito tributário. Na ADI nº 2.405/RS, de relatoria do ministro Alexandre de Moraes, afirmou-se a constitucionalidade de dispositivo de lei do estado do Rio Grande do Sul que previa nova modalidade de extinção do crédito tributário, notadamente, a transação.

Nas palavras do relator, ao analisar o tema:

[...] como delineado no julgamento cautelar da presente ação, entendo que a Constituição Federal não reservou à lei complementar o tratamento das modalidades de extinção e suspensão dos créditos tributários, à exceção da prescrição e decadência, previstos no art. 146, III, b, da CF.

Tratando-se a transação tributária de hipótese de extinção do crédito tributário, conclui-se que, nos termos da ADI nº 2.405/RS, os requisitos previstos no CTN para a transação tributária não impedem que a própria União, os municípios e os estados, dentro do seu âmbito de atuação legislativa, possam regulamentar o instituto de modo diverso – no que cabem arbitragem, mediação ou a própria conciliação.

É positivo que tenhamos a inclusão de novos meios de extinção do crédito tributário quando estes sejam favoráveis ao Fisco e aos contribuintes para a redução da litigiosidade sistêmica.

A introdução de meios alternativos de solução de controvérsias tributárias pode ser um auspicioso caminho para a ampliação das receitas tributárias no financiamento das necessidades públicas, pela recuperação dos créditos estagnados em processos que se eternizam. São formas que não encontram resistência constitucional. Devem, pois, ser estimulados, na medida em que promovem eficiência na persecução dos interesses fiscais do Estado brasileiro (art. 37 da CF), com resolução de litígios em tempo razoável (art. 5º, LXXVIII, da CF). Tudo a satisfazer o interesse público no financiamento de custos públicos por meio da receita derivada da tributação.

IV - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para União, para o FGTS e para os contribuintes; e

V - assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes”.

1. A TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O direito tributário deve orientar-se sempre em direção à praticabilidade e à segurança jurídica, mediante permanente observância dos princípios da certeza, da transparência, da confiabilidade, da simplicidade e da previsibilidade na criação de leis e na relação tributária. O ordenamento tributário não existe para fomentar a litigância, mas para permitir que os entes federativos arrecadem tributos e gastem com a execução dos seus orçamentos públicos no mais breve tempo possível.

Não bastasse a autorização do art. 171 do Código Tributário Nacional (CTN) para a transação específica em matéria tributária, o Código de Processo Civil (CPC) em vigor trouxe, em 2016, uma contribuição fundamental para o direito processual tributário, ao estimular a conciliação e os demais meios alternativos de solução de controvérsias.

Nos termos do Código de Processo Civil, a solução consensual de conflitos deve ser estimulada pelo Poder Judiciário, e a Lei nº 13.140/2015 admitiu a autocomposição, entre entes públicos, como forma de resolução de conflitos que versem sobre direitos disponíveis ou sobre direitos indisponíveis que admitam transação, inclusive quando disserem respeito a créditos da União. Confira-se:

Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.

[...] § 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.

§ 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.

A única interpretação coerente, em firme cumprimento desta norma geral de direito processual (art. 24, § 1º, da CF), é aquela de se admitir um princípio de rápida solução dos litígios, e não sua eternização, com custos vários para o Estado – desde o custo do próprio processo aos custos decorrentes de perdas de oportunidades pela não utilização dos recursos públicos em questionamento, entre outros malefícios.

Não obstante o CTN, nos art. 171 e 156, III, diga expressamente que a transação extingue o crédito tributário, a Lei nº 13.140/2015 trouxe as regras sobre a mediação e a autocomposição de conflitos no âmbito da Administração Pública, aplicáveis a direitos indisponíveis que admitam “transação” (art. 3º). É o caso da matéria tributária. Numa síntese, tanto pelo CPC, quanto pela Lei nº 13.140/2015, por se tratar de direito indisponível que admite a transação (art. 171 do CTN), o Estado é autorizado a promover a mediação, mediante transação, de litígios tributários, por autocomposição.

O princípio jurídico e técnico da *praticabilidade* da tributação impõe um verdadeiro dever ao Estado de buscar os caminhos de maior economia, eficiência e celeridade para viabilizar a cobrança tributária, o que poderá ser alcançado com a solução extrajudicial de conflitos. Portanto, a “indisponibilidade do crédito tributário” não é limitação para inibir a solução de litígios mediante transação tributária.

O princípio da indisponibilidade do patrimônio público e do crédito tributário, desde a ocorrência do fato jurídico tributário, reclama uma interpretação sistemática, porquanto “tributo” e “indisponibilidade” não são conceitos lógicos, mas, sim, conceitos de direito positivo, variáveis segundo a cultura de cada nação, próprios de cada ordenamento. Será o direito positivo a dar os contornos do que queira denominar de “direito indisponível”, inclusive suas exceções (direito inalienável *inter vivos*, direito intransmissível *mortis causa*, direito irrenunciável, direito não penhorável etc.).

Assim, no campo da aplicação, nada impede que a lei possa qualificar, dentro de limites e no atendimento do interesse coletivo, os melhores critérios para constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, inclusive os meios de resolução de conflitos, vinculativamente e com espaço para discricionariedade, no que couber, com vistas a atender a economicidade, a celeridade e a eficiência da Administração Tributária.

A transação tributária tem como pressupostos o litígio, ainda que potencial, e a vontade de transigir, mediante concessões recíprocas da Administração e dos contribuintes com vistas à obtenção de acordo, ainda que para a prevenção da instauração processual da controvérsia. Tudo em harmonia com os firmes propósitos de eficiência e celeridade que norteiam a arrecadação tributária, direcionados à sustentabilidade do orçamento e à saúde das contas públicas.

O CTN contempla a transação, no seu artigo 156, III, como meio de extinção do crédito tributário, e aduz, no art. 171, suas finalidades essenciais e requisitos. Dizer que a transação extingue o crédito tributário, todavia, nada tem a ver com o pagamento desta eventualmente decorrente. Decerto que tal menção no rol das causas extintivas das obrigações tributárias só tem cabimento quando entendemos a transação no contexto da extinção da pretensão tributária sobre o quanto foi concedido pela Administração Pública com respeito às concessões recíprocas dos contribuintes.

Como se vê, essa disposição normativa não pôs qualquer limite material para o exercício da transação. Por isso, o modo lógico de alcançar o acordo será sempre aquele que se evidencia por aproximação consensual e bilateral, mediante concurso de vontade das partes, com mútuo sacrifício. E por isso mesmo, uma vez extinto o crédito tributário, nos termos do art. 156, III, do CTN, não pode a Administração pretender rever atos tributários que foram objeto de controle pelas autoridades competentes e extintos no âmbito da transação, como parte da resolução do litígio. A bilateralidade de vontade e o custo da cessão de interesses e prejuízos pessoais o proíbem.

O fundamento dessas medidas de soluções alternativas de controvérsias tributárias é a confiança recíproca, amparada na boa-fé objetiva, no respeito ao *pacta sunt servanda* e no fundamento constitucional do ato jurídico perfeito (artigo 5º, XXXVI – “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”). Enquanto perdurar a Constituição em vigor, nenhuma autoridade administrativa poderá usar de ato administrativo episódico ou alegar lei dirigida materialmente contra a coisa julgada, o direito adquirido ou o ato jurídico perfeito. São estes, de modo inequívoco, a razão de ser da existência do Estado em relação à sociedade civil.

Como destacam os artigos 3º e 32 da Lei nº 13.140/2015, o acordo será reduzido a termo e constituirá título executivo extrajudicial, e, no caso de tributo cobrado por execução fiscal, aquele deverá ser homologado em juízo, exigida a oitiva do Ministério Público.

Com isso, a bilateralidade do acordo, decorrente do concurso de vontade das partes, como solução aos litígios existentes, mediante concessões mútuas, interpõe uma norma individual e concreta entre os litigantes, com eficácia administrativa e judicial, e desta advirá a eficácia extintiva do crédito tributário.

O que importa é que, ao final, tenha-se um ato administrativo, unilateral, constitutivo de um direito de crédito para a Fazenda Pública, nos termos do acordo pactuado, bem como a extinção de outros elementos em favor do contribuinte.

A transação, portanto, é causa de extinção do crédito tributário (art. 156, III, do CTN). A legalidade constitucional (artigo 150, I, da CF), aliada à impossibilidade de se usar tributo com efeito de confisco (artigo 150, IV, da CF), veda que o procedimento de transação possa ser reaberto para qualquer tipo de revisão ou descumprido pelas partes.

Não por menos, o Supremo Tribunal Federal (STF) fez editar, como sua primeira Súmula Vinculante, única aprovada por unanimidade, considerações sobre um acordo em matéria tributária, em relação à transação realizada no caso do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). *In verbis*:

Súmula Vinculante 1 (FGTS) – Ofende a garantia constitucional do ato jurídico perfeito a decisão que, sem ponderar as circunstâncias do caso concreto, desconsidera a validade e a eficácia de acordo constante de termo de adesão instituído pela Lei Complementar nº 110/2001.

Neste caso, o ato jurídico perfeito (acordo do FGTS, conforme previsto na Lei Complementar nº 110/2006) foi alvo de diversas decisões judiciais editadas com o escopo de prejudicar sua manutenção, pelas mais desencontradas razões. A pacificação da jurisprudência, pelo STF, entretanto, não veio pela escolha entre uma ou outra, mas, sim, pelo banimento de qualquer ataque ao *pacta sunt servanda* e aos efeitos do acordo, especialmente aquele de ser um típico “ato jurídico perfeito”, após a adesão do contribuinte e cumprimento de todos os atos necessários perante a Administração e o Judiciário.

2. A DISCIPLINA JURÍDICA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA PELA LEI Nº 13.988/2020

Não obstante a sua relevância ou mesmo sua previsão pelo CTN, a transação tributária tornou-se um instrumento jurídico real e praticável tão somente com a Lei nº 13.988/2020, decorrente da conversão da Medida Provisória (MP) nº 899/2019, que assim justificou a introdução da regulamentação do instituto no ordenamento jurídico pátrio:

[...] a transação é instrumento de solução ou resolução, por meio adequado, de litígios tributários, trazendo consigo, muito além do viés arrecadatário, extremamente importante em cenário de crise fiscal, mas de redução de custos e correto tratamento dos contribuintes, sejam aqueles que já não possuem capacidade de pagamento, sejam aqueles que foram autuados, não raro, pela complexidade da legislação que permitia interpretação razoável em sentido contrário àquele reputado como adequado pelo fisco.

7. Mediante concessões mútuas, credor e devedor, podem socorrer-se do instituto que pendia de regulamentação, obtendo solução adequada ao litígio tributário.

8. Todas essas propostas permitirão, ademais, que a PGFN concentre esforços noutras causas, litígios ou cobranças, promovendo incremento na arrecadação, a prevenção e a redução de litigiosidade, e ganhos de celeridade, eficiência e economicidade.

9. Ademais, a medida insere Procuradoria-Geral Federal e Procuradoria-Geral da União no mesmo modelo de resolução de litígios, seja a primeira no trato da Dívida Ativa das autarquias e fundações públicas federais, na qual incluída dívida de natureza tributária (taxa), bem como a segunda que também exerce relevante papel de cobrança de valores devidos ao erário.³

Por ser a transação meio de extinção das obrigações mediante concessões recíprocas, cabe à lei, em matéria tributária, estabelecer as condições e os requisitos para o aperfeiçoamento desta modalidade de autocomposição. Este é o papel desempenhado pela Lei nº 13.988/2020.

A partir da Lei nº 13.988/2020, a transação tributária ganhou vida e operacionalidade no mundo jurídico. Na sequência, diversas normas infralegais foram editadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para disciplinar o assunto em suas múltiplas variáveis. De início, a principal delas foi a Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020, que primeiro regulamentou a transação na cobrança de débitos da dívida ativa da União e vigorou até a edição da Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022, que a revogou, disciplinando, desde então, a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS.

³ Cf. Brasil (2019).

A Lei nº 13.988/2020, em seu artigo 1º, §4º, delimita o âmbito de aplicação da transação ali prevista, circunscrito aos litígios relativos à cobrança de créditos da Fazenda Pública Nacional, de natureza tributária ou não tributária. Vale dizer, restringe-se aos créditos e às dívidas especificados nos incisos do § 4º do artigo 1º, quais sejam: os créditos tributários sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal (i), a dívida ativa e os tributos cuja inscrição, cobrança e representação estejam a cargo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (ii), e a dívida ativa das autarquias e fundações públicas federais, desde que sua inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral Federal, bem como os créditos cuja cobrança seja de competência da Procuradoria-Geral da União (iii).

Ainda nos termos do artigo 1º, a Lei nº 13.988/2020 apresenta, em caráter não exaustivo, os princípios informadores da transação tributária, para cuja aplicação e regulamentação deverão ser observados “os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade” (§ 2º). A esses, somam-se os princípios arrolados pelo artigo 2º da Portaria PGFN nº 6.757/2022⁴.

De grande relevância, contudo, é a norma investida no § 1º do artigo 1º da Lei nº 13.988/2020, que estabelece que: “A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público”.

Conforme se depreende da norma em referência, a celebração de transação tributária, nos termos da Lei nº 13.988/2020, é manifestação do poder *discricionário* da Administração Pública Federal, mediante juízo de

⁴ “Art. 2º São princípios aplicáveis à transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:
I - presunção de boa-fé do contribuinte;
II - concorrência leal entre os contribuintes;
III - estímulo à autorregulização e conformidade fiscal;
IV - redução de litigiosidade;
V - menor onerosidade dos instrumentos de cobrança;
VI - adequação dos meios de cobrança à capacidade de pagamento dos devedores inscritos em dívida ativa da União e do FGTS;
VII - autonomia de vontade das partes na celebração do acordo de transação;
VIII - atendimento ao interesse público; e
IX - publicidade e transparência ativa, ressalvada a divulgação de informações protegidas por sigilo, nos termos da lei.”

conveniência e oportunidade, acompanhado de motivação adequada do ato administrativo, norteadas pelo atendimento ao interesse público.

Logo, para as transações tributárias pactuadas sob o rito da Lei nº 13.988/2020, não há obrigatoriedade de aceitação, pela Administração Pública Federal, da proposta do contribuinte, caso, em juízo de oportunidade e conveniência, conclua pela ausência de interesse público. Trata-se de decisão reservada à *escolha* da União, a qual, por óbvio, não é livre de parâmetros, diretrizes e limites.

Decerto, sem adequada fundamentação, não restam justificadas quaisquer escolhas, como leciona Michele Taruffo (2002, p. 436), o que obstaria, inclusive, o controle racional dessas escolhas. No Estado Democrático de Direito, todas as pessoas têm o *direito público subjetivo* de conhecer a motivação dos atos administrativos com eficácia individual. É que a *motivação*, ou dever de fundamentação expressa, impõe-se em todo processo ou procedimento que se ultime com “juízo”, ao tempo que expressa condição de *validade* do ato administrativo, como elemento de *controle* para aquele contra quem o ato é desfavorável e para toda a sociedade.

A Constituição Federal, em qualquer procedimento administrativo, consagra a exigência da motivação obrigatória (Mello, 2001, p. 17) como condição de validade dos atos ou procedimentos. De se ver, portanto, a expressiva força eficaz que o princípio da motivação alcançou no âmbito da Constituição Federal, notadamente no que concerne à constituição do crédito tributário, atividade sujeita à legalidade estrita e plenamente vinculada.

Além disso, o princípio do dever de motivação (ou o seu oposto, a proibição de julgar e decidir sem motivação prévia) está mencionado expressamente no artigo 93, incisos IX e X, da Constituição Federal, a exigir, respectivamente, que sejam “fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade”, e que “as decisões administrativas dos tribunais sejam motivadas”. É evidente que, assim como as decisões adotadas no âmbito do Poder Judiciário e mesmo as administrativas têm que ser motivadas, com mais razão os atos administrativos que implicam interferência na esfera de direitos dos particulares, como a celebração ou o indeferimento de transação tributária.

No processo administrativo, a Lei nº 9.784/1999, em seu artigo 2º, expressamente arrolou a motivação como princípio da Administração Pública, a qual, nos termos do dispositivo, “obedecerá, dentre outros, aos princípios

da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

Ademais, a motivação das decisões permite que o Poder Executivo leve a efeito a autorrevisão e a autocorreção de seus atos, além de possibilitar que o Poder Judiciário, quando provocado, as avalie quanto à licitude (Seixas Filho, 1997, p. 90).

No Estado Democrático de Direito, não há cabimento em se falar de “reserva mental” ou ocultação de motivação por qualquer agente no exercício de função pública. Sob a ordem jurídica brasileira, cabe à Administração Fazendária o dever de comportar-se de acordo com o princípio da boa-fé objetiva perante os sujeitos passivos da tributação. Este princípio não é mais do que corolário do princípio da *moralidade* (art. 37 da CF) aplicada às relações jurídicas de natureza fiscal, com respeito à confiança e à certeza quanto à coerência das condutas dos agentes do Estado, importado de forma expressa pela Lei nº 13.988/2020.

Quando da ausência de “motivação”, claro que não se está diante de um “ato administrativo perfeito”, ou seja, “aquele que completou o ciclo de sua formação, contendo, pois, todos os elementos de procedimento e forma exigidos por lei”, no sentido adotado por José Cretella Júnior (1977, p. 246-249). E, mais do que “imperfeito”, trata-se de ato “nulo”, pela falta de requisito de validade.

Deveras, juízo discricionário não é juízo arbitrário, absoluto ou sem limites. Pelo contrário, a decisão ou o ato discricionário, por não decorrer da aplicação automática da lei ao fato concreto, exige muito mais rigor quanto à sua motivação, a fim de demonstrar a adequação com o ordenamento jurídico e com o interesse público.

Conquanto não haja espaços para arbitrariedades, pois a decisão pela aceitação ou rejeição do acordo deverá ser, além de motivada, pautada pelo interesse público, a transação tributária do rito da Lei nº 13.988/2020 atribuída à Administração Pública Federal boa dose de liberalidade e zona de avaliação sobre o pedido do contribuinte, ainda que não se possa falar, exatamente, em negociação pelas partes, própria da autocomposição no campo do Direito Privado. Merece relevo que a celebração efetiva da transação tributária prevista na Lei nº 13.988/2020 fique sujeita a transigir com a Administração

e ao seu deferimento, mediante juízo de conveniência e oportunidade. Não é direito assegurado ao contribuinte por simples atendimento à legalidade, de modo que o preenchimento das condições impostas pela Lei nº 13.988/2020 não garante ao contribuinte o deferimento da transação, mas apenas o torna elegível para a apresentação de proposta.

A transação, nesse sentir, depende da aceitação da Administração Pública Federal, que, orientada pelos princípios da motivação, moralidade e boa-fé, deverá pautar sua decisão pela observância ao interesse público. O artigo 3º da Lei nº 13.988/2020 estabelece que a proposta de transação “deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados” e, inobstante a isso, impõe os compromissos mínimos que deverão ser firmados pelo contribuinte como condição de validade da proposta.

A transação tributária é ato administrativo condicionado à manifestação de vontade do devedor, pela opção e pactuação do acordo, conforme as condições e requisitos exigidos pela legislação de regência e demais particularidades negociadas com a Administração Pública Federal. Neste particular, não é mais do que um contrato com o Poder Público, cuja celebração requer a coincidência entre o interesse do contribuinte e o interesse público, bem como o atendimento a todos os requisitos e condições entabulados na legislação.

A transação pressupõe concessões mútuas entre Fazenda Pública e contribuinte. Assim, é instituto jurídico que, por excelência, implica atos de renúncia e disposição de direitos por parte do contribuinte. A confissão realizada para celebração da transação tributária poderá ser utilizada pela Fazenda Pública como meio de prova, inclusive em execução fiscal. Contudo, há que ser respeitado seu conteúdo integralmente, em estreita coincidência material. Tal confissão seria prova da modificação da relação jurídica tributária original, prova de que as partes acordaram a transação do débito, com a celebração de acordo para pagamento sob condições especiais, firmadas segundo os benefícios previstos na Lei nº 13.988/2020 e os termos convencionados com a Administração Pública.

Em conclusão, a celebração de transação tributária, enquanto acordo pactuado entre Poder Público e contribuinte, mediante concessões recíprocas, para a solução de litígios relativos à cobrança de crédito tributário, com vistas ao seu pagamento e conseqüente extinção, pressupõe, como critério

de validade e permanência do acordo, a renúncia e a desistência da discussão administrativa e judicial do débito pelo contribuinte, bem como a confissão da dívida. E, por assim ser, não é exagero dizer que a transação tributária é ato típico de renúncia e disposição de direitos por parte do contribuinte, que o celebra em prol da obtenção das vantagens de liquidação do débito.

3. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA A PREVENÇÃO DE POTENCIAL LITÍGIO FISCAL

Nos termos do Código Civil, a transação é contrato celebrado com a finalidade de, mediante concessões mútuas, *prevenir* ou resolver litígio⁵. *Litígio* e *processo* são conceitos jurídicos autônomos e distintos, que demandam observância a seus conteúdos próprios, sob pena de incoerências e hermenêuticas equivocadas das Leis Civil, Processual e Tributária.

Ao tratar das finalidades do processo e dos mecanismos de autocomposição, Niceto Alcalá-Zamora Y Castillo faz a importante observação de que *litígio* é a “situação de conflito”, é dizer, a controvérsia que emana dos interesses contrapostos das partes, a qual poderá dar causa ao processo. Nos dizeres do autor:

Es evidente, so pena de encerrarnos en un círculo vicioso, *que el proceso no surge del proceso, sino de una situación extra y meta procesal, que él está llamado a canalizar y resolver. Esa situación de conflicto, originadora del proceso, puede ser denominada litigio [...].* Producido el litigio o conflicto entre dos esferas contrapuestas de intereses, cabe que se solvente por obra de los propios litigantes, o mediante la decisión imperativa de un tercero [...]. Proceso, autocomposición y autodefensa se nos presentan, pues, como lastres posibles desembocaduras del litigio. (Alcalá-Zamora y Castillo, 2000, p. 12-13; grifo nosso)

Caio Mário da Silva Pereira, no direito brasileiro, tece considerações sobre o sentido técnico do termo “transação”, que tem natureza jurídica de *contrato* bilateral, emanado da manifestação de vontade das partes de, mediante concessões recíprocas, *prevenirem* ou encerrarem litígio. E, neste particular, salienta o civilista que a *prevenção* não é apenas autorizada, mas

⁵ “Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.”

uma das facetas características do instituto jurídico da transação, haja vista ter como finalidade primordial a resolução eficiente de conflitos (Pereira, 2022, p. 470).

Na busca por eficiência na solução de litígios, a transação que *evita* a instauração de processo, pois resolve a controvérsia antes que isso se torne necessário, cumpre da melhor forma possível a finalidade da transação. O litígio, como visto, antecede e é o que dá causa ao processo. Embora não haja processo sem litígio, há, perfeitamente, litígio sem processo. E litígio em *potencial*.

Isso não se coaduna com a ordem jurídica brasileira hermenêutica que argumente pela obrigatoriedade de litígio ajuizado para a resolução por meio de transação. Dado ser finalidade deste instituto servir como mecanismo eficiente e alternativo à solução de litígios, quanto mais célere for a extinção da controvérsia, tanto mais eficiente será a transação. Seria uma quimera exigir, diante de um conflito sabido, a instauração de processo, com o acionamento da máquina estatal, para que então fosse pactuada a transação.

Muito mais eficiente do que extinguir litígios consubstanciados em processos é solucioná-los antes mesmo que deem origem à instauração destes últimos. E, se há litígio, ainda que *potencial*, há objeto para transação. Neste caso, aquilo que era um potencial litígio, com a transação, torna-se certo e resolvido.

Pontes de Miranda ensina que, para a transação, não importa o estágio de evolução do litígio; o que é relevante para a validade deste negócio jurídico é a existência de controvérsia e a vontade das partes de, por concessões recíprocas, darem solução ao conflito. Estas são as lições do autor, a saber:

A transação é o negócio jurídico-bilateral, em que duas ou mais pessoas acordam em concessões recíprocas, com o propósito de pôr termo a controvérsia sobre determinada, ou determinadas relações jurídicas, seu conteúdo, extensão, validade, ou eficácia. *Não importa o estado de gravidade em que se ache a discordância*, ainda se é quanto à existência, ao conteúdo, à extensão, à validade ou à eficácia da relação jurídica; nem, ainda, a proveniência dessa, de direito das coisas, ou de direito das obrigações, ou de direito de família, ou de direito das sucessões, ou de direito público. (Pontes de Miranda, 1959, p. 117; grifo nosso)

Outra não é a síntese retirada da literatura jurídica portuguesa a partir dos ensinamentos de Luiz da Cunha Gonçalves, que examina que a transação é modalidade contratual para que se *previna* ou encerre um litígio (Cunha Gonçalves, 1953, p. 343). Na doutrina pátria, Carlos Roberto Gonçalves assevera, com precisão, que a transação é acordo de vontades para *evitar os riscos de uma futura demanda*, em sentido harmônico com a afirmação de que a transação é, por excelência, destinada à solução de *potenciais controvérsias* e que, portanto, independe do estágio de maturação do conflito, tampouco reivindica processo instaurado. Muito pelo contrário, em prol da eficiência para a extirpação de relações controvertidas na ordem jurídica, a transação deve primar pela resolução de conflitos antes mesmo que estes evoluam (Gonçalves, 2022, p. 617).

Transpondo-se para o direito tributário, mantidos os conceitos, tipos e formas de direito privado (art. 110 do CTN), a transação tributária revela-se como *contrato* para a prevenção ou o término de litígio fiscal, da qual, mediante o adimplemento das obrigações pactuadas, surge a *extinção do crédito tributário*, nos termos do art. 156, III, do CTN.

Ora, se para o Direito Civil a transação é modalidade de negócio jurídico bilateral voltado para prevenir ou extinguir controvérsias entre as partes, não diverso é o que se verifica no âmbito do Direito Tributário, cuja relação jurídica controvertida entre Estado e contribuinte reside, justamente, na exigência da obrigação tributária. Sendo assim, a transação tributária caracteriza, em alusão à doutrina de José Casalta Nabais, *contrato fiscal* que, uma vez adimplido pelas partes, resulta na *extinção do crédito tributário* (Nabais, 1994, p. 108-110).

Casalta Nabais observa a existência de verdadeiros *contratos fiscais* entre Estado e contribuinte, para os quais identifica três espécies: contratos relativos à determinação de matéria colectável (*i*), contratos relativos à cobrança do imposto (*ii*) e contratos relativos à atribuição de desagravamentos fiscais (*iii*). Ao primeiro grupo, Nabais inclui a transação tributária e assim discorre sobre os contratos relativos à determinação da matéria colectável, *verbis*:

O traço de união que liga todas as hipóteses que subordinamos a esta epígrafe, *reside no facto de todos estes contratos versarem sobre a determinação (em concreto) do quantum da matéria colectável*, entendida como parâmetro ao qual se aplica a taxa na operação de

liquidação, ou seja, contratos relativos ao lançamento objetivo do imposto. Pois, entre as diversas hipóteses de contratos relativos à determinação da matéria colectável vamos referir-nos aqui apenas a três casos: o nosso instituto da avença, as transações fiscais e os convênios fiscais. (Nabais, 1994, p. 104-105)

Ao empregar o termo técnico *litígio*, a Lei Tributária é determinante quanto à possibilidade de serem débitos objeto da transação em qualquer estágio de constituição ou discussão com a Administração Fazendária. Deveras, não se coadunam com a ordem jurídica brasileira hermenêuticas limitadoras do instituto da transação tributária que rechacem a possibilidade de emprego do instituto jurídico para a prevenção de potencial litígio fiscal. O art. 171 do CTN não faz referida restrição. Muito pelo contrário. Irretocável é a redação do dispositivo do CTN, ao facultar a transação tributária quando houver determinação de litígio.

Válido lembrar a doutrina de José Casalta Nabais, acima referida, ao caracterizar a transação tributária como típico contrato fiscal na espécie de contrato relativo à determinação da matéria colectável, e não como contrato relativo à cobrança do imposto (Nabais, 1994, p. 104-105). Explica o autor que as transações fiscais consistem em acordos com relação à obrigação tributária, que podem tanto ser sobre a sua *determinação*, quanto à sua *exigibilidade*, de modo que o instituto, aplicado ao direito tributário, mantém a função de *prevenir* ou *terminar* um litígio (p. 108-109).

Litígio, como visto, é conceito jurídico diverso de processo. É certo que o processo pressupõe o litígio, mas a máxima inversa não é verdadeira. Litígio é situação de conflito, é a controvérsia entre as partes, que, quando instaurada perante a jurisdição do Estado, seja ela administrativa ou judicial, dá origem ao processo.

A única conclusão possível de ser alcançada é a de que a transação tributária, na estrutura trazida pelo CTN, é possível para a solução de *litígio fiscal*, que, a seu turno, não está restrito aos débitos consolidados em processo, muito menos ajuizados perante o Poder Judiciário. *Determinação de litígio*, consoante referido pelo art. 171 do CTN, goza de uníssona hermenêutica, a remeter à resolução de litígio fiscal, de controvérsia entre Estado e contribuinte sobre a obrigação tributária e seu objeto, o crédito

tributário. Tudo com vistas à extinção deste último, nos termos do art. 156, III, do CTN.

Nada na legislação brasileira permite o entendimento de que a transação tributária seria autorizada somente para a resolução de débitos inscritos na dívida ativa da União ou ajuizados perante o Judiciário. Fosse assim, apenas a PGFN estaria legalmente habilitada a transigir em matéria fiscal, o que não é o caso, haja vista a incontroversa competência da Receita Federal do Brasil para tanto.

A Lei nº 13.988/2020 é impositiva ao assegurar a faculdade de a RFB transigir com o contribuinte créditos no contencioso administrativo fiscal, é dizer, litígios fiscais sob a competência e jurisdição daquele órgão.

É contrária ao ordenamento jurídico brasileiro a limitação do conceito de contencioso administrativo fiscal aos trâmites do Decreto nº 70.235/1972, motivada pela pretensão de se mitigar o instituto da transação tributária, notadamente pela redução do escopo de atuação da RFB.

Sob as balizas da lei e ao império da segurança jurídica, deve-se assegurar ao contribuinte, inclusive por força da isonomia, a transação tributária como ferramenta de solução alternativa ao litígio fiscal. Restrições não previstas em lei e opostas ao espírito de eficiência e desburocratização constante das normas que regulam a transação, inclusive tributária, devem ser rechaçadas.

A transação tributária, como imperativo de eficiência administrativa e sustentabilidade da arrecadação, deve ser estimulada. Tudo com respeito à lei, sem ampliações ou restrições indevidas à atuação dos órgãos investidos de competência funcional para a celebração de acordos de transação. A atuação eficiente do Estado é aquela que se integra, se harmoniza e se complementa.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A eficiência administrativa é promovida com a celebração de transações tributárias pela Administração Pública para a prevenção de potencial litígio fiscal, com a abreviação de litígios e a redução de custos de cobrança.

No caso de transação realizada para a prevenção de potencial litígio fiscal, esta solução pode preceder, inclusive, a cobrança do débito por meio

de lançamento de ofício e, sobretudo, a sua inscrição em dívida ativa, o que demonstra economicidade.

Como visto, a introdução de meios alternativos de solução de controvérsias tributárias pode ser um auspicioso caminho na ampliação das receitas tributárias no financiamento das necessidades públicas, pela recuperação dos créditos estagnados em processos que se eternizam. São formas que não encontram resistência constitucional. Devem, pois, ser estimulados, na medida que promovem eficiência na persecução dos interesses fiscais do Estado brasileiro (art. 37, da CF), com resolução de litígios em tempo razoável (art. 5º, LXXVIII, da CF). Tudo a satisfazer o interesse público no financiamento de custos públicos, por meio da receita derivada da tributação.

Deveras, a eficiência administrativa é vetor que concorre para a possibilidade de celebração de transações tributárias para a prevenção de potenciais litígios fiscais.

Nos termos do caput do art. 37 da Constituição Federal, a eficiência é o princípio que deve guiar toda a Administração Pública. Odete Medauar (2008, p. 128) assinala a necessidade de compatibilizar legalidade e eficiência para fins da escorreita ação pública.

Este “novo tempo nas relações entre o cidadão e a administração”,⁶ após a edição da Emenda Constitucional nº 19/1998, é pautado pela eficiência da atuação administrativa. Está-se diante de uma “Administração de resultado”. Esse resultado, como visto, é otimizado pelo reconhecimento da juridicidade da celebração de transações tributárias, tanto em relação a débitos no contencioso administrativo fiscal, quanto para a prevenção de potenciais litígios.

No âmbito da Receita Federal, a finalidade prática objetivada é a arrecadação e a prevenção de litígios, com a redução do contencioso fiscal. A demanda por eficiência administrativa não é nova.

Sobre a presença do princípio da eficiência no âmbito do Decreto-Lei nº 200/1967, observa Alexandre Aragão que as normas devem ser aplicadas da maneira mais eficiente possível ou, ao menos, de uma maneira “razoavelmente eficiente” na realização dos objetivos fixados pelo ordenamento jurídico (Aragão, 2011, p. 396; 2004, p. 1).

⁶ A expressão foi tomada por empréstimo de Alexandre de Aragão (2004, p. 2).

Antes mesmo da Emenda Constitucional nº 19/1998, que adicionou o princípio da eficiência administrativa ao *caput* do art. 37 da Constituição, este princípio já se encontrava presente na redação original do texto constitucional vigente; por exemplo, como critério das atividades de controle interno dos Poderes do Estado brasileiro, nos termos do art. 74, II.

A possibilidade de transação tributária para a prevenção de litígio fiscal trata-se, em verdade, de apenas mais um mecanismo à disposição da Administração Pública para a consecução de seus objetivos. A depender do caso concreto, tratar-se-á do melhor mecanismo à disposição para garantir a arrecadação sustentável de recursos públicos, de modo a evitar desperdícios.

Estas ferramentas criam, pois, uma “Administração por objetivos” (Moreira, 2001, p. 147) de eficiência arrecadatória. Deveras, a transação tributária é ferramenta posta à disposição da Administração Fazendária para o aprimoramento da eficiência na arrecadação, o que pressupõe diálogo entre os órgãos investidos de competência para a sua celebração, quais sejam, a RFB e a PGFN, bem assim respeito e bom aproveitamento dos espaços de atuação de cada um destes.

REFERÊNCIAS

ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, Niceto. Proceso, autocomposición y autodefensa: Contribución al estudio de los fines del proceso. 3. ed. Cidade do México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2000, p. 12-13.

ARAGÃO, Alexandre de. O princípio da eficiência. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, nº 237, p. 1-6, jul./set. 2004.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. Eficiência (no Direito Administrativo). In: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (org.). Dicionário de princípios jurídicos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 393-399.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019 – Exposição de motivos. Brasília, 6 set. 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2019/medidaprovisoria-899-16-outubro-2019-789266-exposicaodemotivos-159254-pe.html>. Acesso em: 14 fev. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Justiça em números 2023. Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2023/08/justica-em-numeros-2023.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2023.

- CRETELLA JÚNIOR, José. Do ato administrativo. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.
- FREITAS, José Lebre. A confissão no direito probatório. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil brasileiro. v. III: Contratos e atos unilaterais. 19. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- GRECO, Leonardo. A prova no Processo Civil: do Código de 1973 ao Novo Código Civil. Scientia Iuris, São Paulo, v. 5, p. 93-123, 2002.
- MEDAUAR, Odete. Direito Administrativo moderno. 12. ed. São Paulo: RT, 2008.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. A motivação dos atos da Administração Pública como princípio fundamental do Estado de Direito. Revista de Direito Tributário, São Paulo, nº 87, p. 17, 2001.
- MORAES, Alexandre de. Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MOREIRA, João Batista Gomes. Administração Tributária do modelo burocrático ao modelo gerencial: aspectos jurídicos – Emenda Constitucional nº 19/1998. Revista da ABDT, Belo Horizonte, ano IV, nº 8, p. 147, jan./fev. 2001.
- NABAIS, Jose Casalta. Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil: contratos. v. III. 25. ed. Atualização de Caitlin Mulholland. Rio de Janeiro: Forense, 2022.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de Direito Privado. Tomo XXV. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1959.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Invalidez de lançamento tributário por cerceamento do direito de defesa – ausência de motivação. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 26, p. 87-93, nov. 1997.
- TARUFFO, Michele. La prueba de los hechos. Madrid: Editorial Trotta, 2002.



PREVENÇÃO DOS LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS. UMA NOVA PROPOSTA. EFETIVIDADE DO CONSENSO AO TRIBUTO¹

RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA

Procurador do município do Rio de Janeiro. Assessor jurídico da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF). Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Advogado.

Resumo: O artigo trata do histórico antagonista da tributação, baseada em relações impositivas, hierárquicas, verticais e, muitas vezes, autoritárias. Aponta o início da mudança e a necessidade do giro de mentalidade nas relações entre fiscos e contribuintes em prol de relações dialógicas, horizontais, cooperativas e consensuais, como já se ensaia há alguns, com maior consistência, no âmbito de outras relações entre administrados e o Estado. Neste contexto, o artigo propõe que a transformação se valha da experiência e do instrumental jurídico já existente na legislação, nas organizações e nas práticas administrativas vigentes no Brasil, para que se implemente a mudança de conceitos, dos espaços institucionais e dos instrumentos de comunicação e diálogo para formação de consensos entre fiscos e contribuintes. A proposta do “consenso ao tributo” e sua efetividade busca aprender com as experiências estrangeiras, mas quer evitar a mera importação de modelos alienígenas de difícil digestão institucional, mesmo que se admitam virtudes na antropofagia cultural brasileira. Entre os instrumentos administrativos e espaços públicos identificados, destacam-se o pré-lançamento tributário, a Consulta Fiscal individual ou coletiva e as audiências nos julgamentos de primeira e segunda instâncias administrativas,

¹ Artigo publicado na *Revista Brasileira de Direito Público RBDP*, v. 16, nº 60, p. 43-57, jan./abr. 2018.

sem preterir a possibilidade de construção de espaços dialógicos e consensos no âmbito do Poder Judiciário.

Palavras-chave: Imposto, Fisco, Contribuinte, Cooperação, Consenso, Práticas Administrativas.

Abstract: *The article discusses the antagonistic history of taxation, based on imposing, hierarchical, vertical and often authoritarian relationships. It points to the beginnings of change and the need for a change in mentality in relations between tax authorities and taxpayers in favor of dialogical, horizontal, cooperative and consensual relations, as has already been rehearsed for some time, with greater consistency, in other relations between administrators and the state. In this context, the article proposes that the transformation should make use of the experience and legal instruments that already exist in the legislation, organizations and administrative practices in force in Brazil, in order to implement a change in concepts, institutional spaces and communication and dialogue instruments for consensus-building between tax authorities and taxpayers. The proposal for a “consensus on taxation” and its effectiveness seeks to learn from foreign experiences, but wants to avoid merely importing alien models that are difficult to digest institutionally, even if it admits the virtues of Brazilian cultural anthropophagy. Among the administrative instruments and public spaces identified, we highlight the tax pre-release, the individual or collective Tax Consultation and the hearings in first and second instance administrative trials, without neglecting the possibility of building dialogic spaces and consensus within the Judiciary.*

Keywords: Tax, Tax office, Taxpayer, Co-operation, Consensus, Administrative Practices.

SUMÁRIO: 1. O crescimento dos conflitos e do impacto sobre o Poder Judiciário. A realidade atual da tributação: autoritarismo, burocracia e sonegação. Inviabilidade do Poder Judiciário como solucionador geral dos litígios tributários; 1.1 Princípio do consentimento ao imposto (ou do “consenso ao tributo”); 2. Construção concreta de instrumentos para criação de consensos aos tributos; 2.1 Consulta Fiscal; 2.2 Lançamento Tributário; 2.3 Processo administrativo-tributário litigioso; 2.3.1 Órgão julgador de primeira instância; 2.3.2 Órgão julgador de segunda instância; 3. Conclusão; Referências

1. O CRESCIMENTO DOS CONFLITOS E DO IMPACTO SOBRE O PODER JUDICIÁRIO. A REALIDADE ATUAL DA TRIBUTAÇÃO: AUTORITARISMO, BUROCRACIA E SONEGAÇÃO. INVIABILIDADE DO PODER JUDICIÁRIO COMO SOLUCIONADOR GERAL DOS LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS

A dificuldade do Poder Judiciário em lidar com litígios em massa tem incentivado a busca de meios alternativos para a autocomposição ou para a solução de conflitos entre as pessoas, empresas e entes públicos.

Mediação, conciliação, arbitragem e outros instrumentos são cada vez mais debatidos e adotados, de modo obrigatório ou programático, nas legislações e normalizações de diversos países. Contudo, ainda é tímido o desenvolvimento de sistemas ou de mecanismos de prevenção de conflitos, e esta ausência vem sendo nefasta para as economias de muitos países.

O Brasil avançou no tema da arbitragem desde a edição da Lei Federal nº 9.307/1996, superando, de algum modo, o temor do “justiçamento privado” e do neofeudalismo de cortes privilegiadas. Por sua vez, o Código de Processo Civil de 2015 trouxe promessas de meios alternativos preliminares para a prevenção de litígios judiciais. Entretanto, estes instrumentos não são preventivos ao conflito e operam quando o mesmo já está instaurado, sobrecarregando ordinariamente o Poder Judiciário.

De fato, a escola jurídica brasileira foi historicamente talhada para disputas argumentativas, sendo resistente à cultura de conciliação e sobretudo de prevenção de conflitos. Por isso, ainda é raro o desenvolvimento de mecanismos para evitar litígios, e bastante pobre a discussão sobre sua implantação nas mais diversas áreas do Direito. Entretanto, não é difícil perceber que a litigiosidade judicial ou mesmo as soluções alternativas *a posteriori* aos fatos conflituosos são muito mais custosas para as finanças individuais e para o orçamento público.

Neste artigo se dará destaque ao tema da prevenção de conflitos e de litígios na seara do Direito Tributário e Fiscal, diante da verdadeira inundação dos Tribunais brasileiros por dezenas de milhões de execuções fiscais², o que

² Vide Relatório Anual do Conselho Nacional de Justiça relativo ao ano de 2016, que aponta a existência de mais de 28 milhões de execuções fiscais ativas, *representando quase 40 % do total de ações em*

inviabiliza parte do seu funcionamento e torna a litigiosidade em matéria tributária (ao lado da trabalhista) a mais impactante sobre a economia jurídica do país.

A gravidade do quadro já foi argutamente sublinhada em recente artigo do professor Heleno Taveira Torres, no qual destaca que a dívida ativa da União prevista na Lei Orçamentária para o ano de 2018 era estimada em mais de 1,8 trilhão de reais³!

Todo esse quadro se mantém como consequência da massificação da abordagem⁴ (burocracia eletrônica) das situações dos contribuintes⁵ e do autoritarismo presente na atitude corriqueira da Administração Fiscal⁶. Os contribuintes, por sua vez, atuam de modo a se evadir das incidências tributárias, buscando formas mais ou menos lícitas, ou até mesmo criminosas.

Diante do drama da judicialização fiscal-tributária ocorrente no Brasil, surgem esforços doutrinários importantes na busca de saídas para a crise atual. As teorias e as propostas mais significativas visam a, no plano da legitimidade, lograr soluções que equilibrem os valores e os princípios de justiça tributária (capacidade contributiva) e da segurança jurídica (legalidade estrita), no plano da aplicação concreta da lei tributária. Assim, além de

curso no Poder Judiciário brasileiro (Conselho Nacional de Justiça, 2016).

- ³ Cf. Torres, H. (2017), do qual se extrai o seguinte trecho: “O quadro brasileiro de conflitividade tributária é de extrema urgência e preocupação. Não pode esperar o fim de crises política, econômica ou de outra natureza. E, em muito, decorre da complexidade do sistema, *das dificuldades de comunicação com os contribuintes, da ausência de medidas preventivas de conflitos*, controle de riscos adequados e de uma *burocracia exagerada e nem sempre transparente na etapa de aplicação ou dos controles tributários*” (grifos nossos).
- ⁴ Ricardo Lobo Torres assinala que o fenômeno decorre, dentre outros fatores: da ampliação do *Estado Democrático Fiscal*, que se caracteriza, em especial, pelo “novo equilíbrio entre os poderes do Estado, com a flexibilização da legalidade estrita e com a judicialização da política tributária”. Cf. Torres, R. (2005).
- ⁵ Vale transcrever aqui a respeitável percepção de Klaus Tipke (2003, p. 363): “As administrações tributárias lidam com casos em massa; na Alemanha, faz-se referência à administração tributária como uma administração em massa. Por isso não se examina tão intensivamente aquilo que os vários milhões de contribuintes declaram, como são examinadas por um juízo criminal as informações de um delinquente. As cortes criminais gastam muito mais tempo que as autoridades fiscais para o esclarecimento de um caso”.
- ⁶ Como sublinhado pelo professor Casalta Nabais, o direito tributário é o maior dos refúgios da atitude autoritária, pois permanece fundado sobre a ideia de que o tributo é o ícone impositivo do Estado sobre os cidadãos: “[...] a doutrina não tem atacado tal questão [autoritarismo tributário], a despeito de haver se polarizado, ao longo de toda a evolução do Estado, em redor do direito ao consentimento dos tributos, o qual, com o advento do Estado de direito, deixou de ser privilégio de alguns grupos para se converter em direito dos contribuintes” (Nabais, 1994, p. 146).

prevenir ou resolver os litígios fiscais, seria possível concretizar o almejado princípio do “consentimento ao imposto”⁷.

1.1 Princípio do consentimento ao imposto (ou do “consenso ao tributo”)

Nas últimas décadas, a defesa do princípio do consentimento ao imposto deixou o campo da lei formal para se dirigir aos atos e procedimentos da Administração Fiscal e dos contribuintes, visando a criar um ambiente de legitimação permanente destas relações⁸. Mais consenso à incidência concreta e à cobrança do tributo significa maior igualdade material (justiça fiscal), concretização real do princípio da capacidade contributiva e menor litigiosidade administrativa, extrajudicial e judicial.

Entretanto, cumpre dizer que ainda há pouco debate e baixíssimo desenvolvimento de mecanismos concretos para a prevenção de conflitos e conciliação de litígios na seara do Direito Tributário brasileiro⁹.

⁷ Na sua primeira enunciação europeia, o princípio do “consentimento ao imposto” significou uma requalificação da exigência de edição de lei prévia à cobrança do tributo. A partir das revoluções iluministas do século XVII e da Declaração dos Direitos do Homem de 1798, a lei que instituiu tributos deveria ser editada pelo consentimento efetivo dos seus destinatários, ainda que por meio da representação política, finalmente consagrando na prática constitucional a promessa de muitos Forais Ibéricos anteriores ao absolutismo e da cláusula “*No taxation without representation*” contida na Magna Carta de 1215. Há doutrinadores de escol que remontam esta perspectiva às bases da civilização ocidental, prévia aos períodos das Revoluções Liberais, do Estado Absolutista e do Império Romano, afirmando a existência do consentimento dos cidadãos da pólis na definição do meios de financiamento das Cidades-Estado da Grécia antiga. Essa dinâmica da pólis grega já se apresentaria como elemento político central na construção do espaço público, constituindo exemplo prototípico do princípio do *consentimento ao imposto*. Cf. Morselli (1939, p. 145).

⁸ Entre inúmeras contribuições relevantes, vale conferir a tese de doutoramento de Carlos Victor Muzzi Filho (2013), que faz uma análise ampla do tema. Destaque-se o seguinte trecho: “A contratualização, no plano do direito público, se relaciona com a busca pela eficiência, a ser obtida com a ativa participação do administrado, pois que a sua adesão, antes do que sua eventual submissão, revela-se mais eficaz no alcance dos fins almejados pelas partes envolvidas nas relações de Direito Público. Vale a ressalva, feita por CHEVALLIER, de que o “termo ‘contrato’ remete menos a uma realidade jurídica exata do que invoca um novo estilo de relações, fundado sobre o diálogo e a procura do consenso, mais do que sobre a autoridade”. E acrescenta: “De fato, a invocação do contrato não tem em mira, propriamente, a figura contratual desenvolvida no Direito Privado, desde a Roma Antiga até hoje. O que sobressai é a ideia ínsita ao contrato, substituindo-se a unilateralidade pela bilateralidade, isto é, são empregadas técnicas que tomam o lugar (CHEVALLIER, 2009, p. 163): “[...] dos antigos métodos de ‘governo’, de tipo unilateral e coercitivo: a ação pública torna-se o produto de interações entre atores múltiplos, públicos e privados, quanto aos quais se procura conciliar as estratégias e harmonizar os interesses; o contrato é o meio de formalizar essa cooperação” (Muzzi, 2013, p. 40-41; grifos nossos).

⁹ Confira-se, por exemplo, a excelente obra de Natália de Nardi Dacom *Direito Tributário Participativo – Transação e Arbitragem Administrativas da Obrigação Tributária* (2009). A monografia é primorosa nas

Os debates e as propostas apresentados no ambiente doutrinário brasileiro acabam por repetir modelos estrangeiros, cuja implantação exigiria mudanças normativas, administrativas e jurídico-culturais entre os operadores do direito tributário brasileiro¹⁰.

Com efeito, a experiência estrangeira¹¹ é de grande valia para a reflexão acerca dos instrumentos que possam concretizar o princípio do *consentimento ao imposto* no cotidiano da vida das Administrações Fiscais e dos contribuintes. Mas a velocidade de implantação e de adesão, bem como a eficácia dos instrumentos, dependerão da sua simplicidade, da sua aderência aos instrumentos já disponíveis e conhecidos no ambiente normativo brasileiro, de sua facilidade e utilidade concreta.

Adiante-se, aqui, uma questão terminológica, que se afigura de extrema relevância na presente abordagem. Prefere-se neste artigo a locução “consenso ao tributo”, em relação a “consentimento ao imposto”, por três motivos principais: 1) por ser um conceito mais amplo, abrangendo inequivocamente todas as espécies tributárias, bem como as obrigações acessórias e deveres instrumentais fiscais; 2) por apontar a construção não só de consentimento do contribuinte, mas também do fisco em relação a situações de desoneração tributária e fiscal; e por fim 3) por ser a expressão “consentimento” um ato unilateral, pressupondo uma relação hierárquica; enquanto consenso é mútuo, bilateral, e não unilateral.

bases teóricas para a construção do consenso ao imposto. “Caminha-se para um maior envolvimento dos cidadãos no governo, e conseqüentemente para a participação dos contribuintes nos processos de positivação do direito. Isso poderia permitir a intervenção dos cidadãos nos atos de criar e aplicar os tributos, bem como no de discutir os conflitos com o Estado” (p. 45). Contudo, reduz as soluções instrumentais à adoção da “arbitragem” e da “transação tributária” como os meios promissores para a pacificação dos incontáveis litígios atuais e potenciais. De modo similar, a obra de Onofre Alves Batista Júnior (2007, p. 412).

¹⁰ Confira-se, neste sentido, o livro *Consentimento ao imposto & Eficiência tributária*, de Luciano Gomes Felippo (2012). A monografia avança sobre alternativas preventivas de consentimento ao imposto, mas traduz basicamente modelos alienígenas, de difícil importação ou mesmo adaptação ao ambiente brasileiro. De modo similar, a brilhante tese de doutoramento de Carlos Victor Muzzi Filho (2013).

¹¹ Podem ser referidos os contratos fiscais praticados em diversos países europeus, como França e Espanha, ou Estados Unidos da América. No ambiente europeu, são exemplos os “acordos fiscais preventivos” estimulados pelo Conselho de Impostos da França (cf. Bouvier, 2008). Nos EUA vale citar a liberdade que o órgão de fiscalização tributária federal (Internal Revenue Services – IRS) detém para o acertamento da exação fiscal, por meio de uma espécie de transação tributária, quando há: responsabilidade (*doubt as to liability*); dúvida quanto à possibilidade de recebimento (*doubt as to collectibility*); e interesse quanto à administração efetiva da tributação (*effective tax administration*).

O princípio do consenso ao tributo assume aquilo que, na doutrina do Direito Administrativo, tem sido reconhecido como *refluxo da imperatividade estatal*. Vale citar, neste particular, a lição do saudoso mestre Diogo de Figueiredo Moreira Neto, *verbis*:

A participação e a consensualidade tornaram-se decisivas para as democracias contemporâneas, pois contribuem para aprimorar a governabilidade (eficiência); propiciam mais freios contra o abuso (legalidade); garantem a atenção a todos os interesses (justiça); proporcionam decisão mais sábia e prudente (legitimidade); desenvolvem a responsabilidade das pessoas (civismo); e tornam os comandos estatais mais aceitáveis e facilmente obedecidos (ordem). Em suma, a consensualidade como alternativa preferível à imperatividade, sempre que possível, ou em outros termos, sempre que não seja necessário aplicar o poder coercitivo, o que se vai tornando válido até mesmo nas atividades delegadas, em que a coerção não é mais que uma fase eventual ou excepcional (ex.: o poder de polícia). (Moreira Neto, 2000, p. 41)

2. CONSTRUÇÃO CONCRETA DE INSTRUMENTOS PARA CRIAÇÃO DE CONSENSOS AOS TRIBUTOS

Tudo indica que o *princípio do consenso ao tributo* só deixará de ser um preceito moral propugnado pela doutrina contemporânea quando as legislações dos entes tributantes brasileiros passarem a prevê-lo de modo significativo e expresso, afirmando a importância da sua aderência à incidência tributária.

Caso acolhida esta perspectiva, o princípio poderia ser assim enunciado nas leis e na própria Constituição: “Sempre que possível, os tributos deverão ser lançados e cobrados mediante consenso entre a Fazenda Pública e o contribuinte”.

Não se está aqui a subverter a ideia de que o imposto não é uma obrigação (e, antes, um *dever*) do cidadão-contribuinte perante o Estado. Tampouco se olvida que se trata de uma receita pública *derivada* (da vontade da lei), que não tem origem em “contratação” entre os sujeitos da relação jurídico-tributária. Entretanto, revestir, *sempre que possível*, a incidência tributária

com o consenso de ambas as partes em favor da cobrança do tributo (ou da sua desoneração) vai além do respeito à legalidade e à igualdade abstrata dos contribuintes. Trata-se de buscar e conferir legitimação *in concreto* à tributação, proporcionando inegável eficácia ao sistema¹², que culminará na redução da litigiosidade tributária administrativa e judicial.

Assim, mesmo que se entenda o princípio do “consenso ao tributo” como uma norma meramente programática, sua enunciação servirá de norte axiológico à construção de discursos jurídicos, os quais se afiguram cada vez mais decisivos na sedimentação de soluções pacificadoras, sobretudo em face de um sistema que admite a abertura dos textos normativos tributários (tipicidade aberta), autoriza interpretações tópicas e comporta um “ativismo” judicial que dilata a compreensão dos direitos.

O segundo passo mais concreto e efetivo na direção acima alvitrada seria o de recompor alguns dos mecanismos de *Gestão e Administração Fiscal* dos tributos já existentes, em especial no âmbito dos órgãos e procedimentos administrativo-tributários já conhecidos da prática nacional.

Evita-se, assim, a simples importação de modelos estrangeiros, que, por terem baixa organicidade com a experiência brasileira, se tornariam “elefantes-brancos” caros, duvidosos e de baixa eficácia.

Entre os instrumentos disponíveis no ordenamento e na prática brasileira, merece destaque, em primeiro lugar, a *Consulta Administrativo-Tributária Formal*, também conhecida como “Consulta Fiscal”.

2.1 Consulta Fiscal

Prevista parcamente no parágrafo 2º do artigo 161 do Código Tributário Nacional brasileiro, a Consulta Fiscal é definida como um mecanismo formal de perguntas (dos contribuintes) e de respostas escritas (dos fiscos), destinado

¹² Esta perspectiva se compagina com aquela introduzida por Ricardo Lobo Torres na doutrina brasileira, a partir das teorias europeias, especialmente alemãs, acerca da definição de tributo. O mestre afirma que a obrigação tributária *ex lege* só está condicionada à sua dimensão constitucional, que incorpora à relação jurídica tributária a plêiade de direitos [e deveres] fundamentais da coletividade e dos contribuintes: “A soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar. Não é o Estado que se autolimita na Constituição, como querem os positivistas, senão que já se constitui limitadamente, no espaço aberto pelo consentimento. O tributo, por conseguinte, sendo embora o preço e a garantia da liberdade, já nasce limitado pela própria autolimitação da liberdade” (Torres, R., 2009, p. 64).

a solucionar ou a responder uma dúvida de interesse jurídico concreto e atual do contribuinte-consultante, diante de eventual incidência tributária ou de obrigações fiscais.

Na prática, a Consulta Administrativo-Tributária Formal se apresenta como um debate eminentemente teórico. Apesar da exigência de demonstração da atualidade e da concretude da dúvida que suscita a “pergunta” dirigida à Administração Fiscal, institui-se uma espécie de contencioso prévio, estéril e inútil, em que apenas se esgrime um direito do contribuinte em face do dever (formal) do fisco de responder à dúvida suscitada¹³.

O modelo de “pergunta-resposta” da Consulta Fiscal atual, em que há a preponderância do formalismo (ainda que “moderado”), consagra uma espécie de pingue-pongue de dois golpes, ao qual escapam a oralidade, a pessoalidade e o debate, essenciais à compreensão dos detalhes duvidosos das questões e fundamentais para a convergência das partes num resultado minimamente consensual.

Os procedimentos de “Consulta” regulamentados pelas legislações dos entes tributantes municipais, estaduais e da União não contemplam espaço para audiências ou reuniões presenciais e públicas, muito menos para a realização de amplo debate acerca das questões suscitadas no caso individual. E pior: não há sequer previsão de audiência pública para os casos coletivos ou repetitivos, diante da corriqueira multiplicidade de questões idênticas, análogas ou similares para um mesmo tema, que embaraçam a tributação e colocam em risco a vida financeira e as operações dos contribuintes, levando-os à insegurança e a provisionamentos contábeis e financeiros.

Nos dias de hoje, as perguntas formuladas pelos contribuintes apresentam-se como tentativas de lograr vantagens individuais tributárias ou fiscais, inclusive para assegurar isoladamente os efeitos de eventual “resposta favorável” – valendo-se do obscurantismo ou da baixa publicidade das perguntas, dos procedimentos formais e das respostas finais.

13 A doutrina brasileira reforça esta realidade, reafirmando direitos e deveres, à luz da legalidade, moralidade e publicidade. Valdir de Oliveira Rocha menciona em sua obra *A Consulta Fiscal* a importância da Consulta Tributária para a “harmonização fisco-contribuinte” (Rocha, 1996, p. 7). Contudo, reforça o velho traço protocolar luso-brasileiro do procedimento ao definir o perfil da Consulta Fiscal como um combate teórico-jurídico: “Como consequência de assentar a consulta fiscal no direito constitucional de petição, tem-se que é direito ou faculdade de o interessado se dirigir à Administração em busca de orientação, que se traduz por decisão a que a Administração se acha obrigada” (p. 17).

Os fiscos, por sua vez, visam apenas a desestimular os planejamentos fiscais, sobretudo as tentativas dos contribuintes de evitar ou reduzir a tributação. E mesmo com este propósito, as respostas fiscais são geralmente breves e estratégicas, escondendo as armas argumentativas para um futuro litígio administrativo ou judicial.

Agindo assim, fiscos e contribuintes acirram conflitos nas zonas de atrito interpretativo da legislação tributária e fiscal, demitindo-se da busca do convencimento recíproco e da construção de consensos preventivos à inadimplência tributária, aos contenciosos administrativos e às demandas judiciais. Desta forma, o processo tributário de Consulta configura apenas uma escaramuça, repleta de ameaças de judicialização e de sanções futuras, de parte a parte.

A reversão desta práxis é imprescindível para a redução da litigiosidade tributária, pois a Consulta Fiscal constitui o ambiente preventivo mais qualificado para a criação de *consensos ao tributo*.

Para mudar esta realidade, dever-se-ia construir um espaço formal e uma prática institucional voltada para a criação de consensos, começando com a aproximação das partes, em ambiente público, formal e registrado – para reduzir o risco de capturas –, com estímulo ao debate técnico e franco, e com o redimensionando da publicidade dos fatos, das questões e das decisões. Tudo visando a um amplo convencimento e à pacificação preventiva das relações fisco-contribuinte. Alterações nos procedimentos poderão transformar a Consulta Fiscal em um mecanismo propedêutico e preventivo aos litígios tributários, aprimorando o ambiente relacional entre o setor público e o setor privado (e também entre os próprios entes públicos).

Neste sentido é que são aqui apresentadas algumas propostas simples e de rápida implantação, visando à adequação da Consulta Fiscal brasileira ao princípio de *consenso ao tributo*, quais sejam: 1) readequar o órgão de análise e resposta às consultas fiscais para que se torne colegiado, com representantes do fisco especializados e atualizados em cada matéria a ser respondida, devendo primar pela fundamentação plena de seus posicionamentos, visando à construção de consensos. O recurso à doutrina e à jurisprudência deve abalizar os pronunciamentos, reforçando a preocupação com a legitimidade e a aceitação desses pronunciamentos, para além da sua aderência à norma legal – friamente pespegada em inúmeras respostas fiscais; 2) criar um procedimento

para conferir publicidade total às consultas formuladas pelos contribuintes, não se admitindo o sigilo fiscal para os aspectos jurídicos dos requerimentos, dos procedimentos e decisões – ressalvados documentos financeiros, econômicos, contábeis ou fiscais particulares de cada contribuinte-consultante; 3) tornar obrigatória a realização de audiências individuais ou coletivas – estas sempre que existir grande número de consultas idênticas ou análogas sobre determinado tema –, nas quais seriam realizados debates visando à construção de consensos, todos registrados em processo público, preferencialmente eletrônico; 4) estabelecer que as audiências sejam antecedentes à prolação da resposta à Consulta, para que haja tempo de construção de soluções fundamentadas; 5) estabelecer na legislação a vinculatividade administrativo-tributária dos entendimentos firmados para determinados temas respondidos pelo órgão administrativo de análise e resposta às Consultas Tributárias, evitando que os temas objeto de consulta respondida possam receber julgamentos diferentes pelos órgãos julgadores do “contencioso administrativo” ou suscitar entendimentos distintos da Representação da Fazenda atuante no processo administrativo-tributário – ressalvado apenas o Conselho de Contribuintes, em razão da sua composição paritária entre representantes do fisco e dos contribuintes. Esta vinculação permitiria acelerar o julgamento destas matérias como se fossem casos repetitivos, e assegurar isonomia para as empresas que se encontram em situação equivalente, conferindo amplitude ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Além da Consulta Fiscal, outro instrumento que deveria ser readequado é o ato de Lançamento Tributário.

2.2 Lançamento Tributário

Os lançamentos tributários são muitas vezes enigmáticos não só para os contribuintes, mas também para contadores e advogados especializados, e até mesmo para outros servidores públicos, auditores-fiscais e procuradores.

É preciso exigir mais claramente a descrição do fato tributável e permitir que o contribuinte tenha um prazo para solicitar esclarecimentos da autoridade competente, antes de ser obrigado a pagar o tributo, impugnar o lançamento respectivo, instaurar o litígio administrativo-tributário ou simplesmente sujeitar-se à sua cobrança forçada.

Hoje, boa parte dos lançamentos é realizada com base em cadastros eletrônicos, constituídos por informações ou declarações dos próprios contribuintes sobre bens ou atividades passíveis de tributação. Nesse contexto, além do lançamento de ofício por presunção relativa (v.g., IPTU, ITR e IPVA), agregou-se um outro: o lançamento por confissão, baseado em presunção absoluta para fins administrativos, a partir de declarações confessórias dos contribuintes.

Inobstante, há ainda os lançamentos fiscais que dependem de verificação concreta da situação dos contribuintes, diante de declarações prestadas em colaboração, como é o caso, v.g., do IRPF e IRPJ/CSLL, PIS/Cofins, IPI, ICMS e ISSQN. Estes são realizados mediante verificação pontual pela autoridade fiscal, ensejando eventual lavratura de “auto de infração” ou equivalente.

Para estes lançamentos, parece adequado assegurar que ao menos duas autoridades tributárias atuem no procedimento de fiscalização do lançamento de ofício. O lançamento só poderia ser concretizado com a assinatura de ambas as autoridades.

A primeira autoridade lideraria o procedimento, ficando à frente dos levantamentos, verificações e da conclusão do pré-lançamento tributário. A segunda atuaria na condição de “segunda opinião”, podendo receber um pedido de esclarecimentos formal do contribuinte.

Este pedido de esclarecimentos seria facultado ao contribuinte por determinado prazo (v.g., cinco dias), devendo o fisco, caso instado, atendê-lo (no mesmo prazo) em audiência pública, conduzida por autoridade fiscal diferente daquela que pré-lançou o tributo. Isto permitiria, de um lado, que a autoridade fiscal pudesse prestar explicações e convencer o contribuinte a pagar o tributo, concluindo o efetivo lançamento tributário com certo grau de consensualidade.

Por outro lado, o contribuinte poderia apontar erros materiais e formais, ou mesmo inconsistências jurídicas, permitindo que a autoridade responsável pela audiência buscasse, caso convencida e em consenso com a outra autoridade lançadora, o acerto do ato definitivo, após a adoção das alterações suscitadas pelo contribuinte.

A grande vantagem desta medida é que ela poderia assegurar a reversão voluntária de erros (de direito) que não mais poderiam ser corrigidos de

ofício, na via administrativa, em razão do princípio da definitividade do ato de lançamento.

Mecanismos similares já foram criados em alguns órgãos da Administração Fiscal brasileira, como os mandados de fiscalização automáticos e aleatórios da Receita Federal do Brasil, por meio dos quais são designadas duas autoridades fiscais para que atuem como responsáveis por cada um dos procedimentos de fiscalização e para a realização do eventual ato de lançamento tributário (de ofício).

Quanto à higidez do conteúdo do ato de acerto tributário e fiscal, merecem menção as Juntas de Lançamento Fiscal (no estado de Minas Gerais) para débitos de ICMS. Segundo a disciplina normativa editada naquele ente federativo, somente se tornaria efetivo o lançamento de débitos superiores a um determinado montante quando a autoridade superior ratificasse o (pré-)lançamento tributário subscrito pelos dois fiscais designados para a fiscalização.

Contudo, apesar da inegável valia destes instrumentos citados, ambos não têm por escopo a construção de consenso quanto à incidência *in concreto* do tributo, ou em favor da desoneração total ou parcial do contribuinte. Apesar de inspiradores, os exemplos citados objetivam dificultar a captura da fiscalização por atos de corrupção e evitar erros graves no cumprimento do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

A presente proposta de criação de um pedido administrativo de esclarecimentos a uma segunda autoridade fiscal competente para o lançamento significa a criação de uma oportunidade procedimental de diálogo formal e público entre fisco e contribuintes, e entre autoridades lançadoras. Este instrumento é diferente e mais valioso em suas possibilidades se comparado à simples impugnação administrativa do lançamento (dirigida à primeira instância administrativa), pois o ato prévio e preparatório permite a sua alteração ou ratificação de ofício, evitando a definitividade ordinária do lançamento tributário para o fisco (art. 149 do CTN) e do litígio para o contribuinte discordante.

Ademais, na prática essas conversas entre fiscalização e contribuintes ocorrem ordinariamente, de modo informal, dando margem a capturas ilícitas pela falta de um espaço processual e atitude institucional para a criação de consensos lícitos e transparentes.

Por outro lado, o contribuinte que pretende apenas ganhar tempo não terá condições de postergar a conclusão do procedimento de fiscalização, caso apresente elementos que não sejam concretos nem pertinentes – os quais devem ser sumariamente rechaçados.

Diante deste contexto é que são propostas mudanças simples nos procedimentos de fiscalização e no ato de lançamento tributário: 1) criação do pedido de esclarecimentos do contribuinte, em prazo breve, previamente à realização do lançamento tributário, devendo o contribuinte apontar, fundamentadamente, os fatos ou aspectos do ato da autoridade fiscal que suscitam dúvida. Os procedimentos de fiscalização devem ser conduzidos por duas autoridades: uma primeira, para levantamentos e realização do pré-lançamento tributário; uma segunda, para ratificação ou divergência, visando à construção de um consenso para o lançamento definitivo; 2) o pedido de esclarecimentos será dirigido a esta segunda autoridade fiscal previamente designada para a fiscalização, mas diversa da que realizou o pré-lançamento (ou ato preparatório ao lançamento). A segunda autoridade fiscal competente deverá se manifestar, formal e publicamente, em audiência pessoal a ser realizada em prazo idêntico ao do pedido de esclarecimentos, buscando convencer o contribuinte da correção da imposição tributária e do dever de pagar o tributo. Caso a autoridade fiscal concorde com alguma das questões suscitadas pelo contribuinte, tem o dever de se dirigir formalmente à outra autoridade para eventualmente proceder ao acertamento do ato, ou para manter os critérios apresentados no pré-lançamento. Ambas as autoridades devem assinar o lançamento tributário, agora definitivo; 3) se houver pluralidade e concomitância de fiscalizações sobre matérias idênticas ou análogas, as audiências poderão ser únicas ou concentradas, com o fim de conferir uniformidade aos lançamentos tributários, evitando entendimentos fiscais dissonantes e potencialmente litigiosos.

2.3 Processo administrativo-tributário litigioso

2.3.1 Órgão julgador de primeira instância

O terceiro instrumento que poderia ser readequado aos propósitos de criação de consensos tributários se refere à estrutura e aos procedimentos dos órgãos administrativos de julgamento de litígios tributários.

De modo similar ao órgão de análise e resposta às Consultas Tributárias, dever-se-ia: 1) readequar a composição do órgão julgador de primeira instância para que se torne colegiado, com representantes do fisco especializados em cada matéria a ser respondida, devendo primar pela fundamentação plena e clara, e visar ao convencimento dos contribuintes ou das demais autoridades fiscais, em busca da construção de consensos à incidência e cobrança do imposto (ou à desoneração total ou parcial do contribuinte); 2) tornar obrigatória a realização de audiência individual ou pública, na qual seriam realizados debates para a análise das questões e seus fundamentos e para a construção de consensos, todos registrados em processo público, preferencialmente eletrônico; 3) estabelecer que as audiências tenham antecedência mínima à prolação da decisão colegiada (Acórdão), para que haja tempo de construção de soluções fundamentadas e convincentes.

2.3.2 Órgão julgador de segunda instância

No caso do Conselho de Contribuintes, além das adequações acima apontadas, deveriam ser implementados os seguintes instrumentos para o convencimento das partes e para a construção de consensos: 4) manter a colegialidade e a paridade do Conselho; 5) dividir o Conselho em Câmaras Temáticas – no caso dos municípios, estados e Distrito Federal, permitir recursos ao Pleno apenas quando comprovada a divergência entre os dois órgãos fragmentários ou diante de fundamentos novos, devidamente itemizados; 6) exigir a plena fundamentação dos Acórdãos, enfrentando todos os fundamentos itemizados pelas partes (conforme artigo 489 do Código de Processo Civil); 7) estabelecer a vinculatividade administrativo-tributária dos entendimentos firmados para determinados temas julgados pelo Conselho, o que permitiria acelerar o julgamento destas matérias como se fossem casos repetitivos e assegurar isonomia para as empresas que se encontram em situação equivalente, conferindo amplitude ao artigo 146 do Código Tributário Nacional; 8) criar mecanismo de suspensão do julgamento, diante de alegação de inconstitucionalidade de norma tributária, quando reconhecida, por decisão em quórum qualificado, a aparência de sua manifesta inconstitucionalidade. O incidente seria submetido ao chefe do Poder Executivo, determinando ou não que se deixasse de aplicar a lei manifestamente inconstitucional, caso fosse hipótese em que não se pudesse

questionar a norma perante o Poder Judiciário por meio de ação direta de controle de constitucionalidade.¹⁴

3. CONCLUSÃO

A falta de diálogo ou mesmo de debate aberto e interativo entre fiscos e contribuintes tem sido a tônica de um processo administrativo-tributário que escamoteia razões e acirra litígios, renovando as enxurradas anuais de execuções fiscais e de ações dos contribuintes junto aos Tribunais.

É preciso que se encerre esse diálogo de surdos, em que os silêncios e gritos apenas prorrogam e exacerbam a ignorância sobre os motivos da tributação, encetados pelo fisco, ou da não tributação, defendidos pelos contribuintes.

Exemplo desta falta de diálogo e, sobretudo, de consenso se verifica hoje nas “Câmaras de Mediação Fiscal” instaladas em todos os Ministérios Públicos dos estados brasileiros, nas quais o contribuinte é pessoalmente convidado para uma “mediação” junto ao promotor de justiça e a um representante da Fazenda Pública competente para cobrar o tributo, antes de ser submetido à denúncia ministerial por *crime contra a ordem tributária*. Nesta Câmaras, o indiciado corriqueiramente demonstra completo desconhecimento acerca dos motivos da exação tributária e dos atos inquinados como criminosos. Estas Câmaras de Mediação, apesar de não serem um bom exemplo de construção de *consenso* ao imposto, concorreram na condição de projeto finalista (do Ministério Público da Paraíba) ao Prêmio Innovare de 2016, como uma boa solução para a “prevenção de litígios”.

Outro exemplo da falta de espaços institucionais prévios e preventivos aos conflitos tributários se verifica na dinâmica das audiências de conciliação promovidas em sede de execução fiscal. Na sua prática, é comum ser a audiência de conciliação a primeira chance de contato direto entre fisco e contribuinte. Mesmo assim, o clima de consenso é rarefeito, pois a conversa sobre as possíveis condições de pagamento do débito (v.g., parcelamentos, descontos etc.) é sempre entremeada de ameaças sutis acerca dos malefícios e

14 Este instrumento seria aplicável apenas no caso dos municípios, sempre que o chefe do Poder Executivo não tiver à sua disposição a prerrogativa de propor ação direta de controle de inconstitucionalidade perante o Tribunal de Justiça dos estados, ante a ausência de norma da Constituição Estadual que contraste com a norma local considerada *manifestamente inconstitucional*.

riscos decorrentes do prosseguimento da execução fiscal contra o contribuinte e contra o seu patrimônio. A rigor, esse tipo de “mediação” serve como um atendimento pessoal e informativo do contribuinte, com um toque de suave coerção. Contudo, os custos e a amplitude destes procedimentos “*soft-repressivos*” também são elevados, pois mobilizam aparato judiciário, recursos humanos e infraestrutura dos Tribunais e das Procuradorias Públicas.

Por outro lado, os mecanismos de prevenção e criação de consensos tributários acima propostos poderão aproximar os fiscos dos fatos tributáveis e das respectivas realidades econômicas e operacionais dos contribuintes, permitindo, ao mesmo tempo, maior acuidade e calibragem nas fiscalizações e (não) lançamentos, alicerçados em consensos totais ou parciais capazes de reduzir a litigiosidade tributária.

Caso a existência do conflito ultrapasse as fases da Consulta Fiscal ou do Lançamento Tributário, poder-se-á buscar a conciliação e o consenso no âmbito do processo administrativo-tributário (“contencioso”), valendo-se de novos instrumentos introduzidos nas fases e espaços organizacionais já existentes e amortecendo o ímpeto conflitivo das partes, em busca da adimplência imediata do tributo ou da consagração de sua desoneração.

A importância de instauração de mecanismos administrativos preventivos avulta, também, diante da previsão pelo Código de Processo Civil de 2015 de condenação da Fazenda Pública em encargos de sucumbência de elevada monta – sobretudo de honorários advocatícios percentuais sobre o valor da causa (§3º e seguintes do artigo 85 do CPC). A previsão de condenação sucumbencial da Fazenda Pública em novas bases percentuais representa risco não apenas processual, mas financeiro e orçamentário, para todas as esferas federativas e da Administração Pública, inclusive para os demais Poderes e para as chamadas autarquias especiais (v.g., conselhos de fiscalização de profissões, agências reguladoras e executivas).

Estes mecanismos acima propostos poderão contribuir para legitimar a tributação, revestir a incidência tributária de consenso, gerar receitas públicas, prevenir a litigiosidade em matéria tributária e reduzir custos dos Poderes Executivo e Judiciário com incontáveis cobranças tributárias e intermináveis discussões jurídicas, mas também poderá cumprir o que Klaus Tipke acentuou como a igualdade na aplicação da lei tributária:

As autoridades fiscais devem aplicar a lei tributária de modo igual. Também esta última sentença não pode ficar apenas no papel. A igualdade na aplicação da lei implica duas exigências: as leis devem ser interpretadas de igual modo; a fim de se alcançar isso, existem normas administrativas. *Primordial, entretanto, é que as situações fáticas sejam esclarecidas de modo eficiente* – igualmente eficiente. É nisso que pensamos quando falamos de execução isonômica da lei. (Tipke, 2003, p. 362; grifos nossos)

REFERÊNCIAS

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BOUVIER, Michel. Nouvelle gouvernance fiscale et “accords fiscaux préventifs”. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Del Rey, v. 10, p. 55–65, jul./dez. 2008.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Relatório anual 2016*. Brasília, 2016. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2017/02/7d8fa9ae6f181c5625e73f8184f10509.pdf>.

DACOMO, Natália de Nardi. *Direito Tributário Participativo – transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FELIPPO, Luciano Gomes. *Consentimento ao imposto & Eficiência Tributária*. Curitiba: Juruá, 2012.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MORSELLI, Emanuele. *Corso di Scienza della Finanza Pubblica*. 3. ed. Padova: Cedam, 1939.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. *O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no estado democrático de direito*. 2013. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1843/BUOS-98ZJFW>.

NABAIS, Casalta. *Contratos fiscais*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *A Consulta Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996.

TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na Execução das Leis Tributárias. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (org.). *Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. *É urgente a reforma do modelo de cobrança do crédito tributário*. *Consultor Jurídico*, 26 abr. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-abr-26/consultor-tributario-urgente-reforma-modelo-cobranca-credito-tributario/>.

TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado democrático de direito. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos – estudos em homenagem a Nelson Saldanha*. Rio de Janeiro: Manole, 2005. p. 460–504.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.



A COMPATIBILIDADE ENTRE A (IN) DISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO E DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A CONSENSUALIDADE

MARCUS LÍVIO GOMES

Professor pesquisador associado do Instituto de Estudos Jurídicos Avançados (IALS/University of London). Professor associado dos programas de bacharelado, mestrado e doutorado em Direito Tributário e Direito Tributário Internacional na Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Brasil. Doutor e mestre em Direito Tributário pela Universidad Complutense de Madrid, Espanha. Foi juiz federal da 2ª Região e secretário especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica do Conselho Nacional de Justiça (CNJ).

EDUARDO SOUSA PACHECO CRUZ SILVA

Doutorando em Direito Constitucional Tributário pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Mestre e especialista em Direito Tributário pela mesma instituição. Atualmente, é chefe de gabinete da Secretaria Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica do Conselho Nacional de Justiça e membro do Observatório da Macrolitigância Fiscal.

MANOEL TAVARES DE MENEZES NETTO

Assessor especial na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Doutorando em Direito Constitucional (IDP/DF) e mestre em Administração Pública (FGV/RJ). Coordenador da Subcomissão para Contencioso Judicial do Comitê de Apoio Técnico do Diagnóstico do Contencioso Tributário do Conselho Nacional de Justiça. Membro do Comitê de Apoio Técnico da Comissão de Juristas STF/Senado para Reforma do Processo Tributário e do Comitê de Acompanhamento e Monitoramento de Riscos Fiscais Judiciais (AGU).

Resumo: O estudo busca demonstrar como se construiu a compatibilidade entre a indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário e a consensualidade. Mediante revisão bibliográfica, ao traçar uma perspectiva histórica e evolutiva, o artigo ressalta a mudança gradual na compreensão do direito público, em especial do Direito Administrativo, que conduz a uma nova Administração Pública, particularmente na área de cobrança de tributos, com

abordagens mais eficientes para a resolução de conflitos, deixando registros de um movimento mais amplo em direção a uma abordagem mais flexível, colaborativa e orientada para resultados. Finalmente, demonstra-se que, à medida que o cenário jurídico continua a se transformar, a consensualidade emerge como um alicerce fundamental na construção de uma Administração Tributária mais justa, eficiente e alinhada aos princípios democráticos da sociedade contemporânea.

Palavras-chave: Indisponibilidade do interesse público; indisponibilidade do crédito tributário; consensualidade; reforma do processo tributário; Comissão de Juristas.

Abstract: *This study aims to demonstrate how the compatibility between the unavailability of public interest and tax credit and the concept of consensuality was developed. Through bibliographic review, by tracing a historical and evolutionary perspective, the article highlights the gradual shift in the understanding of public law, particularly Administrative Law, leading to a new Public Administration, especially in the field of tax collection, adopting more efficient approaches to conflict resolution, leaving traces of a broader movement towards a more flexible, collaborative, and results-oriented approach. Finally, it is shown that, as the legal landscape continues to evolve, consensuality emerges as a fundamental cornerstone in building a fairer, more efficient, and aligned tax administration with the democratic principles of contemporary society.*

Keywords: *Unavailability of public interest; unavailability of tax credit; consensuality; tax process reform; Commission of Jurists.*

SUMÁRIO: 1. Considerações iniciais; 2. Direito público em transformação; 3. Uma nova roupagem para a Administração Pública; 4. Uma releitura do direito de acesso à justiça; 5. Considerações finais; Referências.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Anos se passaram até que fosse atingida uma cultura interinstitucional madura, acompanhada de uma compreensão ajustada sobre a compatibilidade da indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário com a consensualidade.

Por muitos anos, apesar de categorizá-la (a indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário) como princípio, a doutrina e a jurisprudência brasileira a aplicavam como se regra fosse em um contexto de tudo ou nada. A realização do direito frequentemente rígida ignorava nuances e possibilidades mais flexíveis que pudessem harmonizar a indisponibilidade com abordagens consensuais.

No entanto, é certo que o panorama da mudança não se limitou a isso, havendo um conjunto de fatores que desempenhou um papel crucial nessa transformação. Um destes é a alta litigiosidade tributária, associada a um contexto de baixa eficácia da execução fiscal, um retrato breve da macrolitigância fiscal existente atualmente no Brasil.

Por meio de revisão bibliográfica, o presente artigo objetiva demonstrar como essa realidade mudou e apresentar contribuições, contornos, condicionantes e limites presentes no ordenamento jurídico que orientam a aplicação da consensualidade em matéria tributária. Ao traçar um panorama histórico e evolutivo, o estudo busca destacar a mudança gradual nas perspectivas jurídicas e o papel das legislações e regulamentos específicos nesse processo.

O direito público está em constante transformação (1ª via), apontando para uma nova Administração Pública, inclusive no âmbito da cobrança de tributos (2ª via), com uma atuação atenta aos meios mais adequados para a resolução de conflitos (3ª via). Essas três vias são intrinsecamente conectadas, refletindo um movimento jurídico mais amplo em direção a uma abordagem mais flexível, colaborativa e orientada para resultados.

Ao fim, pontua-se como a compatibilidade entre consensualidade e os princípios acima aludidos solidificou terreno para a tentativa de modernização e dinamização do direito processual tributário. Essa evolução não apenas traz novas abordagens para a resolução de conflitos tributários, mas também enfatiza a importância de equilibrar os interesses públicos e privados de

maneira mais harmoniosa e eficaz. Assim, à medida que o cenário jurídico continua a evoluir, a consensualidade emerge como um pilar fundamental na construção de uma Administração Tributária mais justa, eficiente e alinhada com os princípios democráticos da sociedade contemporânea.

2. DIREITO PÚBLICO EM TRANSFORMAÇÃO

É característica própria do direito público estar em transformação.

Nesse sentir, uma primeira abordagem teórica capaz de explicar a compatibilidade entre consensualidade em matéria tributária e a indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário consiste em bem entender dois conceitos da filosofia jurídica: os lógico-jurídicos (ou jurídicos fundamentais) e os jurídico-positivos.

Os lógico-jurídicos constituem pressupostos fundamentais para a ciência jurídica, tais como as noções de direito subjetivo, dever jurídico, objeto, relação jurídica. Correspondem, pois, à estrutura essencial de toda norma jurídica. Por conseguinte, não são exclusivos de determinado ordenamento jurídico, mas comum a todos. Não são dados os conceitos lógico-jurídicos empiricamente, porque são alheios a toda experiência. São necessários a toda realidade positiva, efetivamente existente, historicamente localizada ou apenas possível, precisamente porque funcionam como condicionantes a todo pensamento jurídico¹.

De outro lado, há os conceitos jurídico-positivos, ou seja, temas cuja definição depende das peculiaridades do direito positivo analisado, sendo possível encontrar inúmeras diferenças nos variados sistemas jurídicos. O estudo do Direito Tributário é rico em questões desta natureza, a exemplo do lançamento tributário². Por ser uma construção artificial do legislador, o lançamento é vinculante para o intérprete e aplicador da lei, de sorte que o lançamento só terá relevância jurídica enquanto determinado dentro dos contornos fixados no diploma legal³.

Os conceitos jurídicos fundamentais auxiliam na compreensão do direito. Por vezes, os juristas, firmes no propósito de identificar um conceito jurídico

¹ Cf. Borges (1999, p. 72).

² Cf. Borges (1999, p. 71).

³ Cf. Borges (1999, p. 74).

fundamental e a partir daí conferir-lhe tratamento compatível a um instituto dessa natureza, ignoram fenômenos jurídicos e criam anomalias incompatíveis com a realidade.

É o caso da indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário. O conceito de interesse público é jurídico-positivo. Veja-se, a indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário não se encaixa na categoria de um conceito lógico-jurídico (jurídico fundamental). Pode, portanto, passar por mutação ou reconstrução. Pode sequer existir caso seja a vontade do legislador.

A insistência em categorizar a indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário como conceito lógico-jurídico nos levou a um contexto de uma litigiosidade tributária irracional, ineficiente e sem propósito para contribuintes e Estado.

Não existe impedimento para que a legislação estabeleça faixas de flexibilidade para o crédito tributário, desde que esses limites estejam em conformidade com os princípios constitucionais relativos aos tributos e alinhados aos critérios de interesse público. Nada obsta que a legislação possa delinear, dentro de certos parâmetros e no cumprimento do interesse coletivo, os critérios mais adequados para a formação, alteração ou extinção do crédito tributário, inclusive os meios de resolução de conflitos, vinculativamente e com espaço para discricionariedade, no que couber, visando a atender a praticabilidade, economicidade, celeridade e eficiência da Administração Tributária⁴. Nada impede a opção legislativa de conferir espaços de consensualidade, nos diversos momentos e com diferentes finalidades, para a relação Fisco e contribuintes.

No quadro dos limites previstos pela lei, portanto, Administração e cidadão podem concretizar uma atuação concertada capaz de resolver eventual obrigação tributária.

Outra abordagem que demonstra a compatibilidade da indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário com a consensualidade é a histórica. Basta retomar o surgimento do Direito Administrativo, que, a seu modo, é condicionado à concepção vigente de Estado de cada época. Assim, para compreender o papel que esta disciplina exerce, é importante

⁴ Cf. Torres (2003, p. 6).

lançar luz sobre a noção de Estado correspondente⁵. Essa compreensão, por consequência, irradia seus efeitos à estruturação da Administração Pública e sua forma de se relacionar com particular, inclusive no âmbito da cobrança de tributos, bem como à forma de resolver conflitos.

O marco inicial para compreender a gênese desse ramo do direito é a Revolução Francesa, período que marca o rompimento com o modelo político vigente à época, a monarquia absoluta, caracterizada pela falta de limitação jurídica ao poder do rei – o príncipe era a própria *legibus solutus*, não sendo contido por nenhuma regra jurídica⁶.

Não existia limites precisos para os poderes dos agentes do rei, tampouco procedimento a observar para o exercício de suas funções. Os servidores vinculados ao poder do monarca, agindo por delegação, não conheciam barreiras à sua atuação⁷.

Também não se falava em liberdades dos súditos que pudessem prevalecer diante de alguma ordem do soberano. Subjetivamente, nesse regime administrativo manifesta-se a compreensão de que o súdito se converte em objeto sem vontade⁸.

No século XVIII, a resistência da burguesia emergente às normas do rei foi um catalisador importante na deflagração da Revolução Francesa⁹. Também o foram as teorias contratualistas, que enfatizavam a submissão da autoridade política à primazia que se atribui aos particulares sobre o Estado, o qual passou a ser compreendido como instituição concatenada para lhes garantir os direitos básicos¹⁰.

Como consequência de uma ruptura com o modelo político vigente à época, surgiu o Novo Regime, fundado na concepção de que era necessária a existência de um Estado capaz de impor comportamentos e assegurar uma convivência fundada na coerção¹¹. Nasceu, em paralelo, a compreensão de

⁵ Cf. Medina (2002).

⁶ Cf. Garcia (1993, p. 65-66).

⁷ Cf. Garcia (1993, p. 66).

⁸ Cf. Garcia (1993, p. 66-69).

⁹ Cf. Garcia (1993, p. 68-75).

¹⁰ Cf. Branco (2017, p. 128).

¹¹ Cf. Moreira Neto (2003, p. 132).

que o regime administrativo também deveria servir à proteção de direitos e liberdades dos particulares diante dos arbítrios do poder estatal¹².

Nesse momento, vigorou o entendimento de que ao Estado cabia a tutela de interesses gerais, atribuindo-se ao ente estatal o poder de impor limites aos direitos individuais. Ao mesmo tempo, o poder conferido à máquina pública era subordinado à lei e tinha como tarefa manter a coexistência pacífica entre as esferas individuais para que atuassem livremente¹³.

Para tanto, o regime administrativo se ergueu estruturado no princípio da legalidade, em decorrência do qual até mesmo os governantes deveriam se submeter à lei. A relação verticalizada entre Estado e particular deu origem à denominada supremacia do interesse público sobre o privado, da qual decorreu diretamente a ideia de que os interesses que envolviam a Administração eram indisponíveis, não podendo a Administração Pública deixar de atender a fins de interesse da coletividade nem, eventualmente, vir a renunciar a poderes conferidos pelo ordenamento jurídico para promover tal tutela, já que não era titular destes direitos^{14,15}.

Sucessivos processos de industrialização e urbanização ocorridos a partir do final do século XIX e que ganharam força ao longo do século XX trouxeram significativas alterações nas organizações sociais dos países ocidentais. Houve, em face das inovações tecnológicas então surgidas, uma elevação demográfica e um consequente inchaço nos grandes centros urbanos. Assim, aumentaram as tensões sociais, surgidas a partir de demandas das classes mais desfavorecidas. Suas aspirações por uma melhor situação não eram resolvidas no âmbito de relações exclusivamente particulares. O modelo político então vigente mostrou-se incapaz de atender às demandas formuladas¹⁶.

Iniciou-se, posteriormente, um período democrático marcado por quatro vetores principiológicos: os direitos fundamentais, a subsidiariedade, a participação e a Constituição como ordem de valores¹⁷. Nas margens deixadas

¹² Cf. Garcia (1993, p. 71-72).

¹³ Cf. Moraes (1993).

¹⁴ Cf. Meirelles (2013, p. 110).

¹⁵ Cf. Binenbojm (2020).

¹⁶ Cf. Fernandes (2014, p. 50).

¹⁷ Cf. Moreira Neto (2003, p. 134).

à valoração da Administração Pública, a ação estatal passou a ser condicionada pelos aludidos vetores, dirigindo-lhes a atenção¹⁸.

Floresceu uma ideia moderna de Estado, que passou a assumir funções antes deixadas à iniciativa privada e a intervir cotidianamente na economia. Valores propugnados pela Constituição passaram a estar presentes em todos os recantos do ordenamento. O esforço hermenêutico do jurista voltou-se para a aplicação direta e efetiva dos valores e princípios da Norma Fundamental¹⁹.

O Direito Administrativo passou, então, a ser pautado nos termos de um sistema constitucional positivo, que precisava conviver em um equilíbrio complexo com direitos subjetivos²⁰. De acordo com a realidade local e os anseios sociais na contemporaneidade, a Constituição de cada país pôde optar pelo princípio da consensualidade em determinados casos, mesmo no campo do direito público²¹.

A legalidade a que o Poder Público estava submetido deixou de ser uma legalidade estritamente formal – isto é, ao Estado só caberia o exercício de suas atribuições naquilo que a lei autorizava – para ser compreendida a partir de uma percepção capaz de compatibilizar a atuação estatal com o ordenamento jurídico como um todo, ao que se convencionou chamar de princípio da juridicidade²².

Dessa forma, o objetivo constitucional de construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, CRFB/88), bem como a busca pela solução pacífica de conflitos nas relações internas e externas (art. 4º, VII, CRFB/88), abriram espaço entre nós para a mudança de uma relação da Administração Pública com o particular, de modo que a consensualidade passou, também, a ser nota sonante no regime administrativo.

Essa vertente não afastou como característica identitária do Direito Administrativo a prossecução do interesse público. Este não passou a ser apenas um Direito voltado tão só aos interesses privados, mas, sim, um Direito

¹⁸ Cf. Batista Junior (2007, p. 165).

¹⁹ Cf. Moraes (1993).

²⁰ Cf. Gabardo (2017).

²¹ Cf. Valle (2020, p. 71-77).

²² Cf. Madureira (2014, p. 26-28).

cujos mecanismos visam e permitem equilibrar a realização do interesse público com o respeito pelos legítimos interesses individuais²³.

A consensualidade não nega a supremacia do interesse público e a sua indisponibilidade, tampouco é avessa aos referidos princípios. Trata-se, em verdade, de via para o exercício destes. Em muitos casos, são os próprios princípios que revelam a atuação consensual como meio mais adequado a ser seguido.

Tal como a compreensão do Direito Administrativo foi se transformando ao longo do tempo, o mesmo aconteceu com o entendimento do que é interesse público. Antes, sua conceituação era mais abstrata, ligada à ideia filosófica de bem comum. Com o tempo, a noção de interesse público foi se adaptando à realidade jurídica, econômica e social dos formatos de Estado que surgiram no decorrer da história.

A Constituição Federal de 1988 estabelece uma série de objetivos fundamentais que devem ser perseguidos pela Administração Pública. Esses objetivos são parte integrante da noção de interesse público, que precisa estar consentânea com as novas realidades sociais e econômicas, de forma a garantir a efetividade dos direitos fundamentais e a promoção do bem-estar social.

Sob a tutela da Constituição Federal de 1988, a compreensão do interesse público deve levar em conta a perspectiva dos cidadãos e dos grupos sociais que são afetados pelas decisões da Administração Pública, permitindo a participação popular, a transparência e o diálogo com a sociedade.

Não é possível extrair de uma sociedade fragmentada, tal como a que vivemos atualmente, um interesse unívoco, definível previamente à situação concreta, para prevalecer em abstrato sobre qualquer conflito administrativo que possa ser verificado. A fragmentação de interesses percebida na atual configuração do Estado coloca na Administração Pública a função de arbitadora dos interesses que devem prevalecer no caso concreto, de forma motivada e observadas as especificidades que cada caso envolve²⁴.

A consensualidade representa, também, uma mudança de paradigma decorrente do abandono da distinção absoluta, rígida e dual entre interesse

²³ Cf. Correia (2016).

²⁴ Cf. Palma (2014, p. 151-153).

público e interesse privado, passando a admitir uma parceria entre Estado e particulares²⁵. Ao lado da referida função de arbitramento dos interesses, também vale notar a função de composição desses interesses, por meio da qual a Administração busca harmonizar os interesses em conflito, seja entre os particulares, seja em relação ao próprio Poder Público²⁶.

Nessa perspectiva, o interesse público se revela ao operador do direito após a consideração das condições políticas, sociais, culturais e econômicas. Trata-se, por conseguinte, não de uma situação estática, mas variável²⁷. O conceito é indefinido do ponto de vista linguístico. Transita no tempo, mas permanece, ao menos intuitivamente, na noção do que não se pode fazer. Vincula-se, ainda, à ideia de eficiência, como se verá adiante²⁸.

O ponto está em considerar não apenas o ato administrativo como expressão do interesse público, mas também o acordo firmado entre Administração e particular. O ato consensual é também a própria expressão do interesse público²⁹. Não se vislumbra de *per se* que a supremacia do interesse público sobre o particular e a indisponibilidade do interesse público conduzam a uma incompatibilidade da consensualidade com o ordenamento jurídico pátrio³⁰.

3. UMA NOVA ROUPAGEM PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Uma nova Administração Pública precisou surgir para lidar com os desafios do seu tempo, que hoje é caracterizado por uma sociedade complexa, plural, com acelerada mutação e que lida com um fluxo de informação antes inimaginável.

Antes, verificava-se uma relação verticalizada entre Administração e súdito. Com o advento do Estado Democrático de Direito, essa relação passou a ser mais horizontalizada, envolvendo Administração e cidadão, que, inclusive, hoje tem direito de participar da gestão da *res pública*.

²⁵ Cf. Baptista (2003, p. 262-267).

²⁶ Cf. Palma (2014, p. 151-152).

²⁷ Cf. Escola (1989, p. 245).

²⁸ Cf. Godoy (2010, p. 126).

²⁹ Cf. Palma (2014, p. 153).

³⁰ Cf. Bevilacqua (2015).

Essa nova Administração tem como pontos de partida e de chegada a perseguição do bem comum, definido aqui como resultado concertado decorrente da harmonização e ponderação dos interesses públicos postos à consideração da Administração Pública pelo ordenamento jurídico³¹.

São características desse modelo: a presença de mais maleabilidade; a necessidade de maior transparência; a abertura maior ao diálogo; a predileção pelo consenso, e não pela autoridade; o processo administrativo como meio de participação cidadã; e a juridicização da eficiência³².

O próprio Estado se encontra com a sociedade civil para a satisfação dos direitos fundamentais. Essa análise coloca o consenso no âmbito negocial administrativo como elemento reestruturador da democracia³³. O Poder Público passa a sentar à mesa para debater e negociar periodicamente com interessados as medidas ou reformas que pretende adotar. Os cidadãos, isolados ou em grupos, informam decisões da autoridade administrativa³⁴.

O ponto está em considerar o cidadão não como um adversário da Administração Pública, que enseja vínculos administrativos verticalizados, mas sim como seu colaborador. Compreendê-lo como efetivo colaborador do Poder Público na gestão pública significa atribuir-lhe um papel mais ativo na atuação administrativa, em todo o seu procedimento, e não mais de mero sujeito passivo do ato imperativo e unilateral³⁵.

Em campos outrora ocupados pela imperatividade, houve a abertura de consideráveis espaços para a consensualidade. Essa orientação gerou expressões como “Administração consensual”, o que denota um caminho no qual a Administração Pública valoriza, e, por vezes, privilegia, uma forma de gestão cujas referências são o acordo, a negociação, a coordenação, a cooperação, a colaboração, a conciliação, a transação³⁶.

O modelo burocrático antes mais presente na Administração Pública, calcado exclusivamente em uma ideia mais rígida de hierarquia administrativa,

³¹ Cf. Batista Junior (2007, p. 57).

³² Cf. Medauar (2003, p. 210), Fernandes e Cavalcante (2018) e Valle (2020, p. 87).

³³ Cf. Valle (2017, p. 123).

³⁴ Cf. Medauar (2003, p. 210).

³⁵ Cf. Palma (2014, p. 111).

³⁶ Cf. Oliveira e Schwanka (2003, p. 38-39).

deu sinais de inaptidão a partir do momento que deixou de atender às reais necessidades ora dos cidadãos, ora da própria Administração³⁷.

A juridicidade de valores como o da eficiência afastou qualquer possibilidade de irrelevância jurídica de opções levadas a cabo pela Administração, que passou a ter que sempre buscar a melhor alternativa. Daí, dizer-se que a Administração não é livre para ser ineficiente³⁸.

Apesar de ser um princípio implícito no ordenamento jurídico pátrio desde antes, a reforma constitucional de 1988 veio apenas a eleger a eficiência como um valor a ser buscado pelo Estado, como um objetivo a ser almejado, tal como a igualdade ou a legalidade. Em outras palavras, a inclusão da eficiência no texto constitucional apenas deixou claro que ela passou a ser considerada como um estado ideal das coisas, um fim visado pelo Estado. A explicitação da eficiência na Carta Política deu-lhe uma dimensão axiológica que até então não existia³⁹.

Assim, o princípio da eficiência impôs a necessidade de se buscar a solução que maximizasse o atendimento das necessidades sociais ou que desse mais consideração aos valores postos pelo ordenamento jurídico⁴⁰. Teve e tem como objetivo o controle dos resultados; esteve e está a serviço do cidadão⁴¹.

No âmbito processual, tal princípio permite a flexibilização, a adaptação ou a adequação das peculiaridades de cada situação concreta, a fim de se prestar um serviço público que satisfaça as necessidades da população⁴².

No Direito Tributário, a eficiência impõe que seja identificado um objetivo principal e os meios disponíveis para atingi-lo. O objetivo primordial da Administração Fiscal é arrecadar os recursos que vão financiar as atividades do Estado. Os meios disponíveis podem ser divididos em dois grupos: o primeiro é representado pelos recursos utilizados na própria atividade de arrecadação; o segundo é representado pelos valores que podem ser demandados do contribuinte. Com isso, tem-se que eficiente é a Administração que consegue

³⁷ Cf. Batista Junior (2007, p. 72-73).

³⁸ Cf. Batista Junior (2007, p. 166).

³⁹ Cf. Filippo (2017, p. 90).

⁴⁰ Cf. Batista Junior (2007, p. 166).

⁴¹ Cf. Brasil (1995).

⁴² Cf. Cunha (2014, p. 79).

atingir o objetivo estabelecido (arrecadar recursos suficientes), retirando o menor valor possível dos contribuintes e gerando o menor custo possível para o Estado⁴³.

Nesse sentido, os métodos utilizados para resolver ou evitar litígios no âmbito tributário, baseados em acordos entre as partes, podem ser compreendidos como ferramentas que demonstram a eficiência. Em vez de contrariar o princípio de que o crédito tributário não é disponível, esses métodos atuam como meios concretos de aplicar esse princípio de forma efetiva, possibilitando a arrecadação de recursos outrora não realizada.

O resultado é a edificação de uma Administração Pública com portas abertas a soluções concertadas, favorecendo alternativas de atuação que permitam a persecução do melhor interesse público possível, em reverência aos mandamentos de eficiência⁴⁴.

Dito isso, é possível classificar a consensualidade a partir de três espécies: a decisão consensual, a execução consensual e a solução de conflitos. Essas modalidades são construídas a partir da utilização das finalidades imediatas como critério, a saber, a promoção do interesse público, a realização do interesse público, ou a recuperação do interesse público. Tem-se um campo de administração decisória concertada, um campo de administração executiva concertada e um campo de administração judicativa concertada⁴⁵.

Quanto à promoção do interesse público a partir da decisão administrativa formatada com a participação do cidadão, convém mencionar os exemplos do plebiscito, do referendo, da audiência e da consulta pública. Quanto à realização do interesse público no agir estatal, citem-se os contratos administrativos de parceria e os acordos de cooperação e colaboração. Quanto à recuperação do interesse público, a consensualidade está presente nas soluções alternativas de conflitos, tais como mediação, conciliação, arbitragem e ajustes de conduta⁴⁶.

⁴³ Cf. Filippo (2017, p. 150-151).

⁴⁴ Cf. Batista Junior (2007, p. 82).

⁴⁵ Cf. Moreira Neto (2006, p. 336).

⁴⁶ Cf. Moreira Neto (2006, p. 336-347).

4. UMA RELEITURA DO DIREITO DE ACESSO À JUSTIÇA

Não passa despercebida também a releitura do direito de acesso à justiça, que tem o fim de possibilitar uma atuação atenta e mais adequada à resolução de conflitos e à promoção da pacificação social, fazendo face ao congestionamento do Poder Judiciário, às decisões incapazes de pôr fim ao litígio e à cultura do litígio presente em nossas relações⁴⁷. Da sociedade complexa em que vivemos atualmente emana uma diversidade de conflitos, que, por muitas vezes, demandam soluções que perpassam a prestação jurisdicional oferecida até então.

Nessa perspectiva, o acesso à justiça deixa de ser reduzido à compreensão de acesso ao Poder Judiciário. O foco passa a ser um sistema multiportas, como uma nova forma de tutela de direitos, que amplia o acesso à justiça pelo oferecimento de diferentes portas, todas direcionadas à pacificação do conflito entre as partes, preferencialmente de forma consensual⁴⁸.

As vias alternativas de resolução de disputas, conhecidas como *alternative dispute resolution*, têm ganhado destaque globalmente, inclusive no Brasil. Essas vias, como arbitragem, conciliação e mediação, não são mais consideradas apenas substitutas, equivalentes ou alternativas à jurisdição estatal. Pelo contrário, elas evoluíram para serem instrumentos mais apropriados para solucionar conflitos, adaptando-se às características específicas de cada disputa de maneira eficiente, rápida e com custos razoáveis⁴⁹.

A intervenção colaborativa, presente no modelo multiportas, representou uma virtude necessária no cenário da cultura do litígio. Ela fortaleceu os ritos e as instituições democráticas, reconhecendo que as experiências das decisões participativas têm a capacidade de permitir que os cidadãos também participem da vida pública. Além disso, pôde representar um instrumento para a produção de reformas legislativas judiciárias⁵⁰.

No Brasil, inicialmente, esse movimento se deu com a introdução das Leis nº 9.099/1995, nº 10.259/2001 e nº 12.153/2009, que criaram os

⁴⁷ Cf. Grinover (2016, p. 76).

⁴⁸ Cf. Cabral e Zaneti Jr. (2016).

⁴⁹ Cf. Grinover (2016, p. 61-62).

⁵⁰ Cf. Machado (2020, p. 117).

Juizados Especiais, os Juizados Especiais Federais e o Juizados Especiais da Fazenda Pública.

Com a Resolução CNJ nº 125/2010, houve a instituição da Política Judiciária Nacional de tratamento adequado de conflitos no âmbito do Poder Judiciário.

Adveio, mais tarde, o CPC/2015, que, para além de prever outros instrumentos de contenção da litigiosidade, tais como o sistema de precedentes qualificados disposto em seus artigos 926 e 927, promoveu significativa contribuição no aprimoramento dos meios adequados de resolução de conflitos.

O Código estabeleceu o dever de cooperação das partes, tornou obrigatória a realização de audiência prévia de conciliação, previu o dever de estimular soluções autocompositivas entre as partes e determinou o dever do Estado de priorizar soluções consensuais.

O CPC/2015 trouxe ambiente normativo necessário para um maior avanço em prol da desjudicialização, dessa vez de forma inédita no campo das relações entre a Administração Tributária e os contribuintes⁵¹.

Dentre tantos outros exemplos, cabe citar ainda os negócios jurídicos processuais, com cláusula geral prevista no art. 190, disponíveis, inclusive, à Administração Pública. No âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), são regulamentados pela Portaria PGFN nº 360/2018, aplicável em matéria de defesa do Fisco em ação antiexacional de contribuinte, e pela Portaria PGFN nº 742/2018, publicada com vistas à regulamentação do negócio jurídico processual no âmbito da execução fiscal, possibilitando a elaboração de planos de amortização, a definição da maneira de constrição e alienação de bens e o oferecimento de garantias.

Em seguida, a Lei nº 13.129/2015 alterou a Lei nº 9.307/1996 para aperfeiçoar o uso da arbitragem, especialmente admitindo o procedimento arbitral para a solução de conflitos envolvendo as questões do Poder Público.

Posteriormente, foi publicada a Lei nº 13.140/2015, que tratou da mediação entre particulares e da autocomposição de conflitos no âmbito da Administração Pública.

⁵¹ Cf. Diniz (2021, p. 200).

Mais recentemente, a nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos (Lei nº 14.133/2021) previu a conciliação, a mediação, a arbitragem e até mesmo comitês de resolução de disputas (*dispute board*) como meios de prevenção e resolução de controvérsias decorrentes de contratos administrativos.

Formou-se, assim, um microsistema de meios adequados de solução de controvérsias, ou, em outros termos, um verdadeiro cenário de Justiça Multiportas no país⁵².

O itinerário chega ao Direito Tributário. No âmbito federal, surgem alternativas à execução fiscal, como o Protesto das Certidões de Dívida Ativa, o regime diferenciado de cobrança e a averbação pré-executória. A Lei nº 13.988/2020 regulamentou a transação tributária, abrindo caminho para a resolução de controvérsias judiciais e administrativas, bem como para créditos inscritos na dívida ativa da União.

Agora, a Comissão de Juristas responsável pela dinamização e modernização dos processos administrativo e tributário, instaurada pelo Ato Conjunto Senado/STF nº 1/2022, contribui significativamente para o avanço da matéria.

O PLP 124/2022 trata especificamente sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária, estabelecendo que a Administração Tributária deve disponibilizar métodos para a prevenção de conflitos, bem como estabelecer programas de conformidade que promovam o diálogo e a compreensão de divergências. Prevê a arbitragem e a mediação como meios de resolução de conflitos, conferindo segurança jurídica aos envolvidos.

Já o PL 2488/2022 aborda efetivamente os desafios da cobrança da dívida ativa, buscando aprimorar a eficácia do processo, promover a autocomposição e agilizar a recuperação de recursos.

O PL 2483/2022, por sua vez, busca atualizar o processo administrativo tributário federal, valorizando a transparência, a cooperação, a consensualidade e a coerência nas decisões.

⁵² Cf. Cabral e Calmon (2018).

Na mesma esteira, o PL 2486/2022 aborda a arbitragem em matéria tributária e aduaneira, destacando a necessidade de uma solução eficaz para o excessivo volume de processos pendentes de julgamento e a complexidade inerente ao Direito Tributário. O projeto busca aproveitar a celeridade e a efetividade da arbitragem como meio de resolução de conflitos.

Por fim, o PL 2485/2022 visa implementar a mediação tributária como um método eficaz de resolução de conflitos entre a Administração Tributária federal e os contribuintes. A utilização desse método pode ajudar a prevenir litígios, promover acordos e melhorar a relação entre as partes envolvidas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O direito público é intrinsecamente moldado pelas transformações no conceito de Estado ao longo da história. A transição da monarquia absoluta para o Estado moderno marcou a mudança de uma visão de poder ilimitado para uma postura de proteção dos direitos individuais. Nesse contexto, emergiu o princípio da legalidade, em que até mesmo o Estado se submete à lei, e em que se estabelece a supremacia do interesse público sobre o privado, buscando-se o equilíbrio entre ambos.

A consensualidade, por sua vez, é uma abordagem moderna que não nega a supremacia ou a indisponibilidade do interesse público, mas busca harmonizar interesses conflitantes. A Constituição se tornou o alicerce, direcionando as ações do Estado e valorizando princípios constitucionais em todas as áreas, a exemplo da eficiência.

Essa evolução reflete um novo paradigma na relação Estado-cidadão, marcado por diálogo e participação. O direito público está em constante adaptação para atender às demandas cambiantes. A abordagem consensual reconhece que não há um interesse público unívoco, destacando a importância de equilibrar interesses para a tomada de decisões e a resolução de conflitos.

REFERÊNCIAS

BAPTISTA, Patrícia. *Transformações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BEVILACQUA, Lucas; BUÍSSA, Leonardo. Consensualidade na Administração Pública e transação tributária. *Fórum Administrativo – FA*, Belo Horizonte, ano 15, nº 174, p. 46-54, ago. 2015.

BINENBOJM, Gustavo. A consensualidade administrativa como técnica juridicamente adequada de gestão eficiente de interesses sociais. *Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro – PGE-RJ*, Rio de Janeiro, v. 3 nº 3, set./dez. 2020.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017. (Série IDP).

BRASIL. *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*. Brasília, DF, 1995. Disponível em: <http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/publicacoes-oficiais/catalogo/fhc/plano-diretor-da-reforma-do-aparelho-do-estado-1995.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2021.

CABRAL, Trícia Navarro Xavier; CALMON, Rafael. Justiça Multiportas no Brasil: breve panorama. *Revista da Federação Nacional de Mediação de Conflitos*, v. 1, p. 63-74, 2018.

CABRAL, Trícia Navarro Xavier; ZANETI JR., Hermes. *Justiça multiportas: mediação, conciliação, arbitragem e outros meios de solução adequada para conflitos*. Salvador: JusPodivm, 2016.

CORREIA, José Manuel Sérvulo. Os grandes traços do direito administrativo no século XXI. *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, ano 16, nº 63, p. 45-66, jan./mar. 2016.

CUNHA, Leonardo Carneiro. A previsão do princípio da eficiência no projeto do novo código de processo civil brasileiro. *RePro*, São Paulo, v. 39, nº 233, jul. 2014.

DINIZ, Geila Lúcia Barreto Barbosa. A transação na Lei nº 13.988/2020: o novo modelo de solução de conflitos tributários e suas interações com o sistema de precedentes do CPC/2015. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier et al (coord.). *Comentários sobre transação tributária à luz da Lei nº 13.988/2020 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters, 2021.

ESCOLA, Hector Jorge. *El interés público como fundamento del derecho administrativo*. Buenos Aires: Depalma, 1989.

FERNANDES, André Dias; CAVALCANTE, Denise Lucena. Administração fiscal dialógica. *Rev. Direito Adm.*, Rio de Janeiro, v. 277, nº 3, p. 49-70, set./dez. 2018.

FERNANDES, Marcelo Cama Proença. *Contratos: eficácia e relatividade nas coligações contratuais*. São Paulo: Saraiva, 2014. (Série IDP).

FILIPPO, Luciano Gomes. *A performance no Direito Tributário*. São Paulo: Almedina, 2017.

GABARDO, Emerson. O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento do Direito Administrativo Social. *Revista de Investigações Constitucionais*, Curitiba, v. 4, nº 2, p. 95-130, maio/ago. 2017.

GARCIA, Jorge Eugenio Soriano. *Desregulacion, privatizacion y Derecho Administrativo*. Bolonia: Real Colegio de España, 1993.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ensaio sobre a processualidade*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016.

MACHADO, Carlos Henrique. *Modelo Multiportas no Direito Tributário Brasileiro*. 2020. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/216592>. Acesso em: 14 ago. 2023.

MADUREIRA, Claudio Penedo. *Administração Pública, litigiosidade e juridicidade: a importância da Advocacia Pública para o exercício da função administrativa*. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/6437>. Acesso em: 14 ago. 2023.

MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. 2. ed. São Paulo: RT, 2003.

MEDINA, Manuel Alberto Restrepo. La adecuacion del Derecho Administrativo al Estado Contemporaneo. *Estudios Socio-Juridicos*, v. 4, nº 2, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013.

MORAES, Maria Celina Bodin de. A caminho de um direito civil constitucional. *Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial*, v. 17, nº 65, p. 21-32, jul./set. 1993.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novos institutos consensuais da ação administrativa. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 231, 2003.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do direito público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de; SCHWANKA, Cristiane. A administração consensual como a nova face da Administração Pública no século XXI: fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação. *A&C Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, nº 11, jan./mar. 2003.

PALMA, Juliana Bonacorsi. *Atuação administrativa consensual: estudos dos acordos substitutivos no processo administrativo sancionador*. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.2.2017.tde-18052017-131051>. Acesso em: 14 ago. 2023.

TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre Administração e contribuintes – simplificação e eficiência administrativa. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 1, nº 2, mar. 2003.

VALLE, Vivian Cristina Lima López. *Contratos administrativos e um novo regime jurídico de prerrogativas contratuais na administração pública contemporânea: da unilateralidade ao consenso e do consenso à unilateralidade na relação contratual administrativa*. 2017. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2017. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/53990>. Acesso em: 14 ago. 2023.

VALLE, Vivian Cristina Lima López. O acordo administrativo entre o direito público e o direito privado: emergência de uma racionalidade jurídico-normativa público-privada? *In: OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de (coord.). Acordos administrativos no Brasil: teoria e prática*. São Paulo: Almedina, 2020.



EQUILÍBRIO ENTRE CONFORMIDADE, IMPOSIÇÃO E CONTENCIOSO: UMA PERSPECTIVA DE BOA GOVERNANÇA

JOÃO BATISTA BARROS DA SILVA FILHO

Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB). Chefe da Divisão de Planejamento e Governança do CARF. Professor da Universidade de Fortaleza. Na RFB, foi subsecretário de Fiscalização, superintendente (3ª e 4ª Regiões) e delegado (Fortaleza e Teresina). Diplomado em Tributação pelo CIAT. Mestre em Administração pela UFPB. Suficiência Investigadora pela Universidad de Valladolid. Doutorando em Administração Pública pelo Instituto de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa.

Resumo: Este artigo examina aspectos de boa governança em administrações tributárias, em especial os relacionados à equidade, *accountability* e eficiência/efetividade, observando como a ênfase no estímulo à conformidade, equilibrada com a precisão de ações de natureza impositiva, pode sustentar a integridade e a eficácia dos sistemas fiscais e promover a redução do litígio. O artigo explora, ainda, a existência de um excesso de contencioso no Brasil, que vai além da efetiva discussão sobre a aplicação da norma tributária, motivado parcialmente pelo desequilíbrio estratégico entre as medidas de conformidade e imposição, mas também, em grande medida, por decisão racional do contribuinte ao se deparar com incentivos financeiros ao litígio. Por fim, observa-se a tendência de utilização de meios alternativos de solução de disputas e como eles podem, paradoxalmente, colaborar para a redução do atual estoque de contencioso e gerar fragmentação normativa e enfraquecimento da norma principal de resolução de disputas, compreendendo-se o estágio de ausência de evidências acerca dos seus possíveis impactos sobre o cumprimento voluntário. Conclui-se pela primazia do estímulo à conformidade e pela necessidade de se reduzirem os estímulos financeiros ao litígio e de se aperfeiçoarem regras fundamentais do contencioso administrativo no contexto dos desdobramentos da reforma tributária em curso, sem prejuízo da realização de experiências piloto no campo das soluções alternativas inovadoras.

Palavras-chave: Boa governança; administração tributária; contencioso; conformidade; imposição.

Abstract: *This article examines aspects of good governance in TA, especially those related to fairness, accountability and efficiency/effectiveness, looking at how the emphasis on encouraging compliance, balanced with the precision of coercive actions, can sustain the integrity and effectiveness of tax systems and, in particular, promote a reduction in litigation. The article also explores the existence of an excess of litigation in Brazil, which goes beyond the actual discussion of the application of the tax rule, motivated partly by the strategic imbalance between compliance and enforcement measures, but also, to a large extent, by the taxpayer's rational decision when faced with financial incentives to litigate. Finally, we look at the trend towards the use of alternative means of dispute resolution and how they can, paradoxically, help to reduce the current stock of litigation and generate regulatory fragmentation and weakening of the main rule of dispute resolution, understanding the stage of absence of evidence about their impacts on compliance. The conclusion is that encouraging compliance is paramount and that there is a need to reduce the financial incentives for litigation and to improve the fundamental rules of administrative litigation in the context of the developments of the Tax Reform, without prejudice to conducting pilot experiments in the context of innovative alternative solutions.*

Keywords: *Good governance; tax administration; litigation; compliance; enforcement.*

SUMÁRIO: Introdução; 1. Boa governança e seus princípios; 2. Boa governança em administrações tributárias; 3. Conformidade como medida de boa governança; 3.1 *Compliance e enforcement*; 3.2 Conformidade e imposição: um equilíbrio à luz da eficiência e da efetividade; 4. Contencioso tributário e a boa governança; 4.1 Uma visão ampliada do contencioso; 4.2 Excesso de contencioso e suas razões; 5. Equilíbrio entre conformidade e imposição para redução do litígio; 5.1 Promoção da autorregularização; 5.2 Conformidade cooperativa; 6. Boa governança e meios alternativos de prevenção e solução de litígios; Considerações finais; Referências.

INTRODUÇÃO

A boa governança, introduzida como conceito por organismos internacionais como o Banco Mundial e as Nações Unidas, envolve princípios como eficiência e efetividade, *accountability* e equidade. Inicialmente desenvolvido no contexto de países e sociedades, o conceito e seus princípios passaram a ser estudados também no nível das organizações públicas. Dentre elas, as administrações tributárias (AT) têm papel diferenciado na construção da boa governança de um país, por força de sua centralidade na manutenção do Estado e das políticas públicas. Nesse contexto dos princípios de boa governança, as AT devem executar as diretrizes da política tributária, em especial os procedimentos de arrecadação e fiscalização, equilibrando *compliance* e *enforcement* na sua interação com os contribuintes, cujas percepções de autoridade, confiança e risco são relevantes para a conformidade tributária.

De fato, o equilíbrio estratégico promovido pelo Fisco entre conformidade (*compliance*) e imposição (*enforcement*) reflete a necessidade de se garantir a arrecadação, reduzindo-se o *gap* tributário a um menor custo possível para a sociedade, e com respeito aos direitos dos contribuintes. Este artigo examina como a adoção de princípios de boa governança pode mediar essa dinâmica, potencializando a eficiência e a efetividade das administrações tributárias ao mesmo tempo que minimiza o contencioso tributário.

Neste ensaio, discute-se também o excesso de contencioso no Brasil, observando-se fatores causais que vão além da mera disputa sobre a correta aplicação da norma tributária. Destaca-se a influência de um desequilíbrio estratégico entre medidas de conformidade e ações coercitivas, bem como a decisão economicamente racional do contribuinte diante de incentivos financeiros que favorecem o litígio. Além disso, discute-se o papel crescente dos meios alternativos de solução de disputas, que podem facilitar a redução do estoque de contencioso, mas também podem levar à fragmentação normativa e ao enfraquecimento da norma principal do processo tributário.

Fundamentando-se nos princípios de boa governança, o artigo visa proporcionar compreensão sobre como políticas de conformidade bem ajustadas e estratégias de *enforcement* aplicadas de forma precisa podem aumentar a confiança entre Fisco e contribuintes, reduzindo o litígio tributário. Assim, contribui-se para o debate sobre a reforma tributária em curso no

Brasil, sugerindo que a melhoria das práticas administrativas pode ser tão importante quanto as alterações na legislação tributária.

1. BOA GOVERNANÇA E SEUS PRINCÍPIOS

O conceito de boa governança foi inicialmente desenvolvido por entidades e organismos internacionais como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional, ao perceberem que a ajuda financeira a governos de países em desenvolvimento costumava auxiliar um equilíbrio macroeconômico pouco sustentável, e a ausência de boa governança era um fator importante para o fracasso (De la Harpe; Rijken, 2017). O desenvolvimento posterior do tema acrescentou a essa interpretação mais técnica e econômica outra mais voltada a aspectos políticos e sociais, tais como direitos humanos, democracia e *accountability*, a exemplo de contribuições das Nações Unidas a esse conceito (De la Harpe; Rijken, 2017). Desde então, estudos acadêmicos foram desenvolvidos relacionando a obediência a princípios de boa governança com desenvolvimento econômico, social e humano das nações (Gisselquist, 2012; Kareivaite, 2015; Leftwich, 1993; Smith, 2007).

Por outro lado, a preocupação com a boa governança não se limitou ao universo do contexto social e econômico das sociedades nacionais, mas desenvolveu uma vertente de atenção ao universo organizacional. Nesse sentido, o Banco Mundial (1989), ao analisar causas da baixa performance econômica em determinados países, tem apontado a necessidade de boa governança, mediante reversão da fragilidade de instituições públicas e da promoção de um serviço público eficiente. De forma complementar, as Nações Unidas (1998) apontam que a boa governança implica criar instituições que são responsáveis (*accountable*) e que funcionam bem nos âmbitos político, jurídico e administrativo, que os cidadãos entendam como legítimas e de cujas decisões eles participem e por elas sejam empoderados, na medida em que essas decisões afetam suas vidas.

De fato, em distintos países, administração pública e instituições não governamentais têm se preocupado em desenvolver referenciais para a análise de boa governança em organizações do poder público. O Tribunal de Contas da União – TCU, por exemplo, produziu o *Referencial básico de governança aplicável a organizações públicas e outros entes jurisdicionados* (TCU, 2020), iniciativa semelhante às do Escritório de Auditoria Nacional

da Austrália (Australian National Audit Office – ANAO, 2014) e da Direção de Política de Auditoria do Ministério das Finanças dos Países Baixos (The Netherlands Ministry of Finance, 2000).

Esse movimento de boa governança pública organizacional se desenvolve no contexto da própria evolução dos processos de reforma do setor público nas últimas décadas, em especial dos três modelos de alto nível que, segundo Pollit (2017), agregam essas reformas:

- a. Nova Gestão Pública, que defende um governo empreendedor e gerencial, austero, eficiente, menos burocrático e mais responsivo aos cidadãos-usuários;
- b. Estado Neoweberiano, que sustenta a manutenção e o aperfeiçoamento do próprio modelo burocrático para um serviço público mais profissional, eficiente e amigável ao cidadão; e
- c. Governança, que compreende um espectro amplo de atores sociais e políticos na gestão de políticas públicas.

A transição entre modelos não implica a substituição plena de um antigo por um novo, mas a construção de formas híbridas (Klijin; Koppenjan, 2012).

A boa governança, em grande medida, apresenta esses aspectos de hibridização, na medida em que se constitui de princípios para o funcionamento do serviço público e aproveita elementos de todos esses modelos (Klijin, 2008).

Ao se buscar um conceito de boa governança, verifica-se bastante diversidade (Leftwich, 1993; Plumptre; Graham, 1999). No presente artigo, concebe-se governança como todo o espectro de arranjos entre hierarquia, mercado e sociedade, que abrange desde a burocracia governamental até as redes com baixa participação do Estado (Bevir, 2012; Bovaird; Löffler, 2016), compreendendo-a como híbrido de todos os tipos de esforços de direção por atores políticos e sociais, públicos e privados (Kooiman, 2003). E a governança será boa se ela atender a princípios fundamentais de boa governança.

A definição de princípios de boa governança gera, igualmente, muita discussão. Para De la Harpe e Rijken (2017), a operacionalização do conceito envolve, pelo menos, as dimensões de *accountability*, transparência e participação. Adicionalmente, as Nações Unidas, por meio de sua Comissão

Econômica e Social para Ásia e Pacífico (2009), acrescentam eficiência/efetividade e equidade, e outros referenciais, como o IBGC (2023), acrescentam o elemento de sustentabilidade. Esses seis princípios se coadunam, no âmbito organizacional, com o que consolidou Gisselquist (2012) no âmbito dos países e sociedades. Na seção seguinte, observa-se como o conceito de boa governança e seus princípios se desenvolvem no seio das AT.

2. BOA GOVERNANÇA EM ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

As administrações tributárias têm papel central na boa governança de um país. Sua robustez não é apenas de interesse dos governos, mas de todos os contribuintes individuais e da própria coletividade, já que seu mau funcionamento cria incerteza para as empresas, impacta o ambiente de negócios e eleva os riscos de investimento. A boa governança do sistema de tributação é chave para a receita do Estado e para o desenvolvimento das políticas públicas, bem assim para a prosperidade econômica (Moore, 2004; Végh; Gribnau, 2018). Dessa forma, falar de boa governança no serviço público de um país parece imediatamente exigir falar de boa governança da administração tributária, mesmo porque um país que administra bem seus tributos aumenta sua capacidade de prestar contas e ser responsável perante a cidadania (Fjeldstad; Rakner, 2003). A seguir comentam-se os princípios de boa governança no contexto das AT.

Transparência/accountability: A transparência é essencial para que os contribuintes compreendam suas obrigações e os procedimentos de relacionamento com as AT. A *accountability* assegura que os dirigentes e agentes públicos das AT sejam responsáveis por suas ações. Isso envolve a publicação regular de relatórios de desempenho e a manutenção de canais abertos de comunicação com o público (De Boer, 2023). A TADAT (2019) apresenta os princípios de transparência e *accountability* como uma de suas nove áreas de avaliação de desempenho, compreendendo que esses princípios, muito correlacionados, implicam utilizar adequadamente os recursos públicos, buscar os melhores resultados de eficiência e efetividade, e prestar contas de seu desempenho ao ministro, ao Parlamento, aos órgãos de controle, aos contribuintes e à sociedade com um todo.

Integridade: É um princípio essencial para promover a confiança pública na administração tributária. Os órgãos públicos devem promover uma

cultura de ética e de respeito às leis, com intransigência à corrupção (CIPFA; IFAC, 2014). A OCDE (2020) aponta que a promoção da integridade, da ética, e o combate à corrupção repercutem em uma percepção de justiça e imparcialidade, favorecendo as instituições democráticas e o *compliance*.

Sustentabilidade: A atuação das AT deve ser sustentável do ponto de vista ambiental, econômico e social, entretanto tal princípio não diz respeito somente a esses efeitos, mas à possibilidade de os tributos seguirem respondendo às demandas por serviços públicos das próximas gerações, em uma lógica intertemporal. Nesse sentido, desde as versões originais, o aspecto do desenvolvimento esteve sempre presente no conceito de boa governança, cabendo hoje falar em desenvolvimento sustentável (Kareivaite, 2015; Nações Unidas, 1997).

Participação: A participação ativa dos *stakeholders* e da cidadania na formulação e na implementação de políticas públicas, inclusive no âmbito da administração tributária, fortalece a democracia e possivelmente colabora para um maior envolvimento com o cumprimento das obrigações tributárias, na medida em que a compreensão de pontos de vista diferentes pode favorecer a percepção de equidade e efetividade (Braithwaite, 2016).

Equidade: As AT devem zelar para que os contribuintes tenham a percepção de tratamento imparcial, para que não existam acordos pouco transparentes e para que o tratamento dado aos grandes contribuintes tenha equivalência isonômica para os menores. A percepção de uma AT íntegra e imparcial é fator para a própria adesão à conformidade (Slemrod, 2019). Evidentemente essa percepção é influenciada por elementos da política e da legislação tributária que extrapolam o âmbito da governança das AT.

Eficiência e efetividade: As AT devem buscar a minimização do *gap* da arrecadação tributária com o menor custo possível, evitando o desperdício de recursos. A principal diferença entre os dois termos é que eficiência diz respeito aos recursos utilizados (*inputs*) e aos resultados imediatos (*outputs*), enquanto a efetividade se refere ao impacto que esses *outputs* provocam nos resultados últimos (*outcomes*) vislumbrados pelas políticas públicas (Pollitt, 2017). Em outras palavras, boa governança implica produzir resultados que impactem positivamente o bem-estar da sociedade (efetividade), com a melhor relação custo-benefício dos recursos disponíveis (eficiência).

As próximas seções tratam, no contexto da boa governança das AT, em especial sob o ponto de vista dos princípios de eficiência/efetividade, equidade e *accountability*, de três elementos mutuamente influentes: *compliance*, *enforcement* e contencioso tributário.

3. CONFORMIDADE COMO MEDIDA DE BOA GOVERNANÇA

3.1. *Compliance e enforcement*

No contexto tributário, *compliance* diz respeito ao cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, abarcando a declaração em montante correto e o pagamento tempestivo dos tributos, bem como a emissão dos documentos fiscais devidos e o fornecimento de informações ao Fisco (Alm; Torgler, 2011). Por outro lado, o *enforcement* representa as medidas adotadas pela administração tributária para garantir o cumprimento das obrigações por parte do contribuinte. Se *compliance* tem a ver com obedecer às normas, *enforcement* é fazer alguém obedecê-las. No presente artigo utiliza-se a expressão em português “imposição” como tradução alternativa do termo, a qual tem a mesma raiz da palavra “imposto”, denotando essa ação de iniciativa do Fisco.

O *enforcement* pode abranger desde iniciativas indutoras que aumentam a confiança nas autoridades tributárias, até procedimentos de fiscalização de natureza coercitiva, muitas vezes com imposição de penalidades (Kirchler; Kogler; Muehlbacher, 2014). Assim, enquanto o *compliance* é pautado pela adesão à ausência de estímulo imediato da AT, o *enforcement* caracteriza-se pela atuação indutora ou coercitiva do Estado para assegurar o cumprimento da legislação tributária.

Esclareça-se que o termo “cumprimento voluntário”, tomado como sinônimo de conformidade e tradução possível de *compliance*, diz respeito a um comportamento pontual no tempo, já que cumprir a lei hoje pode significar desde uma questão ética até a mera percepção do custo associado ao risco de *enforcement* no futuro. É evidente que, ao fim e ao cabo, mesmo as ações impositivas, como as fiscalizações, têm, como principal objetivo mediato, a mudança de comportamento do contribuinte em direção a uma postura de cumprimento no futuro. Pode haver ainda algum efeito-demonstração da fiscalização, como externalidade sobre outros contribuintes. Assim, pode-

se falar de cumprimento por iniciativa do contribuinte ou por provocação da administração tributária.

3.2 Conformidade e imposição: um equilíbrio à luz da eficiência e da efetividade

A promoção da conformidade é objetivo fundamental das AT, na medida em que, em um universo perfeito, de integral cumprimento, não haveria *gap* tributário oriundo da evasão fiscal. Estabelecer elevados níveis de cumprimento sem imediata ação do Fisco é decisivo para a efetividade do sistema tributário, pois garante a arrecadação de receitas necessárias para o financiamento de serviços públicos e a manutenção do Estado, a um custo para a sociedade muito menor.

Os benefícios do *compliance* são percebidos tanto pelos contribuintes como pela administração tributária. De um lado, do ponto de vista dos contribuintes, ele reduz o risco de penalidades, os prejuízos decorrentes de permanência em situação irregular e o esforço em litígios tributários. De outro lado, olhando para a administração tributária, ele implica maior efetividade na arrecadação, sem necessidade de recorrer a medidas de *enforcement*, mais custosas e propensas ao contencioso (Kirchler; Kogler; Muehlbacher, 2014).

A TADAT (2019), difundida ferramenta de avaliação e diagnóstico de AT, dedica algumas de suas áreas de desempenho a uma coleção de boas práticas relacionadas com os aspectos de eficiência e efetividade das AT. Uma dessas áreas denomina-se “apoio à conformidade tributária” e outra se relaciona com ela de forma explícita, ao tratar de “gestão eficaz de riscos”, mormente os de conformidade, avaliando também o resultado das auditorias realizadas (*enforcement*). Por fim, apresenta-se ainda outra área de avaliação, dedicada à resolução eficaz de litígios tributários.

A boa governança das AT implica esse equilíbrio entre conformidade e imposição. De fato, esses dois elementos se influenciam mutuamente, já que políticas de *compliance* reduzem a necessidade de medidas de *enforcement*, e a existência de fiscalização efetiva gera percepção de risco e induz ao cumprimento voluntário (Braithwaite, 2016). Ambos os movimentos, se

harmonizados, contribuem para a percepção de equidade no sistema tributário e para o aumento de conformidade no futuro.

Esclareça-se que a fiscalização propriamente dita é, em última análise, também um elemento de incentivo ao cumprimento. A perspectiva de ser fiscalizado e até mesmo penalizado influencia o contribuinte em direção à conformidade (Braithwaite, 2016), sendo especialmente útil em contextos em que a abordagem colaborativa não é suficiente, como em situações de fraude fiscal, sonegação de impostos e outras práticas ilícitas. Nesses casos, a atuação impositiva da administração tributária deve ser precisa e ter alta assertividade, com foco onde as evidências indicam claramente a ocorrência de infrações (Kirchler; Kogler; Muehlbacher, 2014; OCDE, 2013).

É importante ainda frisar que a atuação da autoridade tributária, o auditor-fiscal, deve ser conduzida de maneira transparente, profissional, imparcial e baseada em evidências concretas, com segurança jurídica tanto para o contribuinte quanto para o agente fiscalizador. Segundo Tyler (2006), a adoção de práticas éticas e profissionais pelas autoridades fortalece a confiança e promove um relacionamento saudável entre o órgão público e a cidadania.

Ressalte-se que, quando a administração tributária lança mão da ação de fiscalização, espera-se que este seja o último recurso, vale dizer, antes de se chegar à auditoria *stricto sensu*, devem-se promover oportunidades para que os contribuintes se sintam incentivados a cumprir suas obrigações, seja pela percepção de facilidade ou por substantivo risco e custo das consequências do descumprimento.

Nesse sentido, os diversos referenciais de boa governança, no contexto da eficiência e da efetividade, apontam para a gestão de riscos como um elemento essencial à atividade das organizações públicas, sobretudo por orientar os eixos e substratos de trabalho que merecem atenção diferenciada da gestão em vista dos diferentes impactos que possuem sobre os resultados almejados pela organização (CIPFA; IFAC, 2014; TCU, 2020). No seio das AT, a utilização adequada da gestão de riscos permite decidir, com maior precisão, a estratégia de maior ou menor coercitividade a cada grupo de contribuintes, favorecendo a conformidade para aqueles de menor risco e maior propensão ao cumprimento.

Vislumbra-se, assim, um equilíbrio, uma estratégia ótima que balanceia as políticas de conformidade e imposição, evidentemente adaptada para cada nível de maturidade e cumprimento voluntário das sociedades. Esse ponto ótimo teórico de equilíbrio seria aquele em que o Fisco maximiza a conformidade com a lei, tanto na sua forma de atuação, como na indução de comportamento dos contribuintes, maximizando a arrecadação e minimizando o *gap* tributário e o litígio, com o menor custo possível de controle.

Para alcançar esse equilíbrio, é essencial adotar-se uma abordagem integrada, na qual as iniciativas de conformidade e as ações coercitivas se equilibram, complementam-se e reforçam-se mutuamente (Alm; Torgler, 2011). Um dos efeitos desse equilíbrio recai sobre o contencioso. A adequada gestão de riscos desestimula a fiscalização de baixa relevância, de resultado muito incerto ou de baixa probabilidade de manutenção em litígio, excluindo a “ignição” que levaria à disputa no futuro.

4. CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO E A BOA GOVERNANÇA

4.1 Uma visão ampliada do contencioso

O conceito de contencioso tributário se refere, *stricto sensu*, à disputa, por meio de devido processo legal, entre o contribuinte e a administração tributária que ocorre quando há uma impugnação da decisão ou autuação do Fisco pelo contribuinte. Este processo pode ocorrer tanto em instâncias administrativas quanto judiciais.

Importante ressaltar a imprescindibilidade, em um sistema democrático, da existência da oportunidade de contestar a ação do Fisco, como expressão da ampla defesa e do contraditório, mas também como mecanismo de aperfeiçoamento da interpretação da legislação tributária e da boa governança do próprio Fisco, em especial quanto à efetividade e à equidade. Conforme mencionam BID, RFB e ABMJ (2022, p. 22):

O contencioso tributário seria um *locus* institucional que possibilitaria a identificação das lacunas e imperfeições da legislação vigente, inclusive os conceitos jurídicos indeterminados, buscando-se solucionar tais imperfeições, por meio das decisões proferidas. Ao solucionar os conflitos, a administração tributária revela o seu entendimento a

respeito da interpretação de um determinado dispositivo legal, quando aplicado ao caso concreto. Assim sendo, o litígio tributário deveria ser um dos “elos propulsores” da cadeia dialética que retroalimenta a evolução do sistema tributário, a partir do funcionamento de uma justiça tributária dotada de qualidade técnica e efetividade no exercício da sua missão institucional.

Por outro lado, além desse caso mais evidente, devem-se considerar ainda outros fenômenos que impactam os resultados finalísticos (*outcomes*) do sistema tributário, vale dizer, que reduzem a eficiência, a efetividade e, em determinados contextos, a equidade do sistema arrecadatário. Neste artigo mencionam-se a inscrição em dívida ativa e os pedidos de revisão administrativa. As AT que se preocupam com a redução da litigiosidade almejam evitar todas essas situações, na medida em que são geradoras de um *gap* tributário de ineficiência sistêmica.

Primeiramente, é importante salientar que a inclusão de débitos autodeclarados pelo contribuinte em dívida ativa se trata de mero procedimento administrativo, não se caracterizando propriamente como contencioso tributário. Ainda assim, considere-se que a inscrição é um passo prévio à cobrança executiva – execução fiscal ou protesto em cartório. Nesse sentido, ainda que não constitua contencioso tributário, ela pode provocar litígio, especialmente se o contribuinte decidir contestar a validade do débito inscrito ou os procedimentos de inscrição e cobrança.

Não se deve descuidar ainda de um “contencioso subterrâneo” representado por inúmeros processos com manifestações intempestivas dos contribuintes, os quais formam estoques com vida média superior a um ano no âmbito administrativo, sem solução de curto prazo e sem razoabilidade de execução.

Assim, a cada concretização de fato gerador, o contribuinte decide, negativa ou positivamente, acerca da constituição (e do montante) do crédito tributário derivado da obrigação (em geral por meio de confissão em declaração) e, em seguida, acerca de sua liquidação por pagamento, compensação ou parcelamento. Para cada momento de decisão, há sempre uma potencial escolha de litigar.

4.2 Excesso de contencioso e suas razões

Uma primeira interpretação da expressão “excesso de contencioso” pode advir da avaliação acerca da própria atuação do Fisco. De fato, sempre que o Fisco promove um lançamento ou cobrança total ou parcialmente indevidos, dá ensejo a uma perturbação no fluxo normal de constituição e pagamento do crédito tributário, importando um diálogo entre Fisco e contribuinte que tem custo e que poderia ser evitado. Da mesma forma, os equívocos na constituição do crédito podem advir de erro do próprio contribuinte no cumprimento de suas obrigações, e isso também implica custos ao contribuinte e à administração tributária. Assim, preliminarmente, a primeira medida para evitar o excesso de contencioso tem a ver com simplificação, orientação e melhoria de processos internos (do Fisco e do contribuinte) para minimizar a componente de erro e a geração de contencioso dela decorrente. Por outro lado, nesses casos, o contencioso, ainda que pudesse ter sido evitado, justifica-se imediatamente.

Assim, o que aqui se denomina “excesso de contencioso tributário” diz respeito ao conjunto de situações para as quais existe um litígio que não se explica pela divergência de entendimento entre Fisco e contribuinte – aquela cuja lide naturalmente poderia implicar redução do tributo ou de seus acessórios. Vale dizer, o excesso de contencioso diz respeito aos demais casos, aqueles em que o contribuinte vislumbra racionalmente uma vantagem que extrapola a discussão genuína sobre o cerne da tributação.

Ademais, há de se ter em mente que, em um sistema com ineficiências, o próprio fluxo de conversão da obrigação tributária em crédito constituído e em valor arrecadado gera um contencioso desnecessário. Vários períodos com fluxos ineficientes acumulam um estoque elevado de situações em litígio, o qual gera pressão sobre os formuladores de políticas públicas. Um dos pontos que aqui se argumenta é que a solução do estoque passa, prioritariamente, pela solução do fluxo, vale dizer, as medidas mais relevantes e prioritárias são aquelas que previnem e mitigam as ineficiências do processo, reduzindo substantivamente a geração de novos litígios. Paralelamente à correção do fluxo, podem-se utilizar medidas específicas para lidar com os estoques elevados, e os remédios não costumam ser os mesmos para ambos os problemas.

Para a melhoria desse fluxo, é importante compreender que a relação contribuinte e Fisco não é pontual ou efêmera, mas ocorre mediante distintas rodadas ao longo do tempo. Aponta, assim, para a aplicação da Teoria dos Jogos, haja vista as diversas combinações de movimentos mútuos e os resultados que delas podem advir. Nesse sentido, Allingham e Sandmo (1972) observam o relacionamento entre Fisco e contribuinte como um conjunto de interações, um jogo em que as táticas dos jogadores são frequentemente ajustadas em reação às ações uns dos outros. Nesse caso, o equilíbrio se estabelece quando nenhum jogador tem incentivo para desviar-se, de forma unilateral, de sua estratégia corrente (Nash, 1951).

Nesse sentido, incentivos racionais, principalmente financeiros, desempenham um papel crucial nas decisões de litígio dos contribuintes. Quando os custos associados à conformidade superam os benefícios percebidos, ou quando as penalidades por não conformidade são vistas como leves ou raramente aplicadas, eles podem ser incentivados a adotar estratégias de menor conformidade, aumentando o contencioso (Slemrod; Yitzhaki, 2002). A racionalidade econômica sugere que, se o litígio oferece um retorno esperado positivo, seja através da economia de impostos ou do adiamento de pagamentos, ele se torna uma opção atraente.

Como exemplo desse aspecto, chama atenção pesquisa recente acerca de estratégias elisivas de empresas listadas na bolsa de valores B3, apontando que, no contexto brasileiro de complexidade tributária e frequentes parcelamentos especiais (inclusive a transação tributária ampla), o único equilíbrio de Nash possível seria o de evitar o pagamento do tributo, mesmo quando não houvesse probabilidade jurídica de ganho de causa no contencioso (Gomes *et al.*, 2023), o que implicaria mais *enforcement* e, subsequentemente, mais litígio.

De fato, outras pesquisas têm demonstrado a vantagem de não cumprir deliberadamente com a obrigação tributária, em vista do baixo custo (financeiro ou punitivo) de se financiar pelo não pagamento de impostos – normalmente os créditos tributários são corrigidos pela taxa Selic, e a multa moratória é limitada, resultando em custo normalmente inferior aos valores ofertados por instituições financeiras (Nogueira; Souza Neto; Soares, 2019). Estudos recentes levados a cabo pela Receita Federal do Brasil e pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento também apontaram esses incentivos

financeiros entre aqueles que contribuem para o elevado nível brasileiro de propensão ao contencioso, aplicando-se o mesmo raciocínio para a cobrança de tributos autodeclarados com subsequente inscrição em dívida ativa (BID; RFB; ABMJ, 2022). Outros fatores citados no mesmo estudo envolvem a elevada complexidade do sistema tributário nacional e a ausência de depósito recursal e de custas para litigar administrativamente.

O excesso do contencioso tributário, além dos casos de discordância real da atuação do Fisco, pode ainda ser visto, pelo menos parcialmente, como uma consequência de um desequilíbrio estratégico entre *compliance* e *enforcement*. Esse desequilíbrio é frequentemente influenciado pela percepção dos contribuintes sobre a efetividade e a equidade das políticas tributárias, bem como pelos incentivos econômicos que moldam suas decisões de litigar.

Como mencionado em seções anteriores, a promoção eficaz da conformidade tributária requer um equilíbrio cuidadoso com as medidas de *enforcement*. De fato, aquele pode reduzir a necessidade destas, ao incentivar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Enfatizar imposição e punição sem considerar estratégias de *compliance* pode criar um ambiente competitivo que incentive ainda mais o contencioso. Entretanto, se há baixo investimento em fiscalização, é possível que se estabeleça um clima de não conformidade, em que não há sensação de risco, tampouco propensão para o cumprimento voluntário (Braithwaite, 2016).

Assim, a boa governança das AT, em termos de promoção da eficiência e da efetividade, demanda o aperfeiçoamento do marco normativo para reduzir o incentivo financeiro ao litígio e requer a capacidade da administração tributária de, mediante prévia análise de risco e promoção de estímulos diferenciados a distintos grupos de contribuintes, incentivar a conformidade para os mais propensos, desincentivando a litigância desnecessária.

Dessa forma, uma AT somente terá boa governança, em especial no que diz respeito aos princípios da equidade e da eficiência/efetividade, se tanto o marco normativo quanto a sua própria atuação evoluírem para que, pelo menos nos casos de nenhuma ou baixa chance de ganho de causa no contencioso, seja racionalmente mais vantajoso para o contribuinte cumprir tempestivamente a obrigação tributária, sem a necessidade de ação coercitiva. Um sistema tributário nunca será logicamente saudável

e não haverá boa governança se a ausência de cumprimento tempestivo pelo contribuinte e o potencial litígio resultarem ser mais vantajosos que o cumprimento voluntário.

Estabelecendo-se esse equilíbrio inicial, devem-se envidar todos os esforços para a promoção de *compliance* com progressiva redução do *enforcement*, cujo emprego deve ocorrer nos casos efetivamente necessários e até o nível suficiente para garantir de modo duradouro o equilíbrio instaurado de início.

5. EQUILÍBRIO ENTRE CLONFORMIDADE E IMPOSIÇÃO PARA REDUÇÃO DO LITÍGIO

Algumas iniciativas demonstram como uma abordagem orientada para um adequado equilíbrio entre conformidade e imposição pode resultar em uma redução significativa de litígios, ao mesmo tempo que mantém a integridade do sistema tributário, como se exemplifica a seguir:

- a. *Simplificação do sistema tributário.* A complexidade da legislação tributária, bem assim dos procedimentos das AT, pode desestimular o cumprimento voluntário das obrigações. No Brasil, sistemas menos complexos, como o lucro presumido, o Simples Nacional e o MEI, tiveram alta adesão, demonstrando potencial para reduzir os custos de conformidade dos contribuintes e, conseqüentemente, incentivar o cumprimento voluntário (BID; RFB; ABMJ, 2022; Slemrod, 2019).
- b. *Implementação de programas de educação fiscal.* O impacto dessas medidas, ainda que não controverso, é de difícil avaliação. Ainda assim, é comum que os Fiscos desenvolvam campanhas de esclarecimento e ações educativas para difusão de informação, por entenderem que o desconhecimento das normas e das obrigações tributárias é uma barreira significativa ao *compliance* (Braithwaite, 2016).
- c. *Utilização de tecnologias de informação e comunicação.* Trata-se de requisito para o fortalecimento do *compliance*. A tecnologia assumiu relevância especial nos processos de trabalho das AT, desenvolvendo-se desde aplicações internas, para investigação, gerenciamento de risco, recepção e processamento de informações dos contribuintes, até aplicações de prestação de serviços à cidadania. Dessa forma, ela

contribui para o cumprimento das obrigações tributárias e permite melhor acompanhamento e controle por parte das autoridades tributárias (OCDE, 2013).

Nos últimos anos, no entanto, dois aspectos têm sido muito discutidos e, em boa medida, praticados por AT no Brasil e em outros países: os programas e operações de autorregularização e os programas de cooperação entre as autoridades fiscais e os contribuintes no desenvolvimento de políticas tributárias que incentivem o cumprimento voluntário (OCDE, 2013; Slemrod, 2019). Essa atuação reage a um fator considerado relevante na formação do contencioso tributário brasileiro, o clima competitivo e de baixa confiança entre o Fisco e o contribuinte (BID; RFB; ABMJ, 2022), aspecto tratado nas duas subseções seguintes.

6. PROMOÇÃO DA AUTORREGULARIZAÇÃO

A autorregularização normalmente envolve ações tendentes a permitir que o contribuinte reconheça a existência de obrigações tributárias no verdadeiro montante resultante dos fatos geradores, seja de forma corretiva (retificação de declarações e confissões de dívida), seja de forma preventiva, pelo fornecimento de informação ao contribuinte acerca de sua situação fiscal antes mesmo do cumprimento de obrigações acessórias ou principais. Ao promover a conformidade através da cooperação, em vez de depender exclusivamente do *enforcement*, essas iniciativas não só facilitam a vida dos contribuintes, como também otimizam os recursos das AT, aumentando sua cobertura fiscal e fortalecendo a base de arrecadação de maneira sustentável e equitativa. A seguir comentam-se alguns exemplos desse fenômeno.

A crescente utilização da declaração pré-preenchida do imposto de renda das pessoas físicas (IRPF) no Brasil e em vários países do mundo representa um claro exemplo da estratégia de incentivo preventivo à conformidade tributária. Esse mesmo tipo de estímulo pode também ser apresentado às pessoas jurídicas. Em 2023, a Receita Federal deu continuidade à iniciativa implementada em anos anteriores de facilitar o preenchimento da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) por parte das empresas. Quinhentas e vinte mil pessoas jurídicas receberam informações e declararam na ECF receita equivalente a 93,9% da estimada pelo órgão.

Por outro lado, sobre autorregularização corretiva, um dos exemplos mais interessantes é a modificação da estratégia de revisão interna das declarações de IRPF – a malha fiscal das pessoas físicas. Nesse caso, a imediata disponibilização do resultado do processamento das declarações e a oportunidade de solução de pendências sem penalidades indicam mudança de atitude do Fisco em direção à priorização da conformidade, sempre que for mais adequada que as medidas de *enforcement*.

A operação “Cartórios” promovida pela RFB em várias regiões do país é outro exemplo destacado de uma abordagem equilibrada. Direcionada a titulares de cartórios em vários estados do Brasil, a operação focou em cerca de 13 mil delegatários de serviços extrajudiciais. Esta iniciativa não só promoveu a conformidade através de ações de monitoramento e orientação, mas também resultou em um aumento expressivo na arrecadação nos anos subsequentes.

Notavelmente, essas ações foram implementadas com um baixo nível de contencioso, o que demonstra a efetividade de uma abordagem que prioriza a orientação e a autorregularização, restringindo as medidas punitivas àqueles contribuintes que não respondem ao estímulo de cumprimento induzido.

6.1 Conformidade cooperativa

Essa abordagem representa uma inovação na forma como as AT se relacionam com os contribuintes, buscando promover um ambiente de confiança e colaboração, com vistas a favorecer o cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Diversos países têm desenvolvido sistemas de conformidade cooperativa (*cooperative compliance*), visando estabelecer um equilíbrio mais efetivo entre as práticas de conformidade e imposição dentro de suas AT.

No Brasil, o programa Confia exemplifica essa estratégia inovadora. Ele busca fortalecer a relação entre o Fisco e as grandes empresas através de um diálogo aberto e contínuo, incentivando a transparência e facilitando a resolução proativa de possíveis questões fiscais antes que elas se transformem em litígios. O programa não apenas simplifica o processo de cumprimento pelas empresas, como também reduz significativamente o contencioso,

demonstrando que um sistema tributário pode efetivamente reduzir sua dependência de medidas coercitivas através de uma colaboração eficaz.

Enquanto o Confia tem escopo voltado para grandes contribuintes, o Projeto de Lei nº 15 de 2024 (Projeto Sintonia), ainda em tramitação, dá tratamento favorecido aos demais contribuintes conformes, além de benefícios como: informação prévia sobre infrações, prioridade na análise de demandas no atendimento, bônus de adimplência fiscal e preferência de contratação em licitações. O objetivo é gerar incentivo para a mudança de comportamento dos demais contribuintes.

Exemplos internacionais de conformidade cooperativa também ilustram essa tendência. Na Holanda, foi desenvolvido o Programa de Monitoramento Horizontal, em tradução livre, o qual faz com que empresas trabalhem junto com a AT desde as primeiras fases do ciclo tributário. Esse comportamento colaborativo, espera-se, estimula o cumprimento mais eficiente das obrigações, com menor probabilidade de erros ou de litígio. A Austrália, por sua vez, desenvolveu o que se chamou de Relação Ampliada, também tentando promover a lógica de cooperação entre Fisco e contribuinte, exigindo mais transparência e governança por parte das empresas e oferecendo maior segurança jurídica e previsibilidade por parte do Estado.

Essas iniciativas de conformidade cooperativa se fundamentam na crença de que a confiança entre cidadãos, empresas e Estado contribui para o aperfeiçoamento do sistema tributário e para o cumprimento voluntário, sem imposição do Fisco, contribuindo para substancial redução de litígios. Buscam, simultaneamente, atender a princípios de equidade, na medida em que dão tratamentos diferenciados em razão das características peculiares de conformidade de cada estrato de contribuintes, bem assim de eficiência/efetividade, na medida em que otimizam a utilização de recursos públicos e maximizam os resultados imediatos (*outputs*) e finais (*outcomes*) da administração tributária, aderindo a uma perspectiva de boa governança pública.

7. BOA GOVERNANÇA E MEIOS ALTERNATIVOS DE PREVENÇÃO E SOLUÇÃO DE LITÍGIOS

O adágio americano “*If it ain't broke don't fix it*” revela a preocupação com inovações tendentes a melhorar algo que esteja em bom funcionamento. Por outro lado, há uma leitura derivada e oblíqua desse mesmo ditado: se os consertos são muito frequentes, algo deve estar definitivamente quebrado. Ou ainda, quando a exceção é mais demandada que a regra, esta última há de ser corrigida, para não sofrer permanente desvio.

Nos últimos anos, observou-se substantivo aumento de discussões sobre meios alternativos para prevenção e solução de litígios, envolvendo desde o direito civil até o contencioso tributário, nesse último caso, motivado, principalmente, pelo excesso de créditos tributários em litígio acumulados ao longo de vários anos.

Essa expansão de alternativas pode ser vista tanto como uma resposta a ineficiências do sistema e do processo tributário, quanto como uma tentativa de tornar mais eficazes as interações entre cidadãos, empresas e o Estado. Por outro lado, embora as inovações em meios alternativos de solução de litígios possam oferecer respostas mais rápidas a menor custo, sua demanda frequente pode sinalizar ineficácia das normas principais que regem os sistemas jurídicos e tributários. Certamente, no caso brasileiro, há aperfeiçoamentos a fazer no processo administrativo tributário, e iniciativas nesse sentido já existem, como o Projeto de Lei nº 2.483, de 2022, do Senado Federal, e outras que ainda virão no bojo da regulamentação da reforma tributária.

É importante ponderar, no seio da discussão dos meios alternativos, que a multiplicidade de caminhos jurídicos pode levar a uma fragmentação normativa, em que a lei principal é amiúde contornada, reduzindo-se sua força, sua autoridade e sua legitimidade, requisitos essenciais para o cumprimento voluntário (Tyler, 2006). De fato, a eficácia da norma pode ser comprometida em sistemas normativos fragmentados, até mesmo pelo efeito de natureza econômica e comportamental, em que os estímulos (*nudges*) podem gerar efeitos indesejados ou opostos ao procurado (Sunstein, 2012).

No caso das AT, Briathwaite (2016) observa que se devem balancear os conceitos de conformidade e integridade do sistema tributário, de forma a

não se perder legitimidade perante os contribuintes. Nesse contexto, o uso frequente de soluções alternativas pode levar a uma erosão da governança, da *accountability* e da própria confiança pública, na medida em que o sistema legal principal pode ser visto como menos legítimo ou menos eficaz, sendo preterido por mecanismos alternativos que podem oferecer maior vantagem individual, mesmo que com menor coesão sistêmica.

Ademais, devem-se evitar problemas de equidade, se as mesmas alternativas não estiverem disponíveis a todos os contribuintes, ou se a complexidade decorrente da variedade de meios oferecidos se tornar muito elevada, ao ponto de somente mediante assessorias muito especializadas seja possível acessá-los. Também devem-se avaliar impactos em termos de *accountability*, se os resultados decorrentes dos meios alternativos não forem transparentes aos demais contribuintes e à cidadania.

Em outras palavras, a jornada do contribuinte quanto ao cumprimento da obrigação tributária deve, sempre que possível, ter um roteiro claro e previsível, com segurança jurídica para ele, para a administração tributária e para a sociedade. No âmbito da decisão do contribuinte, a existência de eventuais meios alternativos de prevenção e solução de litígio deve ser neutra ou mesmo incentivar a conformidade tributária, isto é, o reconhecimento integral da obrigação, a constituição plena do crédito e o pagamento tempestivo do tributo.

É importante frisar que as modalidades de regras especiais que concedam aos contribuintes não conformes efetiva vantagem econômico-financeira em relação aos pagadores tempestivos – como os parcelamentos especiais e a transação tributária de caráter geral – devem ser regras excepcionais, a atingir sobretudo os já mencionados estoques excessivos de contencioso e de cobrança gerados por longos períodos de conduta ineficiente, tanto no âmbito administrativo como no judicial.

De fato, pode haver razoabilidade na aplicação eventual e não periódica de medidas excepcionais para os estoques de créditos antigos e de baixa qualidade, mas sua aplicação ao fluxo corrente da tributação é questionável – faltam evidências positivas na avaliação dessas políticas públicas de redução de multa e juros sobre a arrecadação em contexto intertemporal, e pesquisas apontam que impactos positivos de curto prazo na arrecadação presente podem gerar efeitos redutores do cumprimento e da arrecadação futura

(Gomes *et al.*, 2023; Nogueira; Souza Neto; Soares, 2019). Assim, o que aqui se denominou de excesso de contencioso, muitas vezes tratado como razão fundamental para a adoção de regras excepcionais, pode ser alimentado, em grande medida, pela expectativa da concretização dessas mesmas regras.

Quanto ao contencioso normalmente esperado, aquele que, de fato, diz respeito a divergências de entendimento de normas e procedimentos, é importante a existência de uma regra fundamental, um mecanismo principal simples, compreensível, legítimo e confiável, que seja o padrão de solução dos litígios, mesmo para estabelecer questões de isonomia e *accountability*. Vale dizer, o processo administrativo tributário deve ser um instrumento convergente e produtor de previsibilidade e segurança jurídica ao contribuinte, aos cidadãos e ao Estado, com regras claras e bem comunicadas, para promover a conformidade tributária (Slemrod, 2019; Tyler, 2006). A utilização de meios alternativos de resolução de disputas pode implicar ganhos de eficiência e acessibilidade e, assim, coexistir com a regra principal, desde que de forma transparente e acessível para todos os contribuintes em situação similar, privilegiando os princípios de boa governança em termos de eficiência/efetividade, mas também de equidade, *accountability* e, *lato sensu*, de sustentabilidade do sistema econômico-tributário.

Nesse contexto, os meios alternativos serão relevantes se colaborarem para o fortalecimento do *compliance*, tanto em relação ao caso específico a eles submetido, como aos casos futuros dos mesmos contribuintes e dos demais que dele devem tomar conhecimento. A revisão modernizadora das normas principais do contencioso pode ser acompanhada de gradativas experiências-piloto com meios alternativos de prevenção e resolução de disputas, avaliando-se, permanentemente, o quanto esses meios impactam a eficácia, a equidade, a *accountability*, enfim, a boa governança do sistema e da administração tributária (OECD, 2019).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A adoção de princípios de boa governança tem ocupado relevante agenda da administração pública de vários países nos últimos anos, em especial por sua relação com o desenvolvimento econômico, social e humano. Por sua vez, as administrações tributárias têm papel essencial na boa governança de um país, principalmente por seu papel no ambiente de negócios e no

financiamento das políticas públicas. Recomenda-se, assim, que as AT busquem atender aos princípios de boa governança, dentre os quais: eficiência/efetividade, equidade e *accountability*.

A relação entre conformidade e imposição (*compliance* e *enforcement*) e suas repercussões no contencioso tributário são complexas. Uma abordagem que equilibre estrategicamente esses elementos, enfatizando a primazia da conformidade tributária e acolhendo a necessidade de complementação com medidas de *enforcement*, quando necessário, apresenta-se harmônica com a promoção da eficiência e da efetividade a longo prazo do sistema tributário. Por outro lado, a falta de ênfase no *compliance* e o desequilíbrio estratégico entre conformidade e imposição são fatores que contribuem de forma substantiva para a existência de um excesso de contencioso tributário, isto é, um litígio que ocorre além da simples discordância acerca da aplicação da lei entre o Fisco e o contribuinte.

Outro elemento que colabora para o excesso de litígio é a percepção pelo contribuinte da existência de incentivos financeiros para postergar o cumprimento, em especial pela ausência de garantias para instaurar o contencioso, pelo custo financeiro da dívida com o Fisco, abaixo dos preços de mercado, e pela expectativa de redução de valores no futuro por meio de parcelamentos especiais e transação tributária, ou mesmo pela mudança de entendimento administrativo ou judicial, haja vista o longo prazo de maturação do processo.

Ainda contribui para o excesso de contencioso a relação historicamente competitiva e de baixa confiança entre o Fisco e o contribuinte. Por isso, têm sido desenvolvidas experiências de incentivo à autorregularização e à conformidade cooperativa, no Brasil e em alguns países do mundo, com o escopo de aumentar a confiança, diminuir o litígio e promover a arrecadação sustentável. Nesse âmbito, é essencial, por questões de boa governança (equidade), que existam iniciativas dessa natureza não só para os grandes, mas também para os pequenos contribuintes.

O excesso de contencioso formado ao longo dos anos provocou crescente discussão sobre meios alternativos de solução de litígio. Enquanto esses meios podem ser relevantes para aplicação nesse estoque de litígio ou em situações efetivas de dúvida quanto ao sucesso da manutenção do crédito tributário, sua aplicação ao fluxo ordinário e corrente de tributação pode sinalizar

uma fragilidade da norma principal de processo tributário, impactando o *compliance*. Ademais, deve-se atentar para os impactos dessas inovações em termos dos princípios de boa governança, como equidade, transparência e *accountability*, de forma que sua utilização seja gradual para que se gerem as evidências necessárias a sua possível expansão ou retração no futuro.

A reforma tributária em curso oferece oportunidade para reequilibrar a relação entre conformidade e imposição, bem como para aperfeiçoar as normas principais de solução de litígio do processo tributário. Assim, é possível reduzir a complexidade e os incentivos para litigar, além de aumentar a clareza das obrigações e o cumprimento sem imposição, o que contribui, em última instância, para a promoção dos princípios de boa governança na administração tributária e na administração pública do país.

REFERÊNCIAS

ALLINGHAM, M. G.; SANDMO, A. Income tax evasion: a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, v. 1, nº 3-4, p. 323-338, 1972. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2).

ALM, J.; TORGLER, B. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal of Business Ethics*, v. 101, nº 4, p. 635-651, 2011. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0761-9>.

AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE – ANAO. *Public sector governance: strengthening performance through good governance*. Barton, ACT: [s. n.º], 2014.

BEVIR, M. *Governance: a very short introduction*. Oxford, U.K.: Oxford University Press, 2012. (Very short introductions 333).

BID; RFB; ABMJ. *Diagnóstico do contencioso tributário administrativo*. São Paulo: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2022.

BOVAIRD, A. G.; LÖFFLER, E. (org.). *Public management and governance*. 3. ed. London; New York: Routledge, 2016.

BRAITHWAITE, V. A. (org.). *Taxing democracy: understanding tax avoidance and evasion*. Oxon: Routledge, 2016.

CIPFA; IFAC. *International Framework: Good Governance in the public sector*. London: International Federation of Accounts, 2014. *E-book*. Disponível em: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/International-Framework-Good-Governance-in-the-Public-Sector-IFAC-CIPFA.pdf.

DE BOER, T. Updating public accountability: a conceptual framework of voluntary accountability. *Public Management Review*, v. 25, nº 6, p. 1.128-1.151, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/14719037.2021.2006973>.

DE LA HARPE, S.; RIJKEN, C. Good Governance. *Potchefstroom Electronic Law Journal*, v. 11, nº 2, p. 1-15, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.17159/1727-3781/2008/v11i2a2777>.

FJELDSTAD, O.-H.; RAKNER, L. *Taxation and tax reforms in developing countries: illustration from sub-Saharan Africa*. Bergen, Norway: Chr. Michelsen Institute, Development Studies and Human Rights, 2003.

GISSEQUIST, R. M. *Good governance as a concept, and why this matters for development policy*. Helsinki: The United Nations University World Institute for Development Economics Research (UNU-WIDER), 2012. WIDER Working Paper.

GOMES, A.; CUNHA, J.; FRANCISCO, J.; LARA, F. A Theoretical Model to Discuss Tax Avoidance Based on Game Theory. *Brazilian Business Review*, v. 20, nº 3, p. 281-300, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.15728/bbr.2023.20.3.3.en>.

IBGC. *Código das melhores práticas de governança corporativa*. 6. ed. 2023.

KAREIVAITE, R. The Significance of Good Governance for Sustainable Development: A Theoretical Approach. In: JAROSZ, A. (org.). *Good Governance and Civil Society: Selected Issues on the Relations between State, Economy and Society*. Newcastle upon Tyne: Cambridge Scholars Publishing, 2015. (CGS studies, v. 3). p. 13-26.

KIRCHLER, E.; KOGLER, C.; MUEHLBACHER, S. Cooperative Tax Compliance: From Deterrence to Deference. *Current Directions in Psychological Science*, v. 23, nº 2, p. 87-92, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0963721413516975>.

KLIJN, E. H. Governance and Governance Networks in Europe: An assessment of ten years of research on the theme. *Public Management Review*, v. 10, nº 4, p. 505-525, 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/14719030802263954>.

KLIJN, E. H.; KOPPENJAN, J. Governance network theory: past, present and future. *Policy & Politics*, v. 40, nº 4, p. 587-606, 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.1332/030557312X655431>.

KOOIMAN, J. *Governing as governance*. Thousand Oaks: SAGE, 2003.

LEFTWICH, A. Governance, democracy and development in the Third World. *Third World Quarterly*, v. 14, nº 3, p. 605-624, 1993. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/01436599308420345>.

MOORE, M. Revenues, State Formation, and the Quality of Governance in Developing Countries. *International Political Science Review*, v. 25, nº 3, p. 297-319, 2004. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/0192512104043018>.

NAÇÕES UNIDAS. *Governance for sustainable human development, an integrated paper on the highlights of four regional consultation workshops on governance for sustainable human development*. Makati City: Programa de Desenvolvimento das Nações Unidas – UNDP, 1997. *E-book*. Disponível em: <https://digitallibrary.un.org/record/3831662>. Acesso em: 19 abr. 2023.

NASH, J. Non-Cooperative Games. *The Annals of Mathematics*, v. 54, nº 2, p. 286, 1951. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/1969529>.

NOGUEIRA, G. O. J. M.; SOUZA NETO, M. O.; SOARES, J. M. M. V. Planejamento tributário agressivo como forma de capitalização por meio do Refis: um estudo em uma empresa familiar. *Revista Controle – Doutrina e Artigos*, v. 17, nº 2, p. 259-282, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.32586/rcda.v17i2.536>.

OCDE. *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. 2013. *E-book*. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264200852-en>. Acesso em: 2 maio 2024.

OCDE. *Innovative Citizen Participation and New Democratic Institutions: Catching the Deliberative Wave*. 2020. *E-book*. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/339306da-en>. Acesso em: 11 set. 2022.

PLUMPTRE, T.; GRAHAM, J. Governance and Good Governance: International and Aboriginal Perspectives. *Journal of Public Administration Research and Theory*, v. 8, p. 223-243, 1999.

POLLITT, C. *Public management reform: a comparative analysis – into the age of austerity*. 4. ed. New York, NY: Oxford University Press, 2017.

SLEMROD, J. Tax Compliance and Enforcement. *Journal of Economic Literature*, v. 57, nº 4, p. 904-954, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1257/jel.20181437>.

SLEMROD, J.; YITZHAKI, S. Tax Avoidance, Evasion, and Administration. In: *HANDBOOK of Public Economics*. [S. l.]: Elsevier, 2002. v. 3. p. 1.423-1.470. *E-book*. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/S1573-4420\(02\)80026-X](https://doi.org/10.1016/S1573-4420(02)80026-X). Acesso em: 2 maio 2024.

SMITH, B. C. *Good governance and development*. Basingstoke: Palgrave Macmillan, 2007.

SUNSTEIN, C. R. The Storrs Lectures: Behavioral Economics and Paternalism. *SSRN Electronic Journal*, 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.2139/ssrn.2182619>. Acesso em: 4 maio 2024.

TADAT. *TADAT – Ferramenta de avaliação e diagnóstico da administração tributária – guia prático*. Secretariado da TADAT, 2019. Disponível em: <https://www.tadat.org/assets/files/TADAT%20Field%20Guide%202019%20-%20Portuguese.pdf>. Acesso em: 23 abr. 2023.

TCU. *Referencial básico de governança organizacional para organizações públicas e outros entes jurisdicionados ao TCU*. Brasília, 2020. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A81881F7AB5B041017BABE767F6467E>. Acesso em: 30 mar. 2023.

THE NETHERLANDS MINISTRY OF FINANCE. *Government Governance*. Corporate governance in the public sector, why and how? DAR, 2000. Disponível em: <https://www.ecgi.global/code/government-governance-corporate-governance-public-sector-why-and-how>.

TYLER, T. R. *Why people obey the law*. Princeton, n.º J.: Princeton University Press, 2006.

UNITED NATIONS. *Report of the Secretary-General on the work of the Organization*. New York, 1998. Disponível em: <https://digitallibrary.un.org/record/259420#record-files-collapse-header>.

UNITED NATIONS. *What is good governance?* Economic and Social Commission for Asia and the Pacific, 2009.

VÉGH, G.; GRIBNAU, H. Tax Administration Good Governance. *EC Tax Review*, v. 27, Issue 1, p. 48-60, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.54648/ECTA2018005>.

WORLD BANK (org.). *Sub-Saharan Africa: from crisis to sustainable growth: along-term perspective study*. Washington, D.C: Banco Mundial, 1989.



A REVISÃO ADMINISTRATIVA DOS ATOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NA ESPANHA

FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ GALLARDO

Economista, doutor em Direito, auditor-fiscal e conselheiro de Finanças da Embaixada da Espanha no Brasil.

Resumo: A revisão administrativa dos atos da administração tributária é composta pelo primeiro recurso, o recurso de reconsideração, que é resolvido pela mesma administração que proferiu o ato impugnado, e pela reclamação econômico-administrativa, confiada aos tribunais que fazem parte também do Ministério das Finanças, mas não da administração gestora. O recurso a estes tribunais é obrigatório como fase preliminar perante os tribunais de justiça.

Palavras-chave: Revisão administrativa; tribunais administrativos; procedimento de revisão.

Abstract: *The administrative review of the acts of the tax administration is made up of a first appeal, the appeal for reconsideration, which is resolved by the same administration that issued the contested act, and by the economic-administrative claim, entrusted to courts that are part also from the Ministry of Finance, but not from the managing administration. Recourse to these courts is mandatory as a preliminary phase before the courts of justice.*

Keywords: *Administrative review; administrative Courts; revision procedure.*

SUMÁRIO: 1. Considerações gerais; 2. O recurso de reposição; 3. As reclamações econômico-administrativas; 4. Suspensão dos atos recorridos e regime de garantias; 5. Alguns dados; Referências.

1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

A revisão dos atos ditados pela Administração Tributária na Espanha ocorre de duas formas, judicial ou administrativa. Neste comentário vamos nos concentrar na segunda, que é aquela desenvolvida por órgãos que fazem parte da própria administração, embora nem sempre sejam os órgãos que emitiram os atos revistos.

Na Espanha, esta revisão organiza-se numa dupla ação: inicialmente, pelo mesmo órgão administrativo que emitiu o ato com o qual o contribuinte não concorda e, depois, com uma revisão que é confiada a outros órgãos, os Tribunais Económico-Administrativos, localizados fora da estrutura da administração tributária gestora, que, no caso da Espanha, é, principalmente, a Agência Estatal de Administração Tributária (equivalente naquele país à Receita Federal do Brasil).

Nas seções seguintes analisaremos, de forma muito resumida, o funcionamento desses dois meios de revisão, anteriores à atuação dos tribunais de justiça.

Adicionalmente, explicaremos a exigibilidade dos atos administrativos recorridos, tanto no que diz respeito à paralisação ou suspensão do procedimento de cobrança quando da interposição de recurso ou reclamação, para os quais é exigida garantia (salvo se tratar de multa fiscal, já que neste caso a paralisação é automática), quanto no que diz respeito ao regime de garantias que os reclamantes devem prestar.

Por último, oferecemos alguns dados relacionados com a evolução das reclamações administrativas na Espanha e a sua distribuição entre as que foram resolvidas a favor dos contribuintes e as que foram resolvidas de outra forma.

2. O RECURSO DE REPOSIÇÃO

Esta é a primeira possibilidade de reação de que pode se valer qualquer contribuinte que não concorde com algum ato da administração tributária.

O recurso de reposição é facultativo, o que significa que o contribuinte o pode interpor ou não, dependendo da sua decisão. O acima exposto implica que, se o contribuinte assim decidir, poderá reclamar diretamente perante

os Tribunais Económico-Administrativos, como veremos na seção seguinte. Do contrário, caso decida interpor recurso de reposição, submeterá à revisão administrativa a decisão que considera contrária ao sistema tributário.

É importante não confundir o recurso de reposição com o direito do contribuinte de fazer alegações em qualquer um dos procedimentos da administração tributária, que é garantido e ocorre dentro do mesmo procedimento.

Em particular, o artigo 34 da Lei Geral Tributária¹ (equivalente espanhol ao Código Tributário Nacional do Brasil) estabelece o direito do contribuinte de formular alegações e fornecer documentos que serão levados em consideração pelos órgãos competentes na elaboração da proposta de resolução correspondente.

Este direito é um reflexo do direito fundamental de defesa, consagrado na Constituição espanhola de 1978, que também se reflete, em geral, no artigo 53 da Lei 39/2015, do Procedimento Administrativo Comum das Administrações Públicas. O referido artigo contempla o direito dos cidadãos a formularem alegações, utilizarem os meios de defesa admitidos pelo ordenamento jurídico e fornecerem documentos em qualquer fase do procedimento anterior ao processo de audiência, os quais deverão ser levados em consideração pelo órgão competente na elaboração da proposta de resolução.

Da mesma forma, o artigo 76 da mesma Lei 39/2015², que se refere às alegações, estabelece que os interessados podem, em qualquer momento do procedimento anterior à fase de audiência, acrescentar alegações e fornecer documentos ou outros elementos de julgamento. Ambos serão levados em consideração pelo órgão competente na elaboração da proposta de resolução correspondente.

Por sua vez, o artigo 96º do Regulamento para o desenvolvimento de normas comuns para os procedimentos de aplicação dos tributos, aprovado pelo Real Decreto 1065/2007, de 27 de julho³, refere-se às fases de audiência e alegações.

¹ Ver Gobierno de España (2003).

² Ver Gobierno de España (2015).

³ Ver Gobierno de España (2007).

Estabelece que durante à fase de audiência será dado conhecimento do processo ao contribuinte, o que incluirá as ações praticadas, todas as provas em poder da Administração e os relatórios emitidos por outros órgãos. Da mesma forma, serão incorporadas as alegações e documentos que os contribuintes têm o direito de apresentar a qualquer momento antes da fase de audiência, os quais serão levados em consideração pelos órgãos competentes na elaboração da correspondente resolução ou proposta.

Neste procedimento, o contribuinte poderá obter cópia dos documentos constantes do processo, fornecer novos documentos e documentos comprobatórios e fazer as alegações que julgar cabíveis.

Voltando ao recurso de reposição, este é interposto contra os atos adotados pela Administração Tributária suscetíveis de reclamação econômico-administrativa, aos quais nos referiremos posteriormente.

O recurso de reposição deverá ser interposto, se for o caso, antes da reclamação econômico-administrativa. Contudo, a Lei Geral Tributária estabelece que, caso o interessado interponha o recurso de reposição, não poderá interpor a reclamação econômico-administrativa até que o recurso seja expressamente resolvido ou até que possa considerá-lo indeferido por silêncio administrativo (decorrido o período de seis meses sem resposta).

O recurso de reposição é resolvido pelo mesmo órgão que adotou o ato recorrido.

Caso o recorrente necessite dos autos para formular suas alegações, deverá comparecer no prazo de interposição do recurso para que lhe sejam comunicados.

O prazo para interposição do recurso é de um mês. Deve-se levar em conta que este é o mesmo prazo que existe para a reclamação econômico-administrativa, o que significa que, se o contribuinte que não concorda com algum ato da administração tributária suscetível de reclamação não reagir, tal ato passa a ser definitivo e qualquer tipo de ação contra ele não é mais possível.

O recurso de reposição submete ao órgão competente para sua resolução todas as questões de fato ou de direito suscitadas pelos autos, tenham ou não sido suscitadas no recurso, sem, em hipótese alguma, agravar a situação inicial do recorrente.

Caso o órgão competente considere pertinente examinar e resolver questões não levantadas pelos interessados, deverá apresentá-las para que seja possível formular alegações.

É importante destacar que, por mandato expresso da Lei, quando interposto recurso de reposição, em nenhum caso a situação inicial do recorrente poderá deteriorar-se. É o que se conhece como princípio da proibição da *reformatio in peius*, que visa promover a segurança jurídica para que nenhum contribuinte veja a sua situação agravada pelo simples fato de ter interposto recurso contra a atuação da administração.

A execução da dívida contestada fica suspensa a pedido do interessado desde que sejam recebidas garantias que cubram seu montante, juros de mora e sobretaxas em caso de execução da garantia. As garantias que podem ser aceitas para estes efeitos são expressamente reguladas pela Lei Geral Tributária.

Porém, caso a multa fiscal seja contestada, ela será automaticamente suspensa, sem necessidade de prestação de garantias.

A execução do ato impugnado poderá ser suspensa sem necessidade de prestação de garantia quando se verificar que houve erro aritmético, material ou factual na sua emissão.

Contra a resolução do recurso de reposição, o contribuinte poderá apresentar a reclamação econômico-administrativa, de que falaremos na seção seguinte, para a qual o contribuinte terá o mesmo prazo de um mês. Neste caso, o prazo será contado a partir da notificação da resolução do recurso de reposição.

O prazo para resolução do recurso de reposição é de seis meses. Se nesse prazo não tiver sido proferida decisão, o contribuinte poderá considerar seu recurso sem anuência e agir conforme descrito no parágrafo anterior, ou seja, apresentar reclamação econômico-administrativa contra o indeferimento do recurso de reposição.

Decorrido o prazo máximo para deliberação sem que tenha sido notificada a deliberação expressa, e desde que tenha sido acordada a suspensão do ato impugnado, os juros de mora deixam de incidir sobre a decisão final que daí resultar.

3. AS RECLAMAÇÕES ECONÔMICO-ADMINISTRATIVAS

A próxima possibilidade de recurso que os contribuintes têm na Espanha são as reclamações econômico-administrativas.

As reclamações econômico-administrativas são obrigatórias, o que implica que não se pode atuar diretamente ante os tribunais de justiça.

Esta é provavelmente a principal fonte de crítica à existência deste poder de autoproteção da administração tributária, uma vez que o contribuinte que é notificado de um ato da administração tem que agir primeiro perante os Tribunais Económico-Administrativos para, apenas depois, atuar nos tribunais de justiça na defesa dos seus direitos, bem como assumir as custas que possam advir da suspensão do processo de cobrança executiva.

Poderão ser objeto de reclamações econômico-administrativas a aplicação de impostos do Estado ou as sobretaxas estabelecidas sobre eles e a imposição de multas tributárias pela Administração Tributária do Estado (deixamos de fora deste artigo a reclamação contra os atos das administrações fiscais regionais ou locais).

A reclamação econômico-administrativa será admissível, em relação às matérias já indicadas, contra os atos que reconheçam ou neguem provisória ou definitivamente um direito ou declarem uma obrigação ou um dever, bem como contra os atos processuais que decidam, direta ou indiretamente, o mérito da questão ou encerrem o procedimento.

A resolução das reclamações econômico-administrativas é efetuada pelos Tribunais Económico-Administrativos, que apresentam diversas características importantes:

- 1ª) Existem dois tipos de tribunais, o Regional e o Central.
- 2ª) Cada um desempenha uma função diferente:
 - a. O Tribunal Regional resolve as reclamações interpostas contra os atos administrativos emitidos pelos órgãos periféricos da Administração Tributária do Estado. Estas resoluções são emitidas em uma única instância quando o valor da reclamação for inferior a 150.000 euros e em primeira instância se esse valor for ultrapassado.

- b. O Tribunal Central, por sua vez, é competente para as reclamações interpostas contra os atos administrativos emitidos pelos órgãos centrais da Administração Tributária do Estado. Estes órgãos centrais podem ser os órgãos de direção da Agência Tributária ou a Delegação Central dos Grandes Contribuintes, que é a delegação ou superintendência responsável pela gestão e fiscalização dos grandes contribuintes na Espanha. Este Tribunal também resolve:
 - i. reclamações apresentadas *per saltum*, que explicaremos a seguir;
 - ii. em segunda instância, os recursos interpostos contra as resoluções proferidas em primeira instância pelos Tribunais Económico-Administrativos regionais.

Adicionalmente, este Tribunal também resolve recursos extraordinários de unificação de critérios apresentados pelos diretores-gerais do Ministério da Fazenda – equiparados a subsecretários da Receita Federal.

O papel do Tribunal Central é muito importante, pois ele não se limita a resolver os litígios que indicamos.

A doutrina que o Tribunal Central repetidamente estabelece vincula os tribunais regionais e o resto da administração fiscal do Estado.

Portanto, o Tribunal Central é o órgão que estabelece os critérios de interpretação da regulamentação tributária que devem ser aplicados pelos outros órgãos que compõem a administração tributária (obviamente, até que o contrário seja estabelecido pelos tribunais de justiça).

3ª) Os Tribunais Económico-Administrativos fazem parte do Ministério da Fazenda, mas não da Agência Tributária.

4ª) São compostos exclusivamente por funcionários públicos.

Quando a resolução da reclamação económico-administrativa for passível de recurso ao Tribunal Central, a reclamação poderá ser interposta diretamente perante este órgão. Trata-se do chamado recurso *per saltum*, em que o contribuinte atua diretamente no Tribunal Central.

A reclamação económico-administrativa em única ou primeira instância deverá ser apresentada no prazo de um mês a contar do dia seguinte ao da notificação do ato administrativo a que se refere.

Nos casos de silêncio administrativo, a reclamação poderá ser apresentada a partir do dia seguinte ao dia em que os efeitos do ato são produzidos. Se após a apresentação da reclamação, e antes da sua resolução, for emitida uma resolução expressa, esta será enviada ao Tribunal, uma vez notificada ao interessado, que terá um mês para formular as alegações.

O procedimento deve ser iniciado por escrito, podendo limitar-se a requerer que o mesmo seja considerado apresentado, identificando o requerente, o ato ou a ação contra a qual é formulada a reclamação, o endereço para notificações e o tribunal onde ela é apresentada. Da mesma forma, o requerente poderá apresentar as alegações que considerar adequadas.

O documento de apresentação da reclamação será dirigido ao órgão administrativo que emitiu o ato reclamado, que o enviará ao tribunal competente no prazo de um mês juntamente com o processo, ao qual poderá incorporar relatório se assim o entender.

Caso o órgão administrativo não tenha enviado o escrito da reclamação ao tribunal, bastará que o requerente apresente ao tribunal uma cópia selada do referido documento para que a reclamação possa ser processada e resolvida.

O Tribunal, uma vez recebido e, se for o caso, completado o expediente, o comunicará aos interessados, tanto aos que não apresentaram alegações no escrito de início quanto aos que as formularam, com a solicitação expressa de que, no prazo de um mês, apresentem alegações e forneçam as provas cabíveis. A divulgação do documento poderá ocorrer por meios eletrônicos, informáticos ou telemáticos, podendo as alegações e provas ser apresentadas também por estes meios.

As reclamações econômico-administrativas submetem ao órgão competente para resolução todas as questões suscitadas pelos autos, tenham ou não sido suscitadas pelos interessados, sem, em caso algum, agravar a situação inicial do reclamante.

Contudo, caso o órgão competente considere oportuno examinar e resolver questões não levantadas pelos interessados, deverá apresentá-las para que seja possível formular alegações.

O prazo para resolução da reclamação econômico-administrativa é de um ano.

Quando a resolução não é adotada neste prazo, ocorrem duas consequências:

1ª) O contribuinte poderá considerar o pedido indeferido e, a partir desse momento, poderá recorrer aos tribunais. Neste caso, terá dois meses para esta ação perante os tribunais de justiça.

A lógica subjacente a este caso é a mesma explicada em relação ao recurso de reposição: o que se pretende é que a inação dos tribunais não prejudique o direito dos requerentes ao acesso à justiça.

2ª) A acumulação de juros de mora devidos pelo contribuinte reclamante é interrompida. Novamente, o que se pretende com isso é evitar que o mau funcionamento da Administração prejudique o contribuinte.

Este último aspecto é notável, pois introduz um importante elemento de pressão sobre os tribunais. A sua demora na resolução dos pleitos representa um prejuízo muito grande para a Fazenda Pública, principalmente quando a resolução lhe é favorável, visto que todo o tempo que excede o prazo de um ano dado ao Tribunal correspondente para a resolução é um tempo em que a Fazenda Pública não poderá cobrar juros do contribuinte. Nos casos de resolução favorável ao contribuinte, a demora também prejudica a Fazenda Pública, como veremos mais adiante.

A limitação dos prazos de resolução completa-se com a referência à prescrição, que na Espanha é de quatro anos. Se a decisão não for tomada no prazo de quatro anos, o pedido considera-se resolvido a favor do contribuinte.

A execução do ato administrativo é suspensa a pedido do interessado se o montante, os juros de mora e as sobretaxas em caso de execução da garantia estiverem garantidos; no entanto, se a impugnação incidir sobre uma multa fiscal, a execução é automática, sem necessidade de prestação de garantias.

4. SUSPENSÃO DOS ATOS RECORRIDOS E REGIME DE GARANTIAS

Conforme explicamos na seção anterior, em geral, a suspensão da execução dos atos administrativos fica condicionada à solicitação do requerente e à

prestação por este de garantia suficiente para cobrir o valor, os juros de mora e as sobretaxas em caso de execução da garantia.

É importante esclarecer que, caso a impugnação afete penalidade fiscal, sua execução será automaticamente suspensa sem necessidade de prestação de garantias.

As garantias aceitas para se obter a suspensão automática são, por mandato expresso da Lei Geral Tributária, exclusivamente as seguintes:

- i. Depósito de dinheiro ou títulos públicos.
- ii. Garantia solidária ou caução de instituição de crédito ou sociedade de garantia mútua ou certificado de seguro-caução.
- iii. Garantia pessoal e solidária de outros contribuintes de reconhecida solvência para certos casos.

Quando o interessado não puder prestar essas garantias, a suspensão poderá ser acordada mediante a prestação de outras garantias que se considerem suficientes. Ao contrário do caso anterior, neste caso a suspensão não é automática.

Adicionalmente, o tribunal competente poderá suspender a execução do ato com renúncia total ou parcial de garantias quando tal execução puder causar danos de difícil ou impossível reparação para o contribuinte.

Nestes casos, o tribunal poderá modificar a sua decisão quando verificar que as condições que a motivaram não são mantidas, quando as garantias prestadas perderam valor ou eficácia, ou quando tiver conhecimento da existência de outros bens ou direitos que possam ser entregues como garantia e que não eram conhecidos no momento da emissão da resolução sobre a suspensão.

Da mesma forma, a execução do ato impugnado poderá ser suspensa sem necessidade de prestação de garantia quando se verificar que houve erro aritmético, material ou factual na sua emissão.

Para concluir, importa referir que, de acordo com o disposto no artigo 34.1.c) da Lei Geral Tributária, os contribuintes têm direito a ser reembolsados ou compensados pelo custo das garantias prestadas para suspender a execução dos atos administrativos se tais atos forem declarados total ou parcialmente ilegais por acórdão ou resolução administrativa definitiva, com

pagamento também dos juros legais, bem como a redução proporcional da garantia prestada nos casos de resolução parcial do recurso ou da reclamação interposta.

A prestação das garantias que explicamos, caso a resolução definitivamente adotada seja favorável ao interessado, significa a compensação de todos os custos incorridos.

5. ALGUNS DADOS

Nos últimos anos, a administração espanhola tem feito um esforço considerável para reduzir o número de reclamações pendentes de decisão nos tribunais.

A este respeito, há dois elementos que devem ser levados em consideração:

1º) Como já se explicou, o cálculo dos juros de mora que serão cobrados ao contribuinte, caso a decisão do tribunal não seja favorável aos seus interesses, cessa decorrido um ano desde a apresentação da reclamação.

É interessante lembrar que este prazo de um ano é o período em que a reclamação deve ser resolvida, conforme estabelece a Lei Geral Tributária da Espanha. Ultrapassado esse prazo, o atraso é gratuito para o contribuinte, uma vez que este não tem de pagar juros de mora pelo excesso.

Este tratamento dos juros de mora torna o atraso na resolução das reclamações econômico-administrativas especialmente prejudicial para a administração, o que explica o esforço feito nos últimos anos para agilizá-la, na medida do possível.

Adicionalmente, há que se recordar a obrigação da administração de compensar o custo das garantias prestadas ou de pagar os juros correspondentes, obrigação que, logicamente, não se interrompe em caso de resolução tardia, o que agrava ainda mais os danos ao erário público decorrentes da demora na resolução de reclamações.

2º) Na hipótese de que, uma vez apresentada a reclamação, se passem mais de quatro anos sem que a decisão seja adotada e notificada, considera-se o direito da administração de proceder à apuração do imposto ou impor a sanção como caducado, o que de alguma forma equivale a uma decisão presumida favorável ao contribuinte reclamante.

Ou seja, os Tribunais Económico-Administrativos da Espanha têm quatro anos para resolver as reclamações apresentadas. Ultrapassado esse prazo, cai o ato administrativo do qual se recorreu, com conseqüente prejuízo ao Fisco.

Este segundo prazo acrescenta um grau adicional de pressão ao argumento anterior, o que justifica o esforço que tem sido feito para se reduzirem os prazos de resolução das reclamações económico-administrativas apresentadas e, com eles, os valores do contencioso tributário na Espanha.

Com estas premissas, os dados relativos a 2022⁴ são os seguintes:

1º) Dados acumulados de todos os tribunais: 230.043 reclamações apresentadas e 253.265 resolvidas.

2º) Tribunal Central: 12.902 ações ajuizadas e 12.770 resolvidas.

Resultado das reclamações:

1º) 93.928 aceitas total ou parcialmente – reforma total ou parcial da decisão adotada pelas autoridades fiscais – (37,09% dos processos resolvidos).

2º) 129.023 não aceitas – a decisão adotada pelas autoridades fiscais é mantida – (50,94% dos processos resolvidos).

3º) 30.314 resolvidas de outra forma.

Esta distribuição na resolução costuma manter-se, aproximadamente, ao longo do tempo. Em particular, é relevante o primeiro dos dados apontados, segundo o qual quase 40% das reclamações apresentadas são resolvidas a favor dos contribuintes.

Estes dados incluem tanto as ações em que a estimativa é completa, o que implica que o Tribunal reconhece que o contribuinte tem razão e, conseqüentemente, anula integralmente o ato contra o qual foi reclamado, como os casos de estimativa parcial, nos quais o Tribunal devolve o processo ao órgão administrativo para que este complete alguns dos seus elementos.

Em qualquer caso, a informação apontada é relevante e reflete a importância da atuação dos Tribunais Económico-Administrativos na Espanha.

⁴ Ver Gobierno de España (2023).

REFERÊNCIAS

GOBIERNO DE ESPAÑA. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, nº 302, 18 dez. 2003. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>.

GOBIERNO DE ESPAÑA. Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. *Boletín Oficial del Estado*, nº 213, 5 set. 2007. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-15984>.

GOBIERNO DE ESPAÑA. Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. *Boletín Oficial del Estado*, nº 236, 2 out. 2015. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10565>.

GOBIERNO DE ESPAÑA. *Memoria 2022*. Tribunales Económico-Administrativos. Madrid: Ministerio de Hacienda y Función Pública, Centro de Publicaciones, 2023. Disponível em: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx>.



EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN ARGENTINA

HÉCTOR H. JUÁREZ ALLENDE

Vocal (Juez) del Tribunal Fiscal de la Nación. Profesor Universitario. Especializado en la Enseñanza de la Educación Superior (UCC). Profesor de la Universidad Nacional de Córdoba (UNC), Universidad Blas Pascal (UBP), Universidad Austral y Universidad del Rosario (Colombia). Profesor y miembro del Comité Académico de la Especialización en Derecho Aduanero de la Universidad Nacional de La Plata (UNLP). Miembro del Grupo de Redacción del Código Aduanero del MERCOSUR. Coordinador y coautor del libro *"Manual de Aduanas"*, de Editorial Tarifar, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina, que en el año 2021 ha impreso su segunda edición ampliada. Autor del libro: *"La Organización Mundial de Aduanas. Pasado, presente y futuro."* Editorial Tirant Lo Blanch, Ciudad de Valencia, España. Año 2021.

Resúmen:

El Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), creado en el año 1959, es una entidad crucial en la arquitectura jurídica de la República Argentina. Inspirado en modelos paradigmáticos internacionales, este tribunal representa una instancia vital para la resolución de conflictos entre contribuyentes y la administración fiscal, asegurando el acceso a una justicia independiente e imparcial sin el pago previo de los tributos o multas en disputa. Este artículo, escrito por uno de los jueces que lo conforman, no solo recorre la historia y estructura del TFN, sino que también profundiza en su significado y relevancia dentro del sistema legal argentino y su alineación con tratados internacionales. A través de un análisis detallado de su naturaleza jurídica, su autarquía, y su evolución tecnológica hacia el expediente electrónico con la digitalización de los procesos, se pone de manifiesto cómo el TFN ha superado los desafíos a lo largo de los años y se ha adaptado a las exigencias del siglo XXI, manteniendo su compromiso con la justicia tributaria y aduanera. Este análisis invita a una reflexión profunda sobre la importancia crítica del TFN en la promoción de una justicia fiscal más transparente y accesible en Argentina.

Abstract:

The National Tax Court (TFN), created in 1959, is a crucial entity in the legal architecture of the Argentine Republic. Inspired by international paradigmatic models, this court represents a vital instance for the resolution of conflicts between taxpayers and the tax administration, ensuring access to independent and impartial justice without the prior payment of the taxes or fines in dispute. This article, written by one of its judges, not only reviews the history and structure of the TFN, but also delves into its meaning and relevance within the Argentine legal system and its alignment with international treaties. Through a detailed analysis of its legal nature, its autarchy, and its technological evolution towards the electronic file with the digitalization of processes, it shows how the TFN has overcome challenges over the years and has adapted to the demands of the 21st century, while maintaining its commitment to tax and customs justice. This analysis invites deep reflection on the critical importance of the TFN in promoting more transparent and accessible fiscal justice in Argentina.

SUMARIO: 1. Origen del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina. 2. Naturaleza. Características principales. 3. Organización. Jueces (Vocales) y composición de salas. 4. Marco Normativo. 5. Autarquía. Tasa de actuación. 6. Facultad para regular honorarios profesionales. 7. Clima laboral. 8. Expedientes Electrónicos y trabajo semi-presencial. 9. Transparencia. Publicidad. 10. Conclusiones.

Tabla con las palabras clave en español y su correspondiente traducción al inglés:

Tribunal Fiscal de la Nación (TFN)	National Tax Court (TFN)
Ley 15.265	Law 15.265
Conflictos tributarios	Tax disputes
Conflictos aduaneros	Customs disputes
Poder Judicial independiente	Independent judiciary
Autonomía organizacional	Organizational autonomy
Expedientes electrónicos	Electronic case files
Digitalización	Digitalization
Justicia tributaria	Tax justice
Justicia aduanera	Customs justice
Imparcialidad	Impartiality
Apelación administrativa	Administrative appeal
Principio solve et repete	Solve et repete principle
Transparencia pública	Public transparency
Acceso a la justicia	Access to justice
Capacitación profesional	Professional training
Política fiscal	Fiscal policy
Tributación internacional	International taxation
Gobierno electrónico	E-government
Adaptación tecnológica	Technological adaptation
Eficiencia judicial	Judicial efficiency

1. ORIGEN DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN ARGENTINA

En el año 1959, el Congreso de la Nación Argentina instituyó el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) mediante la ley 15.265, ubicándolo formalmente dentro del ámbito del Poder Ejecutivo (inspirado en modelos como la Corte Tributaria de los Estados Unidos y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México), aunque dotándolo de una autonomía funcional y orgánica muy significativa, equiparándolo a los tribunales que se encuentran bajo la órbita del poder judicial.

Este diseño estructural responde a una estrategia deliberada para asegurar su absoluta independencia jurisdiccional, tal como se expuso en los debates parlamentarios, marcando su función como un ente imparcial en el ámbito administrativo.

Originalmente, respondió a la necesidad de contar con un organismo jurisdiccional especializado técnicamente en la materia impositiva tributaria (luego se incorporó la materia aduanera), que fuera imparcial, objetivo e independiente para resolver los conflictos entre los contribuyentes y la Administración Fiscal y que, a su vez, diera a aquellos la posibilidad de reclamar sus derechos sin la necesidad de requerir el pago previo de la supuesta omisión y/o infracción.

En el Diario de la Cámara de Senadores de la Nación (Año 1959, reunión 80ª, p. 3213/3227, sesión del 29.12.1959) se consigna que el Tribunal Fiscal de la Nación fue establecido por el Congreso como una “garantía indispensable de una adecuada y eficiente organización de justicia, ya que sin ese requisito primario no puede hablarse de justicia alguna, sea en la esfera judicial, sea en la esfera administrativa. ‘El proyecto se ha inclinado por la ubicación formal del nuevo tribunal en la esfera administrativa y no en la esfera judicial. No se encuentra en ello contradicción alguna con el sistema judicialista de nuestra Constitución”

Actualmente, el carácter de tribunal de justicia independiente e imparcial del Tribunal Fiscal de la Nación no solo surge de la recta interpretación de la Constitución Nacional y de la ley 15.265 que lo creó, sino que viene exigido por lo expresamente establecido en el artículo 8ª de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) –aprobado por ley 23.054–, el artículo X del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros

y Comercio (GATT de 1994) –aprobado por ley 23.054–, el artículo XXX del Convenio de Kyoto (Organización Mundial de Aduanas) y el artículo 4to. del Acuerdo de Facilitación del Comercio (Organización Mundial de Comercio).

La Convención Americana sobre Derechos Humanos en su artículo 8º, titulado “Garantías judiciales”, expresa: “1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

El artículo X del GATT, titulado “Publicación y aplicación de los reglamentos comerciales”, dispone en su párrafo 3, b) que cada Miembro “mantendrá o instituirá tan pronto como sea posible, tribunales y procedimientos judiciales, arbitrales o administrativos destinados, entre otras cosas, a la pronta revisión y rectificación de las medidas administrativas relativas a las cuestiones aduaneras. Estos tribunales o procedimientos serán independientes de los organismos encargados de aplicar las medidas administrativas...”.

El Convenio de Kyoto Revisado, en su Capítulo X, establece: “10.5 Norma Cuando sea rechazado un recurso ante la Aduana, el demandante tendrá derecho a presentar un nuevo recurso ante una autoridad independiente de la administración aduanera. 10.6 Norma En la instancia final, el demandante tendrá el derecho de recurrir ante una autoridad judicial”.

El artículo 4to. Del Acuerdo de Facilitación de Comercio, titulado: Procedimientos de Recurso o de Revisión establece: “1. Cada Miembro dispondrá que la persona a quien vaya dirigida una decisión administrativa de la aduana tiene derecho, en su territorio, a lo siguiente: a) recurso administrativo ante una autoridad administrativa superior al funcionario u oficina que haya emitido la decisión o independiente de ese funcionario u oficina, o revisión administrativa por tal autoridad; y/o b) recurso o revisión judicial de la decisión. 2. La legislación de un Miembro podrá requerir que el recurso o revisión administrativo se inicie antes del recurso o revisión judicial...”.

En este punto, debemos recordar que para la legislación argentina, lo acordado en los Tratados Internacionales suscriptos por la Nación, tienen jerarquía constitucional superior a las leyes (Constitución de la Nación

Argentina, art. 75 inc. 22: ... Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes.), lo que muestra acabadamente la relevancia de las normas transcriptas precedentemente.

Siguiendo con la evolución histórica, debemos mencionar que en su devenir, no todo fue color de rosas, sino que hubo reiterados intentos de desnaturalizar y aún de disolver el Tribunal Fiscal los que, afortunadamente, fracasaron por su incongruencia y por el rotundo rechazo de la comunidad y de sus entes especializados (Colegios de Abogados, Colegios de Profesionales en Ciencias Económicas etc.). El último intento de desnaturalización se produjo recientemente, durante el año 2022, y fue motivado por un afán claramente recaudatorio: se proponía quitar el efecto suspensivo de las apelaciones ante el TFN, es decir, que el recurso sea concedido con efecto devolutivo, lo que posibilitaría la ejecución de la deuda tributaria por parte del Fisco mientras se dirime la controversia, lo cual atenta contra uno de los elementos esenciales del TFN conforme se verá “infra”.

En lo que respecta a su alojamiento físico, en el transcurso de su historia institucional, el Tribunal Fiscal supo ocupar cuatro sedes distintas: En el período 1960 a 1980 funcionó en la calle Cangallo 524. Desde 1980 a 2011 en calle Reconquista 954, desde 2001 al 2022 en Av. Julio A. Roca 651 y en la actualidad en la calle Alsina 470, todos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.



Fotografía de la fachada del Edificio actual del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina.

2. NATURALEZA JURÍDICA

El Tribunal Fiscal de la Nación es: (i) un tribunal de justicia porque se pronuncia sobre el derecho aplicable a las partes en conflicto y lo resuelve mediante una sentencia que pasa en autoridad de cosa juzgada material al adquirir firmeza; (ii) un tribunal independiente del Poder Ejecutivo, ya que debe pronunciarse sobre las pretensiones tributarias y punitivas de un sector de la administración pública que depende del Poder Ejecutivo frente a la posición del sector privado; (iii) un tribunal imparcial, pues debe pronunciarse sobre el derecho aplicable a las partes del litigio, sin dependencia ni vinculación con ninguna de ellas; (iv) en cuanto tribunal de justicia inserto orgánicamente en el Poder Ejecutivo es también un organismo autárquico, en el orden administrativo y financiero (conforme se verá en el punto X).

Como se ha mencionado precedentemente, en su génesis, el TFN sólo detentaba facultades para decidir en materia impositiva, pero luego surgió la necesidad de extender la competencia a las cuestiones aduaneras mediante el Decreto-Ley 6692 sancionado en agosto de 1963.

Desde el año 1963 hasta el año 1972, las Salas intervenían de manera indistinta en las materias impositivas y aduaneras, hasta que se tomó conciencia de la conveniencia de que las Salas sean especializadas, ello así por la notoria y sustancial diferencia entre las materias abordadas.

A partir de ese momento y hasta la actualidad, las Salas mantienen la especialización que las caracteriza: aduaneras e impositivas.

Esta situación no ha sido pacífica a lo largo de la historia del Tribunal Fiscal, se han producido numerosos embates tendientes a eliminar la especialización. Uno de ellos muy reciente, durante el Año 2022. Afortunadamente, suspendido hasta la fecha.

En tal sentido, corresponde transcribir aquí lo manifestado por el Instituto Argentino de Estudios Aduaneros (IAEA) al momento de oponerse al proyecto de modificación del año 2022: “En materia aduanera, los Vocales del Tribunal Fiscal deben conocer y decidir asuntos específicamente aduaneros, como la clasificación arancelaria de las mercaderías, su valoración en aduana y la determinación de su origen. También deben entender sobre regímenes de las destinaciones aduaneras de importación (importación para consumo, importación temporaria, tránsito de importación y depósito de

almacenamiento) y de exportación (exportación para consumo, exportación temporaria, tránsito de exportación y removido); sobre la aplicación de prohibiciones de naturaleza económica y no económica a las importaciones y exportaciones; sobre la comisión de ilícitos aduaneros (declaraciones inexactas, mercadería a bordo sin declarar, trasgresión de las obligaciones impuestas como condición de un beneficio, transgresiones a los regímenes de destinación suspensiva, de equipaje, pacotilla y franquicias diplomáticas, de envíos postales, tenencia injustificada de mercadería de origen extranjero con fines comerciales o industriales, el contrabando menor); sobre regímenes especiales aduaneros (medios de transporte, contenedores, equipaje, rancho, pacotilla, tráfico fronterizo, reimportación), cuestiones todas que no tienen nada que ver con la materia impositiva ..." (disponible en: <http://www.iaea.org.ar/global/img/2017/11/IAEA-Comunicado-del-d%C3%ADa-17-de-noviembre-de-2017.pdf>)

2.1. Principales Características

(i) Tribunal Especializado

Uno de los principales atributos tenidos en cuenta al momento de la creación del Tribunal Fiscal de la Nación fue su naturaleza de órgano especializado, requisito esencial para abordar la complejidad inherente a la materia tributaria y aduanera. Esta especialización se asegura mediante un riguroso proceso de selección de sus integrantes, quienes deben demostrar un alto grado de conocimiento técnico y experiencia en el ámbito de incumbencia. La exigencia de un concurso de antecedentes para el nombramiento de los vocales subraya el compromiso con la búsqueda de la excelencia y la profesionalidad en el tratamiento de asuntos de elevada especificidad.

Actualmente, se establece que cuando se produzcan vacantes en el Tribunal Fiscal, el Poder Ejecutivo nacional convocará a concurso dando a publicidad las fechas de los exámenes y la integración del jurado que evaluará y calificará las pruebas de oposición de los aspirantes.

Y lo más importante: La prueba de oposición deberá versar sobre temas directamente vinculados a competencia de la vocalía que se pretenda cubrir. Por ella, se evaluará tanto la formación teórica como la práctica (art. 147 de la ley 11.683).

(ii) Procedimiento de oficio

En el procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación no rige el principio de impulsión de parte (principio dispositivo) sino que el impulso se realiza de oficio. Las ventajas en este punto redundan en la mayor celeridad del procedimiento, y principalmente en la imposibilidad de que opere el instituto de la caducidad de instancia.

Al respecto, el art. 1143 del Código Aduanero dispone que el Tribunal Fiscal impulsará de oficio el procedimiento y tendrá amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, salvo que mediere la admisión total o parcial de una de ellas a la pretensión de la contraria, en cuyo caso, si el desistimiento o allanamiento fuera aceptado por la contraparte, deberá dictar sentencia teniendo a la litigante por desistida o allanada, según correspondiere.

Como se puede apreciar asimismo, en el TFN resulta de plena aplicación el principio *"iura curia novit"*, esto es, que el juzgador tiene la potestad de resolver la cuestión sometida a su decisión prescindiendo de la calificación jurídica efectuada por las partes, por no encontrarse ligado con la designación que ellas hagan de las acciones que ejercitan.

(iii) Efecto suspensivo

En el ámbito de competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, el principio de *"solve et repete"*, que obliga al contribuyente a satisfacer la obligación tributaria impugnada previamente a la interposición del recurso, no encuentra aplicación. Esta excepción, fundamentada en el artículo 1134 del Código Aduanero, permite que la apelación ante este tribunal tenga un efecto suspensivo sobre la ejecución de la resolución impugnada, aunque es relevante destacar que los intereses resarcitorios sobre los tributos en disputa continúan acumulándose durante el proceso. Esta disposición refleja un equilibrio entre la necesidad de garantizar los ingresos fiscales y permitir a los contribuyentes defender sus derechos sin el requisito previo del pago, preservando así la justicia y la equidad en el proceso administrativo tributario.

La estructura y función del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), al eximir el principio *"solve et repete"*, refleja un compromiso con el Artículo 1 del Pacto

de San José de Costa Rica, promoviendo el acceso equitativo a la justicia tributaria. Esta disposición asegura que la capacidad financiera no sea un impedimento para disputar la legalidad de actos tributarios, garantizando así el derecho de todos los contribuyentes a impugnar sin previa solución de pago, cumpliendo con los principios de igualdad y no discriminación en el acceso a recursos jurisdiccionales.

(iv) Jurisdicción plena

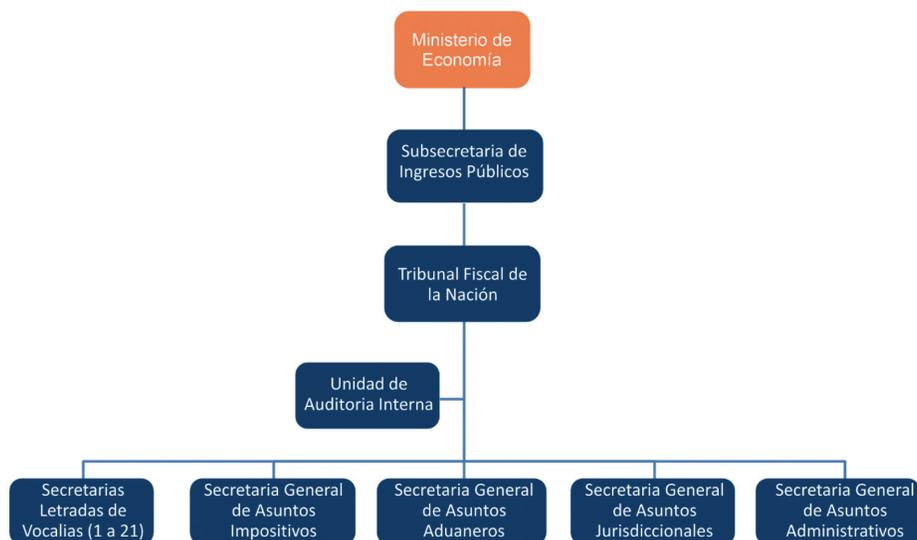
El Tribunal Fiscal de la Nación ejerce una jurisdicción íntegra o plena ya que no solo examina el derecho, sino también los hechos que le sirven de sustento, tal como se expresó en el punto (ii) precedente, ello es necesario para revelar la verdad material de los hechos (a diferencia de los tribunales de alzada que están limitados a un control de legalidad, salvo que observen arbitrariedad o violación manifiesta de las formas legales).

En el marco del debido proceso, el principio de la verdad objetiva determina el carácter instructorio del procedimiento, y que en el mismo prevalezca la verdad material o real, obliga al magistrado a comprobar la autenticidad de los hechos, prescindiendo de las alegaciones, probanzas e incluso negaciones de las partes.

(v) Monto mínimo

El TFN sólo puede intervenir en aquellos casos en donde el monto objeto de litigio supere un monto previamente establecido por ley (el monto actual de \$ 25.000 fue introducido por la ley 26.784, publicada en el Boletín Oficial con fecha 5 de noviembre de 2012, y que al momento de su introducción equivalía a la suma aproximada de u\$s 5.500). El establecimiento de un umbral económico mínimo de competencia, refleja una adaptación a las realidades económicas y fiscales contemporáneas, destinada a focalizar los recursos del tribunal en litigios de mayor cuantía, optimizando así su carga de trabajo y eficiencia en la resolución de controversias tributarias y aduaneras de mayor relevancia económica.

3. ORGANIZACIÓN. JUECES (VOCALES) Y COMPOSICIÓN DE SALAS



Como se puede observar en el diagrama que antecede, el Tribunal Fiscal se encuentra dentro de la estructura del Poder Ejecutivo de la Nación, en la órbita del Ministerio de Economía.

El Tribunal está organizado en salas especializadas, cada una conformada por jueces denominados “Vocales”. Posee siete Salas – identificadas con las letras “A” a la “G”- compuesta cada una de ellas por tres vocalías –individualizadas numéricamente de la una a la veintiún nominación-.

Las cuatro primeras Salas entienden en materia impositiva, y se integran con dos vocales abogados y uno con título de contador. Las tres restantes Salas tienen competencia aduanera y se encuentran compuestas exclusivamente por abogados.

La ley autoriza al Poder Ejecutivo a modificar la composición y el número de Salas y vocales.

Los vocales deben ser argentinos, de 30 o más años de edad y con 4 o más años de ejercicio de la profesión de abogado o contador.

Son designados por el Poder Ejecutivo, previo concurso público de oposición (exámenes) y antecedentes que acrediten su idoneidad en cuestiones impositivas o aduaneras. La ley busca a través de este mecanismo preservar la alta especialización de los jueces.

Ya en el debate parlamentario de la ley de creación del Tribunal Fiscal, el miembro informante de la Comisión de Presupuesto y Hacienda, el doctor Ferreira, expresó: “es requisito indispensable para el éxito del sistema que se adopta, la especialización y la idoneidad de los integrantes del Tribunal en las disciplinas jurídicas, económicas y sobre todo en las fiscales. Se procura, entonces, instituir en el ámbito administrativo una especie de magistratura técnica, como se ha calificado al organismo que tiene esta especialidad”. ... “Para asegurar las condiciones de idoneidad que son requisitos muy importantes y decisivos para el funcionamiento de este organismo, el despacho establece que la designación de los miembros del Tribunal, si bien se hace por decreto del Poder Ejecutivo a propuesta del secretario de Hacienda, debe ser como consecuencia de un concurso de antecedentes que acredite competencia en cuestiones tributarias de los aspirantes a integrar este organismo”.

Para garantizar su dedicación exclusiva e independencia, los vocales del TFN tienen derecho a igual retribución y régimen previsional que los que poseen los jueces de Cámara.

No pueden ser separados de sus cargos, salvo que mediaran las causales de remoción previstas en la ley, a saber: a) mal desempeño de sus funciones; b) desorden de conducta; c) negligencia reiterada que dilate la sustanciación de los procesos; d) comisión de delitos cuyas penas afecten su buen nombre y honor; e) ineptitud; f) violación de las normas sobre incompatibilidad; g) cuando debiendo excusarse, no lo hubiere hecho.

Respecto de sus incompatibilidades: no podrán ejercer el comercio, realizar actividades políticas o cualquier actividad profesional, salvo que se tratare de la defensa de los intereses personales, del cónyuge, de los padres o de los hijos, ni desempeñar empleos públicos o privados, excepto la comisión de estudios o la docencia.

A los fines de su régimen previsional, serán iguales a los de los jueces de la Cámara y a los fines del requisito de la prestación efectiva de servicios, de manera continua o discontinua, por el término a que se refiere el régimen

previsional del Poder Judicial de la Nación, se computarán también los servicios prestados en otros cargos en el propio Tribunal y en Organismos nacionales que lleven a cabo funciones vinculadas con las materias impositivas y aduaneras.

3.1. Sentencias

En las causas que tramitan ante el Tribunal Fiscal de la Nación se emiten distintos tipos de pronunciamientos que van desde providencias simples, de mero trámite, hasta sentencias definitivas que resuelven el fondo de la cuestión planteada o excepciones previas que ponen o no fin al litigio. También resuelve recursos de amparo, allanamientos, homologa desistimientos, practica liquidaciones, regula honorarios (sobre este tema nos explayaremos infra) etcétera.

La instrucción de las causas que se someten a consideración del TFN es tramitada de manera unipersonal por el vocal que resulte sorteado en los términos del art. 151 de su Reglamento: La distribución de expedientes se realizará mediante sorteo público, de modo tal que los expedientes sean adjudicados a los Vocales en un número sucesivamente uniforme; tales Vocales actuarán como instructores de las causas que les sean adjudicadas.

Cuando la instrucción finaliza, son elevadas a Sala a efectos del dictado de la sentencia correspondiente.

Conforme surge del artículo 52 del Reglamento de Procedimiento ante el TFN, las sentencias podrán ser dictadas de manera impersonal o adoptando la forma de votos individuales. Será Vocal preopinante el instructor, debiendo votar los restantes miembros de la Sala siguiendo el orden numérico ascendente de las nominaciones de sus respectivas Vocalías. En los supuestos de vacancia, licencias, impedimento, excusación o recusación, sólo será requerido el voto de los Vocales subrogantes cuando los restantes miembros de la Sala no coincidan en la solución de la causa.

Igualmente, será suficiente –para el dictado de la sentencia– el concurso de dos votos coincidentes cuando el Vocal preopinante sea el único Vocal titular de la Sala, esto es que si el segundo voto –es decir el del Vocal subrogante que siga en orden numérico– fuere coincidente, no será necesario el voto del restante Vocal subrogante.

Los criterios precedentemente establecidos se aplican también para el dictado de las demás resoluciones o providencia que se emiten en la Sala.

4. MARCO NORMATIVO

En materia aduanera, se aplica fundamentalmente la ley 22.415 (Código Aduanero) y su reglamentación, entre otras –numerosas– normas (en particular, Tratados Internacionales).

En materia impositiva, la ley N° 11.683, Título II (Cap. I a IV) que regula las cuestiones atinentes a la constitución, características, funcionamiento y procedimiento que se sustancia ante el TFN. Por su parte, el decreto reglamentario N° 1397, regula algunos de esos aspectos en los arts. 76 a 87.

El Reglamento de Procedimiento ante el TFN al cual se puede acceder en el siguiente link: <https://www.argentina.gob.ar/noticias/nuevo-reglamento-de-procedimiento-del-tribunal-fiscal-de-la-nacion> .

Para todas las cuestiones no contenidas en estos ordenamientos, se aplica supletoriamente el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y o el Código Procesal Penal.

La Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549 aplica en caso que las normas suplementarias no den solución a alguna cuestión.

5. AUTARQUÍA. TASA DE ACTUACIÓN

El Tribunal Fiscal de la Nación posee autarquía financiera y administrativa (artículo 154 de la Ley 11.683), lo que le permite operar con elevado grado de independencia en sus decisiones y gestión interna. Esto incluye la capacidad para generar y administrar su presupuesto, así como procurar la percepción de la tasa de actuación.

Esta tasa es un tributo que debe abonarse por la realización de una actividad jurisdiccional por parte del Tribunal Fiscal (servicio de justicia), contribuyendo a su financiamiento y asegurando la disponibilidad de recursos para su funcionamiento efectivo.

Actualmente está en vigencia la ley 25.964, que comenzó a regir el 30/12/2004, siendo de aplicación a todos los juicios que se inicien a partir de su fecha de entrada en vigencia, y derogó la ley 22.610 y su modificatoria.

La Tasa es del 2,50% sobre el importe total cuestionado (incluyendo sanciones), y/o el valor de la mercadería comisada o prohibida, que constituya la pretensión del demandante.

Debe ingresarse al momento de interposición de los recursos, y la falta de ingreso de la tasa no obsta a la continuación del juicio, sin perjuicio de la posibilidad de que se proceda a la ejecución fiscal por el importe adeudado. La tasa integra las costas del juicio.

La ley prevé el instituto del beneficio de litigar sin gastos para aquellos contribuyentes que prueben estar en estado de pobreza, así como la reducción en caso de contribuyentes concursados, y la devolución de la tasa abonada en determinadas situaciones.

6. FACULTAD PARA REGULAR HONORARIOS PROFESIONALES

El Tribunal Fiscal de la Nación tiene la facultad de regular los honorarios profesionales de los abogados, contadores, y otros profesionales que actúan ante él. Esta capacidad permite al Tribunal establecer emolumentos justos y adecuados para los servicios profesionales prestados en el contexto de litigios tributarios y aduaneros.

El principio general es que la parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la contraria, aun cuando ésta no lo hubiere solicitado. A los efectos expresados serán de aplicación las disposiciones que rijan en materia de arancel de abogados y procuradores para los representantes de las partes y sus patrocinantes así como las arancelarias respectivas para los peritos intervinientes. (Art. 184 de la ley 11.689 y art. 1163 del Código Aduanero.

Como es sabido, los honorarios son la retribución del trabajo profesional del abogado o procurador matriculado y de los auxiliares de la Justicia. Ningún asunto que haya demandado actividad profesional judicial, extrajudicial, administrativa o en trámites de mediación, podrá considerarse concluido sin el previo pago de los honorarios que pudieren corresponder y es obligación del magistrado interviniente velar por su cumplimiento.

Para la regulación de los honorarios profesionales se siguen las pautas establecidas en la Ley de Honorarios Profesionales de Abogados, Procuradores y Auxiliares de la Justicia, actualmente ley 27.423, que es la que se aplica en el ámbito del Poder Judicial.

Asimismo, el Tribunal Fiscal y el Vocal interviniente tienen la facultad para aplicar sanciones disciplinarias a las partes y demás personas vinculadas con el proceso, en caso de desobediencia o cuando no presten la adecuada colaboración para el rápido y eficaz desarrollo del proceso. Las sanciones podrán consistir en llamados de atención, apercibimiento o multas y serán comunicadas a la entidad que ejerza el poder disciplinario de la profesión en su caso (Colegio de Abogados, Colegio de Profesionales en Ciencias Económicas etc.).

7. CLIMA LABORAL

La eficiencia y efectividad de cualquier entidad, incluidas aquellas en el ámbito del derecho tributario y aduanero, dependen intrínsecamente de su capital humano. Es imperativo disponer de un equipo altamente calificado y especializado, capaz de abordar con precisión y profundidad las complejidades propias de esta área. La especialización del personal no solo enriquece el proceso de toma de decisiones sino que también fortalece la confianza de los contribuyentes en el sistema, asegurando que sus disputas sean resueltas con el máximo rigor jurídico y la eficiencia procesal. Esta estrategia subraya la importancia de un reclutamiento cuidadoso y de la formación continua, aspectos clave para la consecución de los objetivos institucionales y para ofrecer garantías específicas a los justiciables, proporcionando soluciones de alta calidad jurídica.

Con relación a la facultad de designar el personal, debemos tener presente lo establecido por el Decreto 491 del 12/03/2002 en cuanto establece que toda designación, asignación de funciones, promoción y reincorporación de personal, en el ámbito de la Administración Pública, centralizada y descentralizada en cargos de planta permanente y no permanente, incluyendo en estos últimos al personal transitorio y contratado, cualquiera fuere su modalidad y fuente de financiamiento será efectuada por el Poder Ejecutivo Nacional, a propuesta de la Jurisdicción o Entidad correspondiente. Por tal

motivo, el TFN solo puede proponer al poder Ejecutivo las designaciones, pero será este último quien lo efectúe.

Esta circunstancia, ha incidido y debilitado la estructura del TFN en el pasado, en particular cuando se disponía a nivel nacional el “congelamiento” de contrataciones impidiéndole mantener la dotación ante las renunciaciones y jubilaciones del personal, circunstancia que afortunadamente no se da en la actualidad, aunque la estructura legal mencionada se mantiene vigente y puede repetirse en el futuro.

A más de ello, debemos mencionar que el TFN carece de un escalafón propio para su personal por lo que les resultan aplicables las pautas del Convenio Colectivo de Trabajo Sectorial del Personal del Sistema Nacional de Empleo Público (SINEP), establecido por el Decreto 2098/08, que precisamente no contempla que se trata de empleados altamente capacitados y especializados, que realizan tareas similares a la de los empleados del Poder Judicial de la Nación, pero que difiere sustancialmente de sus escalas salariales y de los incentivos para la carrera profesional.

Sin perjuicio de lo expuesto, en el análisis de la Encuesta de Satisfacción Laboral del Tribunal Fiscal de la Nación llevada adelante durante el transcurso del año 2023, revela aspectos positivos en la gestión y percepción de cambios, con altos niveles de satisfacción en comunicación, liderazgo, y claridad de tareas. Sin embargo, señala áreas de mejora en pertenencia organizacional, crecimiento profesional, y condiciones materiales. Destaca la necesidad de reconocimiento y desarrollo profesional, junto con la mejora de equipamiento y condiciones laborales para aumentar la satisfacción y eficiencia del personal.

8. EXPTE. ELECTRÓNICOS Y TRABAJO SEMI-PRESENCIAL

A partir del Decreto N° 561/16 el Poder Ejecutivo Nacional aprobó la implementación del sistema de Gestión Documental Electrónica (GDE) como sistema integrado de caratulación, numeración, seguimiento y registración de movimientos de todas las actuaciones y expedientes del Sector Público Nacional.

Para su implementación se elaboró un Manual de Usuario en el que se detalla los requisitos, documentación a presentar, modo de apoderamiento, la forma de acceso por parte de los interesados (en cualquier carácter) a la

plataforma, como así también la descripción del trámite para la interposición de recursos ante el organismo.

El Sistema GDE cuenta con tres módulos:

1. **Generador Electrónica de Documentos Oficiales (GEDO):** Permite crear, registrar y almacenar todos los documentos inherentes a la gestión administrativa.
2. **Comunicaciones Oficiales (CCOO):** Permite elaborar, registrar y comunicar notas y memos de carácter oficial entre diferentes personas. Se trata de documentos para la comunicación, no de trámite.
3. **Expediente Electrónico (EE):** Permite caratular, vincular documentos, realzar pases y consultar expedientes electrónicos.

El sistema establece la posibilidad de que toda la documentación incorporada a un expediente, tenga el alcance de reservado y que solo pueda ser visualizado por quienes posean el expediente (las Vocalías) y quienes hayan tramitado el expediente y tienen permiso para hacerlo (Cada Vocalía autoriza a las partes intervinientes).

Las partes litigantes pueden hacer presentaciones las 24 horas del día, sin perjuicio del horario del Tribunal y controlar el seguimiento desde donde se encuentre por medio del TAD.

Asimismo, el expediente electrónico agiliza y economiza las notificaciones que realiza el Organismo (recordemos que el impulso del procedimiento es de oficio), evitando las dilaciones y gastos del sistema de oficiales notificadores, quienes han sido reasignados en sus tareas.

Otro de los beneficios inmediatos que trajo aparejada la implementación del Expediente Electrónico fue su “federalización”, haciendo desaparecer la necesidad de constituir domicilio en la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires facilitando así el acceso a la justicia de manera directa para los contribuyentes radicados a lo largo y ancho del interior del país, reduciendo sus costos de manera muy significativa (gastos de traslado para ver expedientes, pago de honorarios de gestores y tramitadores etc.)

La implementación de expedientes electrónicos y el trabajo semi-presencial en el Tribunal Fiscal de la Nación han marcado un avance significativo en la eficiencia y accesibilidad de los procesos judiciales. Estas iniciativas facilitan

la gestión de casos, permitiendo a los contribuyentes y a los profesionales del derecho acceder y presentar documentación de manera remota, mejorando la transparencia y reduciendo los tiempos de resolución.

9. TRANSPARENCIA. PUBLICIDAD

La transparencia y la publicidad en el Tribunal Fiscal de la Nación se refuerzan mediante la accesibilidad a las sentencias y resoluciones a través de medios digitales, garantizando la publicidad de los procedimientos y decisiones. Esto permite a los ciudadanos, profesionales del derecho y partes interesadas, tener un acceso oportuno y detallado a la información judicial relevante, promoviendo así la confianza en el sistema tributario y aduanero y asegurando la rendición de cuentas dentro del marco legal argentino.

Asimismo, el Tribunal Fiscal cumple acabadamente con la Ley 27275 de Acceso a la Información Pública, que tiene por objeto garantizar el efectivo ejercicio del derecho de acceso a la información pública, promover la participación ciudadana y la transparencia de la gestión pública.

En tal sentido, el artículo primero de la referida ley, entre otros aspectos establece: (i) *Presunción de publicidad*: toda la información en poder del Estado se presume pública, salvo las excepciones previstas por esta ley; (ii) *Informalismo*: las reglas de procedimiento para acceder a la información deben facilitar el ejercicio del derecho y su inobservancia no podrá constituir un obstáculo para ello; (iii) *Apertura*: la información debe ser accesible en formatos electrónicos abiertos, que faciliten su procesamiento por medios automáticos que permitan su reutilización o su redistribución por parte de terceros; (iv) *No discriminación*: se debe entregar información a todas las personas que lo soliciten, en condiciones de igualdad, excluyendo cualquier forma de discriminación y sin exigir expresión de causa o motivo para la solicitud; y (v) *Gratuidad*: el acceso a la información debe ser gratuito.

10. CONCLUSIONES

Luego de más de 60 años de existencia, el suscripto no duda en afirmar que el Tribunal Fiscal ha cumplido todas las expectativas tenidas en cuenta al momento de su creación.

Ha constituido una instancia efectiva en la protección de los derechos de los contribuyentes y administrados, de una manera imparcial y justa. Su jurisprudencia es permanentemente reseñada por la doctrina especializada y constituye una arista que habitualmente es sopesada al momento del análisis jurídico.

Su jurisprudencia generada a lo largo de los años ha contribuido significativamente al desarrollo y a la clarificación de las normas tributarias y aduaneras, proporcionando seguridad jurídica y predictibilidad a los actores económicos. Su función se extiende más allá de la simple resolución de conflictos, actuando como un catalizador para la evolución de las políticas fiscales hacia prácticas más justas y equitativas.

Mirando hacia el futuro, se hace imperativo que el Tribunal Fiscal continúe adaptándose a los desafíos que presenta el cambiante entorno global, especialmente en lo que respecta a la digitalización de la economía, el comercio electrónico transfronterizo y las cuestiones relativas a la tributación internacional. La capacidad del Tribunal para responder de manera efectiva a estas nuevas realidades no solo fortalecerá su posición como pilar de la justicia impositiva y aduanera en Argentina, sino que también asegurará su relevancia en el ámbito internacional.

En la era digital (4ta. Revolución Industrial), es fundamental que el Tribunal Fiscal continúe incorporando y adaptándose a las nuevas tecnologías para mejorar su accesibilidad y eficiencia. La digitalización completa de los procedimientos (objetivo prácticamente logrado, pero con problemas de “interoperabilidad” con la Administración Tributaria –tienen otro sistema- y Cámara de Apelaciones –tienen otro sistema- a solucionar), la implementación de inteligencia artificial (ineludible) para mejorar la gestión de los casos (auxiliando y potenciando al magistrado, no reemplazándolo) y el uso de plataformas online para la interacción con los contribuyentes son pasos claves para el futuro.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

Abarca, Alfredo y Ana Sumcheski: "Procedimientos Aduaneros y Penal Cambiario", Guía Práctica, Ediciones IARA, Bs. As., 2017.

Corvalán, Juan G.: "Hacia una Administración Pública 4.0: digital y basada en inteligencia artificial. Decreto de 'Tramitación digital completa'"; La Ley 2018-D, 917, 17/08/2018.

García Vizcaíno, Catalina: "Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas", Tomo I-Parte General, Cuarta Edición ampliada y actualizada, Editorial Abeledo Perrot, 2009.

García Vizcaíno, Catalina: "Manual de Derecho Tributario", Sexta Edición ampliada y actualizada, Editorial Abeledo Perrot, 2022.

García Vizcaíno, Catalina: "El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias inferiores y superiores", Editorial Abeledo Perrot, 2011.

Giuliani Fonrouge, Carlos M.: "Derecho Financiero", Volumen I, 6°. Edición- Depalma – 1997.

Obra conjunta "Tribunal Fiscal de la Nación, A los 50 años de su creación. Volumen I. Edición. Buenos Aires 2010.

Obra conjunta "Tribunal Fiscal de la Nación, A los 50 años de su creación. Volumen II. Edición. Buenos Aires 2010.

Obra conjunta "Tribunal Fiscal de la Nación, 40 años", editado por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Editorial Sinopsis, Buenos aires, Septiembre 2000.

Oszlak, Oscar, "El Estado en la Era Exponencial". Buenos Aires, INAP-CLAD-CEDES, 2020.

Oszlak, Oscar, "Desafíos de la Administración Pública en el Contexto de la Revolución 4.0.", Buenos Aires, Fundación Konrad Adenauer, 2020 (co-organizador Santiago Bellomo).

Villegas, Héctor Belisario, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, octava edición, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003.



O SISTEMA DE GESTÃO DO ACERVO CARF – CRIO

FREDERICO AUGUSTO GOMES ALENCAR

Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil, professor da Universidade Federal do Ceará – UFC e coordenador de Gestão de Acervo – CARF, atuante na área desde 2017. Engenheiro de Aeronáutica pelo Instituto Tecnológico de Aeronáutica – ITA, especialista em Direito Processual Tributário pela Universidade de Brasília – UnB, mestre em Economia e Estatística e doutor em Desenvolvimento Econômico pela University of Wisconsin-Madison, EUA.

KÁTIA GÓMEZ DE MATOS

Analista tributário da Receita Federal do Brasil. Trabalha na Gestão do Acervo do Carf desde 2017. Engenheira civil pela Universidade Federal do Piauí – UFPI, mestre em Transportes pela Universidade de Brasília – UnB e especialista em Gestão de Projetos pela HSMU.

VIVIANE MARA ENKE

Analista tributário da Receita Federal do Brasil. Trabalha na Assessoria Técnica da 2ª Seção de Julgamento e colabora na Gestão do Acervo do CARF desde 2018. Bacharel em Administração pelo Centro Universitário – Católica de Santa Catarina e especialista em Direito Tributário pela Escola Nacional de Administração Pública – Enap.

Resumo: Um dos principais desafios encontrados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é lidar com o elevado volume de processos administrativos fiscais (PAF) no seu acervo, que, em 2018, atingiu a marca de 119 mil processos, correspondentes a um crédito tributário em disputa de mais de R\$ 614 bilhões. Nesse contexto, foi desenvolvido o Sistema de Gestão do Acervo – CRIO como a principal ferramenta de gestão do acervo de PAFs do CARF. Com o objetivo de imprimir maior segurança, impessoalidade e racionalidade no trato do acervo, o CRIO atua em três grandes frentes: i) adequação e automação do fluxo de atividades ligadas à gestão do acervo; ii) clusterização de processos – formação de agrupamentos de processos com características de julgamento semelhantes; e iii) racionalização na distribuição dos processos para julgamento – formação de lotes com características parametrizadas –, levando em conta a otimização das prioridades inerentes a

cada processo. O presente artigo apresenta a experiência no desenvolvimento e implantação do CRIO, evidenciando o contexto em que o sistema foi implementado, suas principais características, as metodologias aplicadas e alguns dos resultados alcançados com a sua utilização.

Palavras-chave: Processos administrativos fiscais; gestão de acervo; racionalização na gestão; clusterização de processos; otimização de prioridades.

Abstract: *One of the main challenges faced by the Administrative Council for Tax Appeals – CARF is dealing with the high volume of tax dispute cases in its inventory, which in 2018 reached the mark of 119,000 cases, corresponding to a disputed tax credit of more than R\$614 billion. In this context, the Collection Management System – CRIO was developed as the main tool for managing CARF’s collection of cases. With the aim of providing greater security, impersonality and rationality when dealing with such inventory, CRIO operates on three main fronts: i) adaptation and automation of the flow of activities linked to case’s inventory management; ii) cases clustering – formation of groupings of cases with similar analysis features; and iii) rationalization in the distribution of cases for analysis – formation of batches with parameterized characteristics, taking into account the optimization of priorities inherent to each case. This article presents the experience in the development and implementation of CRIO, highlighting the context in which the system was implemented, its main characteristics and methodologies applied and some of the results achieved so far with its implementation.*

Keywords: *Tax dispute cases; inventory management; rational management; cases clusterization; priorities optimization.*

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Adequação e institucionalização do fluxo de atividades; 2.1 Informações gerenciais; 2.2 Fluxo de atividades; 3. Agrupamentos de processos; 3.1 Metodologia de análise de clusters hierárquicos; 3.2 Triagem; 4. Racionalização na distribuição dos processos para julgamento; 4.1 Montagem de lotes; 5. Conclusões e propostas futuras; Referências.

1. INTRODUÇÃO

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é um órgão administrativo, instituído pela Lei nº 11.941/2009, ligado ao Ministério da Fazenda, responsável por julgar recursos que tratem de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

É um tribunal administrativo colegiado, com composição paritária dividida entre representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes. Desempenha um papel crucial no Sistema Tributário Brasileiro, pois precisa assegurar a correta aplicação das leis tributárias e a participação ativa dos contribuintes no processo de tomada de decisões relacionadas às questões fiscais.

Um dos principais desafios encontrados pelo órgão é cuidar do grande volume de processos que recebe diante da quantidade limitada de julgadores disponíveis. Esse descompasso gerou um acúmulo no seu acervo, que, em maio de 2018, atingiu o patamar de 119 mil processos, correspondentes a mais de 1 milhão de horas de julgamento e a R\$ 614 bilhões de crédito tributário em litígio. Seriam necessários praticamente quatro anos para dar um giro no estoque com a quantidade de conselheiros disponíveis.

Além do elevado estoque, os processos do acervo possuem diversas prioridades de tramitação estabelecidas em leis e em portarias do Ministério, que devem ser consideradas na sua distribuição para julgamento.

Mantida a capacidade de julgamento disponível, era preciso, portanto, buscar meios mais eficientes de gerir o acervo de processos, seja pela simplificação e automatização das atividades, seja pela definição de critérios que maximizassem as prioridades presentes nos processos.

Nesse contexto, foi idealizado o Sistema de Gestão do Acervo (CRIO) com o fim de trazer mais eficiência, qualidade, segurança e impessoalidade na montagem dos lotes de processos distribuídos para julgamento. O CRIO foi formalmente instituído pela Portaria CARF nº 131, de 22 de outubro de 2018, com o objetivo de estabelecer excelência na gestão de processos, otimizar a capacidade de julgamento disponível e desenvolver a cultura de gestão estratégica. E, assim, consequentemente, contribuir para atender o objetivo estratégico do órgão de imprimir celeridade na solução dos litígios.

A proposta deste artigo é apresentar as características desse sistema, a metodologia utilizada e alguns dos resultados alcançados após sua implantação.

As ações desenvolvidas pelo CRIO podem ser agrupadas em grandes frentes: adequação e manualização do fluxo de atividades; agrupamentos de processos com características semelhantes; e racionalização na distribuição dos processos para julgamento.

2. ADEQUAÇÃO E INSTITUCIONALIZAÇÃO DO FLUXO DE ATIVIDADES

A distribuição e sorteio de processos para julgamento é realizada a partir da preparação de lotes de processos, que observa, entre outros critérios, a competência regimental por tributo e seção, a concentração temática, as prioridades dos processos e as horas de julgamento. Cada lote corresponde à capacidade de julgamento de um conselheiro por mês, cuja definição se dá por meio de portaria do órgão.

Inicialmente, vale destacar que a montagem desses lotes antes do Sistema CRIO era realizada manualmente por especialistas, que escolhiam processos do acervo levando em conta a semelhança temática e as prioridades legais.

Os primeiros passos para dar início ao projeto CRIO foram identificar as informações gerenciais (base de dados) necessárias para a preparação dos lotes de sorteio e desenhar o fluxo de atividades existentes no processo de trabalho.

2.1. Informações gerenciais

O levantamento da necessidade de informações foi realizado entre os atores envolvidos no processo de trabalho: servidores que trabalham na triagem, especialistas em tributos e julgadores do Conselho.

Para a obtenção dessas informações de uma forma mais sistemática e institucionalizada, foi preciso criar uma base de dados (CARFDATA) com informações constantes de vários sistemas para se extraírem aquelas necessárias à preparação desses lotes.

Outro ponto identificado por esse levantamento foi o de que a gestão eficiente do acervo requer, além das informações que são utilizadas diretamente na formação de lotes – decisões de julgamentos anteriores, valores do crédito tributário, temas, alegações do recurso, tributos etc. –, relatórios periódicos que apontem o fluxo de entradas e saídas e o estoque total dos processos no órgão.

2.2. Fluxo de atividades

O mapeamento do processo de trabalho (fluxo de atividades) funcionou como ponto de partida para a estruturação do sistema e, atualmente, fica disponibilizado de forma institucionalizada no Sistema CRIO, cujo ambiente tem interface amigável para utilização por seus servidores (figura 1).



Figura 1 – Tela inicial do CRIO.

Toda a estrutura normativa que embasa a formação dos lotes foi identificada e configurada na etapa inicial “Analisar e Tratar Acervo”: competências regimentais (por tipo de recurso, valor e tributo), prioridades normativas de tramitação dos processos, capacidade de julgamento para cada lote. Parte dessas informações fica configurável para dar possibilidade de adaptação do sistema perante alterações normativas.

Nessa etapa existe também uma ferramenta de controle que busca, de forma periódica, situações que fogem ao padrão de conformidade dos processos do acervo (prioridades fora do padrão, processos sem classificação etc). Essas situações são analisadas e corrigidas antes de se iniciar a etapa de agrupamento de processos.

Observa-se que somente um processo de trabalho suficientemente maduro e estruturado permitiria a incorporação de uma tecnologia que atendesse as necessidades do órgão sem que se corresse o risco de descontinuidades capazes de impactar sua implementação e, conseqüentemente, os ganhos de eficiência e economicidade esperados.

3. AGRUPAMENTOS DE PROCESSOS

Antes de detalhar como o agrupamento de processos é realizado, é preciso diferenciar o conceito de *lote* do conceito de *agrupamento*. O *agrupamento* é um conjunto de processos que apresenta certa coesão temática e pode ter qualquer tamanho, medido em horas. O *lote*, por sua vez, é um conjunto de itens do acervo com tamanho fixo de horas, definido em ato normativo e igual à capacidade de julgamento de um mês de trabalho do julgador.

Um dos pontos centrais para a ampliação da capacidade de julgamento passa pela identificação de grupos de processos com características semelhantes dentro do acervo. O agrupamento permite identificar processos com idênticas questões de direito ou com matérias muito semelhantes, que podem ser julgadas de forma diferenciada, otimizando a capacidade de julgamento.

Para realizar os agrupamentos de processos, o CRIO utiliza a linguagem R (R Core Team, 2021), um *software* livre especializado em estatística, adotado pelo CARF.

3.1. Metodologia de análise de *clusters* hierárquicos

A metodologia utilizada para agrupamento de processos no CRIO é a análise de *clusters* hierárquicos. Os agrupados são formados automaticamente, sem intervenção humana direta na escolha dos processos de cada agrupamento.

Mutagh & Legendre (2014) argumentam que os *clusters* devem ser formados com base em uma métrica que calcule a distância entre os processos. Definiu-se, no caso concreto, uma matriz de informação para cada tributo ou grupo de tributos para calcular essa distância.

Para isso, um grupo de especialistas em determinado tributo identificou um conjunto de variáveis mais relevantes – contribuinte, infração, alegações

do recurso, tema, decisões anteriores – e atribuiu pesos para cada uma delas. Cada linha da tabela reproduzida na figura 2 representa um processo e cada coluna representa uma informação relevante para a formação do agrupamento.

Processo	ACT	Tributo	lançame	área	ACT	tema	ACT	Alegações	no	Número	RPF	acórdão	DRJ	DRJ	Julgador	Infração
99201180	01.40.280	40 - IPI	01	280		1220 REFLEXO		0920400201000755		036341	14	zzz	VENDA S			
19200931	01.20.344	20 - IRPJ	01	344		1244 COMPENSAÇÃO		0811800200800537		037832	14	xxx	DEPÓSITO			
05200779	01.20.154	20 - IRPJ	01	154		1220 COMPENSAÇÃO		0811000200600175		039409	14	yyy	FALTA DE			
28200741	01.20.304	20 - IRPJ	01	304		3455 MULDI ISOLAC		0816600200600313		039103	14	xxx	OMISSÃO			
89201250	01.40.234	40 - IPI	01	234		3322 CONEXO		0810500201000184		040862	14	yyy	EMIÇÃO			
69200711	01.20.304	20 - IRPJ	01	304		3455 Auto de Infraç		0811000200700054		040129	14	xxx	CSLL SOBI			
13201062	01.20.349	20 - IRPJ	01	349		1220 COMPENSAÇÃO		0811800201001612		041608	14	zzz	APLICAÇÃO			
14201237	01.40.280	40 - IPI	01	280		3322 MULDI ISOLAC		0819000201100615		041578	14	yyy	MULTA SC			
12201290	01.20.156	20 - IRPJ	01	156		3455 SORTEIO.CB1		1000100201200019		043073	10	xxx	EXCLUSÃO			
46201124	01.20.920	20 - IRPJ	01	920		1220 CONCOMITAN		0810300201100900		043014	14	vvv	FALTA DE			

Figura 2 – Matriz de informação.

Os especialistas construíram uma matriz de informação e definiram pesos para as variáveis, mas é oportuno destacar que essas variáveis ficam configuráveis para o usuário do sistema ajustar de acordo com a dinâmica do acervo.

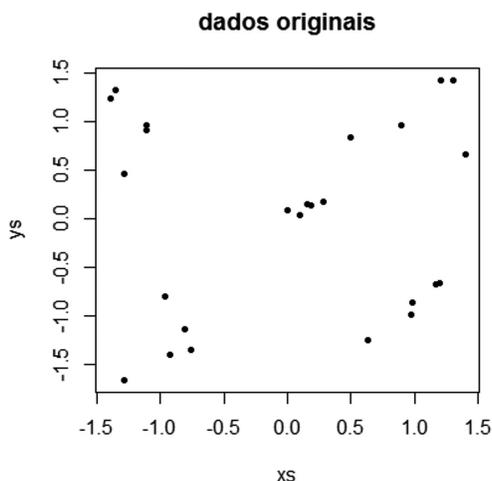


Figura 3 – Conjunto de pontos.

De forma resumida, cada ponto da figura 3 representa um processo no acervo, e esses pontos são definidos por seus atributos (xs, ys). O agrupamento é realizado a partir da matriz de distância entre esses pontos. O usuário deve

juntar cada ponto com o mais próximo e repetir o processo até que todos os pontos estejam agrupados.

O resultado será algo semelhante ao gráfico apresentado na figura 4. Ele mostra a distância calculada entre os processos. Os grupos formados podem ser visualizados no gráfico “Grupos análise de *clusters*”, em que cada número representa um grupo de processos identificado.

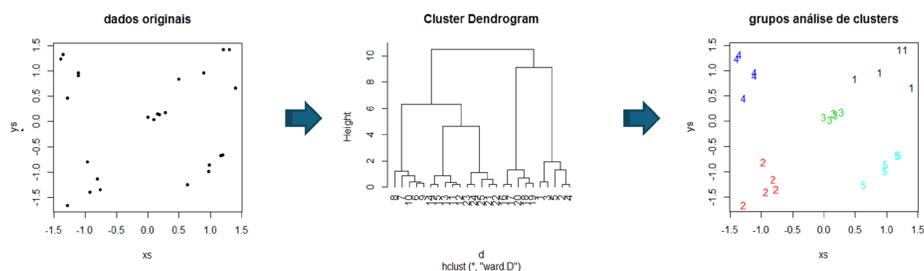


Figura 4 – Processo de clusterização.

Para avaliar os agrupamentos formados, um teste de *performance* foi realizado com uma base real de 566 processos do Conselho. Apoiado nesse acervo, um grupo de especialistas do tributo realizou o agrupamento manual desses processos e o mesmo conjunto foi agrupado pelo sistema.

A triagem manual e a triagem automática identificaram a mesma quantidade de grupos, com significativa semelhança entre eles. O grau de correlação entre os grupos formados foi de 93%. Os da triagem manual são os 26 grupos das colunas (*grp26_n*) e os da triagem automática são os 26 grupos (*frednn*) das linhas apresentadas na figura 5.

EQFLOR	grp26																										Total
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
fred01	27	1																									28
fred02	12																										12
fred03	10					75																					85
fred04	3	45																									48
fred05		12																									12
fred06			10																								10
fred07				16																							16
fred08					38																						38
fred09						10																					10
fred10							25																				25
fred11								60																			60
fred12									39																		39
fred13										11																	11
fred14																					10						10
fred15												14			3												17
fred16															7					2				1			10
fred17																							3	9			12
fred18																						12					12
fred19										12																	12
fred20														1											13		14
fred21														12													12
fred22																						9					9
fred23													12														12
fred24												8					5										13
fred25																				3		6					9
fred26																				9	21						30
Total	52	1	57	10	16	75	38	35	60	39	11	12	14	20	13	3	7	5	9	5	21	18	19	4	9	13	566

Figura 5 – Agrupamentos manuais e agrupamentos automáticos.

A figura 6 apresenta a visão do acervo antes e depois dos agrupamentos formados. Cada ponto do gráfico da primeira imagem representa um processo; na segunda imagem, cada agrupamento está representado por uma cor.

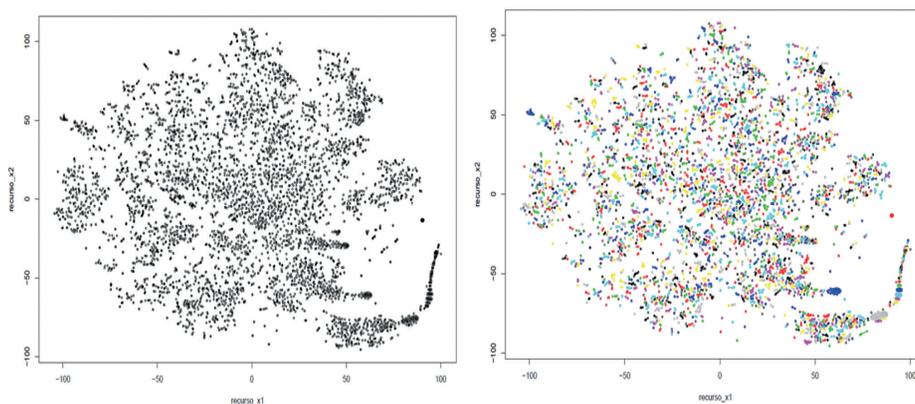


Figura 6 – Visão do acervo (antes e após agrupamentos automáticos).

A análise de *clusters* calcula, para cada agrupamento automático gerado, o grau de similaridade ou coesão entre os processos, representando o quanto eles são semelhantes em cada conjunto. O Grau de Similaridade S pode variar de 100 (agrupamento totalmente coeso) a 0 (agrupamento sem qualquer coesão).

3.2. Triagem

Nas etapas da triagem (grossa e fina), os agrupamentos automáticos gerados podem ser classificados em agrupamentos *temáticos* e em agrupamentos *repetitivos*, dependendo do grau de similaridade entre os processos. O agrupamento repetitivo apresenta praticamente 100% de similaridade/coesão entre os processos e idêntica questão de direito entre os recursos. A sistemática de julgamento dos recursos repetitivos está prevista no Regimento do CARF. Para o agrupamento repetitivo, é definido um processo paradigma, que será aquele com o recurso mais representativo da controvérsia.

Uma vez que o processo paradigma é definido, somente as horas desse processo são contabilizadas no lote de sorteio. Os demais processos recebem o mesmo resultado do julgamento do paradigma, gerando um ganho de eficiência das horas de todos os outros processos que fazem parte do agrupamento repetitivo.

O agrupamento automático no CRIO é classificado em quatro grupos: 1ª linha, 2ª linha, 3ª linha e *Stand by*, considerando-se o potencial para a formação de agrupamento repetitivo (figura 7).

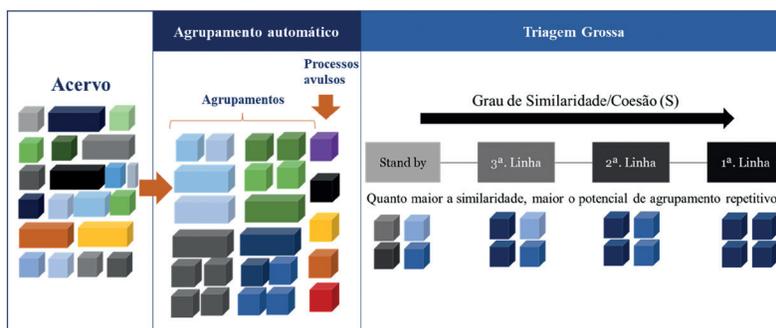


Figura 7 – Potencial de agrupamentos repetitivos.

Com base no grau de coesão e tamanho dos agrupamentos, o usuário define os índices e tamanhos mínimos para classificar os agrupamentos em 1ª linha, 2ª linha, 3ª linha e *Stand by* (figura 8). Após a definição desses critérios, o sistema calcula quantos processos foram classificados em cada um desses grupos.

Semana CRIO

Analisar e Tratar Acervo_Novembro

Exatidão — Potencial de Conexão — Agrupamento Automático — **Triagem Grossa** — Triagem Fina — Preparação do Acervo — Montagem de Lotes — Acervo Final

TRIAGEM GROSSA													
Seção	Turma	1ª linha			Processos - Agrupamentos Repetitivos						Stand By		
		Coesão	Qtd.	Processos	Coesão	Qtd.	Processos	Coesão	Qtd.	Processos	Coesão	Qtd.	Processos
1ª Seção	Turmas Ordinária e Extraordinária	≥ 98%	≥ 9	0	≥ 98%	≥ 4	14	≥ 98%	≥ 2	2373	≥ 95%	≥ 7	0
1ª Seção	Câmara Superior	≥ 98%	≥ 9	0	≥ 98%	≥ 4	0	≥ 98%	≥ 2	3	≥ 95%	≥ 4	0
2ª Seção	Turmas Ordinária e Extraordinária	≥ 98%	≥ 9	10	≥ 98%	≥ 4	0	≥ 98%	≥ 2	3397	≥ 95%	≥ 7	0
2ª Seção	Câmara Superior	≥ 98%	≥ 9	0	≥ 98%	≥ 4	0	≥ 98%	≥ 2	0	≥ 95%	≥ 4	0
3ª Seção	Turmas Ordinária e Extraordinária	≥ 98%	≥ 9	28	≥ 98%	≥ 4	34	≥ 98%	≥ 2	2005	≥ 95%	≥ 7	0
3ª Seção	Câmara Superior	≥ 98%	≥ 9	0	≥ 98%	≥ 4	4	≥ 98%	≥ 2	0	≥ 95%	≥ 4	0

Figura 8 – Triagem grossa do Sistema Crio.

Os agrupamentos com maior potencial de formar repetitivo são encaminhados para uma equipe de especialistas do tributo, que faz uma análise minuciosa dos processos e verifica se o agrupamento pode ser classificado como repetitivo.

4. RACIONALIZAÇÃO NA DISTRIBUIÇÃO DOS PROCESSOS PARA JULGAMENTO

Diante de uma capacidade de julgamento limitada, de um estoque elevado e de uma variedade de prioridades dos processos do acervo, é necessário conciliar as diversas necessidades para que se formem os melhores lotes em termos de prioridades.

Após a etapa de agrupamento de processos, tem-se um acervo classificado com os seguintes itens: agrupamentos repetitivos analisados pelos especialistas, agrupamentos temáticos automáticos do sistema e processos avulsos.

4.1. Montagem de lotes

A etapa da montagem de lotes parte do diagnóstico do acervo de cada seção/turma para depois atribuir pesos para cada prioridade legal.

Para cada agrupamento formado nessa etapa, é escolhido um processo representante. Para cada representante, dois atributos são definidos: o somatório de horas e o de prioridades do agrupamento completo (figura 9). Para os agrupamentos repetitivos, somente é contada a hora do processo paradigma.

O sistema escolhe os representantes dos agrupamentos e são estabelecidos dois atributos (a,b) para cada um deles.

A: Somatório de horas dos processos do agrupamento

B: Somatório das prioridades dos processos do agrupamento – $f(\text{prioridades})$

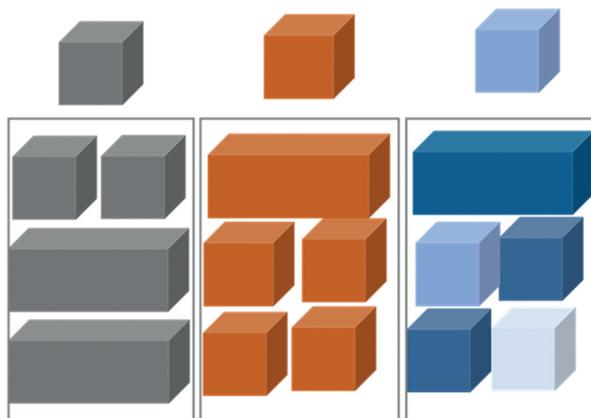


Figura 9 – Escolha dos representantes dos agrupamentos.

A distribuição de lotes formados para cada tributo é calculada com base na capacidade de julgamento de cada turma, na quantidade de processos em cada tributo e na distribuição das prioridades do acervo de cada turma. Os pesos de cada prioridade são atribuídos a partir do ato normativo que as instituiu e do diagnóstico do acervo (figura 10).

Prioridade	MONTAGEM DE LOTES						Total
	30 - IRRF			IRPJ_CSLL			
	no acervo	nos lotes	pesos	no acervo	nos lotes	pesos	
Novo Sorteio	36	-	0	193	-	0	229
Expresso	4	-	0	36	-	0	40
Valor Superior a 15 Milhões	111	-	0	1251	-	0	1362
Solicitação PGFN/SRFB	0	-	0	0	-	0	0
Decisão Judicial	0	-	0	0	-	0	0
Moléstia Grave/Deficiente	0	-	0	0	-	0	0
Estatuto do Idoso	0	-	0	0	-	0	0
CADASTRO SIEF	0	-	0	0	-	0	0
Simplex	0	-	0	0	-	0	0
CONCOMITÂNCIA	0	-	0	3	-	0	3
Repr. Fiscal Fins Penais	327	-	0	2088	-	0	2415
Tempo Médio no CARF (anos)	2,12	-	0	1,83	-	0	1,86
Tempo Médio Total (anos)	4,94	-	0	4,77	-	0	4,78
Valor médio	R\$ 7.332.138	-	0	R\$ 7.564.929	-	0	R\$ 7.545.994
Processo Paradigma	1	-	0	17	-	0	18
Agrupamento Temático	97	-	0	1553	-	0	1650
Qtd. Processos	916			10345			
Horas CARF	18.086,59			207.190,97			
Qtd. Lotes		Simplex	0		Simplex	0	
		Duplos	0		Duplos	0	
		Tripos	0		Tripos	0	

Figura 10 – Priorização dos itens para sorteio.

Com base no vetor de pesos, o sistema escolhe os processos do acervo, buscando respeitar a capacidade de cada lote (somatório de horas) e maximizando o score de prioridade desses itens. Utilizou-se nessa etapa o pacote de otimização RCPLEX do R (Corrada Bravo; Hornik; Theussl, 2023), baseado no correspondente pacote CPLEX (IBM, 2009). A gestão das prioridades, portanto, passa a ser feita por meio de decisões sobre o vetor de pesos, e não mais sobre processos.

Vê-se, portanto, que a montagem de lotes ganha em eficiência pela racionalidade na lida com um número muito grande de prioridades e pela otimização do seu score. Ganha também em segurança pela baixa intervenção humana nas etapas do processo.

5. CONCLUSÕES E PROPOSTAS FUTURAS

Desde sua concepção inicial até os dias atuais, o Sistema CRIO passou por diversas etapas evolutivas e atingiu um nível de amadurecimento que permitiu, em 2022, realizar a transição de desenvolvimento para equipe do Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro). Dessa forma, a

tecnologia foi institucionalmente incorporada ao CARF, mitigando eventuais riscos de descontinuidade que pudessem impactar os resultados esperados.

O sistema institucionalizou e automatizou o fluxo de atividades de gestão do acervo, reduzindo significativamente o tempo e a equipe de trabalho necessária para a realização da atividade relacionada à distribuição dos processos para julgamento.

A análise de *clusters* permitiu agrupamentos de processos bem trabalhados, poupando esforços na formação de agrupamentos repetitivos. A medida de coesão oriunda da análise de *clusters* permitiu comparabilidade entre os grupos e possibilidade de eventual criação de redutor de horas para agrupamentos temáticos, com base em critérios objetivos.

O julgamento de agrupamentos implicou atender mais processos a um custo menor, com menos horas de julgamento. Isso ocorre pelo ganho de produtividade gerado pelos agrupamentos repetitivos, pela facilidade da análise do conselheiro no caso de agrupamentos temáticos ou ainda pela possibilidade de criação de um redutor de horas para agrupamentos temáticos com grau de coesão elevado.

Os lotes podem ser formados em datas mais próximas ao sorteio, o que reduz a probabilidade de intercorrências nos processos que serão distribuídos. Alterações próximas ao sorteio podem ser prontamente implementadas, sem a necessidade de refazer agrupamentos.

De uma forma geral, o sistema promoveu uma melhoria na qualidade das decisões tomadas, pois atende as prioridades normativas de forma mais racional e produz ganhos de produtividade institucional por meio da formação dos agrupamentos. A visão sistêmica gerada pelos parâmetros trouxe clareza na identificação dos gargalos e problemas a serem enfrentados em cada seção de julgamento, fazendo com que as decisões pontuais produzissem resultados globais mais interessantes.

O sistema também proporcionou mais segurança na gestão do acervo, visto que intervenções manuais foram substituídas por intervenções pautadas em diretrizes, como a definição dos pesos na matriz de informação usada para formar agrupamentos e dos pesos nas prioridades usadas na formação de lotes.

Todos esses benefícios podem ser observados nos indicadores de gestão do acervo. Atualmente seriam necessários aproximadamente três anos para dar um giro no estoque com a quantidade de conselheiros disponíveis. Se comparados ao cenário anterior à implementação do Sistema CRIO, em 2018, temos uma redução de quase um ano no giro do estoque.

É de se ressaltar, naturalmente, que diversos fatores externos e incontroláveis têm impacto nos indicadores de gestão do acervo, tais como as travas de julgamento impostas pela pandemia de Covid-19, a implementação do contencioso de pequeno valor no âmbito da Secretaria da Receita Federal, a rotatividade no quadro de conselheiros e os movimentos grevistas de servidores nos últimos anos. Mas, apesar de todas essas questões, os ganhos de produtividade são visíveis e, principalmente, a cultura de gestão estratégica se mostra solidificada.

Em 2023, o Sistema CRIO expandiu seus horizontes ao ser compartilhado com a Secretaria da Receita Federal do Brasil para uso de suas funcionalidades no âmbito da Delegacia de Julgamento Recursal.

Como um sistema vivo e em constante evolução para atender as demandas do acervo e atos normativos que se sobreponham, o CRIO está na sua terceira versão. Como propostas futuras, ele pode incorporar informações de outros sistemas ao banco de dados CARFDATA, trazendo mais robustez e confiabilidade aos agrupamentos gerados.

O diagnóstico do acervo pode ser ampliado, trazendo uma visão mais completa, com todos os processos do órgão e seus respectivos fluxos (entradas, sorteios, julgamentos, histórico). A interface do diagnóstico também pode ser aprimorada e apresentar *dashboards* com gráficos e indicadores, de uma forma mais visual e interativa, incluindo possibilidades de combinação entre as variáveis do acervo (data, tributo, valor, turma etc.). O diagnóstico mais completo e dinâmico possibilitaria um melhor entendimento dos gargalos do fluxo de processos e tomadas de decisões mais assertivas relacionadas às diretrizes na distribuição desses processos.

Por fim, o CRIO também pode ser conectado diretamente ao e-Processo, sistema responsável pelo processo digital, reduzindo ainda mais a intervenção manual na atividade de distribuição dos processos para julgamento.

REFERÊNCIAS

ANDERBERG, M. R. *Cluster Analysis for Applications*. Academic Press: New York, 1973.

BECKER, R. A.; CHAMBERS, J. M.; WILKS, A. R. *The New S Language*. Pacific Grove: Wadsworth & Brooks/Cole, 1988. (S version.)

CORRADA BRAVO, H.; HORNIK, K.; THEUSSL, S. (2023). R interface to CPLEX solvers for linear, quadratic, and (linear and quadratic) mixed integer programs. *R-Forge*, 4 ago. 2008. Disponível em: <https://r-forge.r-project.org/projects/rcplex>.

GORDON, A. D. *Classification*. 2. ed. London: Chapman and Hall/CRC, 1999.

IBM. IBM ILOG CPLEX V12.1: User's Manual for CPLEX. International Business Machines Corporation 46.53, 2009.

LEGENDRE, P.; LEGENDRE, L. *Numerical Ecology*. 3. ed. Amsterdam: Elsevier Science BV, 2012.

MCQUITTY, L. L. Similarity Analysis by Reciprocal Pairs for Discrete and Continuous Data. *Educational and Psychological Measurement*, v. 26, p. 825-831, 1966. Doi: 10.1177/001316446602600402.

MURTAGH, F. Multidimensional Clustering Algorithms. In: CHAMBERS, J. M.; GORDESCH, J.; KLAS, A.; LEBART, L.; SINT, P. P. (ed.). *COMPSTAT Lectures 4*. Wuerzburg: Physica-Verlag, 1985.

MURTAGH, F.; LEGENDRE, P. Ward's hierarchical agglomerative clustering method: which algorithms implement Ward's criterion? *Journal of Classification*, v. 31, p. 274-295, 2014. Doi: 10.1007/s00357-014-9161-z.

R CORE TEAM. *R: A language and environment for statistical computing*. Vienna: R Foundation for Statistical Computing, 2021. Disponível em: <https://www.R-project.org/>.

PARTE 2

TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS





EFEITOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DA DISTRIBUIÇÃO ANTECIPADA DE LUCROS

ALEXANDRE EVARISTO PINTO

Professor de Contabilidade e Legislação Tributária da FEA/USP. Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela USP. Mestre em Direito Comercial pela USP. Conselheiro do CARF e do CRSFN.

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Conselheiro da 1ª Turma da CSRF. Professor em cursos de especialização na Unisinos, Universidade Lasalle e Verbo Jurídico. Especialista em Direito Processual Civil pela Universidade Feevale/PUC-RS. Bacharel em Direito pela Universidade Feevale e em Ciências Contábeis pela USP.

FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA

Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Ex-Conselheiro do CARF. Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) / Escola de Administração Fazendária (ESAF) e em Processo Administrativo Fiscal pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Bacharel em Contabilidade pela Universidade Potiguar e em Administração pela UFRN.

Resumo: O presente artigo tem por objetivo analisar os efeitos tributários decorrentes da distribuição antecipada de lucros. Para tanto, após uma análise dos principais elementos do contrato de sociedade, serão analisados os precedentes do CARF em que foi avaliada a tributação da distribuição antecipada de lucros, envolvendo as potenciais incidências de imposto de renda e de contribuição previdenciária sobre montantes distribuídos a título de lucros e que não encontram amparo na escrituração contábil ao final do exercício social.

Palavras-chave: Contrato de sociedade; distribuição de lucros; imposto de renda; contribuição previdenciária.

Abstract: *This article aims to analyze the tax effects arising from the distribution of profits for a period not closed. For this purpose, after an analysis of the main elements of a partnership agreement, the CARF precedents will be evaluated in which the taxation of the distribution of profits for a period not closed was assessed, involving the potential incidences of income tax and social security contribution on amounts distributed as profits and which are not supported by accounting bookkeeping at the end of the fiscal year.*

Keywords: *Partnership agreement; profit distribution; income tax; social security contribution.*

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Da distribuição de lucros como elemento fundamental do contrato de sociedade. 3. Dos precedentes do CARF acerca da tributação pelo imposto de renda sobre os lucros distribuídos antecipadamente. 4. Dos precedentes do CARF acerca da possibilidade de incidência da contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos antecipadamente. 5. Conclusão; Referências.

1. INTRODUÇÃO

Considerando que a maior parte da atividade econômica é desenvolvida por meio de sociedades empresárias, é fato que elas precisarão obter recursos para que possam realizar os seus respectivos objetos sociais com a finalidade de lucro, sendo que a conferência de capital costuma ser uma das principais fontes de financiamento de tais entidades.

Os sócios são os destinatários naturais dos resultados positivos oriundos do exercício da atividade empresarial, recebendo uma remuneração em virtude do capital investido na forma de lucros e dividendos distribuídos pelas sociedades empresárias.

Desde janeiro de 1996, a distribuição de lucros e dividendos aos sócios e acionistas é isenta de tributação tanto na perspectiva do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) quanto na ótica da tributação da renda do beneficiário, seja ele pessoa física ou jurídica, nos termos do artigo 10 da Lei nº 9.249/1995.

Para que tal isenção seja efetivamente usufruída, há a necessidade de que os lucros e dividendos sejam distribuídos como fundamento em resultados apurados na contabilidade, sejam eles lucros acumulados decorrentes de exercícios anteriores, seja lucro apurado no resultado do exercício.

Na hipótese em que não haja saldo de lucros acumulados de períodos anteriores e o lucro do exercício corrente ainda não tenha sido finalizado, surgem dúvidas acerca dos efeitos decorrentes da distribuição antecipada de lucros, sobretudo em razão de o lucro ser uma grandeza constituída a partir do confronto entre as receitas e os custos/despesas de uma determinada entidade, de forma que não há garantia de que um lucro existente em um dado momento do ano continuará existindo até o encerramento do exercício.

Assim, não é incomum que aconteçam situações em que a diminuição de receitas ou o aumento de custos/despesas do período façam com que o resultado apurado no final do exercício seja um prejuízo contábil ou um lucro inferior ao existente em um dado momento do ano, motivando o surgimento de discussões acerca da natureza jurídica daquele montante que foi distribuído antecipadamente como lucro.

Diante de tal cenário, o presente artigo visa analisar os efeitos tributários da distribuição antecipada de lucros a partir do estudo dos precedentes do CARF que envolvem imposto de renda e contribuição previdenciária.

2. DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS COMO ELEMENTO FUNDAMENTAL DO CONTRATO DE SOCIEDADE

Antes de adentrarmos nas questões tributárias decorrentes da distribuição de lucros, torna-se necessária uma análise dos aspectos societários a ela relacionados.

Em primeiro lugar, é fundamental que sejam avaliados os elementos do contrato de sociedade, previsto no artigo 981 do Código Civil, que assim dispõe:

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.
Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

A partir da leitura do referido dispositivo legal, nota-se que são elementos específicos do contrato de sociedade: (i) a contribuição de cada um dos sócios para a formação do capital social que será utilizado para o exercício da atividade econômica; e (ii) a partilha dos resultados decorrentes de tal exercício.

No que tange à contribuição dos sócios, cumpre ressaltar que estes contribuem com a integralização de capital (e eventuais aportes para aumentos de capital em momentos posteriores), visando suprir as necessidades de financiamento da sociedade empresária.

Com o recebimento de recursos dos sócios ou acionistas e eventual financiamento com terceiros, a sociedade empresária possuirá condições para exercer as suas atividades econômicas com o intuito de lucro.

Nas hipóteses em que o desempenho da atividade tenha sido exitoso, estar-se-á diante de cenário em que houve a apuração de lucro em um determinado exercício social, de forma que tal lucro (ou parte dele) poderá ser distribuído aos sócios de acordo com sua própria deliberação.

Verifica-se, assim, que o direito de o acionista participar dos lucros sociais faz parte da própria essência do contrato de sociedade nos termos do artigo 981 do Código Civil, e que este é um direito de caráter patrimonial. A esse respeito, Luiz Gastão Paes de Barros Leães assinala que:

Os acionistas, durante a vida da sociedade, e até o seu término, são os destinatários naturais da atividade social, respeitados os direitos de terceiros; daí podermos dizer que o direito de participar dos lucros sociais é inerente à qualidade de acionista da sociedade. (Leães, 1980, p. 218)

Tendo em vista que a sociedade é uma pessoa jurídica distinta dos seus sócios, o lucro do exercício é gerido por ela mesma. Assim, em caso de lucro, o sócio possui apenas a expectativa de que aquele lucro seja distribuído. O direito do sócio ao lucro só surge a partir da deliberação dos sócios a favor da destinação do lucro.

Nesse sentido, à luz das normas que regem as sociedades por ações, Luiz Gastão Paes de Barros Leães pondera que:

Cumprе, porém, frisar que o direito de o acionista participar dos lucros sociais constitui uma prerrogativa pessoal que não se confunde com o direito de crédito, que advém da decisão da assembléia geral de distribuí-lo. Há que se manter perfeitamente distinto o direito à periódica distribuição dos lucros do direito aos dividendos já deliberados. O direito ao dividendo é um *direito expectativo* ao lucro, em havendo resultados positivos ao cabo do exercício, refletidos nas demonstrações financeiras, e aprovada pela assembléia geral a proposta da administração sobre a destinação a ser dada ao respectivo lucro líquido, deixa de haver *direito expectativo* para nascer o *direito expectado* ao dividendo. (Leães, 1980, p. 218)

Dessa forma, restam evidenciados os conceitos de direito expectativo ao lucro e direito expectado ao dividendo. O direito expectativo ao lucro se refere ao direito do acionista de participar dos lucros sociais, ou seja, o direito à periódica distribuição dos lucros da sociedade.

Por sua vez, o direito expectado ao dividendo se refere ao lucro líquido do período cuja destinação como distribuição aos sócios já foi devidamente deliberada e aprovada em assembleia geral ou reunião dos quotistas.

Feitas as principais considerações sobre o regime jurídico de distribuição dos lucros de uma sociedade empresária, passaremos a tratar de aspectos tributários de tal distribuição a partir dos tópicos subseqüentes.

3. DOS PRECEDENTES DO CARF ACERCA DA TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO DE RENDA SOBRE OS LUCROS DISTRIBUÍDOS ANTECIPADAMENTE

O artigo 10 da Lei nº 9.249/1995¹ estabeleceu que os lucros ou dividendos serão distribuídos com isenção de IRRF e não serão tributáveis pelos seus beneficiários desde que tenham sido “calculados com base nos resultados apurados” pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

Na referência aos “resultados apurados”, é possível inferir que há a necessidade de uma escrituração contábil, por meio da qual se realizará a apuração do resultado.

Ainda que haja a distribuição de lucro superior ao que foi escriturado contabilmente no exercício corrente, é possível que seja feita a distribuição do saldo das reservas de lucros ou lucros acumulados de períodos anteriores, tal qual previsão normativa contida nos artigos 51 da Instrução Normativa SRF nº 11/1996², 48 da Instrução Normativa SRF nº 93/1997³, 141 da

¹ Lei nº 9.249/1995: “Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior”.

² Instrução Normativa SRF nº 11/1996: “Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual. [...] § 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputado aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais. § 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995”.

³ Instrução Normativa SRF nº 93/1997 (não mais em vigor): “Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual. [...]”

Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014⁴ e 238 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017⁵.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I – o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II – a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995”.

- ⁴ Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014: “Art. 141. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013. [...]”

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I – o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II – a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado. [...]

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos dos incisos I a IV do parágrafo único do art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 2013”.

- ⁵ Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017: “Art. 238. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013. [...]”

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRRF:

I – o valor da base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II – a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder o valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995”.

Dessa forma, é aplicável a isenção no caso de distribuição antecipada de lucros ao longo do exercício desde que haja saldo suficiente de lucros acumulados ou reservas de lucros de períodos anteriores.

A grande controvérsia acerca da regra de isenção de imposto de renda na distribuição de lucros ocorre quando não há saldo de lucros acumulados ou de lucro do exercício a serem distribuídos aos sócios, o que pode acontecer quando uma pessoa jurídica passa a distribuir lucros do exercício ainda vigente e, ao término deste, chega a uma situação em que o montante da distribuição antecipada de lucros foi superior ao lucro contábil apurado ao final do ano.

No âmbito infralegal, é importante destacar que, no caso em que não haja lucros acumulados ou reservas de lucros para suportar o montante dos valores distribuídos, o § 4º do artigo 238 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017 estabelece que o regime aplicável ao excesso na distribuição de lucros será o do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, ou seja, imposto de renda exclusivo na fonte, à alíquota de 35%, por pagamento sem comprovação de causa.

Cumprir notar que os artigos 51 da Instrução Normativa SRF nº 11/1996, 48 da Instrução Normativa SRF nº 93/1997 e 141 da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014 determinavam a tributação do excesso de lucros distribuídos de acordo com a tabela progressiva do IRPF.

Considerando este cenário normativo acerca do tema, analisaremos os precedentes do CARF que tratam do assunto.

Basicamente é possível segregar a questão da distribuição antecipada de lucros em dois grupos de acórdãos. Em um primeiro grupo, constam as situações nas quais o total dos lucros distribuídos de forma antecipada superou o montante do lucro do exercício, hipótese em que há o lançamento do lucro distribuído em excesso ao lucro contábil como rendimento da pessoa física. Já num segundo grupo de acórdãos estão as situações nas quais havia lucro do exercício suficiente para embasar a distribuição antecipada de lucro, mas esta havia sido feita sem o amparo de balancetes intermediários ou envolvera beneficiários que não se revestiam da qualificação de sócios ao tempo da distribuição antecipada.

Nos Acórdãos nº 2402-007.062⁶ (de 12 de março de 2019) e nº 2301-006.910⁷ (de 16 de janeiro de 2020), foi negado provimento ao Recurso Voluntário por unanimidade de votos. Em ambos os casos, entendeu-se que a parcela distribuída a título de lucros antecipados ou adiantados que fosse maior do que o lucro do exercício seria tributável como rendimento da pessoa física de acordo com a tabela progressiva do IRPF.

Com relação à situação em que havia lucro do exercício suficiente para embasar a distribuição antecipada, mas não balancetes intermediários que a apoiassem, merece destaque o Acórdão nº 2102-001.239⁸ (de 14 de abril de 2011).

No referido acórdão, foi dado provimento, por unanimidade de votos, ao recurso do contribuinte. Tratava-se de hipótese de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, cuja apuração é trimestral, que distribuiu lucros aos seus sócios ao longo dos trimestres.

Embora o total do montante distribuído de forma antecipada ao longo dos trimestres fosse inferior ao lucro contábil anual, a autuação fiscal se baseou na falta de balancetes intermediários que embasassem cada uma das distribuições antecipadas.

O relator do acórdão ponderou que, ainda que o período de apuração do lucro presumido fosse trimestral, a ausência de balancetes, por si própria, não permitiria dizer que houvera excesso de distribuição de lucros,

a uma porque eventual excesso dentro do ano-calendário pode ser encarado como antecipação de lucros; a duas porque o fato gerador do imposto de renda da pessoa física passível de ajuste anual se aperfeiçoa em 31/12 do ano-calendário, ou seja, somente se pode imputar uma omissão de rendimentos ao contribuinte pessoa física apreciando os rendimentos em bases anuais.

Com relação à situação na qual havia lucro do exercício suficiente para embasar a distribuição antecipada e, no entanto, os beneficiários dos lucros não se qualificavam como sócios ao tempo da distribuição antecipada,

⁶ Conselheira relatora Renata Toratti Cassini.

⁷ Conselheira relatora Juliana Marteli Fais Feriato.

⁸ Conselheiro relator Giovanni Christian Nunes Campos.

embora se qualificassem ao término do exercício, merece citação o Acórdão nº 1201.004.561⁹ (de 19 de janeiro de 2021).

No referido acórdão, foi dado provimento ao Recurso da contribuinte após empate, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido do art. 28 da Lei nº 13.988/2020.

No referido caso, a pessoa jurídica efetuava pagamentos a título de distribuição de lucros com isenção de IRRF, sendo que a autoridade fiscal entendeu que tais montantes deveriam ser requalificados para pagamentos sem causa, nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, uma vez que tais pagamentos a título de lucros ocorreram antes que fosse arquivado na Junta Comercial o contrato social no qual havia o efetivo ingresso como sócio.

No voto vencedor, constou a premissa de que é relativamente comum que, em sociedades nas quais há uma rotatividade no ingresso e saída de sócios, os contratos sociais não sejam registrados a cada ingresso ou saída de sócio, sendo que muitas vezes o arquivamento da alteração pode levar alguns meses, tal como teria acontecido no caso concreto.

Dessa forma, tendo em vista que a distribuição de lucros deve ser formalizada por meio de uma deliberação em que os sócios aprovem essa distribuição em uma reunião ou assembleia, seria relevante notar que, enquanto não existente tal ato de deliberação de aprovação de distribuição dos lucros ou dividendos, tratar-se-ia de mera “antecipação de lucros ou dividendos”, que não se configuraria em uma saída do patrimônio líquido (lançamento a débito em conta de patrimônio líquido) em contrapartida ao registro de um passivo de lucros ou dividendos a pagar (lançamento a crédito em conta de passivo), mas sim em um direito da sociedade contra o seu sócio ou acionista, por meio da contabilização de um ativo (lançamento a débito em conta de ativo de valores a receber de sócios ou acionistas) em contrapartida à saída de caixa (lançamento a crédito em conta de caixa/bancos, que é uma conta de ativo também).

Nesse sentido, constou no voto vencedor que o importante é que o beneficiário daquele rendimento de lucro ou dividendo esteja qualificado como sócio no momento da deliberação e aprovação daquela distribuição,

⁹ Conselheiro redator designado Alexandre Evaristo Pinto.

o que aconteceu no presente caso, visto que tal deliberação ocorre após o final do exercício.

Diante do exposto, nota-se que, na hipótese de distribuição antecipada de lucros superior ao montante do lucro do exercício, há acórdãos que corroboram os lançamentos e sentenciam que o excesso de lucros recebidos seja tributado pelo IRPF de acordo com a tabela progressiva, não se identificando, até o momento, nenhum debate específico acerca da tributação dessa parcela de IRPF com base no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, ou seja, à alíquota de 35%, nos termos inovados pelo § 4º do artigo 238 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017. Ademais, verifica-se a importância de que haja escrituração contábil a amparar as distribuições antecipadas e de que os beneficiários dos lucros estejam devidamente formalizados como sócios da pessoa jurídica.

4. DOS PRECEDENTES DO CARF ACERCA DA POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE OS LUCROS DISTRIBUÍDOS ANTECIPADAMENTE

Em regra, a distribuição de lucros ou dividendos configura uma forma de remuneração do capital investido, não possuindo ligação com a existência ou não de uma relação de trabalho entre a sociedade e seu sócio.

Desse modo, a princípio, não haveria que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre valores distribuídos aos sócios a título de lucros.

Todavia, cumpre notar que a contribuição previdenciária patronal possui previsão legal específica no artigo 22 da Lei nº 8.212/1991¹⁰, que estabelece a incidência de contribuição de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados

¹⁰ Lei nº 8.212/91: "Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa".

empregados e trabalhadores avulsos que prestem serviços à empresa, destinadas a retribuir o trabalho.

Como se observa, é fundamental que haja uma remuneração paga ou devida destinada a retribuir o trabalho.

Ocorre que a distribuição de lucros nada tem a ver com a remuneração do trabalho, mas sim com a remuneração do capital investido.

Todavia, alguns problemas começam a surgir quando a sociedade não possui saldos de lucros acumulados ou de lucro do exercício a serem distribuídos aos sócios.

Tal situação pode acontecer na hipótese em que uma sociedade começa a distribuir lucros do próprio exercício antes do encerramento deste, ou seja, quando há uma distribuição antecipada dos lucros.

Considerando que a formação do lucro contábil se dá ao longo de todo o ano, sempre haverá o risco de que um lucro contábil que existia de janeiro até a data de sua distribuição não exista mais naquela mesma quantidade ao final do ano (na pior das hipóteses, a sociedade pode até apurar um prejuízo contábil).

Eis que surge a situação controversa: diante da inexistência de lucro contábil igual ou superior ao que foi efetivamente distribuído de forma antecipada aos sócios, é possível qualificar os montantes distribuídos como se fossem remuneração paga pelo trabalho, passíveis de tributação pela contribuição previdenciária patronal?

O Decreto nº 3.048/1999, que instituiu o Regulamento da Previdência Social, estabelece em seu artigo 201, §5º, II¹¹, que incide a contribuição previdenciária patronal sobre os valores totais pagos ou creditados aos sócios por sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos

¹¹ Decreto nº 3.048/1999: "Art. 201. [...] § 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício".

ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício.

Como se nota, no caso específico de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, o dispositivo infralegal acima mencionado possibilita a requalificação dos lucros distribuídos pela pessoa jurídica sem amparo contábil como remuneração pelo trabalho sobre a qual incidirá a contribuição previdenciária.

O referido dispositivo foi praticamente transcrito no artigo 57, §5º, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009¹², no entanto, com a atualização de “sociedade civil de prestação de serviços profissionais” para “sociedade simples de prestação de serviços”, uma vez que, a partir do Código Civil de 2002, foi instituída a sociedade simples, ao passo que foi extinto o tipo societário de sociedade civil.

O artigo 57 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 traz ainda o §6º¹³, que estabelece que o valor a ser distribuído a título de antecipação de lucro poderá ser previamente apurado mediante a elaboração de balancetes contábeis mensais, devendo, nessa hipótese, ser observado que, se a demonstração

¹² Instrução Normativa RFB nº 971/2009: “Art. 57. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes: [...]”

§ 5º No caso de Sociedade Simples de prestação de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa em relação aos sócios contribuintes individuais terá como base de cálculo:

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa, formalizada conforme disposto no inciso IV do caput e no § 5º do art. 47;

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social, ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício ou quando a contabilidade for apresentada de forma deficiente”.

¹³ Instrução Normativa RFB nº 971/2009: “Art. 57 [...] § 6º Para fins do disposto no inciso II do § 5º, o valor a ser distribuído a título de antecipação de lucro poderá ser previamente apurado mediante a elaboração de balancetes contábeis mensais, devendo, nessa hipótese, ser observado que, se a demonstração de resultado final do exercício evidenciar uma apuração de lucro inferior ao montante distribuído, a diferença será considerada remuneração aos sócios”.

de resultado final do exercício evidenciar uma apuração de lucro inferior ao montante distribuído, a diferença será considerada remuneração aos sócios.

Mais uma vez, nota-se que a própria norma infralegal aponta que, na hipótese em que o resultado final do exercício for inferior ao montante distribuído, a diferença será qualificada como remuneração aos sócios e sobre ela incidirá contribuição previdenciária patronal.

O entendimento constante tanto no Regulamento da Previdência Social quanto na Instrução Normativa RFB nº 971/2009 já foi reafirmado pela Administração Tributária por meio das Soluções de Consulta nº 46/2010 e 76/2010, sendo que a última se referia explicitamente a uma sociedade empresária.

Feitas as observações gerais sobre o tema, verificaremos os precedentes do CARF que tratam do assunto.

No Acórdão nº 2402-003.821 (de 19 de novembro de 2013)¹⁴, a turma decidiu por unanimidade pelo provimento do recurso voluntário de sociedade simples de advogados.

No voto, o relator apontou que no caso em tela havia discriminação entre a remuneração do trabalho e a remuneração do capital e que, no entanto, a fiscalização indiciara que haveria uma característica de remuneração do trabalho nos valores distribuídos, uma vez que eles não guardavam correspondência com a proporção de quotas de cada sócio.

O relator, então, manifestou o entendimento de que esse indício de falta de proporcionalidade é insuficiente para afastar a autonomia da vontade da sociedade nos limites conferidos pela lei, uma vez que inexistente “norma proibitiva de uma desproporção eleita pelos sócios entre a remuneração do trabalho a título de pró-labore e a remuneração do capital a título de lucros distribuídos”.

Diz ainda o relator que o capital investido em uma sociedade simples costuma ser baixo, de forma que é natural que os lucros apurados superem mensalmente o valor do capital social, sendo que “não há nada que desabone seu funcionamento a opção de remunerar sócios a título de pró-labore com valores reduzidos”.

¹⁴ Conselheiro relator Julio Cesar Vieira Gomes.

No Acórdão nº 2302-002.892 (de 21 de novembro de 2013)¹⁵, a turma decidiu de forma unânime pela manutenção do auto de infração de contribuição previdenciária lavrado contra uma sociedade limitada.

No voto, o relator indicou expressamente as normas infralegais supracitadas, bem como as Soluções de Consulta também referidas neste artigo. No caso em tela, o contribuinte era optante do lucro presumido e não possuía uma contabilidade devidamente escriturada, alegando, inclusive, não ter uma escrituração contábil mais completa em virtude do seu regime de imposto de renda.

O relator do voto apontou que, no caso concreto, há a exigência específica da legislação previdenciária de que haja segregação dos valores pagos a título de remuneração do trabalho e de remuneração do capital, e que há de se ter apuração do resultado do exercício para que haja qualificação dos montantes distribuídos como lucro antecipado.

Nesse sentido, constou no voto que “a legislação previdenciária determina não somente a escrituração de livros fiscais, mas, igualmente, a elaboração de demonstrativos contábeis e balanços fiscais, documentos estes indispensáveis à apuração do lucro contábil”.

No Acórdão nº 2401-003.436 (de 18 de março de 2014)¹⁶, a turma julgou por unanimidade pela manutenção do auto de infração lavrado contra uma sociedade limitada.

No caso concreto, não havia qualquer comprovação na escrituração contábil acerca da existência de lucros, sendo que havia registro contábil tão somente dos valores pagos a título de pró-labore. A falta de uma escrituração contábil adequada acabou sendo o principal motivo para a manutenção do auto de infração.

No Acórdão nº 2201-004.102 (de 5 de fevereiro de 2018)¹⁷, a turma decidiu de forma unânime pela manutenção do auto de infração no qual havia sido lançada contribuição previdenciária sobre o montante dos lucros distribuídos antecipadamente ao longo do ano por uma sociedade limitada aos seus sócios.

¹⁵ Conselheiro relator Arlindo da Costa e Silva.

¹⁶ Conselheiro relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

¹⁷ Conselheiro relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

No caso em tela, a fiscalização constatou que a então recorrente não havia auferido lucros no exercício em questão e tampouco possuía saldo de lucros acumulados, de modo que os pagamentos foram qualificados como pagamentos a título de remuneração dos sócios enquanto contribuintes individuais que recebiam pró-labore.

No voto, constou expressamente o entendimento de que haverá a incidência da contribuição previdenciária quando: (i) não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social; ou (ii) tratar-se a remuneração de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração do resultado do exercício.

Além disso, constou no voto o entendimento de que o artigo 201, §5º, do Regulamento da Previdência Social se aplica também às sociedades empresárias, não se limitando às sociedades civis de profissão regulamentada.

Por fim, a documentação contábil apresentada nos autos não foi suficiente para demonstrar a existência dos lucros da sociedade, havendo inclusive mês com prejuízo contábil em que houve distribuição de lucros.

Nos Acórdãos nº 2401-007.308 e nº 2401-007.309 (ambos de 15 de janeiro de 2020)¹⁸, em caso envolvendo uma sociedade limitada, a parte relativa à requalificação dos lucros distribuídos antecipadamente para remuneração pelo trabalho foi mantida pelo voto de qualidade.

No voto vencido, o relator expressamente se manifestou acerca da suposta ilegalidade quanto à requalificação de lucros distribuídos para pró-labore com a consequente incidência da contribuição previdenciária.

Nessa linha, constou no voto vencido do conselheiro relator: ‘Em relação às irregularidades dos registros contábeis e comerciais da empresa, [a recorrente] alega que nenhuma delas pode subsistir, contudo, ainda que se admita a divergência de entendimento, não têm o condão de transformar lucros em pró-labore. Aliás, em se tratando de matéria de conteúdo eminentemente fático, pontua que nenhuma irregularidade formal teria essa faculdade’. O relator, então, manifestou o entendimento de que “as irregularidades formais apontadas pela fiscalização, acerca dos livros contábeis e comerciais, não têm o condão de invalidar a natureza jurídica da distribuição de lucros”.

¹⁸ Conselheiro relator Matheus Soares Leite e conselheiro redator designado Cleberson Alex Friess.

Como se observa, o relator manifestou o entendimento de que, ainda que a escrituração contábil possua irregularidades, tais falhas não teriam o condão de alterar a natureza jurídica dos pagamentos para pró-labore.

Por outro lado, no voto vencedor, o relator designado seguiu a orientação das normas infralegais no sentido de que a demonstração de lucros insuficientes perante os montantes distribuídos já bastaria para a requalificação de tais montantes como pró-labore.

Diante do exposto, a partir da maior parte dos precedentes analisados, verifica-se que a distribuição de lucros antecipados ao longo do exercício sem que haja lucro suficiente ao final deste tem como consequência a requalificação do excesso de lucros distribuídos para remuneração do trabalho passível de tributação pela contribuição previdenciária patronal.

5. CONCLUSÃO

Nos termos do artigo 981 do Código Civil, são elementos específicos do contrato de sociedade: (i) a contribuição de cada um dos sócios para a formação do capital social que será utilizado para o exercício da atividade econômica; e (ii) a partilha dos resultados decorrentes de tal exercício.

Com o recebimento de recursos dos sócios ou acionistas e eventual financiamento com terceiros, a sociedade empresária possuirá condições para exercer as suas atividades econômicas com o intuito de lucro.

Nas hipóteses em que o desempenho da atividade tenha sido exitoso, estar-se-á diante de cenário em que houve a apuração de lucro em um determinado exercício social, de forma que tal lucro (ou parte dele) poderá ser distribuído aos sócios de acordo com sua deliberação.

O artigo 10 da Lei nº 9.249/1995 estabeleceu que os lucros ou dividendos serão distribuídos com isenção de IRRF e não serão tributáveis pelos seus beneficiários desde que tenham sido “calculados com base nos resultados apurados” pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

Ainda que haja a distribuição de lucro superior ao que foi escriturado contabilmente no exercício corrente, é possível que seja feita a distribuição do saldo das reservas de lucros ou lucros acumulados de períodos anteriores.

Dessa forma, é aplicável a isenção no caso de distribuição antecipada de lucros ao longo do exercício desde que haja saldo suficiente de lucros acumulados ou reservas de lucros de períodos anteriores.

A controvérsia em relação à regra de isenção de imposto de renda na distribuição de lucros ocorre quando não há saldo de lucros acumulados ou de lucro do exercício a serem distribuídos aos sócios, o que pode acontecer quando uma pessoa jurídica passa a distribuir lucros do exercício ainda vigente e, ao término deste, chega a uma situação em que o montante da distribuição antecipada de lucros foi superior ao lucro contábil apurado ao final do ano.

No âmbito dos precedentes do CARF, nota-se que, na hipótese de distribuição antecipada de lucros superior ao montante do lucro do exercício, há acórdãos que reiteram que o excesso de lucros recebidos seja tributado pelo IRPF de acordo com a tabela progressiva. Ademais, verifica-se a importância de que haja escrituração contábil a amparar as distribuições antecipadas e de que os beneficiários dos lucros estejam devidamente formalizados como sócios da pessoa jurídica.

Com relação à incidência da contribuição previdenciária patronal prevista no artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, a partir dos precedentes do CARF, verifica-se que a distribuição de lucros antecipados ao longo do exercício sem que haja lucro suficiente ao final deste pode ter como consequência a requalificação do excesso de lucros distribuídos para remuneração do trabalho passível de tributação pela contribuição previdenciária patronal.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. *DOU*, Brasília, 25 jul. 1991.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. *DOU*, Brasília, 27 dez. 1995.

BRASIL. Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999. *DOU*, Brasília, 7 maio 1999.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *DOU*, Brasília, 11 jan. 2002.

LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. São Paulo: Saraiva, 1980.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 2.856, 22 fev. 1996.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 35, 17 nov. 2009.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 52, 26 nov. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 23, 16 mar. 2017.



“COMPENSAÇÃO” DE IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR EM EXERCÍCIOS ANTERIORES

PAULO HENRIQUE SILVA FIGUEIREDO

Mestre em Direito e Desenvolvimento Sustentável pelo Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ). Especialista em Direito Tributário pela UNIDERP/Anhanguera. Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Conselheiro representante da Fazenda Nacional junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Resumo: Este artigo aborda a utilização dos impostos pagos no exterior por sociedades objeto de investimento por parte de pessoas jurídicas situadas no Brasil na apuração dos tributos nacionais incidentes sobre a renda. De modo mais específico, analisa algumas questões controvertidas relacionadas ao tema, em especial o aproveitamento dos impostos pagos em anos-calendários anteriores que não puderam ser deduzidos na apuração realizada no Brasil em decorrência das limitações legais. A abordagem, a partir do emprego do método dedutivo e valendo-se da técnica da revisão bibliográfica e jurisprudencial, leva à conclusão da não exigência de apresentação de Declaração de Compensação para o referido aproveitamento; da desnecessidade de adição, na apuração dos tributos nacionais, de lucros da mesma investida relacionada aos pagamentos anteriores; e da impossibilidade de aproveitamento dos valores pagos em anos-calendários pretéritos para a dedução dos tributos devidos sobre bases estimadas mensais.

Palavras-chave: Impostos; tributação internacional; compensação.

Abstract: This article aims to discuss the use of taxes paid abroad by invested companies by Brazilian legal entities, in the calculation of national income taxes. More specifically, it aims to analyze some controversial issues related to the subject, especially the utilization of taxes paid in prior years that could not be deducted in Brazil due to legal limitations. The approach, employing the deductive method and using the techniques of literature and jurisprudential review, leads to the conclusion of the non-requirement of submitting a compensation statement for such utilization; the unnecessary addition, in the calculation of national taxes, of profits from the same invested company related to previous payments; and the impossibility of utilizing amounts paid in previous calendar years for the deduction of taxes due on estimated monthly bases.

Keywords: Taxes; international taxation; deduction.

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Tributação em bases universais e a “compensação” de impostos pagos no exterior; 3. Da “compensação” do saldo de impostos pagos no exterior em anos-calendários anteriores: possibilidade e natureza; 4. Controles e limites na “compensação” dos impostos pagos no exterior em anos-calendários anteriores; 5. Da “compensação” de estimativas de IRPJ/CSLL com saldos de impostos pagos no exterior em anos-calendários anteriores; 6. Considerações finais; Referências.

1. INTRODUÇÃO

A profunda integração internacional, acentuada, a partir do final da década de 1980, pelos intensos e facilitados fluxos de pessoas, mercadorias e capital, produziu enormes desafios aos países, em diversas áreas, aí incluído o campo da tributação.

Nesta seara, a busca por mecanismos que evitassem que a globalização servisse como meio para a evasão fiscal valeu-se, em relação à tributação sobre a renda, da substituição do princípio da territorialidade pelo da universalidade, de modo a que os contribuintes estivessem sujeitos a cargas tributárias independentes sobre os rendimentos auferidos, a despeito de sua localização física.

Em paralelo à tributação em bases universais, também sobressaiu a preocupação com que tal sistemática não provocasse a pluralidade da incidência dos tributos sobre as mesmas manifestações de capacidade contributiva.

Em tal contexto, surge a possibilidade de aproveitamento no Brasil dos impostos pagos no exterior sobre as rendas ali auferidas e posteriormente consideradas na incidência dos tributos nacionais sobre a renda das pessoas jurídicas (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL).

Este é, pois, o escopo do presente artigo, que versa, mais especificamente, sobre as possibilidades, limites e formalidades envolvidas no procedimento de aproveitamento, no Brasil, dos saldos de valores pagos no exterior, em anos-calendários anteriores, por parte de pessoas jurídicas controladas de pessoas jurídicas sediadas em território nacional.

Para tal ensejo, abordar-se-á, inicialmente e de forma sucinta, a questão da tributação das pessoas jurídicas em bases universais, enfocando, em especial, a sua vinculação com o tema do aproveitamento dos impostos sobre a renda pagos no exterior, na apuração dos tributos no Brasil.

Em seguida, segundo o método de abordagem dedutivo, tratar-se-á da previsão na legislação infralegal para a dedução dos saldos de impostos pagos no exterior em anos-calendários anteriores, da natureza dos referidos saldos e de tal aproveitamento, dos limites e controles exigidos na legislação,

e, ainda, da possibilidade de utilização de tais saldos para a dedução na apuração do IRPJ e da CSLL devidos sobre bases estimadas mensais.

Finalmente, o artigo será concluído com uma síntese de todos os temas abordados e das considerações extraídas de tal abordagem, de modo a contribuir para o tratamento doutrinário e jurisprudencial da matéria.

2. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS E A “COMPENSAÇÃO” DE IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR

Antes de se adentrar propriamente na discussão relacionada ao aproveitamento do imposto pago em exercícios anteriores, é necessário delinear os contornos gerais que envolvem a utilização dos impostos pagos no estrangeiro.

A partir do ano-calendário de 1995, com a edição da Lei nº 9.249, o sistema tributário brasileiro passou a adotar, para a exigência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, a denominada Tributação em Bases Universais, também conhecida pela sigla TBU.

Dispôs-se, no art. 25 da referida Norma, que os “lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior” deveriam ser “computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”.

A evolução legislativa e jurisprudencial relacionada à sistemática brasileira de tributação em bases universais das pessoas jurídicas já foi objeto de diversas obras literárias e artigos científicos. Por todos, remete-se aos estudos realizados por Martins (2021, p. 11-39) e Pereira (2015, p. 415-419).

A par disso, o tema, também, já foi explorado a partir de vieses específicos, como o da sua natureza de regra CFC (*Controlled Foreign Company*), conforme Rocha (2016, p. 57-80); o da sua interação com os tratados internacionais firmados pela República Federativa do Brasil para evitar a dupla tributação (Silva, 2019); ou o da compensação dos prejuízos fiscais registrados pelas investidas estrangeiras (Figueiredo, 2020, p. 417-433).

Para o objetivo específico do presente artigo, deixa-se de tratar exaustivamente da temática e de explorar diversas controvérsias a ela relacionadas. É suficiente apontar que a referida forma de tributação,

em especial quando relacionada às pessoas jurídicas controladas (e às coligadas situadas em países classificados como paraísos fiscais), foi referendada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588; e, ainda, que a tributação em bases universais das pessoas jurídicas passou a ser regida, a partir da publicação da Lei nº 12.973, de 2014, pelas disposições constantes dos artigos 77 e 81 da referida Norma, a seguir transcritos:

Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76.

[...]

Art. 81. Os lucros auferidos por intermédio de coligada domiciliada no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, desde que se verifiquem as seguintes condições, cumulativamente, relativas à investida:

I - não esteja sujeita a regime de subtributação, previsto no inciso III do caput do art. 84;

II - não esteja localizada em país ou dependência com tributação favorecida, ou não seja beneficiária de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

III - não seja controlada, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso I.

De outra parte, a adoção da tributação sobre bases universais foi acompanhada da preocupação em se evitar (ou amenizar) a dupla tributação internacional, identificada a partir da “regra das quatro identidades”, na qual haveria a tributação por países distintos em relação ao “mesmo sujeito passivo, sobre um mesmo suposto fático, mediante a imposição de tributos com materialidades comparáveis e em relação a um mesmo período de tempo” (Rocha, 2013, p. 54).

Assim, desde a origem, a nova sistemática adotada previu, ao lado da inclusão dos lucros auferidos por meio de investidas no exterior, na base de cálculo do imposto de renda no Brasil, a possibilidade do aproveitamento dos tributos pagos por tais investidas sobre as grandezas submetidas à tributação nacional.

Neste sentido, estabeleceu-se, no art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, que:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.
§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

Desde logo, cabe apontar dois aspectos sobre o teor do dispositivo legal em questão.

Em primeiro lugar, é importante observar que, em que pese a literalidade do texto normativo falar em “compensar”, não se está aqui tratando de compensação, nos termos previstos no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com fundamento no art. 170 da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).¹ É que a compensação prevista nestes últimos dispositivos está intimamente ligada ao direito à restituição/ressarcimento fundado no art. 165 do CTN, que tem como fundamento, essencialmente, o pagamento indevido ou maior que o devido.

Tais institutos (restituição e compensação) têm origem, respectivamente, na vedação ao enriquecimento ilícito por parte da Fazenda Pública e no encontro de contas entre duas pessoas que são, simultaneamente, credoras e devedoras, tal qual na compensação prevista no art. 368 da Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil.

Na hipótese tratada na Lei nº 9.249, de 1995, os valores pagos no exterior o foram na exata quantia em que devidos, em conformidade com a legislação

¹ À mesma conclusão se chegou nos Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nº 1201-003.220, de 17 de outubro de 2019, relator conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque; e nº 1401-004.116, de 21 de janeiro de 2020, relator Carlos André Soares Nogueira.

alienígena. O fundamento para permitir o seu aproveitamento na apuração nacional é, essencialmente, evitar a dupla ou pluritributação da mesma riqueza, consoante os parâmetros acima explanados.²

Assim, fica logo esclarecido que o caso é de simples dedução, na apuração do imposto sobre a renda nacional, dos valores pagos no estrangeiro.

De outra parte, constata-se, a partir do texto legal, que o direito nele reconhecido não diz respeito, necessariamente, a todos os valores pagos no exterior, mas tão-somente à quantia limitada pelo montante de imposto de renda devido no Brasil sobre os “lucros, rendimentos ou ganhos de capital” provenientes do exterior. Xavier (2010, p. 427) esclarece, então, que a opção legislativa foi pela “imputação ordinária”, em oposição à “imputação integral”.

Neste sentido, é característica da sistemática adotada na legislação pátria que o aproveitamento dos valores pagos no exterior não implique montantes a restituir/compensar no Brasil. O limite do aproveitamento será o valor devido a título de IRPJ e adicional sobre os “lucros, rendimentos ou ganhos de capital” aqui adicionados.

Na verdade, reconhecendo-se que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) possui natureza de tributo sobre a renda, determinou-se, desde a edição da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, a sujeição dos “lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior” à incidência da referida Contribuição. Ao mesmo tempo, possibilitou-se que a CSLL apurada sobre as referidas grandezas fosse deduzida do “saldo do imposto de renda pago no exterior que [excedesse] o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil”. Assim, o limite para aplicação da sistemática prevista na legislação passou a ser a soma do IRPJ, com adicional, e da CSLL incidentes sobre os valores relacionados às investidas no exterior adicionados à apuração realizada no Brasil.

Todos os apontamentos acima encontram disposições equivalentes na Lei nº 12.973, de 2014, que atualmente rege a tributação sobre bases universais. Veja-se, pois, o conteúdo dos artigos 77 e 87 deste diploma legal:

² Teodorovickz e Lima (2022, p. 200-201) destacam, ainda, a relação da referida medida unilateral com as orientações expedidas pelas organizações internacionais e com a busca pela manutenção da competitividade das pessoas jurídicas no mercado internacional.

Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76.

[...]

Art. 87. A pessoa jurídica poderá *deduzir*, na proporção de sua participação, o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, até o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas.

[...]

§ 4º O valor do tributo pago no exterior a ser *deduzido* não poderá exceder o montante do imposto sobre a renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor das parcelas positivas dos resultados, incluído na apuração do lucro real.

[...]

§ 8º O saldo do tributo pago no exterior que exceder o valor passível de *dedução* do valor do imposto sobre a renda e adicional devidos no Brasil poderá ser *deduzido* do valor da CSLL, devida em virtude da adição à sua base de cálculo das parcelas positivas dos resultados oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição. (grifos nossos)

Destaque-se que, no dispositivo que permite o aproveitamento no Brasil do imposto pago no exterior, corrigiu-se a atecnia constante da legislação pretérita, ao se falar em “deduzir”, “dedução” e “deduzido”, em lugar de “compensar”. No mais, tudo o quanto já explanado se aplica com perfeição.

O aproveitamento do imposto pago no exterior é extremamente carente de regulamentação (Rocha, 2022, p. 304), de modo que diversas são as discussões suscitadas na doutrina e na jurisprudência correspondente.³

Nas seções subsequentes, concentrar-se-á nos pontos controvertidos que envolvem o aproveitamento dos valores pagos no exterior em anos-

³ Em tal contexto, vale mencionar a rica análise efetuada a partir da aplicação dos regimes de caixa ou competência para a compensação dos impostos pagos sobre lucros auferidos no exterior realizada por Cibella e Gonçalves (2023, p. 39-50).

calendários anteriores. Para tal abordagem, os fatos acima destacados são relevantes e servirão de premissas.

3. DA “COMPENSAÇÃO” DO SALDO DE IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR EM ANOS-CALENDÁRIOS ANTERIORES: POSSIBILIDADE E NATUREZA

O aproveitamento dos valores pagos no exterior foi objeto de regulamentação por parte da Administração Tributária. Não obstante, o referido disciplinamento foi além do texto legal, contemplando a hipótese não prevista acerca da possibilidade de utilização pela pessoa jurídica nacional de excedentes de impostos pagos no exterior em anos-calendários anteriores.

Nesta linha, observem-se as disposições do art. 14, §15, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002:

Art. 14 [...]

§15 O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

O texto da regulamentação realizada por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014, é, praticamente, idêntico ao da norma anterior, conforme transcrição a seguir:

Art. 30 [...]

§14 O tributo pago sobre lucros auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

O escopo da previsão legal, portanto, são aqueles contribuintes que pagaram impostos no exterior, em determinado ano-calendário, mas não apuraram lucro real, ao final do período em questão, que resultasse em

imposto a pagar (ou apuraram bases de cálculo que importassem em valores inferiores a pagar).⁴

Em virtude da situação em questão, e da opção da legislação nacional pelo método da “imputação ordinária”, tais contribuintes não puderam deduzir os valores pagos com os tributos apurados no Brasil, de maneira que a regulamentação expedida pela Receita Federal estabeleceu a possibilidade do aproveitamento dos valores não utilizados para a dedução dos tributos apurados em anos-calendários posteriores.

Do exposto, torna-se necessário apontar alguns aspectos acerca do instituto e averiguar a natureza de tal dedução em períodos subsequentes.

Em primeiro lugar, é importante sublinhar que, no primeiro ano-calendário, *o lucro apurado pela controlada no exterior já foi integralmente adicionado no Brasil* e que o imposto pago no exterior somente não foi aproveitado porque houve prejuízo fiscal (ou lucro apurado em valor inferior).

De outra parte, em linha com o já explanado na seção anterior, o valor pago no exterior não corresponde a um indébito tributário, decorrente de imposto pago indevidamente ou a maior, para fins de restituição/compensação previstas nos artigos 166 e 170 do Código Tributário Nacional⁵, posto que extinto nos exatos limites determinados pela legislação de regência do país em que se situam as controladas a ele relacionadas.

Em decorrência disto, não cabe possibilitar que o aproveitamento do imposto pago no exterior se dê na forma estabelecida no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com outros tributos federais⁶; nem exigir que as formalidades ali estipuladas (como a apresentação de Declaração de Compensação – DComp) sejam observadas.⁷

A essa conclusão se chegou na Solução de Consulta Disit/SRRF10 nº 138, de 2005, conforme ementa a seguir:

⁴ Fuck (2007, p. 285) observa que, para tais situações, o método da dedução, segundo o qual “o valor do tributo cobrado e adimplido no exterior é deduzido da base de cálculo do tributo interno”, seria mais benéfico que a metodologia do crédito por “imputação ordinária” adotada no Brasil.

⁵ Neder e Saraiva (2020, p. 31-32) consideram que o crédito reconhecido na legislação possui a natureza de tributo pago a maior, ainda que não consista em crédito tributário passível de restituição/ressarcimento ou compensação.

⁶ Até porque os pagamentos não se referem a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

⁷ Neste sentido, cita-se o Acórdão nº 1302-006.402, de 14 de março de 2023, relator conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
EMENTA: IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. VALOR EXCEDENTE AO LIMITE COMPENSÁVEL NO BRASIL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS FEDERAIS.

O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente poderá ser compensado com a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição. Não há previsão legal para compensação de eventual saldo ainda remanescente com outros tributos e contribuições federais, nos moldes do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. VALOR EXCEDENTE AO LIMITE COMPENSÁVEL NO BRASIL. DEDUTIBILIDADE.

O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e a CSLL devidos no Brasil sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, não é dedutível na determinação do lucro real.

Na mesma linha seguiu a Solução de Consulta Disit/SRRF08 nº 164, de 2007, cuja ementa é transcrita abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.

A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços.

Qual seria, então, a natureza do saldo de imposto a ser utilizado em anos-calendários posteriores? Mera dedução a ser realizada na apuração do Imposto sobre o Lucro Real e da CSLL.

Higuchi (2017, p. 140) afasta a natureza de indébito tributário do montante a ser aproveitado nos períodos posteriores, identificando-o, inclusive, com a compensação de prejuízos fiscais:

A permissão para compensar, nos anos seguintes, o imposto de renda pago no exterior sobre lucros não tem base legal mas a Instrução pratica justiça porque aqueles lucros estão reduzindo o prejuízo fiscal das operações no Brasil. A compensação permitida não é de imposto mas de prejuízo fiscal e por esse motivo não tem prazo decadencial para compensação.

Aquela situação somente ocorre quando o prejuízo fiscal da empresa investidora no Brasil é reduzido pelo lucro obtido no exterior. A Instrução está apenas mandando restabelecer o prejuízo fiscal da empresa brasileira, porque o imposto pago no exterior não é restituível.

Rocha (2022, p. 310) é ainda mais didático, ao relacionar a possibilidade de dedução dos valores pagos no exterior sobre os lucros adicionados no Brasil com os prejuízos fiscais apurados pela pessoa jurídica nacional:

A despeito dos comentários anteriores, sabe-se que nem sempre a empresa brasileira é lucrativa. Não raro, ela possui prejuízos correntes. Nesses casos, quando o lucro do exterior é adicionado à apuração do IRPJ e da CSLL, duas situações podem ocorrer: ou o rendimento do exterior será integralmente absorvido pelos prejuízos correntes da entidade brasileira; ou ele será parcialmente absorvido por tais prejuízos, e a empresa apresentará lucro real após a adição dos rendimentos do exterior.

Ora, nessas situações, em que o prejuízo gerado pela atividade empresarial desenvolvida no Brasil consome o rendimento gerado no exterior, *há que se reconhecer que, de igual maneira, este rendimento estrangeiro integrou a apuração do IRPJ e da CSLL.*

Com efeito, não fosse a adição do rendimento do exterior, *os prejuízos gerados no Brasil seriam integralmente utilizáveis, em períodos seguintes, para compensar o IRPJ e a CSLL devidos.* Naturalmente, a parcela de prejuízos que é consumida pelos rendimentos estrangeiros deixará de ser utilizada para compensar débitos locais.

Consequência direta do princípio da não bitributação e da regra prevista no artigo 26 da Lei 9.249 é que os tributos sobre a renda recolhidos, no exterior, sobre esses rendimentos que são considerados na apuração do IRPJ e da CSLL no Brasil, devem, necessariamente, ser compensados com os débitos dos tributos locais. Do contrário, teríamos a situação esdrúxula em que os rendimentos auferidos no

exterior seriam tributáveis no Brasil sem que se aproveitasse o crédito decorrente do imposto pago exterior (grifos nossos).

A conclusão a que se chega acima é corroborada, de modo prático, pela observação do conteúdo das Fichas da, já extinta, Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), nas quais os valores a serem deduzidos deveriam ser levados a linhas referentes às deduções nas apurações do IRPJ e da CSLL. O mesmo ocorre nos registros N630 e N670 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

Apresentada a possibilidade de dedução prevista na legislação infralegal e esclarecida a natureza de tal aproveitamento, cabe abordar os controles e limites fixados para o procedimento a ser realizado pelos contribuintes.

4. CONTROLES E LIMITES NA “COMPENSAÇÃO” DOS IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR EM ANOS-CALENDÁRIOS ANTERIORES

Ao se prever a possibilidade de que os impostos pagos no exterior e não aproveitados na dedução dos tributos sobre a renda apurados no Brasil pudessem ser deduzidos na apuração dos anos-subsequentes, foram fixados limites para a referida dedução, assim como foi exigida a observância de alguns procedimentos destinados ao controle e acompanhamento dos valores passíveis de dedução extemporânea.

Passemos, então, a detalhar o conteúdo dos atos normativos.

Em primeiro lugar, conforme estabelecido no art. 30, §15, da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014, ao se ver impedida de deduzir, na apuração nacional, o montante de imposto pago no exterior, devido à ausência de apuração de lucro na controladora situada no Brasil (ou apuração de lucro em montante inferior àquele equivalente ao imposto pago), a pessoa jurídica será responsável por calcular o valor de imposto a ser deduzido em anos-CALENDÁRIOS subsequentes e efetuar o registro para controle na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur). Atualmente, tal registro deve ser realizado no Bloco M da ECF.

O cálculo do valor passível de aproveitamento é explicitado no art. 30, §16 a §18, da Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 2014, conforme teor abaixo reproduzido:

Art. 30. [...]

§ 16. O cálculo referido no § 15 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de 15% (quinze por cento), se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), se exceder.

§ 17. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 16, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 18. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 16 e 17, somente o valor pago poderá ser compensado.

A limitação fixada pela legislação é objeto de críticas (Neder; Saraiva, 2020, p. 30), uma vez que não inclui o valor da CSLL incidente sobre os valores adicionados à apuração nacional, desviando-se, assim, da redação do art. 87 da Lei nº 12.973, de 2014, que limita o crédito aos “tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas”.

Assim, Rocha (2022, p. 333-335) sustenta a possibilidade de os contribuintes que incidirem na hipótese tratada no art. 30, §14, da Instrução Normativa RFB nº 1.273, de 2014, por analogia, calcularem o crédito correspondente à CSLL, mediante a aplicação da alíquota de 9% (nove por cento), controlando-o no Livro de Apuração da Contribuição Social (LACS).

Outra questão controversa relacionada à dedução extemporânea diz respeito à necessidade (ou não) de que, no ano-calendário em que se realizar a dedução, ocorra a adição de novos lucros da mesma investida em relação à qual foram realizados os pagamentos no exterior.

A solução para tal dúvida está na observância da premissa apontada na seção anterior, segundo a qual *o lucro da referida investida já foi integralmente adicionado no Brasil*, no ano-calendário em que ocorreu o pagamento no exterior, e o imposto pago só não foi compensado em razão de ter sido apurado prejuízo (ou lucro menor) na apuração realizada no Brasil.

Deste modo, não faz qualquer sentido se exigir que a mesma controlada apure lucro nos períodos subsequentes para que possa se valer do imposto pago anteriormente, uma vez que tal exigência transborda da sistemática implementada quando da adoção da tributação em bases universais (pautada pela adição dos lucros no Brasil e pela possibilidade do aproveitamento dos tributos pagos sobre os referidos lucros no exterior).⁸

Além disso, tal raciocínio poderia constituir um óbice intransponível para o aproveitamento previsto na legislação, bastando, para tanto, que a mesma investida jamais viesse a apurar resultados positivos, encerrasse as suas atividades ou fosse negociada pela pessoa jurídica investidora nacional.

O mais coerente, portanto, é se admitir que o controle individualizado exigido na legislação é necessário apenas para o cálculo do limite do valor a ser acompanhado por meio do Lalur/ECF e deduzido nos períodos subsequentes.

5. DA “COMPENSAÇÃO” DE ESTIMATIVAS DE IRPJ/CSLL COM SALDOS DE IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR EM ANOS-CALENDÁRIOS ANTERIORES

Finalmente, cabe abordar a questão do aproveitamento de imposto pago por controladas no exterior, em anos anteriores, para a dedução de valores devidos a título de estimativas de IRPJ e CSLL.

Desde a edição da Lei nº 9.430, de 1996, a apuração dos referidos tributos passou a ser realizada por períodos de apuração trimestrais, com base no Lucro Real, Presumido ou Arbitrado. Os citados trimestres coincidem com os do ano civil.

Alternativamente, as pessoas jurídicas que realizam a apuração com base no Lucro Real podem optar pela apuração do IRPJ e da CSLL por períodos anuais, em 31 de dezembro de cada ano, estando, nesta hipótese, obrigadas a efetuar apurações e recolhimentos mensais sobre base de cálculo estimada. Tal alternativa se encontra prevista no art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, conforme transcrição a seguir:

⁸ Tal entendimento foi acolhido no Acórdão nº 1302-006.402, de 14 de março de 2023, relator conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, exarado pelo CARF.

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Não há qualquer controvérsia sobre a possibilidade de que os valores pagos no exterior em anos-calendários anteriores e não aproveitados em decorrência de a pessoa jurídica brasileira não ter apurado lucro real positivo (ou ter apurado lucro real positivo inferior àquele adicionado em relação à controlada no exterior) possam ser deduzidos do IRPJ/CSLL apurados sobre as bases trimestrais ou sobre a base anual. Afinal, tal possibilidade está, exatamente, alinhada com as disposições do art. 87 da Lei nº 12.973, de 2014.

A questão controvertida, então, diz respeito à possibilidade de os valores pagos no exterior em anos-calendários anteriores e não usados para dedução no Brasil serem empregados para a dedução dos valores apurados sobre as bases estimadas mensais nos anos subsequentes.

Considerando-se que a apuração mensal, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, é realizada sobre base estimada calculada pela aplicação de percentual sobre a receita bruta auferida, ela consiste, apenas, em uma antecipação precária do valor devido sobre o Lucro Real a ser apurado ao final do ano-calendário.

Neste sentido, os valores antecipados nos recolhimentos mensais serão levados ao ajuste anual, conforme art. 2º, §4º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, e poderão resultar em saldo negativo a ser restituído/compensado pela contribuinte, nos termos do art. 166 e 170 do CTN, e do art. 74 da mesma Lei nº 9.430, de 1996.

Além disso, como afirmado, a base de cálculo dos valores devidos por estimativa é obtida sobre a receita bruta, de maneira que lucros e demais rendimentos auferidos no exterior por investidas não contribuem para tal grandeza.

Permitir-se, pois, o aproveitamento do valor pago no exterior em anos pretéritos nas apurações por estimativa poderia levar a uma distorção em relação à sistemática prevista na legislação que trata do crédito do imposto pago no exterior, a qual não admite a possibilidade de que os montantes pagos no estrangeiro se convertam em valores passíveis de restituição/compensação, limitando a possibilidade de aproveitamento, como visto, ao valor correspondente aos tributos devidos no Brasil sobre os lucros provenientes do exterior e adicionados ao lucro real.

Inexiste norma infralegal que trate do tema, mas tal tem sido o entendimento observado na jurisprudência administrativa, conforme Acórdão nº 1401-004.116, de 21 de janeiro de 2020, e Acórdão nº 1302-006.402, de 14 de março de 2023, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

A discussão, contudo, não se encerra aí, na medida em que a apuração mensal do IRPJ e da CSLL pode ser realizada na forma prescrita nos artigos 35 e 37 da Lei nº 8.981, de 1995, ou seja, com base em balanços ou balancetes de suspensão ou redução.

Em tal sistemática, a pessoa jurídica estará dispensada do recolhimento do IRPJ/CSLL estimado sobre a receita bruta caso demonstre que o valor pago acumulado excede o tributo “calculado com base no lucro real do período em curso”, ou seja, desde o início do ano até o respectivo mês.

A nota distintiva, que conduziria à conclusão de que, em tal hipótese, tornar-se-ia possível a dedução em discussão, é o fato de que a apuração seria realizada com base no lucro real, de modo que computadas as grandezas explicitadas no art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014.⁹

Não obstante, em linha com as premissas tratadas nas seções anteriores, há que se considerar o fato de que a apuração, ainda que realizada com base em balanço/balancete de suspensão ou redução, não perde a característica de ser mera antecipação da apuração a ser realizada ao final do ano-calendário.

Assim, na apuração definitiva, mesmo que considerada a “parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos”, é possível que seja apurado prejuízo/base de cálculo negativa da CSLL, a partir dos demais resultados, em tal monta que o resultado final seja negativo, de modo que os impostos pagos no exterior em anos-calendários anteriores, e deduzidos nas apurações por estimativa, terminariam se convertendo em saldos negativos de IRPJ e/ou CSLL.

Tal resultado subverteria o método da “imputação ordinária” que norteou a medida unilateral adotada pelo Brasil para evitar a dupla tributação na sistemática da Tributação em Bases Universais.

O entendimento que melhor se adapta ao caso, portanto, a partir de uma interpretação sistêmica, é o de que os impostos pagos no exterior, aí incluído o saldo eventualmente apurado na forma do art. 30, §14, da Instrução Normativa nº 1.520, de 2014, somente podem ser utilizados para a dedução do IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário, ou na apuração com base em balanço/balancete de suspensão ou redução relativa ao mês de dezembro.

⁹ Esta foi a posição adotada no Acórdão nº 1302-006.402, de 14 de março de 2023, relator conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Tributação em Bases Universais (TBU) para as pessoas jurídicas, adotada pela legislação tributária brasileira a partir da Lei nº 9.249, de 1995, visou evitar a evasão fiscal possibilitada ou facilitada pelo investimento em fontes produtoras de riqueza situadas no exterior.

Neste sentido, desde a referida norma, e, atualmente, com base na Lei nº 12.973, de 2014, os resultados positivos auferidos pelas pessoas jurídicas nacionais a partir dos lucros apurados por investidas situadas no exterior devem ser computados na apuração dos tributos nacionais incidentes sobre a renda, quais sejam o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

De outra parte, visando-se evitar a dupla tributação da mesma riqueza por parte do Brasil e dos Estados onde estão situadas as sociedades investidas, adotou-se na legislação brasileira medida unilateral que possibilita a dedução na apuração do IRPJ/CSLL dos impostos pagos no exterior sobre os resultados ali apurados e aqui considerados segundo as regras de TBU.

A legislação brasileira, contudo, embasou-se na “imputação ordinária”, na medida em que não reconheceu, sempre e automaticamente, o crédito de todo o imposto pago no exterior, mas, apenas, da parcela de tributo pago correspondente ao montante apurado no Brasil sobre as riquezas consideradas a partir das normas de TBU.

O aproveitamento permitido pela legislação tributária nacional não se confunde com a restituição/compensação de tributos prevista nos artigos 165 e 170 do Código Tributário Nacional e regulada pelo art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, de modo que possui a natureza de mera dedução na apuração do IRPJ/CSLL, para a qual não se exige a apresentação de Declaração de Compensação (DComp).

Em adição, para as hipóteses em que as pessoas jurídicas nacionais não puderem deduzir os impostos pagos no exterior sobre os lucros ali auferidos e tributados no Brasil, devido ao fato de ter, aqui, apurado prejuízo fiscal ou IRPJ a pagar inferior ao devido pela consideração dos referidos resultados, previu-se, na legislação infralegal, a possibilidade de aproveitamento dos referidos valores em períodos posteriores.

Para tanto, foram fixados limites e controles para os valores a serem futuramente compensados, destacando-se a limitação ao montante correspondente à aplicação da alíquota do IRPJ (incluindo-se o adicional, quando cabível) sobre os resultados apurados no exterior; e, ainda, o registro no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

Mais uma vez, a natureza do referido aproveitamento não se submete às regras previstas para a compensação tributária, constituindo mera dedução na apuração do IRPJ/CSLL futuros.

Ante o raso disciplinamento acerca dos respectivos procedimentos, o aproveitamento no Brasil dos impostos pagos no exterior sobre os lucros das investidas ali situadas é permeado por diversas controvérsias e críticas, dentre as quais duas foram destacadas no presente artigo.

Em primeiro lugar, há omissão legislativa acerca da necessidade de que, no momento de dedução dos saldos de impostos pagos no exterior, haja a adição no Brasil de ajustes relativos a lucros apurados pela mesma controlada sobre os quais foram pagos os citados impostos. Tal tese tem sido sustentada pela Administração Tributária, mas não tem sido referendada pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), na qual se tem apontado que tal interpretação ignoraria que os referidos lucros já foram considerados na apuração realizada no Brasil, ao tempo do pagamento dos impostos no exterior; e, ainda, que poderia dificultar indevidamente ou inviabilizar o aproveitamento permitido pela legislação nos casos em que as investidas em questão não apurassem resultados positivos ou fossem alienadas nos períodos posteriores.

Já quanto à possibilidade de dedução dos valores de IRPJ/CSLL apurados sobre bases mensais estimadas, ante o silêncio da legislação e da Administração Tributária, o entendimento jurisprudencial acerca do tema no âmbito do CARF tem sido no sentido da impossibilidade de que tal aproveitamento se dê quando o IRPJ/CSLL é apurado sobre bases estimadas com base na receita bruta, uma vez que não há o cômputo nas referidas bases das parcelas correspondentes aos lucros auferidos no exterior.

Finalmente, quando a apuração mensal ocorre com base em balanço/balancete de suspensão/redução, há manifestação jurisprudencial acatando a possibilidade de dedução, mas tal interpretação parece não ser a mais adequada, na medida em que a apuração mensal, ainda que realizada na

referida forma, se for embasada no lucro real do período a que se refere, constitui mera antecipação precária da apuração a ser realizada ao final do ano-calendário. Assim, a apuração de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa na apuração final permitiria que o imposto pago no exterior se convertesse em saldo negativo a ser restituído/compensado, em dissonância com o método da “imputação original” que norteou a medida unilateral adotada pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

REFERÊNCIAS

CIBELLA, Gabriel Moreno Bitu; GONÇALVES, Lucas Borges. Assimetrias temporais envolvendo a dedução de impostos pagos no exterior. *In: FLÁVIO NETO, Luís; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite; POLIZELLI, Víctor Borges (coord.). Tributação em bases universais: desafios atuais e futuros para o Brasil.* São Paulo: IBDT, 2023, p. 39-50.

FIGUEIREDO, Paulo Henrique Silva. Tributação de lucros de controladas no exterior e a compensação de prejuízos: desafios probatórios. *In: BOSSA, Gisele Barra. Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF.* São Paulo: Almedina, 2020, p. 417-433.

FUCK, Luciano Felício. Métodos para evitar a pluritributação internacional. *Revista do mestrado em direito da UCB*, Brasília, v. 1. nº 2, p. 267-300, 2007. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/2615>. Acesso em: 8 mar. 2024.

HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática.* 2017. E-book.

MARTINS, Bruce Bastos. *Tributação de lucros no exterior.* São Paulo: Noeses, 2021.

NEDER, Marcos Vinicius; SARAIVA, Telírio Pinto. Imposto pago no exterior: tratamento do crédito no cenário de prejuízo da investidora brasileira. *In: TEMAS atuais de tributação internacional.* São Paulo: Trench, Rossi e Watanabe Advogados, 2020, p. 23-40.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. O novo regime de Tributação em Bases Universais das pessoas jurídicas previsto na Lei nº 12.973/2014: as velhas questões foram resolvidas? *Revista Direito Tributário Atual*, nº 33, p. 413-442, 2015. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/105>. Acesso em: 8 mar. 2024.

ROCHA, Sérgio André. *Tributação internacional.* São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sérgio André. São as regras brasileiras de tributação de lucros auferidos no exterior “regras CFC”? Análise a partir do relatório da ação nº 3 do projeto BEPS. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 225–239.

ROCHA, Sérgio André. *Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2022.

SILVA, Nathália Ayres Queiroz da. *Os tratados internacionais contra a dupla tributação e sua aplicação na tributação pelo IRPJ dos lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior*. 2018. 180 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

TEODOROVICZ, Jefferson; LIMA, Juciléia. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL sobre lucros auferidos no exterior por empresas residentes no Brasil: requisitos e limites para compensação. *Ius Gentium*, v. 13, nº 2, p. 156–202, 2023. Disponível em: <https://www.revistasuninter.com/iusgentium/index.php/iusgentium/article/view/707>. Acesso em: 13 mar. 2024.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.



TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR: LIMITES PARA O DESCONTO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR

CARLOS ANDRÉ SOARES NOGUEIRA

Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Ex-conselheiro do CARF. Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Portugal. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Membro do Programa de Assessoramento Técnico da Reforma Tributária do Consumo – PAT/RTC. Atua como consultor do Fórum das Administrações Tributárias Africanas – ATAF em cursos de auditoria fiscal.

DANIEL RIBEIRO SILVA

Advogado licenciado. Professor. Doutor em Ciências Jurídicas e Sociais. Especialista em Direito Tributário. Conselheiro vice-presidente de Turma da 1ª Seção do CARF. Subsecretário municipal da Fazenda do município de Salvador/BA. Conselheiro no Conselho de Assuntos Fiscais e Tributários da Federação das Indústrias do Estado da Bahia – CAFT/FIEB. Parecerista da Revista de Doutrina e Jurisprudência – RDJ do TJDF. Atuou como conselheiro no Conselho Estadual da Fazenda da Bahia e no Conselho Municipal de Tributos de Salvador.

Resumo: O presente artigo aborda os impactos da legislação pátria de tributação em bases universais quanto ao desconto do imposto sobre a renda pago no exterior na apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL. O texto legal possui complexidade em sua interpretação e aplicação; assim, poderá causar relevante repercussão nos resultados das empresas, especialmente no que se refere ao limite de aproveitamento do imposto estabelecido na Lei nº 12.973/2014 e na IN SRF nº 2013/2002. Este estudo discorre sobre pontos polêmicos, mas com enfoque na (im)possibilidade de compensação do saldo de imposto pago no exterior controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) com estimativas mensais de IRPJ e CSLL

do exercício seguinte, bem como na possível formação de saldo negativo, e demonstra as eventuais consequências de cada posicionamento sobre a matéria. Por fim, destaca que a legislação brasileira se preocupou em evitar a dupla tributação econômica da renda, mas partiu da premissa de que o imposto pago no exterior não pode ser restituído nem nacionalizado.

Palavras-chave: Imposto de Renda; tributação em bases universais; compensação do imposto pago no exterior.

Abstract: *This article addresses the impacts of universal bases national taxation legislation regarding the discount on income tax paid abroad when calculating the corporate income taxes in Brazil. The legal text is complex in its interpretation and application. Therefore, it could cause significant repercussions on companies' results, especially regarding the tax use limit established in Law nº 12,973/2014 and IN SRF nº 2013/2002. The text discusses controversial points, but with a focus on the (im)possibility of offsetting the tax paid abroad controlled in part B of LALUR with monthly estimates of IRPJ and CSLL for the following year, as well as the possible formation of a negative balance, and demonstrates the possible consequences of each position. Finally, it highlights that Brazilian legislation was concerned with avoiding double economic taxation of income, but started from the premise that tax paid abroad cannot be refunded or nationalized.*

Keywords: *Income Tax; taxation on a universal basis; compensation for tax paid abroad.*

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. A tributação em bases universais e o histórico da legislação no Brasil; 3. Da impossibilidade de compensação de estimativas de IRPJ com saldo de IR pago no exterior em período anterior; 4. Da impossibilidade de compensações de estimativas de IRPJ com saldo de IR pago no exterior e formação de saldo negativo; 4.1 Compensação de estimativas para composição de saldo negativo de IRPJ: requisitos legais; 5. Da jurisprudência do CARF sobre o tema; 6. Das conclusões; Referências.

1. INTRODUÇÃO

A sociedade empresarial é criativa e se desenvolve de forma constante e acelerada. O processo de globalização e a facilidade e rapidez das transações fazem com que empresas estendam seu mercado para fora de seu país de origem e, literalmente, dominem o mundo. A globalização desafia o modelo original de tributação territorial da renda e induz governos a buscar a tributação da renda obtida por seus residentes em decorrência de investimentos e atividades realizadas fora de suas fronteiras.

O objetivo de garantir uma justa tributação implica um processo complexo e envolve normas de direito internacional. Por sua vez, a iniciativa privada, sendo mais rápida, ágil, criativa e usando da liberdade empresarial, aproveita-se das brechas legislativas e tributárias instituídas fora de suas nações de origem. Assim, muitas empresas promovem seu planejamento tributário e espacial mudando suas sedes para países com menor tributação; transferem sua propriedade intelectual para territórios que oferecem vantagens fiscais e passam a cobrar *royalties* de suas empresas ligadas sediadas em países com maior tributação. Ou, ainda, simplesmente aproveitam a oportunidade do mercado global para internacionalizar e fortalecer suas atividades comerciais com filiais e controladas no exterior.

Fruto de debates acerca desses planejamentos empresariais e de uma verdadeira “guerra fiscal”, em 2015 surgiu a iniciativa BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)¹ para evitar a competição tributária danosa.

O Brasil passou a tributar os lucros de empresas no exterior pelo imposto de renda no ano de 1995, com o advento da Lei nº 9.249. Em 2014, com a publicação da Lei nº 12.973, novas regras foram estabelecidas, vigentes até a data do presente artigo.

A Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, posteriormente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.520, de 4 de dezembro de 2014, iniciou um novo panorama legislativo com relação às regras de tributação de resultados apurados por controladas e coligadas de pessoas jurídicas brasileiras no exterior.

¹ Cf. “What is BEPS?” na página eletrônica da OECD. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>. Acesso em: 14 mar. 2024.

Diferentemente dos marcos legislativos anteriores que versavam sobre o tema, a Lei nº 12.973/2014 mostra-se muito mais ampla e completa, pois, além de simplesmente tratar da possibilidade de se tributar pelo IRPJ e pela CSLL, tratou também de trazer regras específicas aplicáveis às controladas, distinguindo-as daquelas às quais estariam sujeitas as coligadas.

Trouxe, ainda, conceitos como subtributação e renda ativa própria, até então inexistentes no ordenamento jurídico brasileiro relativo às regras de Tributação em Bases Universais (TBU).

Na legislação brasileira, os lucros das sociedades controladas devem ser adicionados às bases de cálculo dos tributos sobre a renda da controladora computadas em 31 de dezembro de cada ano-calendário (parâmetro brasileiro de ano fiscal) em que tais lucros foram apurados, ao passo que as coligadas, como regra geral, podem ter seus lucros tributados no balanço do dia 31 de dezembro do exercício em que foram disponibilizados à investidora brasileira.

Uma vez que os lucros decorrentes de investimentos em controladas e coligadas no exterior integram o resultado no Brasil, a legislação adota as mesmas alíquotas ordinárias previstas para a incidência do IRPJ e da CSLL sobre lucros auferidos por residentes no Brasil. Com o fito de evitar a dupla tributação econômica da renda², permite-se o desconto do imposto pago no exterior, limitado ao imposto incidente sobre o lucro real e, cumulativamente, ao imposto incidente sobre a parcela de lucro do exterior reconhecida no Brasil.

Considerando o exposto, o presente artigo apresenta uma análise centrada nas regras do regime de consolidação e compensação do imposto pago no exterior, especialmente no que se refere à possibilidade ou não de aproveitamento do saldo do imposto não utilizado em um exercício (em razão de insuficiência de imposto de renda devido nacionalmente) para quitação e pagamento de impostos ao longo do exercício seguinte.

Especificamente, questiona-se a possibilidade de compensação (seja em escrita fiscal ou através de DCOMP) de saldo de imposto pago no exterior controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) com estimativas devidas em exercícios futuros. Ademais, perquirem-se as

² A fim de melhor compreender a distinção entre dupla tributação jurídica e dupla tributação econômica da renda, ver Rosado (2022, p. 191-196).

eventuais consequências de tais compensações, especialmente no que se refere à possibilidade de formação de saldo negativo. Nesta hipótese, estar-se-ia nacionalizando e restituindo ao contribuinte nacional os impostos pagos no exterior?

O presente artigo não tem a presunção de esgotar o debate, mas busca trazer ponderações sobre a interpretação que se faz da legislação, seus limites e, ainda, eventuais consequências das posições adotadas.

Este texto também faz uma análise da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Tal análise se dá a partir do entendimento das características do modelo de TBU adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro na abordagem praticada pelo Fisco Federal e da sua compatibilidade (ou não) com o atual regime de consolidação existente.

2. A TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS E O HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO NO BRASIL

A tributação sobre a renda pode ser orientada por dois distintos princípios: o da territorialidade e o da universalidade³.

A implementação do Imposto sobre a Renda no Brasil, através da Lei nº 4.625/1922 e do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 1924, foi fundada no princípio da territorialidade, na medida em que tinha o alcance de tributação sobre as rendas auferidas em território brasileiro.

Logicamente, dado o momento histórico, a dificuldade fiscalizatória e, também, a dificuldade de realização de operações financeiras internacionais não traziam grandes problemas para esse modelo inicial de tributação.

³ Sobre os referidos princípios, trazemos as seguintes lições de Luís Eduardo Schoueri: “Princípio informador do Direito Tributário Internacional, a territorialidade relaciona-se com o aspecto espacial do fato gerador do tributo. Dada a afirmação de que ‘não existe Estado sem território’, a noção de territorialidade guarda uma conexão estrita com a própria evolução da teoria do Estado e suas relações internacionais”. Sobre o princípio da universalidade, Schoueri aponta que no “Direito Tributário Internacional, a adoção do princípio da universalidade é que possibilita o alcance da norma tributária a situações que ultrapassam o território do Estado tributante. Ao princípio da universalidade, opõe-se o princípio da territorialidade pura (fonte), em sua acepção econômica, que limitaria a tributação de seus residentes a situações internas. O binômio universalidade – territorialidade pura (fonte) aponta, assim, duas opções oferecidas ao legislador interno para tributar aqueles que com ele mantêm uma conexão pessoal (residência ou nacionalidade)” (Schoueri, 2005, p. 362, 354-355).

Por outro lado, o avanço da globalização e o aquecimento das operações internacionais, bem como o surgimento de países com tributações favorecidas, os denominados “paraísos fiscais”, trouxeram por consequência uma fuga de recursos nacionais.

Em razão disso, já em 1995, com a entrada em vigor da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro, houve uma substituição do antigo modelo territorial para a adoção do princípio da universalidade da apuração de lucros, em que se passou a adotar o critério da residência como elo de legitimidade para o exercício da competência tributária e, dessa forma, a tributar não apenas a renda cuja fonte estivesse localizada no país, mas também quando essa fonte estivesse localizada alhures, como no caso de resultados positivos decorrentes de investimentos em controladas e coligadas no exterior.

Na redação original, a Lei nº 9.249/1995 determinava que as sociedades brasileiras deveriam computar na apuração do lucro real os lucros de empresas estrangeiras controladas e coligadas pelo regime de competência. Em outros termos, no ano em que fossem reconhecidos nos balanços das sociedades estrangeiras, os lucros deveriam também ser reconhecidos para fins fiscais no Brasil.

Essa previsão de apuração pelo regime de competência, que dispensava a efetiva distribuição financeira dos lucros das sociedades estrangeiras para as sócias brasileiras, trouxe grave controvérsia doutrinária e jurisprudencial, até que a Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, determinou que a tributação no Brasil deveria ser ditada pelo regime de caixa, ou seja, somente quando os lucros das sociedades estrangeiras fossem disponibilizados financeiramente para as sócias brasileiras.

Porém, com tal alteração legislativa, os sujeitos passivos voltaram a poder diferir a tributação no Brasil simplesmente adiando indefinidamente a distribuição dos lucros das sociedades estrangeiras.

Considerando-se a polêmica doutrinária e jurisprudencial acerca da tributação em bases universais da Lei nº 9.249/1995 e a ineficácia da sistemática introduzida pela Lei nº 9.532/1997 para combater os planejamentos tributários internacionais abusivos e agressivos, foi feita uma alteração na redação do artigo 43 do Código Tributário Nacional por meio da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

O artigo, que regulamenta as normas gerais da hipótese de incidência do imposto sobre a renda, passou a contar com um parágrafo 2º com a seguinte redação: “Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo”.

Com esteio nessa previsão legal, o governo brasileiro editou a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que dispunha, no artigo 74, que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento”. Novamente, essa previsão legal de tributação antes da distribuição dos lucros das sociedades estrangeiras gerou severa controvérsia doutrinária e jurisprudencial.

Já em 2013 o Supremo Tribunal Federal, na ADI 2.588, julgou a constitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158-35/01⁴, entendendo pela: a) inaplicabilidade do artigo 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”; b) aplicabilidade do artigo 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); c) inconstitucionalidade do artigo 74, parágrafo único, da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

Buscando adequar a TBU aos limites estabelecidos a partir da referida ADI, a Lei nº 12.973/2014 e a IN nº 1.520/2014 trazem novas alterações na metodologia da tributação em bases universais no Brasil.

O referido dispositivo legal, além de extinguir o Regime Tributário de Transição (RTT), trouxe inovações sobre a TBU, dentre elas: (i) a obrigatoriedade de registro em subcontas contábeis individualizadas da equivalência patrimonial vinculada a conta de investimentos em controlada direta; (ii) o reconhecimento individualizado dos lucros ou prejuízos auferidos por empresa controlada no exterior na determinação do lucro real e base de cálculo da

⁴ Cf. Brasil (2014).

CSLL na controladora no Brasil; (iii) novas regras atinentes à consolidação dos resultados; (iv) regras relativas a deduções de preços de transferência, e (v) possibilidade de dedução de tributo pago no exterior até o limite do tributo devido no Brasil.

Vê-se, portanto, que as principais alterações trazidas pela Lei nº 12.973/2014, além de visar a maior controle e transparência, bem como à individualização dos resultados, buscavam evitar a dupla tributação econômica da renda, mas sempre pensando nos limites do tributo devido no país.

Entretanto, quando se fala em aproveitamento ou dedução do imposto pago no exterior, qual é o momento e quais são os limites de tal aproveitamento, especialmente no que se refere à possibilidade de compensação de estimativas mensais de IRPJ e CSLL com saldo de IR pago no exterior de períodos anteriores? Esse é o ponto central que abordaremos a seguir.

3. DA IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ COM SALDO DE IR PAGO NO EXTERIOR EM PERÍODO ANTERIOR

Como ponto de partida, é necessário ressaltar a redação do *caput* do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996:

Art. 74. *O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (grifos nossos)*

A inteligência do dispositivo legal citado aponta que somente os créditos passíveis de restituição ou ressarcimento podem ser utilizados na compensação de débitos relativos a tributos administrados pela RFB. Em outras palavras, para que seja possível compensar as estimativas de IRPJ no ano-calendário 2015 com créditos de IR pago no exterior em 2014, é preciso que estes créditos sejam passíveis de restituição ou ressarcimento.

Impende, destarte, examinar a legislação de regência do IR pago no exterior para verificar tal possibilidade.

Primeiro, cabe analisá-la em relação ao dever jurídico de se reconhecerem os lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior:

Lei nº 9.249/1995:

Art. 25. *Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.*

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio. (grifo nosso)

Lei nº 9.430/1996:

Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

II - arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real.

§1º Os resultados decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real.

§2º Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

I - com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do *caput* deste artigo;

II - fica dispensada da obrigação a que se refere o § 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

§3º Na hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto.

§4º Do imposto devido correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior não será admitida qualquer destinação ou dedução a título de incentivo fiscal.

Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

Art. 21. *Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.*

Art. 74. *Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.*
(grifos nossos)

Da legislação citada, depreende-se que as pessoas jurídicas deveriam reconhecer no Brasil os lucros auferidos pelas controladas e coligadas no exterior e adicioná-los ao lucro real e à base de cálculo da CSLL. O reconhecimento deve se dar no balanço de 31 de dezembro do ano em que a controlada no exterior reconhecer o lucro em seu balanço ou em que a coligada o disponibilizar financeiramente.

Em outras palavras, o reconhecimento do lucro auferido em razão das controladas/coligadas no exterior se dá na apuração do lucro real conforme balanço de 31 de dezembro do ano, admitindo-se que o seja na apuração do balanço de redução/suspensão de dezembro, caso seja coincidente com a apuração do ajuste. Não há que se falar em reconhecimento de lucro decorrente de investimento em controladas e coligadas no exterior nas estimativas mensais de janeiro a novembro.

Entretanto, houve uma preocupação do legislador pátrio de evitar que a tributação no Brasil simplesmente fosse cumulada com a tributação dos lucros auferidos pelas controladas/coligadas no exterior. A norma de equilíbrio, que tende a evitar a dupla tributação econômica da renda, encontra-se na Lei nº 9.249/1995:

Art. 26. *A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.*

§ 1º *Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.*

§ 2º *Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.*

§ 3º *O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais. (grifos nossos)*

De pronto, impende ressaltar que o sentido do vocábulo “compensar” empregado no *caput* do dispositivo acima não é o mesmo daquele utilizado no artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, pois apenas tributos pagos indevidamente ou a maior no Brasil nos termos do artigo 165 do Código Tributário Nacional são passíveis de restituição e, portanto, de compensação. O imposto pago no exterior não configura pagamento indevido ou a maior passível de restituição ou compensação no Brasil.

Nesta esteira, o sentido adequado para o vocábulo “compensar” utilizado no artigo 26 da Lei nº 9.249/1995 é o de descontar o IR pago no exterior do IRPJ devido no Brasil com o fito de se evitar a dupla tributação econômica da renda.

Ainda é necessário ressaltar que o IR pago no exterior a ser aproveitado pela controladora no Brasil é aquele incidente sobre os “referidos lucros”, ou seja, os lucros reconhecidos no lucro real e na base de cálculo da CSLL

no ano em que são disponibilizados. Merece destaque, ademais, que o aproveitamento está limitado ao IRPJ apurado com base no lucro real.

Da leitura sistemática dos dispositivos legais é possível compreender a mecânica da tributação dos lucros em bases universais positivada no direito tributário brasileiro. Pode-se detalhar essa mecânica nos seguintes itens:

- i. os lucros são tributados em bases universais;
- ii. a tributação no Brasil dos lucros auferidos por controladas/coligadas no exterior não pode ser inferior à tributação de lucros auferidos no Brasil (lucro real, 15% de IRPJ, 10% de adicional, 9% de CSLL);
- iii. o aproveitamento do IR pago no exterior serve para garantir duas situações básicas: (a) caso a tributação no exterior seja inferior à tributação no Brasil, prevalece a carga nacional e o sujeito passivo irá pagar no IRPJ e na CSLL a diferença entre a carga no exterior e a carga tributária brasileira (em igualdade com os demais contribuintes no Brasil); e (b) *se a tributação no exterior for superior à nacional, o aproveitamento do IR pago no exterior será apenas o suficiente para eliminar a tributação nacional, não sendo passível de devolução, no Brasil, o imposto pago no exterior (grifos nossos).*

A legislação de regência não permite, portanto, que qualquer crédito de IR pago no exterior forme saldo negativo de IRPJ e seja passível de restituição ou ressarcimento. Não é possível, conforme inteligência da legislação citada, a repetição no Brasil de imposto pago no exterior.

O legislador brasileiro se preocupou em evitar a dupla tributação econômica da renda, mas limitando-se ao tributo devido no país, jamais validando a devolução no Brasil de imposto pago no exterior.

A jurisprudência do CARF tem respaldado essa posição, conforme se pode ver nos seguintes julgados:

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. PREJUÍZO FISCAL. COMPENSAÇÃO INCABÍVEL.

Considerada a natureza do IRRF pago no exterior como antecipação do imposto devido no ajuste final, é facultada a sua compensação desde que haja lucro real positivo, pois é vedado gerar saldo negativo de IRPJ

com o Imposto Retido na Fonte pago no exterior. (Acórdão CARF nº 1401-003.611, de 18/07/2019)

IRPJ. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. SALDO NEGATIVO. COMPENSAÇÃO. PREJUÍZO FISCAL.

Não havendo imposto de renda devido no Brasil não há que se falar em aproveitamento de crédito de imposto de renda pago no exterior. O imposto de renda devido no exterior, quando escriturado em exercício cuja apuração resultou em prejuízo, não compõe saldo negativo de IRPJ, portanto, não pode ser compensado com tributos de outra espécie. (Acórdão CARF nº 1402-002.385, de 14/02/2017)

IRPJ. COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. EXERCÍCIO 2003. APURAÇÃO DE PREJUÍZO. AUSÊNCIA DE SALDO NEGATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO COM TRIBUTOS DE OUTRAS ESPÉCIES

Não havendo imposto de renda devido no Brasil não há que se falar em aproveitamento de crédito de imposto de renda pago no exterior. O imposto de renda devido no exterior, quando escriturado em exercício cuja apuração resultou em prejuízo, não compõe saldo negativo de IRPJ, portanto, não pode ser compensado com tributos de outra espécie. (Acórdão nº 1101-000.892, de 09/05/2013)

Está, portanto, bem estabelecido que são vedadas pela legislação de regência a formação de saldo negativo com o IR pago no exterior e a sua utilização para compensação com outros débitos relativos a tributos administrados pela RFB.

Entretanto, um ponto adicional de debate se refere à distinção entre o aproveitamento do IR pago no exterior no ano corrente e os créditos decorrentes de IR pago no exterior em períodos anteriores.

A hipótese de aproveitamento do IR pago no exterior em períodos posteriores àquele em que o lucro é decorrente do investimento em coligadas e controladas no exterior configura-se em duas situações, a saber, quando o lucro real é inferior à parcela de lucro do exterior reconhecida no período ou quando o contribuinte apura prejuízo fiscal.

Neste ponto, no que diz respeito a um possível aproveitamento de créditos de IR pago no exterior controlados na parte B do LALUR, impende ressaltar que as normas legais não preveem qualquer aproveitamento de

crédito de IR pago no exterior em períodos subseqüentes àquele em que os respectivos lucros foram reconhecidos. Tal possibilidade surge tão somente com a Instrução Normativa SRF nº 213/2002:

Compensação do imposto pago no exterior com o imposto de renda devido no Brasil

Art. 14. *O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.*

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.

§ 7º *O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.*

§ 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

§ 9º *O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.*

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;
II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. *Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.*

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.

§ 15. *O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.*

§ 16. Para efeito do disposto no § 15, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.

§ 18. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 17, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 19. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 17 e 18, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 20. *Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do art. 15, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.*

Compensação com a CSLL devida no Brasil

Art. 15. *O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição. (grifos nossos)*

O mesmo mecanismo foi mantido na IN RFB nº 1.520/2014.

O que se tem, portanto, é verdadeiro benefício fiscal⁵ veiculado não por meio de lei, mas de instrução normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

⁵ O argumento mais comum para defender o aproveitamento sem limites do IR pago no exterior controlado na parte B do LALUR em períodos posteriores àquele em que o lucro foi reconhecido seria a absorção do prejuízo fiscal em razão do lucro decorrente de investimentos de controladas e coligadas no exterior. Entretanto, a Corte Suprema já se manifestou sobre o assunto, asseverando que o aproveitamento de prejuízo fiscal em períodos posteriores, dentro do limite de 30%, tem *natureza de benefício fiscal* (STF, RE nº 344.994 e 545.308). Afinal, dentro do ano corrente, a norma de TBU já produziu o efeito de reduzir ou eliminar a dupla tributação econômica da renda.

Partindo do princípio de que a norma legal não prevê a possibilidade de se devolver no Brasil o imposto pago no exterior e de que a única forma de se aproveitar o IR pago no exterior é com o desconto na apuração do IRPJ e da CSLL devidos quando houver adição de lucros de controladas/coligadas no exterior às respectivas bases de cálculo, concluímos que a interpretação mais correta desse dispositivo normativo administrativo é a de que ele possibilita tão somente o aproveitamento previsto pela lei.

Ora, se é vedado pela legislação pátria utilizar o IR pago no exterior do ano corrente para formar saldo negativo de IRPJ ou CSLL e, com isso, compensar com outros débitos, por que haveria uma transmutação de crédito não compensável para crédito compensável com o registro desse crédito na parte B do LALUR?

O sentido da norma legal se mantém: não é passível de devolução no Brasil o imposto pago no exterior. Nesta esteira, a previsão de controle do IR pago no exterior em determinado período na parte B do LALUR não altera sua natureza, ou seja, trata-se ainda de IR pago no exterior, que o contribuinte poderá utilizar para desconto de IRPJ e CSLL em períodos posteriores, conforme as hipóteses e limites legais.

Conforme mencionado anteriormente, vale lembrar o que a norma legal prevê: (i) caso a tributação no exterior seja inferior à tributação no Brasil, prevalece a carga nacional e o sujeito passivo irá pagar no IRPJ e na CSLL a diferença entre a carga no exterior e a carga tributária brasileira (em igualdade com os demais contribuintes no Brasil); e (ii) se a tributação no exterior for superior à nacional, o aproveitamento do IR pago no exterior será apenas o suficiente para eliminar a tributação nacional, não sendo possível a devolução, no Brasil, do imposto pago no exterior.

Tendo em vista que se trata de norma administrativa, não se pode interpretar que esta altera a natureza do crédito, nacionalizando-o, ou cria uma nova possibilidade de aproveitamento do IR pago no exterior além daquela estritamente prevista em lei.

O que se pode depreender é que a lei permite uma única forma de utilização do IR pago no exterior, que é o seu aproveitamento para reduzir o IRPJ e a CSLL sobre o lucro real, na proporção dos lucros do exterior reconhecidos, com os limites e requisitos já apresentados. *Não há um outro uso legal para o IR pago no exterior.*

A hipótese de apuração de um saldo controlado na parte B do LALUR criada pela instrução normativa da Secretaria da Receita Federal traz a possibilidade de utilização deste saldo num momento futuro quando novamente houver a adição de lucros de coligadas e controladas no exterior às bases de cálculo de IRPJ e CSLL, *caso o IR pago no exterior no ano corrente seja insuficiente para a compensação a que faria jus, dentro dos limites legais já mencionados.*

Tal vedação visa evitar exatamente o que aconteceu no caso Ambev, julgado pelo Acórdão 1401-004.116, de relatoria do coautor do presente artigo, o ex-conselheiro Carlos André Soares Nogueira, em que a contribuinte não apenas usou o saldo de imposto pago no exterior no ano de 2014 para pagamento de imposto no curso do ano de 2015, como compensou estimativas que acabaram por formar saldo negativo no exercício em montantes que superaram 450 milhões de reais. Ora, se não há previsão para outra utilização do imposto pago no exterior, quanto mais para compensação de estimativas e formação de saldo negativo.

4. DA IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÕES DE ESTIMATIVAS DE IRPJ COM SALDO DE IR PAGO NO EXTERIOR E FORMAÇÃO DE SALDO NEGATIVO

Neste tópico, o objetivo é analisar a matéria em dois aspectos distintos e complementares, identificando: (i) os requisitos legais para a utilização de estimativas compensadas com créditos de períodos anteriores na composição de saldos negativos; e (ii) a possibilidade de compensação das estimativas com créditos de IR pago no exterior em períodos anteriores.

4.1 Compensação de estimativas para composição de saldo negativo de IRPJ: requisitos legais

Inicialmente, é preciso analisar em que condições as estimativas de IRPJ, quando compensadas com créditos de períodos anteriores, podem compor o saldo negativo de IRPJ.

Partimos, então, do disposto no artigo 2º da Lei nº 9.430/1996:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º *Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:*

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo. (grifos nossos)

É cristalino que, no que importa para o deslinde da questão posta para análise, somente o IRRF e o IRPJ efetivamente pagos têm previsão legal expressa para serem deduzidos do IRPJ devido no ajuste do Lucro Real para fins de formação do imposto a pagar ou do saldo negativo de IRPJ. Somente o imposto pago no Brasil amolda-se à hipótese de pagamento indevido ou a maior passível de restituição, consoante dicção do artigo 165 do Código Tributário Nacional.

No caso analisado no Acórdão 1401-004.116, as estimativas reivindicadas pela interessada não foram pagas na forma do artigo transcrito. As estimativas

de IRPJ teriam sido compensadas com parte do saldo de IR pago no exterior registrado no LALUR em 31 de dezembro de 2014.

Entretanto, a pretensa compensação na escrituração contábil e fiscal entre o IR pago no exterior e os débitos de estimativa de IRPJ não se mostra viável. De se ver.

A compensação de créditos passíveis de restituição está inteiramente regulada pelo artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 74. *O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

§ 1º *A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.*

§ 2º *A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. [...]*

§ 5º *O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.*

§ 6º *A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.*

§ 7º *Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados. [...] (grifos nossos)*

A Lei nº 10.637/2002 trouxe substancial alteração na regulação jurídica da repetição de indébito no âmbito da Secretaria da Receita Federal. De um lado, abriu a possibilidade de compensar créditos passíveis de restituição ou ressarcimento com (quaisquer) tributos administrados pela RFB. De outro, obrigou (§ 1º) a apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP).

A declaração do débito de estimativa na DCOMP tem como efeito jurídico a constituição do débito por força de seu caráter de confissão de dívida e de instrumento hábil para a cobrança do débito. Ademais, ocorre a extinção do crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Portanto, desde a entrada em vigor da Lei nº 10.637/2002, para que os débitos de estimativa sejam compensados e possam, para fins do disposto no artigo 2º da Lei nº 9.430/1996, compor o saldo negativo de IRPJ, é preciso que o débito esteja confessado e compensado em DCOMP. A exigência é inafastável.

A questão já se encontra pacificada no âmbito do CARF, como se observa na disposição da Súmula CARF nº 145, *verbis*: “A partir de 01/10/2002, a compensação de crédito de saldo negativo de IRPJ ou CSLL, ainda que com tributo de mesma espécie, deve ser promovida mediante apresentação de Declaração de Compensação – DCOMP”.

O sentido da norma é evidente: o que é passível de restituição é o IRPJ efetivamente pago ou retido. Para tanto, a Declaração de Compensação tem o condão de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória. Portanto, para que a estimativa pudesse ser compensada com IR pago no exterior, a contribuinte deveria ter declarado os débitos e feito a sua extinção por meio de Declaração de Compensação.

Todavia, a compensação de estimativas com créditos de IR pago no exterior controlados na parte B do LALUR não preenche os requisitos para sua realização através da DCOMP, portanto, tais valores não podem compor o saldo negativo de IRPJ.

Não é excessivo rememorar que a previsão legal de utilização do IR pago no exterior limita-se ao desconto na apuração de IRPJ e CSLL, quando houver o reconhecimento de lucro decorrente de investimento em coligadas e controladas no exterior, observando-se os limites anteriormente expostos, com o fito exclusivo de evitar a dupla tributação econômica da renda. A lei não autoriza a compensação de IR pago no exterior com débitos de estimativas de IRPJ e CSLL, sob pena de se devolver no Brasil o imposto pago no exterior.

De todo o exposto, vê-se que a compensação dos débitos de estimativas mensais de IRPJ e CSLL pretendida pela contribuinte requereria, nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, crédito restituível e utilização da DCOMP.

Assim, além de entendermos inexistir previsão legal para aproveitamento do IR pago no exterior para quitação ou compensação de tributos devidos ao longo do exercício, no caso de compensações com tais créditos controlados na parte B do LALUR, não podem integrar o saldo negativo de IRPJ estimativas que foram objeto de compensação apenas na escrituração comercial/fiscal e não foram declaradas por meio de DCOMP. Não houve a constituição dos respectivos débitos e sua extinção sob condição resolutória por meio de DCOMP.

5. DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF SOBRE O TEMA

Da delimitação do tema, especialmente no tocante à possibilidade ou não de utilização de saldo de IR pago no exterior para compensações de estimativas em anos subsequentes, a jurisprudência do CARF é escassa, mas é curioso notar a existência dos casos Ambev e JBS, os quais levaram a conclusões unânimes e diametralmente opostas.

O caso Ambev foi apreciado nos Acórdãos nº 1401-004.116, 1401-004.118, 1401-004.117 e 1401-004.119, que avaliavam o mesmo crédito de saldo negativo formado a partir da compensação de estimativas com saldo de IR pago no exterior em exercícios anteriores. Recebeu a seguinte ementa, na parte que interessa:

ESTIMATIVAS. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE DCOMP. IMPOSSIBILIDADE. A necessidade de utilização de Declaração de Compensação para compensar as estimativas mensais de IRPJ ou CSLL com créditos anteriores é inafastável. Não havendo a constituição do débito de estimativa e a respectiva declaração de compensação, não há possibilidade deste valor compor o saldo negativo.

UTILIZAÇÃO DE IR PAGO NO EXTERIOR EM PERÍODOS ANTERIORES PARA COMPENSAR COM ESTIMATIVAS MENSAIS. IMPOSSIBILIDADE.

O IR pago no exterior não é passível de restituição no Brasil. Ele apenas pode ser utilizado na apuração de IRPJ ou CSLL a pagar, quando houver a adição de lucros de coligadas/controladas no exterior, dentro do limite da participação e do lucro reconhecido, sem compor saldo negativo. Uma vez que o IR pago no exterior não é passível de restituição ou ressarcimento no Brasil, não pode ser utilizado para a compensação

com eventuais débitos de estimativas de IRPJ ou CSLL nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996.⁶

Na oportunidade no mérito, entendeu-se pela: (i) impossibilidade de compensação de estimativas de IRPJ e CSLL com o IR pago no exterior controlado na parte B do LALUR; (ii) vedação à “transmutação” de IR pago no exterior em saldo negativo de IRPJ e CSLL; (iii) utilização do IR pago no exterior controlado na parte B do LALUR somente para reduzir ou eliminar a dupla tributação econômica da renda.

Cabe mencionar, ainda, como argumento autônomo e subsidiário, que: caso prevalecesse a interpretação da contribuinte de que o crédito de IR pago no exterior poderia ser compensado com os débitos de estimativas de IRPJ e CSLL, ainda assim, a compensação precisaria ser feita por meio de PER/DCOMP.

Por sua vez, o Acórdão 1302-006.402⁷, proferido no caso JBS e que, dentre outras matérias, enfrentou a mesma questão relativa à compensação de IR pago no exterior com estimativas, em que pese tenha negado provimento à tese do contribuinte pela falta do devido controle, apresenta fundamentos nos quais é possível depreender que a referida turma entendeu pela possibilidade de compensação. Citam-se trechos do excelente voto proferido pelo conselheiro relator Paulo Henrique Silva:

Neste ponto, inclusive, esclareça-se que perde sentido qualquer ressalva a que a compensação somente ocorra no ajuste anual ou na estimativa do mês de dezembro apurada com base em balanço/balancete de suspensão/redução (conforme constante do “Manual de Orientação do Leiaute da ECF”). Tal restrição somente faz sentido para a compensação do imposto pago no exterior no próprio ano-calendário, quando a utilização, conforme legislação acima transcrita, será correspondente ao montante de resultados no exterior acrescido na apuração do lucro real do período, o que somente ocorre em 31

⁶ Julgado em 11 de fevereiro de 2020. Relatoria do conselheiro Carlos André Soares Nogueira, acompanhado à unanimidade pelos conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Nelso Kichel, Leticia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

⁷ Julgado em 14 de março de 2023. Relator Paulo Henrique Silva. Participaram do presente julgamento os conselheiros Sérgio Magalhães Lima, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Paulo Henrique Silva Figueiredo.

de dezembro do respectivo ano-calendário. Quanto à compensação dos valores não utilizados em anos anteriores, qualquer IRPJ/CSLL apurado com base no Lucro Real (lucro líquido ajustado) será passível da referida dedução.

[...]

A partir dos referidos valores, a princípio, não haveria óbice a que o saldo de R\$ 437.747.440,40 fosse utilizado para deduzir as estimativas de IRPJ/CSLL apuradas com base em balanços/balancetes de suspensão levantados em agosto e setembro. Situação diversa seria se a referida compensação se desse com os valores supostamente pagos no próprio ano (R\$ 1.698.733.782,91), quando somente poderia ocorrer ao final do ano-calendário. O relevante ao caso, então, é se determinar como foi composto o referido saldo de R\$ 437.747.440,40, para se poder verificar se correspondem a valores de resultados no exterior já submetidos à tributação e se foram observados os limites estabelecidos na legislação para a sua formação.

Verifica-se, portanto, que, em que pese o indeferimento do pleito tenha se dado por falta do efetivo controle na parte B do LALUR, o referido relator em sua fundamentação parece ter acatado tal possibilidade, conclusão diametralmente oposta à do presente artigo. Isso apenas mostra a complexidade e novidade do tema, mesmo após muitos anos da vigência da TBU.

Ressalte-se ainda que o Acórdão nº 1401-004.116, do caso Ambev, foi mantido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF através do Acórdão 9101-006.514⁸ em sessão ocorrida em 4 de abril de 2023. Entretanto, cumpre destacar que a CSRF não conheceu do recurso proposto em razão da ausência de paradigma, não tendo, portanto, ingressado no mérito da questão.

6. DAS CONCLUSÕES

Da análise sistemática dos dispositivos legais, concluímos que a mecânica da tributação dos lucros em bases universais positivada no direito tributário brasileiro é fincada nas seguintes premissas: (i) os lucros são tributados

⁸ Relator conselheiro Gustavo Fonseca. Participaram do presente julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (presidente).

em bases universais; (ii) a tributação no Brasil dos lucros auferidos por controladas/coligadas no exterior não pode ser inferior à tributação de lucros auferidos no Brasil; (iii) o aproveitamento do IR pago no exterior serve para garantir duas situações básicas: (a) caso a tributação no exterior seja inferior à tributação no Brasil, prevalece a carga nacional e o sujeito passivo irá pagar no IRPJ e na CSLL a diferença entre a carga no exterior e a carga tributária brasileira (em igualdade com os demais contribuintes no Brasil), e (b) se a tributação no exterior for superior à nacional, o aproveitamento do IR pago no exterior será apenas o suficiente para eliminar a tributação nacional, não sendo passível de devolução, no Brasil, o imposto pago no exterior.

Considerando-se, portanto, que o IR pago no exterior não é passível de restituição ou ressarcimento no Brasil, fora da hipótese legal de desconto do IRPJ e da CSLL devidos, quando houver adição de lucros decorrentes de investimentos em controladas/coligadas no exterior, dentro dos limites já mencionados, é de se concluir que os créditos de IR pago no exterior de períodos anteriores controlados no LALUR não são passíveis de compensação com estimativas de IRPJ e CSLL, tampouco para fins de formação de saldo negativo no ano-calendário.

O que fica evidente é que o artifício de “compensar” estimativas de IRPJ e CSLL com créditos de IR pago no exterior configura-se em verdadeira *fórmula alquímica* que transmutaria o imposto pago no exterior – o qual, em hipótese alguma, seria passível de restituição ou ressarcimento no Brasil – em saldo negativo, ou seja, em crédito passível de restituição ou ressarcimento.

Concluimos, portanto, que a legislação de regência não permite que qualquer crédito de IR pago no exterior forme saldo negativo de IRPJ e seja passível de restituição ou ressarcimento. Não é possível, conforme inteligência da legislação citada, a repetição no Brasil de imposto pago no exterior.

Por sua vez, a hipótese de apuração de um saldo controlado na parte B do LALUR criada pela IN/SRF nº 213/2002 e mantida pela IN RFB nº 1520/2014 traz tão somente a possibilidade de utilização deste saldo num momento futuro quando novamente houver a adição de lucros de coligadas e controladas no exterior às bases de cálculo de IRPJ e CSLL, *caso o IR pago no exterior no ano corrente seja insuficiente para a compensação a que faria jus, dentro dos limites legais já mencionados*. Entendemos, *s.m.j.*, ser esta a melhor interpretação possível em face dos dispositivos legais vigentes.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.588/DF, Pleno, Rel. Min. Ellen Grade (Relator para Acórdão Ministro Joaquim Barbosa), j. 10.04.2013. *DJe*, Brasília, 10 fev. 2014.

LUKIC, Melina de Souza Rocha; MUNIZ, Amanda Almeida. As regras brasileiras de tributação de controladas e coligadas no exterior: verdadeiras *controlled foreign company (CFC) rules*? *Revista de Direito Internacional*, Brasília, v. 14, nº 2, p. 465-489, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5102/rdi.v14i2.4588>. Acesso em: 27 mar. 2024.

MARTINS, Bruce Bastos. *Tributação de lucros no exterior*. São Paulo: Noesis, 2021.

NOGUEIRA, Carlos André Soares. *Planejamentos tributários: limites e restrições da liberdade nos planejamentos abusivos e agressivos*. Curitiba: Juruá, 2019.

OECD. What is BEPS? [202?]. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>. Acesso em: 14 mar. 2024.

ROSADO, Paula Dourado. *Convenções sobre dupla tributação no atual Direito Fiscal Internacional*. Coimbra: Almedina, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (org.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 1.



DISTINÇÕES ENTRE BENEFÍCIOS E DESONERAÇÕES DE ICMS E A REPERCUSSÃO NA TRIBUTAÇÃO DO LUCRO

GUSTAVO BUSATO

Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Graduado em Ciência da Computação pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Especialista em Direito Tributário, Financeiro e Econômico pela Faculdade de Direito da UFRGS.

JONES TURATTI

Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Graduado em Engenharia Química pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Resumo: Este trabalho tem o objetivo de demonstrar que a legislação federal sempre tratou da contabilização e da possibilidade de não tributação, pela pessoa jurídica, dos acréscimos de lucro ou de patrimônio decorrentes de benefícios fiscais recebidos de entes públicos. As decisões judiciais relacionadas à não incidência de IRPJ e de CSLL sobre os benefícios fiscais de ICMS em nenhum momento permitiram excluir da base de cálculo desses tributos valor superior ao da repercussão econômica percebida pelo beneficiário. Para os benefícios fiscais diferentes do crédito presumido de ICMS deve-se observar as disposições do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Tal dispositivo legal somente produz efeito para benefícios que provocaram acréscimo ao lucro da pessoa jurídica. As diferentes espécies relacionadas como benefícios fiscais no Convênio ICMS nº 190, de 2017, não possuem o mesmo impacto para o contribuinte de direito. É preciso verificar, em cada caso, qual o efeito que a desoneração teve para as partes envolvidas na operação.

Palavras-chave: Desonerações de ICMS; benefícios fiscais; ônus do ICMS; incidência de IRPJ e CSLL.

Abstract: *This paper aims to demonstrate that federal legislation has always dealt with accounting and the possibility of non-taxation, by legal entities, of increases in profit or assets resulting from tax benefits received from public entities. The judicial decisions related to the non-levy of IRPJ and CSLL on ICMS tax benefits at no time allowed the exclusion of an amount greater than the economic repercussion perceived by the beneficiary from the calculation basis of these taxes. For tax benefits other than presumed ICMS credit, the provisions of article 30 of Law nº 12,973, of 2014, must be observed. This legal provision only takes effect for benefits that resulted in an increase in the legal entity's profit. The different types listed as tax benefits in ICMS Agreement nº 190, of 2017, do not have all the same impact on the taxpayer by law. It is necessary to verify, in each case, what effect the exemption had on the parties involved in the operation.*

Keywords: *ICMS exemptions; tax benefits; ICMS fiscal burden; IRPJ and CSLL incidence.*

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. O tributo ICMS; 2.1 Introdução; 2.2 Fatos geradores e ônus tributário; 2.3 Contribuintes de direito do ICMS e os entes tributantes; 2.4 Contribuinte de direito como depositário do ICMS cobrado; 2.5 Diferenças entre desoneração de ICMS e benefício fiscal; 3. Consequências das diferentes espécies de desonerações de ICMS; 3.1 Introdução; 3.2 Desonerações de ICMS neutras; 3.3 Desonerações de ICMS com geração de benefício econômico; 3.4 Desonerações de ICMS que aumentam o ônus fiscal; 4. Benefício fiscal de crédito presumido de ICMS; 4.1 Características básicas; 4.2 Quantificação do benefício fiscal; 4.3 Métodos alternativos de apuração de ICMS; 5. Legislação relativa à não tributação das subvenções para investimento; 6. Subvenções para investimento – decisões judiciais relevantes; 6.1 Introdução; 6.2 Decisões relacionadas aos créditos presumidos de ICMS; 6.3 Decisões relacionadas aos demais benefícios fiscais de ICMS; 7. Conclusão; Referências.

1. INTRODUÇÃO

A política de desenvolvimento econômico largamente praticada pelos entes públicos brasileiros contempla a concessão de benefícios econômicos por meio de incentivos ou benefícios fiscais ao setor privado como forma de indução do investimento, assim como do direcionamento destes investimentos a determinadas regiões que carecem de geração de emprego e renda.

A disputa travada entre os entes estaduais por estes investimentos, também conhecida como “guerra-fiscal”, acabou dando origem a diversas normas concessivas de benefícios, em especial as referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que posteriormente foram declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (STF), o que levaria à necessária cobrança dos tributos anteriormente desonerados.

As pessoas jurídicas que percebem a repercussão econômica dos incentivos ou benefícios fiscais, concedidos sob qualquer forma, experimentam um acréscimo patrimonial, o qual é, em tese, fato gerador dos tributos incidentes sobre o lucro.

As normas constitucionais e o próprio Código Tributário Nacional (CTN) não excluem, de modo expresso, os acréscimos patrimoniais decorrentes de incentivos e benefícios fiscais da incidência dos tributos sobre a renda. Tais disposições estavam presentes apenas na legislação ordinária que trata da composição da base de cálculo dos impostos e contribuições incidentes sobre o lucro e sobre a receita, mas, ainda assim, de forma condicionada. Ou seja, a não tributação dependeria do cumprimento de requisitos legais vinculados ao incentivo fiscal federal.

As diferenças de interpretação, por parte do fisco e dos contribuintes, a respeito da legislação que trata da não tributação dos acréscimos patrimoniais decorrentes de benefícios fiscais, em especial os relativos ao ICMS, geravam litígios no âmbito administrativo, que, por vezes, eram estendidos ao Poder Judiciário.

Com o objetivo de resolver os impasses derivados da declaração de inconstitucionalidade de normas concessivas de benefícios fiscais de ICMS, assim como estabelecer questões relacionadas à não tributação dos benefícios fiscais

decorrentes desse imposto, o legislativo federal editou a Lei Complementar (LC) nº 160, de 2017. Referida legislação proporcionou a convalidação dos benefícios anteriormente concedidos ao arrepio da norma constitucional, assim como permitiu a sua continuidade, desde que cumpridos certos ritos e procedimentos, o que trouxe segurança jurídica às partes envolvidas.

Mas, se a LC nº 160, de 2017, pacificou as questões relacionadas à validade das legislações estaduais concessivas dos benefícios fiscais, o mesmo não pode ser dito quanto aos litígios relacionados à incidência dos tributos sobre o acréscimo de lucro decorrente dos benefícios fiscais recebidos, haja vista a inclusão de dispositivos em lei ordinária federal com potencial de distorcer completamente o tratamento original. A alteração legislativa aumentou muito a litigiosidade sobre o tema, tendo em vista as múltiplas interpretações que passaram a ser dadas aos dispositivos introduzidos. Passou-se a reivindicar o reconhecimento do direito de excluir da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) valores equivalentes às desonerações tributárias mesmo quando estas não produziram nenhuma repercussão econômica ao contribuinte do ICMS ou a qualquer das partes envolvidas no fato gerador do imposto.

Em paralelo a todo esse movimento, o Judiciário já vinha sendo demandado a pronunciar-se sobre a possibilidade de incidência de tributos sobre o lucro em relação aos acréscimos patrimoniais decorrentes de benefícios fiscais de ICMS. Respondendo a essas demandas, muitas decisões foram emitidas afastando a tributação pelo IRPJ e pela CSLL de benefícios de ICMS, independentemente de qualquer disposição de lei ordinária nesse sentido.

A partir desse emaranhado formado pelas normas legais com múltiplas interpretações e das decisões judiciais, em diversos sentidos e fundamentações, muitas teses jurídicas passaram a ser aplicadas pelos contribuintes, o que levou a expressivas reduções das bases tributáveis dos tributos sobre o lucro, ocasionando, em última instância, uma constante e crescente perda de arrecadação.

Com o objetivo de tentar reverter ou minimizar a redução no recolhimento de tributos, ao final de 2023, a legislação relacionada à tributação de subvenções para investimento foi completamente alterada, sendo revogado totalmente o normativo até então vigente. As reais consequências jurídicas desta alteração

ainda carecem de melhor avaliação. Mas como a nova norma é aplicável apenas a partir de 2024, para todo o período anterior, as divergências existentes terão que ser resolvidas exclusivamente a partir da base legal e jurisprudencial vigentes até então.

A grande divergência entre as decisões judiciais até aqui proferidas sobre o tema e, em especial, a diversidade da fundamentação que tem sido utilizada para embasar tais decisões, mesmo quando elas se dão no mesmo sentido, demonstram que se faz necessário um maior aprofundamento teórico relacionado ao ICMS, assim como um melhor entendimento das diversas espécies e consequências econômicas de benefícios fiscais desse imposto.

O presente trabalho tem como objetivo explicitar as peculiares características do ICMS, um tributo indireto incidente sobre o consumo e de apuração não cumulativa, e, a partir daí, demonstrar que desonerações tributárias desse imposto não necessariamente resultam em benefícios econômicos às partes envolvidas no fato gerador ou em perda de arrecadação ao ente tributante. Para a aplicação de norma federal ou de entendimento judicial que reconheça o direito de excluir benefícios fiscais de ICMS da incidência do IRPJ e da CSLL é imprescindível que se verifique se determinado contribuinte efetivamente auferiu renda ou lucro decorrente de benefício fiscal, ficando a exclusão limitada a este montante.

Por fim, pretende-se demonstrar que os contribuintes que não experimentam acréscimo patrimonial diretamente decorrente da desoneração de ICMS não auferem benefício fiscal desse tributo, para fins de aplicação da norma tributária federal, não havendo possibilidade jurídica de excluir do lucro líquido valor equivalente ao tributo desonerado. Não se pode pleitear que valores que não compuseram o lucro líquido sejam dele excluídos para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ou seja, há um ponto fundamental que é inafastável: não se pode excluir da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro aquilo que não foi acrescentado ao resultado em decorrência de benefício fiscal de ICMS.

2. O TRIBUTO ICMS

2.1 Introdução

O ICMS é um tributo indireto incidente sobre o consumo que, como tal, onera indiretamente a renda de quem consome. O seu encargo econômico-financeiro, a depender da espécie de fato gerador praticado, recai sobre pessoa diferente do sujeito passivo definido em lei. Isso significa dizer que o contribuinte de direito pode não assumir o ônus do tributo, o qual seria, nesse caso, assumido pelo que se chama de contribuinte de fato.

Embora haja uma certa controvérsia doutrinária na classificação entre tributos indiretos ou diretos, com alguns autores defendendo que qualquer tributo, conforme as circunstâncias, poderia ter seu ônus repassado a um terceiro, na fixação dos preços correspondentes, o fato é que o ICMS (tal como o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI), não só por ser um tributo sobre o consumo, mas também por suas características de seletividade, essencialidade e não cumulatividade, necessariamente se classifica como tributo indireto. No dizer de Hugo de Brito Machado Segundo:

[...] as alíquotas desses impostos geralmente são graduadas conforme a essencialidade dos produtos que oneram, o que é feito tendo em vista a capacidade contributiva de quem os consome, e não de quem os produz ou vende.

[...] Produtos da cesta básica, que figuram entre os principais itens consumidos por pessoas de baixa capacidade para contribuir, são geralmente submetidos a ônus tributário menor que produtos luxuosos ou suntuosos, em regras consumidos por pessoas mais ricas. E isso independentemente de os produtos da cesta básica serem fabricados por uma grande companhia, dotada de enorme capacidade para contribuir, e de o produto luxuoso ser fabricado por uma modesta sociedade comercial, o que revela que a capacidade para contribuir almejada com o tributo é a do consumidor, e não a do contribuinte legalmente definido como tal. (Segundo, 2012, p. 227)

Outra importante característica do ICMS é ele ser um imposto plurifásico ou de múltipla incidência, isto é, incide em todas as etapas de uma cadeia de produção, até sua aquisição pelo consumidor final.

Por determinação constitucional, o ICMS tem apuração não cumulativa, a qual é implementada deduzindo-se do imposto cobrado na venda da mercadoria ou serviço o valor do tributo incidente na aquisição da mercadoria ou insumo.

Nas operações entre contribuintes do imposto, quem cobra e recolhe o ICMS é o vendedor, enquanto o adquirente registra o crédito do tributo constante em nota fiscal, independentemente de seu efetivo recolhimento pelo vendedor. Dito de outra forma, o ICMS não se agrega ao custo de produção e não representa despesa para os contribuintes de direito desse tributo. O adquirente do insumo que sofreu a incidência do ICMS não sofre nenhum ônus decorrente dessa incidência, pois recupera o que pagou. Já o vendedor apenas recolhe o que cobrou do adquirente.

Tal sistemática, que difere da técnica de tributação sobre valor agregado, faz com que o ICMS cobrado ao longo da cadeia tenha natureza de antecipação, podendo ocorrer para o fisco a possibilidade de recuperar, em etapas posteriores, desonerações concedidas em etapas anteriores, assim como para o contribuinte a possibilidade de recuperar total ou parcialmente o tributo recolhido em etapas anteriores. É, portanto, pelo fato de o adquirente da mercadoria, em meio à cadeia de produção, registrar um crédito do imposto, o qual representa um direito perante o ente tributante, que os recolhimentos do ICMS ao longo da cadeia de produção somente se tornam definitivos quando o adquirente for o consumidor final, isto é, quando o adquirente da mercadoria ou serviço não puder recuperar o tributo integrante do preço cobrado na operação.

2.2 Fatos geradores e ônus tributário

A LC nº 87, de 1996, estabelece como fatos geradores do ICMS, dentre outros, as operações relativas à circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, assim como a entrada de mercadoria ou bem importado do exterior.

Contribuinte de direito é aquele que, por determinação legal, pratica o fato gerador e deve recolher o tributo aos cofres públicos. Contribuinte de fato é aquele que suporta o ônus ou sofre a repercussão econômica do imposto.

No caso das operações de circulação de mercadorias e de prestação de serviço de transporte, o contribuinte de direito é o vendedor ou prestador de serviço. Na hipótese de o adquirente da mercadoria ou serviço também ser contribuinte do ICMS, este também não suportará nenhum ônus tributário, pois todo o tributo incidente poderá ser recuperado ou deduzido quando o insumo ou mercadoria for vendido. Ou seja, muito embora tenha havido o recolhimento de tributo aos cofres públicos, nenhuma das partes foi onerada por este tributo. Somente ao final da cadeia de produção, quando o adquirente da mercadoria não for contribuinte do ICMS, temos que este efetivamente suporta o ônus do imposto, pois terá pago o preço do qual o tributo faz parte, configurando-se assim no contribuinte de fato do ICMS. Portanto, todos os participantes da cadeia de produção até a venda ao consumidor final não sofrem qualquer ônus tributário decorrente da incidência de ICMS.

Já para a entrada de mercadoria ou bem procedente do exterior, o contribuinte de direito é o importador da mercadoria. Se o ICMS pago na importação não for recuperável, o importador será ao mesmo tempo contribuinte de direito e contribuinte de fato, pois terá praticado o fato gerador definido em lei e terá suportado o ônus do tributo. Entretanto, na hipótese de a mercadoria importada ser revendida ou constituir insumo de atividade produtiva, ou se tratar de um bem relacionado ao processo de produção, de comercialização, ou de prestação de serviço tributado pelo ICMS, o imposto pago na importação será inteiramente recuperável, não constituindo custo ou despesa do importador, mas mera antecipação de recolhimento do tributo que incidirá na saída de produto ou mercadoria, de sorte que o importador será apenas contribuinte de direito do ICMS, não suportando nenhum ônus tributário. Nesse caso, um mesmo sujeito passivo será contribuinte de direito em duas operações relacionadas à mesma mercadoria (na importação e na revenda), e não será o contribuinte de fato em nenhuma delas, não suportando, em nenhum momento, o ônus do tributo.

De acordo com o art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87, de 1996, o ICMS integra o valor da operação, sendo este a sua base de cálculo. O cerne da questão para compreender o mecanismo da transferência do seu encargo econômico é que ele se opera baseado no princípio constitucional da não cumulatividade e por força da LC nº 87, de 1996. Em consonância com esse entendimento, Misabel Derzi esclarece tal temática de forma definitiva:

[...] tanto o ICMS, quanto o IPI não podem onerar o contribuinte *de iure*. Destacamos, ainda, que essa afirmação [...] não é econômica, mas, ao contrário, encontra pleno apoio jurídico na Constituição brasileira. É que a Constituição brasileira assegura, como de resto o fazem os países europeus e latino-americanos, que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou em suas aquisições (embora na posição de adquirente apenas tenha sofrido a transferência e nada tenha pessoalmente recolhido aos cofres públicos). Tal tributo não onera, assim, a força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa, porém a força econômica do consumidor, segundo ensina Herting. A rigor, quer do ponto de vista jurídico – pois há expressa licença constitucional para isso – quer do ponto de vista econômico, o imposto foi modelado para ser suportado pelo consumidor, jamais pelo contribuinte-comerciante. (Derzi, 1999, p. 370)

2.3 Contribuintes de direito do ICMS e os entes tributantes

O art. 121 do CTN previu que o sujeito passivo da obrigação de pagar tributo poderia ser contribuinte – aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador – ou responsável – aquele que, mesmo sem ser contribuinte, tem sua obrigação de recolher o tributo decorrente de disposição expressa em lei.

Sob o ponto de vista legal, a definição de “sujeito passivo” de cada tributo diz sempre respeito ao responsável tributário e ao contribuinte de direito, pois é deles e somente deles que o tributo pode ser exigido. São eles que pagam ou desembolsam o valor do imposto, tendo em vista a ocorrência do fato gerador. A legislação tributária não trata da figura do contribuinte de fato (salvo, de modo marginal, no artigo 166 do CTN), que não paga tributo, mas sofre sua repercussão econômica pagando o preço da operação no qual o tributo está inserido.

Para fins de incidência da exação, do reconhecimento de isenção ou de imunidade de tributos indiretos como o IPI e o ICMS, o que importa é a definição legal do contribuinte do imposto (contribuinte de direito), não sendo relevante quem sofre a repercussão econômica do tributo¹.

¹ Súmula 591 e Tese de Repercussão Geral nº 342, ambas do Supremo Tribunal Federal.

Especificamente com relação ao ICMS, a Lei Complementar nº 87, de 1996, também previu quais seriam os sujeitos passivos deste imposto, seja na condição de contribuinte de direito ou de responsável tributário. Sendo a relação fisco-contribuinte uma relação jurídica, decorrente do direito, toda a legislação tributária do ICMS trata apenas da relação do sujeito passivo – contribuinte de direito ou responsável tributário – com o ente tributante, de modo que para esse ente é absolutamente transparente a figura do contribuinte de fato.

Enquanto, para fins de lançamento e cobrança do ICMS, interessa apenas identificar quem se reveste da condição de sujeito passivo, seja como responsável tributário ou contribuinte de direito, para fins de oneração ou desoneração da operação que constitui o fato gerador, que leva em conta a capacidade contributiva de quem suporta o encargo da oneração ou é beneficiado com a desoneração, torna-se fundamental a identificação do contribuinte de fato. E é por esta razão que produtos essenciais, que têm peso relevante para os consumidores de baixa renda, são menos onerados.

Todo aquele que, mesmo tendo sido eleito como sujeito passivo da obrigação tributária, apenas cobra de terceiro o preço no qual o tributo a ser recolhido está inserido não suporta o ônus da exação. Do mesmo modo, o adquirente que, embora tenha pagado o preço pela aquisição da mercadoria ou serviço no qual o ICMS está inserido, credita-se e pode recuperá-lo na etapa seguinte também não suporta o ônus do imposto e não é beneficiado por eventual desoneração.

Por essa razão, do ponto de vista do ente tributante e da legislação do ICMS, toda desoneração é um benefício fiscal para o contribuinte de direito, pois este deixará de ser obrigado a recolher aos cofres públicos o imposto incidente sobre cada operação em que ocorra o fato gerador. A cláusula primeira, § 4º, do Convênio ICMS nº 190, de 2017, para os fins a que se destina, denomina de “benefícios fiscais” toda e qualquer desoneração do imposto, mesmo quando representa a mera dispensa total ou parcial da obrigação do contribuinte de direito de cobrar e recolher o referido imposto, não proporcionando qualquer redução de onerosidade tanto para o vendedor quanto para o adquirente, salvo quando este último não é contribuinte do tributo e, com a desoneração, deixa de suportar o seu ônus.

Em uma operação desonerada ocorrida entre contribuintes do ICMS, por exemplo, o vendedor (contribuinte de direito) deixa de ser obrigado a cobrar e recolher aos cofres públicos o ICMS que incidiria na operação, ao passo que o adquirente da mercadoria deixa de pagar a parte do preço correspondente ao tributo que seria recuperado e o ente público deixa de receber o tributo. Embora tenha deixado de existir, neste momento, a arrecadação tributária, tanto vendedor quanto adquirente não auferiram nenhum benefício econômico. Ou seja, a legislação do ICMS também chama de “benefícios fiscais” as desonerações que não resultam em benefício econômico às partes que praticam o fato gerador do tributo.

Nas desonerações subjetivas de ICMS, como ocorre na aquisição de veículos por portadores de necessidades especiais, concede-se ao comprador o direito de adquirir o bem sem que haja a inclusão do tributo no preço a ser pago ao vendedor. Ou seja, mesmo quando a norma explicitamente tenha a intenção de beneficiar o contribuinte de fato, a legislação do ICMS trata a desoneração como um benefício fiscal concedido ao contribuinte de direito, pois ele está dispensado da obrigação de cobrar e recolher o tributo. A diferenciação entre o destinatário jurídico e o destinatário econômico da oneração ou da desoneração do ICMS é fundamental para identificar quem pode reivindicar benefícios fiscais relacionados a outros tributos, como os incidentes sobre o lucro, decorrentes de benefícios econômicos originados por desonerações ou benefícios fiscais de ICMS. Quando o contribuinte de direito não suporta o ônus do tributo, não experimenta aumento patrimonial decorrente da desoneração, não lhe sendo aplicável qualquer norma de tributos federais que exclua da tributação o acréscimo de lucro.

2.4 Contribuinte de direito como depositário do ICMS cobrado

Não é recente a discussão travada no Judiciário sobre a inclusão do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço na receita do vendedor, uma vez que esta receita serviria de base de cálculo para outros tributos.

Os contribuintes de direito do ICMS e a doutrina sempre defenderam que o valor do referido imposto destacado na nota fiscal e cobrado do adquirente não comporia sua receita. O ICMS circula pela contabilidade do contribuinte, sendo um mero ingresso de caixa que não lhe pertence e não

se incorpora ao seu patrimônio, sendo os recursos financeiros destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal (Carrazza, 2011, p. 636).

No início de 2017, quando do julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 69 – Inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão definitiva a respeito dessa discussão, aceitando o argumento da doutrina especializada de que o ICMS não comporia a receita do contribuinte de direito e, por decorrência, não poderia ser incluído na base de cálculo das citadas contribuições.

Fundamentando tal decisão, os senhores ministros afirmaram que o ICMS é um mero ingresso de caixa para o contribuinte de direito deste imposto, que tem a obrigação de repassá-lo ao ente tributante, e por isso não comporia ou se agregaria ao seu patrimônio. Também foi mencionado que os recursos financeiros referentes ao citado tributo estadual apenas transitam pelo patrimônio do vendedor da mercadoria ou serviço, sem se incorporar a ele, por ter destinação predeterminada. O valor do ICMS cobrado na operação não estaria à disposição do vendedor, não sendo sua receita, mas sim receita do ente tributante.

Tal decisão deu ao vendedor de mercadorias ou serviços sujeitos ao ICMS a especial condição de, ao mesmo tempo, ser o sujeito passivo da obrigação tributária principal (contribuinte de direito) e ser mero depositário do tributo incluído no preço cobrado do adquirente da mercadoria (ou seja, não suportando o ônus da incidência tributária).

A referida decisão do Supremo Tribunal Federal não teve consequências apenas na esfera de incidência das contribuições para o PIS e a Cofins. Uma vez que o vendedor passou a ser um mero depositário de receita do Estado integrante do preço cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço, a falta de recolhimento de ICMS passou a ser enquadrada no crime previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137, de 1990, tipo penal este que já era aplicado à cobrança e não recolhimento do IPI.

O Superior Tribunal de Justiça, a partir da decisão da Terceira Seção no HC nº 399.109/SC (08/2018) e, também, do HC nº 556.551/SC (Sexta Turma – 05/2020), pacificou o entendimento de que o não recolhimento de ICMS é conduta típica do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137, de 1990. Segundo o

Tribunal, o termo “descontado”, constante no tipo penal, refere-se a tributos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo “cobrado” compreende os tributos indiretos, incidentes sobre o consumo, como o ICMS. Tanto para o ICMS próprio como para o ICMS por substituição, não há ônus para o contribuinte de direito, exceto quando ele também é contribuinte de fato (como pode ocorrer na importação).

O Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida no Recurso Extraordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC, em novembro de 2020, também entendeu que a falta de recolhimento de ICMS configura tipo penal previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137, de 1990, tendo apenas restringido o tipo penal à inadimplência sistemática e contumaz.

Outra importante consequência da decisão no Tema 69 diz respeito à atribuição de onerosidade do ICMS também para fins jurídicos. Além de o efeito econômico da oneração ou desoneração do imposto recair sobre o contribuinte de fato, com a referida decisão, juridicamente o vendedor passou a ser mero depositário do tributo integrante do preço cobrado, o que afasta qualquer possibilidade de, seja sob o ponto de vista econômico ou jurídico, ele ser onerado pela elevação do tributo ou beneficiado pela desoneração.

Assim, em uma operação de venda de mercadoria ou serviço, temos que o preço da transação é composto pela receita do vendedor mais o ICMS incidente, que é receita do ente tributante – estados e o Distrito Federal. Deste modo, a retirada parcial ou total do citado imposto em decorrência de uma desoneração parcial ou total não afeta a receita do vendedor, nem, portanto, sua lucratividade.

Não se pode perder de vista, contudo, que, como em todo tributo incidente sobre o consumo, a oneração e a desoneração geral e objetiva são transferidas para o preço, o que afeta o consumo do bem em questão, reduzindo ou aumentando o volume de vendas. A redução do preço ao consumidor decorrente de desoneração tributária beneficia indiretamente o vendedor, pois este experimentará ganho de escala, aumentando sua lucratividade, mas que não será decorrente de redução de custo tributário ou de apropriação de ICMS cobrado.

2.5 Diferenças entre desoneração de ICMS e benefício fiscal

A legislação do ICMS trata da relação do sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) com o ente tributante, de modo a impor àquele a obrigação de pagar o tributo quando da ocorrência do seu fato gerador. E todas as situações em que ocorre uma redução da exação são tratadas como “benefícios fiscais”, pois o sujeito passivo deixará de ser obrigado a pagar total ou parcialmente o imposto. Deste modo, para fins da legislação do ICMS, toda e qualquer desoneração, seja sob a forma de isenção, redução de alíquota, redução de base de cálculo ou diferimento da tributação para uma etapa posterior da cadeia de produção, é um “benefício fiscal”, mesmo quando essas desonerações não resultam em nenhuma redução de ônus tributário ou proveito econômico, embora haja redução do valor do tributo recolhido aos cofres públicos.

A legislação federal relativa ao IRPJ e à CSLL prevê a possibilidade de esses tributos não incidirem sobre “benefícios fiscais” concedidos por qualquer dos entes federativos, desde que atendidas certas condições. Assim, os acréscimos de lucros decorrentes do recebimento de “benefícios fiscais” concedidos pelos entes públicos, que são fatos geradores do IRPJ e da CSLL, deixariam de ser tributados pela União.

Logo, o conteúdo jurídico da expressão “benefício fiscal” de ICMS, para fins da legislação que trata desse imposto, não é igual ao conteúdo jurídico da mesma expressão contida na legislação tributária federal.

Uma vez que as desonerações de ICMS não resultam em nenhuma repercussão econômica ou redução de ônus ao contribuinte de direito desse imposto, em uma operação de venda de mercadoria ou serviço, por exemplo, não ocorre aumento de seu lucro, que é fato gerador do IRPJ e da CSLL. Não ocorrendo o fato previsto na hipótese de incidência da norma tributária, não nasce a obrigação de pagar tributo, não sendo aplicável a norma que afasta a incidência dos citados tributos.

Não há necessidade em desonerar o que não estava onerado, posto que inexistente. Não há norma que exclua da tributação aquilo que não é fato gerador do tributo. Se o “benefício fiscal” (para fins de legislação do ICMS) não resulta em benefício econômico (lucro ou aquisição de capacidade econômica ou jurídica de renda) para o contribuinte, já não haveria a incidência

de IRPJ e de CSLL, pois não teria ocorrido o seu fato gerador. Não havendo repercussão econômica decorrente da desoneração de ICMS, não estamos diante do “benefício fiscal” que a legislação federal desonera.

Para fins da legislação tributária federal, “benefício fiscal” de ICMS é auferir receita ou deixar de suportar o ônus decorrente da incidência desse imposto, de forma total ou parcial, às custas de renúncia fiscal por parte do Estado. Ou seja, benefício fiscal importa em a pessoa jurídica deixar de computar o referido tributo como custo ou despesa, ainda que de forma parcial, e em o Estado deixar de receber arrecadação. Também ocorre nos casos em que é permitido ao contribuinte de direito, após ter cobrado do adquirente da mercadoria o preço do qual o imposto faz parte, apropriar-se destes recursos de forma total ou parcial, ou postergar o seu recolhimento², utilizando temporariamente os valores em seu negócio. Nesse caso tem-se um benefício fiscal que não decorre de nenhuma desoneração, pois o ICMS é destacado na nota fiscal e incide normalmente na operação.

A repercussão econômica decorrente da desoneração somente é experimentada por quem suportava o ônus do tributo antes da desoneração. Se a operação não gerava ônus fiscal para nenhuma das partes envolvidas na operação, ônus este representado pelo cômputo do imposto como custo ou despesa, a desoneração também não gera benefício fiscal para nenhuma das partes.

Como um tributo indireto, o ICMS tributa a renda de quem consome. Tributa-se, indiretamente, o consumidor. E, com o entendimento consagrado pelo STF no julgamento do Tema 69, de que o ICMS integrante do preço cobrado pelo vendedor ao adquirente da mercadoria ou serviço não é receita do vendedor, mas sim do Estado, a incidência deste tributo em nada onera o vendedor. Entretanto, se o adquirente da mercadoria ou serviço também for contribuinte do ICMS, ele irá creditar-se do imposto contido no preço pago, que será deduzido do que for cobrado quando da venda de seu produto ou serviço, e nada será computado como custo ou despesa.

Logo, é possível concluir que, em operações entre contribuintes do ICMS, tanto o comprador quanto o vendedor não são onerados pela incidência do tributo. Se ambos não são onerados pela incidência normal, as espécies

² Vantagem de cunho financeiro tanto maior quanto for o diferimento no prazo de pagamento.

de desonerações de ICMS, como isenção, redução de alíquota, redução de base de cálculo e diferimento para a etapa seguinte da cadeia de produção, em nada beneficiam tanto o comprador quanto o vendedor. Ou seja, são desonerações que, em certas operações, não geram o “benefício fiscal” de que trata a legislação tributária federal.

Muitas desonerações em etapas iniciais da cadeia de produção apenas evitam que o recolhimento multifásico do ICMS resulte em acúmulo de crédito do imposto ao final do ciclo produtivo, quando a última operação não sofre a incidência do citado tributo, como ocorre com as pessoas jurídicas predominantemente exportadoras. Assim, evita-se que a antecipação de arrecadação do tributo resulte em acúmulo de crédito da pessoa jurídica perante o ente tributante, muitas vezes de difícil realização.

Ou seja, a identificação da existência de “benefício fiscal” de ICMS e do seu beneficiário, para fins de aplicação da legislação tributária federal, demanda a análise subjetiva das partes envolvidas na operação, da espécie de fato gerador praticado e da modalidade de desoneração eventualmente concedida.

3. CONSEQUÊNCIAS DAS DIFERENTES ESPÉCIES DE DESONERAÇÕES DE ICMS

3.1 Introdução

O Convênio ICMS nº 190, de 2017, foi editado com o objetivo de tratar das remissões de créditos tributários que seriam devidos em função de irregularidades de normas anteriores que instituíram desonerações e benefícios fiscais. Foi com este objetivo que a cláusula primeira, § 4º, da citada norma, relacionou todas as formas de redução da incidência tributária, assim como de redução ou de postergação de arrecadação de ICMS, e denominou todas elas de “benefícios fiscais”. Para os fins pretendidos pelo citado convênio, podem ser tratadas de forma idêntica todas as espécies de desonerações ou benefícios fiscais, concedidos em proveito de quem quer que seja.

Entretanto, para fins de aplicação de normas relativas a outros tributos, como do IRPJ, cuja base de cálculo é o lucro, necessário se faz analisar

individualmente cada um dos chamados “benefícios fiscais” citados no Convênio ICMS nº 190, de 2017, de modo a identificar aqueles que resultam em redução de ônus tributário, assim como o real beneficiário desta redução.

Como visto, o ICMS incide sobre o consumo e tem apuração não cumulativa, ou seja, o tributo contido no preço pago por determinado contribuinte quando da aquisição de mercadorias e insumos é deduzido do tributo incluído no preço cobrado pelo mesmo contribuinte do próximo adquirente da mercadoria ou serviço, e que não faz parte da receita do vendedor, o qual é mero depositário do tributo. Dada a complexidade econômica e jurídica que envolve o ICMS, não é possível esperar que as diferentes e diversas desonerações e benefícios fiscais constantes no Convênio ICMS nº 190, de 2017, produzam, todas, as mesmas consequências econômicas ou jurídicas, nem que estas consequências atinjam apenas o contribuinte de direito do imposto.

É possível demonstrar que há situações em que uma desoneração não resulta em nenhum benefício econômico para o particular e em nenhuma perda de arrecadação para o ente público, ou até mesmo, ao contrário, que pode resultar inclusive em aumento da arrecadação do estado ou Distrito Federal.

3.2 Desonerações de ICMS neutras

Desonerações de ICMS neutras são aquelas que não resultam em redução de ônus tributário para nenhuma das partes envolvidas na operação. Ou seja, a desoneração não reduz custo ou despesa com ICMS nem para o vendedor nem para o adquirente da mercadoria ou serviço, tampouco, por consequência, resulta em qualquer benefício.

As desonerações neutras ocorrem nas operações de circulação de mercadorias entre contribuintes do imposto, uma vez que, como nenhuma das partes envolvidas suporta o ônus do tributo quando a operação é normalmente tributada, ninguém será beneficiado com a desoneração. Também ocorrem na entrada de mercadorias procedentes do exterior, em relação às quais o importador recuperaria o ICMS pago na importação.

Nestas situações, o imposto que deixou de ser incluído no preço cobrado e recolhido pelo vendedor ou importador é igual ao imposto que deixou de ser creditado pelo adquirente da mercadoria ou serviço ou pelo próprio importador.

São desonerações em que a não tributação de determinada etapa da cadeia de produção representa mero diferimento de recolhimento de ICMS, que, porém, será recolhido em etapas subsequentes, caso estas sejam tributadas; ou então são desonerações que evitarão o acúmulo de crédito do imposto ao final da cadeia de produção, caso esta operação não seja tributada.

Como exemplos desta espécie de desoneração podem ser citadas as isenções de ICMS em operações de circulação de mercadorias entre contribuintes do imposto, mas desde que seja permitida a manutenção dos créditos deste tributo decorrentes das entradas, pois, sem esta manutenção de crédito, nem mesmo haverá a neutralidade, como se demonstra na seção 3.4.

3.3 Desonerações de ICMS com geração de benefício econômico

As desonerações de ICMS com geração de benefício econômico ocorrem em operações de circulação de mercadorias em que o adquirente é o consumidor final, ou alguém que não recuperaria o imposto contido no preço pago na aquisição. Também ocorre nas entradas de mercadorias procedentes do exterior, nas quais o importador não recuperaria o ICMS pago na importação. Ou seja, são operações em que a incidência normal do tributo geraria ônus para uma das partes envolvidas.

Nas operações de circulação de mercadorias em que são concedidas desonerações gerais e objetivas, e indistintamente a todos os contribuintes de direito, retira-se total ou parcialmente um dos componentes do preço, induzindo-se assim a uma redução do preço praticado, que segue livre. Tal redução é percebida pelo adquirente como um benefício econômico, posto que não é contribuinte do imposto, sendo para ele irrelevantes os componentes do preço.

São desonerações que induzem a redução do preço da operação, concretizando o princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade do produto, especialmente para alimentos da cesta básica, medicamentos e outros produtos considerados essenciais. Também são utilizadas em políticas de incentivo à atividade econômica, pois a redução do ICMS incidente provoca o aumento do consumo em função da redução

do preço e, por decorrência, o incremento da atividade produtiva. Estas desonerações de ICMS somente representam um benefício econômico para quem arcava com o ônus do tributo.

Juridicamente, o vendedor, que é o contribuinte de direito, é mero depositário do ICMS integrante do preço cobrado do adquirente, com a obrigação de recolher o valor aos cofres dos estados e do Distrito Federal, conforme decidido pelo STF no Tema 69. E isso equivale a dizer que o preço praticado pelo vendedor é composto por sua receita mais o ICMS cobrado, que configura receita do ente tributante. Deste modo, se eventualmente o preço da mercadoria não sofre a redução equivalente à retirada da incidência tributária, isso decorre do aumento da receita do vendedor, e não de qualquer apropriação de tributo pago pelo adquirente ou de redução de ônus tributário suportado, visto que o vendedor não suporta nenhum ônus decorrente da incidência do ICMS.

Logo, para fins de verificação da existência de benefício fiscal para o vendedor, não é relevante se a desoneração realmente produziu ou não a redução do preço da mercadoria. A prova de que houve redução ou manutenção do preço é uma prova impossível. Os preços variam livremente e em decorrência de diversos fatores, e muitas das desonerações foram concedidas há décadas e eram vigentes antes mesmo do surgimento de muitos dos contribuintes que efetuam operações com essas desonerações.

Como exemplo dessas desonerações gerais e objetivas podem ser citadas as reduções de base de cálculo de ICMS incidente sobre as mercadorias que compõem a cesta básica, concedidas com amparo no Convênio ICMS nº 128, de 1994. E quando se cogita a reoneração desses produtos, os próprios varejistas se pronunciam no sentido de que haverá aumento de preços ao consumidor, uma vez que os comerciantes são meros repassadores dos tributos que serão majorados, como foi o caso da manifestação da Associação Gaúcha de Supermercados (Agas, 2024).

Algumas das disposições da Reforma Tributária implementada pela Emenda Constitucional (EC) nº 132, de 2023, comprovam que a onerosidade dos tributos indiretos, como o ICMS, recai sobre o consumidor final, que é o único que suporta o ônus do imposto, sendo também o único beneficiado por eventual desoneração. Por exemplo, em não se aplicando a desoneração geral e objetiva do novo tributo criado na citada reforma para os produtos

essenciais, o que implicaria aumento nos seus preços, medidas alternativas como as previstas no art. 156-A, § 5º, inciso VIII, e § 13, possibilitam a devolução do tributo incidente aos consumidores pessoas físicas de baixa renda, reduzindo o ônus por eles suportado. Vejam que não se cogitou, por totalmente ilógico, a devolução do tributo aos produtores ou revendedores, de modo a lhes garantir maior lucratividade por vender ou produzir mercadorias essenciais.

Também cabe ser mencionado que as desonerações subjetivas de ICMS têm o benefício econômico voltado à pessoa do adquirente ou consumidor, e não do vendedor ou produtor. Exemplos dessas espécies de desoneração são a aquisição de veículos por pessoas portadoras de necessidades especiais (Convênio ICMS nº 38, de 2012) e a aquisição de bens por órgãos estaduais (Convênios ICMS nº 48, de 1993, 107, de 1995, e 26, de 2003).

3.4 Desonerações de ICMS que aumentam o ônus fiscal

Nas desonerações de ICMS, nas quais deixa de haver a apuração total ou parcial do débito do tributo na circulação da mercadoria ou na prestação de serviço, como regra geral também ocorre o estorno proporcional de créditos desse tributo apurado em função das entradas. E os créditos estornados incorporam-se ao custo do contribuinte de direito do ICMS.

Com a desoneração de uma determinada operação por isenção, por exemplo, o vendedor (A) não irá apurar débito de ICMS, assim como o adquirente (B) não irá se apropriar de nenhum crédito desse imposto, e todo o preço pago na operação de compra irá compor o custo do adquirente (B). O vendedor (A) irá estornar os créditos decorrentes das entradas, que serão incorporados ao seu custo, e não serão aproveitados na etapa seguinte da cadeia produtiva. Se a etapa seguinte da cadeia produtiva for tributada normalmente, quando o adquirente anterior (B) vender o produto ou serviço para o consumidor final (C), todo o ICMS incidente será recolhido, sem o desconto de qualquer crédito. Paradoxalmente, tem-se a situação em que uma desoneração de ICMS produz o aumento da arrecadação do ente tributante e o aumento do custo de produção ou redução da margem de lucro das partes envolvidas.

Ou seja, a operação desonerada não resulta em qualquer benefício fiscal, mas sim em uma perda econômica ou fiscal para as partes envolvidas, uma vez que os créditos estornados de ICMS não serão recuperados e resultarão em uma cumulação do tributo.

Tal situação pode ser facilmente constatada na isenção de ICMS concedida às prestações de serviço de transporte de cargas, entre contribuintes do imposto, iniciadas e concluídas dentro do mesmo estado. Em tal situação, o adquirente do serviço de transporte não poderá se creditar de nenhum valor de ICMS, ao passo que todo o ICMS integrante do preço pago pela transportadora na aquisição de insumos, como nos combustíveis, comporá o custo de prestação de serviços.

Manifestações de associações de transportadores podem ser encontradas na internet, nas quais se reivindica do poder público estadual a retirada da norma isentiva, por ser esta a causa de perdas econômicas. É o que relata a Federação das Empresas de Logística e de Transporte de Cargas no Rio Grande do Sul:

Trata-se de uma isenção que, ao contrário das demais, causa prejuízo para a maioria dos contribuintes, pois o ICMS incidente sobre o frete deve ser tributado integralmente na venda pelo embarcador e, de forma respectiva, os créditos a que as Transportadoras de Cargas teriam direito, especialmente sobre Diesel, Ativo Imobilizado e outros insumos, são glosados por expressa determinação legal, aumentando o custo efetivo desse serviço [...].

[...] a maioria das empresas transportadoras é afetada de forma negativa pela norma isentiva. O resultado da pesquisa foi entregue, ainda no corrente ano, ao subsecretário da Receita com o pedido expresso de término da isenção e facilitação na adesão ao sistema de apuração de créditos e débitos. (Fetransul, 2019)

O exemplo acima é mais uma comprovação de que desonerações fiscais não podem ser tomadas como sinônimo de benefícios fiscais para efeitos da legislação tributária federal.

4. BENEFÍCIO FISCAL DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

4.1 Características básicas

O crédito presumido de ICMS é um benefício fiscal que não decorre de nenhuma desoneração tributária. A operação que constitui o fato gerador é tributada normalmente; o respectivo tributo é destacado na nota fiscal, integrando o preço cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço, adquirente este que, em sendo também contribuinte do ICMS, irá creditar-se do imposto incidente na operação.

O crédito presumido de ICMS representa a permissão legal dada pelo ente tributante para que o vendedor ou contribuinte de direito aproprie-se de parte ou da totalidade do imposto que fez parte do preço cobrado do adquirente da mercadoria. Ou seja, o que era receita do ente público transforma-se em receita do contribuinte de direito, afetando positivamente o seu lucro e o seu patrimônio.

Tal benefício fiscal não tem a finalidade de reduzir o preço do bem ou serviço comercializados, os quais seguem sendo normalmente onerados, mas objetiva compensar outros custos ou despesas de natureza não tributária suportados pela pessoa jurídica destinatária do benefício fiscal, ou incentivar o seu investimento na aquisição de ativos de longo prazo. Nas hipóteses em que o benefício é concedido sem exigências de contrapartidas ou de estudos prévios que o justifiquem, serve, de fato, tão-só como meio de aumento de lucratividade do beneficiário. Apenas circunstancialmente pode levar à redução de preço, na hipótese de o destinatário do benefício utilizá-lo para ganhar mercado perante a concorrência.

A sistemática de apropriação do ICMS que integrou o preço cobrado do adquirente da mercadoria também está presente em benefícios fiscais que recebem outra denominação, como estorno de débito, crédito outorgado e desconto por pagamento antecipado do ICMS cujo recolhimento havia sido diferido.

Esta espécie de benefício fiscal, independentemente da denominação que receba, é o mecanismo mais utilizado pelos estados e pelo Distrito Federal para atrair investimentos privados para seus territórios, representando assim a principal munção empregada na “guerra fiscal” travada entre as unidades federativas.

4.2 Quantificação do benefício fiscal

O benefício fiscal de crédito presumido de ICMS pode ser concedido pelo ente tributante de diferentes maneiras, de sorte que é necessário identificar todos os aspectos envolvidos para a correta quantificação do benefício econômico experimentado pelo destinatário do benefício, que necessariamente será igual à perda de arrecadação do ente público.

A sistemática mais simples de concessão do citado benefício é o estabelecimento de um determinado percentual a ser aplicado sobre as saídas de mercadorias e prestação de serviços de transporte. A determinação do valor do tributo a ser recolhido permanecerá sendo dada pelos débitos apurados nas saídas deduzidos dos créditos decorrentes das entradas, mas com a dedução de um “crédito presumido” adicional, que, em verdade, representa o montante de tributo integrante do preço cobrado do adquirente – receita do Estado – que será apropriado pelo contribuinte de direito. Por esta sistemática, o montante de benefício fiscal será proporcional às vendas de mercadorias e serviços, mas os recolhimentos aos cofres públicos não serão proporcionais às saídas, pois dependerão do confronto entre débitos e créditos decorrentes das entradas. O benefício econômico auferido pelo contribuinte de direito corresponde ao montante de crédito presumido lançado na escrita fiscal.

Uma outra sistemática de apuração do benefício fiscal de crédito presumido de ICMS compreende uma forma alternativa e opcional de apuração dos valores a recolher desse tributo, que não decorre do confronto entre débitos por saídas e créditos por entradas. Por este método, é estabelecido que os recolhimentos mensais do imposto corresponderão a um percentual fixo das saídas de mercadorias e serviços. Na escrita fiscal será lançado um montante tal de “crédito presumido” que, com a dedução de seu valor do total de débitos apurado nas saídas, resulte exatamente no valor a recolher de ICMS calculado com base na proporção previamente determinada. Todos os créditos decorrentes das entradas são estornados, uma vez que foram substituídos pelo “crédito presumido”. Logo, o montante de benefício fiscal auferido pelo particular não corresponde ao valor lançado na escrita fiscal a título de crédito presumido, mas sim à diferença entre este valor e o total de créditos estornados, pois esta será a perda efetiva de arrecadação do ente tributante.

Outro aspecto que necessita ser considerado para determinar o efetivo montante de benefício fiscal de crédito presumido auferido pelo seu destinatário é a eventual existência de contribuições obrigatórias a fundos instituídos e administrados pelo próprio ente tributante do ICMS, a partir do Convênio ICMS nº 42, de 2016. O ente estadual exige, como condição para auferir o benefício fiscal, uma contribuição mensal a determinados fundos em percentuais variados, que podem chegar a 20% do benefício fiscal auferido. Como consequência, o efetivo benefício econômico e fiscal do particular, que também corresponde à perda de arrecadação do ente tributante, equivale ao crédito presumido de ICMS escriturado deduzido dos créditos por entradas eventualmente estornados em função da sistemática de apuração própria e ainda deduzido do valor das contribuições para os fundos.

Em 2023, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.635, o STF analisou a constitucionalidade de leis do estado do Rio de Janeiro que criaram contribuições a fundos estaduais como condição para o auferimento de benefícios fiscais. O Tribunal decidiu pela constitucionalidade das normas, mas deu às contribuições para os referidos fundos a mesma natureza de recolhimento de ICMS, devendo ser garantida a não cumulatividade e a não vinculação a programa específico.

Portanto, se a arrecadação para estes fundos equivale à arrecadação de ICMS, fica ainda mais evidente que para a apuração do montante de benefício fiscal auferido pelo destinatário do crédito presumido devem ser deduzidos os valores dos recolhimentos a estes fundos.

4.3 Métodos alternativos de apuração de ICMS

Os estados e o Distrito Federal utilizam-se de diversos mecanismos de política de administração tributária com o objetivo de simplificar a apuração e o recolhimento dos tributos, assim como de simplificar as obrigações acessórias relacionadas a essa apuração e facilitar o trabalho de fiscalização.

Um destes mecanismos é aplicado ao ICMS, consistindo em um método alternativo de apuração do valor a recolher do imposto, diferente do tradicional confronto entre débitos por saídas e créditos por entradas.

Exemplos de tal método alternativo de apuração do ICMS devido são os que foram instituídos com amparo no Convênio ICMS nº 106, de 1996, que

é aplicável ao setor de transporte, exceto aéreo. É um método de apuração de ICMS optativo, cabendo a escolha ao contribuinte, que necessariamente deve ser aplicado a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica localizados no território nacional. É concedido um “crédito presumido” de ICMS de 20% do imposto apurado na prestação dos serviços – 20% do débito apurado nas saídas – em substituição à totalidade dos créditos decorrentes das entradas. Tal sistemática resulta no efetivo recolhimento de 80% dos débitos apurados nas saídas.

Tais métodos alternativos de apuração do valor a recolher de ICMS não se confundem com benefícios fiscais, ainda que circunstancialmente possam resultar em um valor a recolher em montante menor do que aquele que seria obtido com o uso do tradicional sistema de débitos das saídas menos créditos das entradas. Existem características que diferenciam claramente esses métodos alternativos dos verdadeiros benefícios fiscais de ICMS que eventualmente também utilizem uma sistemática de apuração diferente da usual – débitos por saídas menos créditos por entradas.

Uma das características dos métodos alternativos é que eles não decorrem de legislação estadual que tem o objetivo de atrair investimentos, fomentar a atividade econômica ou aumentar a competitividade dos produtos locais. Em geral são aplicados por todos os estados da Federação, de modo idêntico. Outra característica própria dos métodos alternativos está no fato de que apenas parte dos contribuintes faz a opção, renunciando à apuração do ICMS pelo confronto entre débitos das saídas menos créditos das entradas. Ou seja, muitos contribuintes não se interessam pela simplificação da apuração, mantendo a sistemática tradicional, haja vista a apuração de créditos por entradas resultar em montante superior à opção pelo crédito presumido nos seus casos em concreto. Para um verdadeiro benefício fiscal que se utilizasse da forma alternativa de apuração, o montante de crédito presumido seria substancialmente superior aos créditos por entradas a serem renunciados, de modo que nenhum contribuinte deixaria de adotá-lo, pois não há quem opte por não receber benefício fiscal.

No passado, a Confederação Nacional dos Transportes (CNT) protocolou a ADI nº 1.502/DF, pela qual questionava a constitucionalidade dos Convênios ICMS nº 46 e 38, ambos de 1989, que foram os antecessores do Convênio ICMS nº 106, de 1996, e que instituíram um método alternativo de apuração de

ICMS para o setor de transportes baseado na redução de base de cálculo dos débitos em substituição aos créditos do tributo decorrentes das entradas. No julgamento da ação, o Pleno do STF, por unanimidade, entendeu que a sistemática criada objetivou tão-somente simplificar o trabalho contábil do contribuinte, assim como facilitar a tarefa de fiscalização, uma vez que se tratava de um benefício vinculado unicamente às obrigações acessórias do contribuinte, que não importou em redução de imposto. Complementou dizendo que eventual supressão da vedação do aproveitamento de créditos, por parte do STF, equivaleria a transformar um simples processo simplificado de cálculo do imposto em substancial redução de tributo.

A legislação do ICMS de alguns estados, como a do Rio Grande do Sul, nomina como “créditos presumidos operacionais” aqueles concedidos com a finalidade de simplificar o cumprimento das obrigações relativas à apuração do imposto e elenca quais espécies de crédito presumido enquadram-se nesta sistemática³.

Assim, tais métodos alternativos de apuração de ICMS não representam nenhum benefício fiscal, ainda que, eventualmente, e em algum período de apuração, o total de créditos presumidos concedidos supere os créditos por entrada renunciados.

5. LEGISLAÇÃO RELATIVA À NÃO TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

As subvenções governamentais necessariamente resultam em benefícios econômicos para seus destinatários, de modo a aumentar o seu lucro e o seu patrimônio.

As disposições originais da Lei nº 6.404, de 1976, em seu art. 182, § 1º, alínea “d”, estabeleceram que as doações e as subvenções para investimentos recebidas pelas pessoas jurídicas seriam contabilizadas diretamente em conta de patrimônio líquido. Esse dispositivo estabeleceu indiretamente que as subvenções governamentais que não fossem concedidas para a realização de investimentos seriam contabilizadas em conta de resultados. O que seria

³ Art. 32, § 1º, inciso III, do Decreto Estadual nº 37.699/1997 – Regulamento do ICMS/RS.

contabilizado em conta de patrimônio líquido seria o acréscimo patrimonial decorrente de subvenções para investimento recebidas.

O Decreto-lei nº 1.598, de 1977, no art. 38, § 2º, em especial após a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, de 1979, estabeleceu que os acréscimos patrimoniais decorrentes de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, e as doações recebidas do poder público, contabilizados conforme disposto no art. 182, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, não seriam tributados pelo IRPJ, desde que atendidas determinadas condições. Ou seja, a norma fiscal tratou de afastar da incidência do imposto o fato gerador “aumento de patrimônio decorrente de subvenção recebida do poder público”, independentemente do meio utilizado para a transferência de recursos financeiros ao particular, sendo citadas, de modo exemplificativo, as isenções e reduções de impostos. Não havendo aumento de patrimônio, não há incidência de nenhuma norma relativa ao IRPJ.

A Lei nº 11.638, de 2007, editada com o objetivo de adequar a contabilidade brasileira às normas internacionais de informação financeira, dentre outros pontos, revogou as alíneas “c” e “d” do § 1º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, fazendo com que os acréscimos patrimoniais decorrentes de doações e de subvenções para investimento recebidas passassem a integrar o resultado do exercício, refletindo-se assim em um aumento do lucro do período, não sendo mais contabilizados diretamente em conta de patrimônio líquido.

Em função das alterações trazidas pelas novas normas contábeis, as bases de cálculo de diversos tributos sofreriam impactos, sejam positivos ou negativos. Para manter a chamada “neutralidade tributária” até que uma lei tributária tratasse especificamente do ajuste de cada uma das alterações nas normas societárias e contábeis, a Lei nº 11.941, de 2009, instituiu um regime tributário de transição. A lei tratou da não tributação dos acréscimos de lucro decorrentes das subvenções para investimento e das doações recebidas do poder público em seu art. 18, com os mesmos critérios e condições anteriormente vigentes.

Posteriormente, a Lei nº 12.973, de 2014, foi a norma que tratou individualmente de todos os ajustes necessários para adequar a legislação fiscal às novas normas contábeis, extinguindo o regime tributário de transição. A referida lei tratou da não tributação do aumento de lucro decorrente das

subvenções para investimento e das doações recebidas do poder público em seu art. 30, basicamente reproduzindo as condições e limitações das legislações anteriores.

Todos os dispositivos da legislação federal citados trataram sempre da não tributação dos acréscimos patrimoniais ou acréscimos de lucro decorrentes de subvenções e doações recebidas de quaisquer dos entes públicos, em relação a quaisquer tributos, e mediante qualquer forma, contanto que atendidas determinadas condições ou requisitos. Em todas estas normas constaram, de modo exemplificativo, as isenções e reduções de tributo como formas de concessão das subvenções.

Muito embora pareça algo intrínseco, cabe ser enfatizado que somente os valores que se acrescem ao resultado do exercício em decorrência de uma subvenção recebida do poder público podem ser objeto de exclusão com base no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, tendo em vista que não se pode excluir o que não tenha sido acrescido ao lucro. Logo, a desoneração mediante isenção pode ser a forma adequada de concessão de um benefício fiscal em relação a determinados tributos, a determinados contribuintes e a fatos geradores específicos. Mas para o ICMS, desonerações como a isenção não resultam em nenhuma repercussão econômica para o contribuinte de direito, como o vendedor de mercadoria ou o prestador de serviço de transporte, sendo experimentada apenas pelo contribuinte de fato.

Tal dispositivo não trata das meras desonerações tributárias que não produzem nenhum benefício econômico a determinado contribuinte, ainda que normas relativas a este tributo chamem esta desoneração de “benefício fiscal”. Não interessa à legislação do IRPJ e da CSLL eventos jurídicos ou econômicos que não alteram o lucro da pessoa jurídica.

A LC nº 160, de 2017, por seu art. 9º, inseriu no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2017, os parágrafos 4º e 5º. Esses dispositivos trataram de afastar a exigência do cumprimento de determinados requisitos quando a subvenção fosse concedida com a utilização do ICMS, seja sob a forma de incentivos, seja sob a forma de benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

Mas os citados parágrafos não mencionam as formas de desoneração de ICMS, as quais podem gerar ou não um benefício econômico ao contribuinte de direito, nem afirmam que, para todas as espécies de desoneração de ICMS, considera-se existente um “benefício fiscal” passível de exclusão da base de

cálculo do IRPJ e da CSLL, mesmo quando inexistente qualquer repercussão econômica. Esses parágrafos estão relacionados ao *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, a qual, assim como na legislação que a antecedeu, desde a década de 1970, trata apenas dos acréscimos de lucros ou acréscimos de patrimônio decorrentes de subvenções recebidas.

O significado de “benefício fiscal” a que se refere o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, não pode ser equiparado à mesma expressão contida na Cláusula Primeira, § 4º, do Convênio ICMS nº 190, de 2017, seja porque este último foi publicado em data posterior à data de promulgação dos dispositivos legais antes vetados pelo presidente da República, seja porque a expressão “benefícios fiscais”, constante no referido Convênio ICMS, teve o fim específico de relacionar todas as espécies de desonerações e benefícios fiscais para fins de convalidação, conforme determinado pela LC nº 160, de 2017.

Ou seja, especificamente em relação ao ICMS, tanto o *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, quanto o § 4º do mesmo artigo tratam da não tributação dos acréscimos de lucro decorrentes de benefícios fiscais recebidos pela pessoa jurídica por meio desse tributo, seja auferindo receita ou não incorrendo em custo ou despesa relacionada ao citado imposto. As alterações introduzidas pela LC nº 160, de 2017, não determinaram que, para todo e qualquer “benefício fiscal” de ICMS, assim denominado pela legislação desse imposto, seria possível haver uma exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em montante equivalente ao tributo estadual que deixou de incidir na operação, mesmo quando a desoneração do ICMS não tiver produzido repercussão econômica (aumento de lucro) ao contribuinte.

A possibilidade de exclusão nas apurações do lucro real e da base de cálculo da CSLL prevista na citada norma não se aplica aos casos em que a desoneração de ICMS não tenha resultado em benefício fiscal, como ocorre, por exemplo, nas operações de circulação de mercadorias com isenção do imposto, em relação ao vendedor ou contribuinte de direito.

6. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO – DECISÕES JUDICIAIS RELEVANTES

6.1 Introdução

A partir de 2017, importantes decisões foram tomadas pelos tribunais superiores relacionadas à não tributação, pelo IRPJ e pela CSLL, de benefícios fiscais de ICMS, sejam decorrentes de crédito presumido ou de outras modalidades de benefícios diferentes de crédito presumido, algumas delas em repercussão geral ou sob o rito dos recursos repetitivos.

Desse modo, o debate em torno do tema deve levar em conta o que já foi estabelecido pela jurisprudência até aqui dominante.

6.2 Decisões relacionadas aos créditos presumidos de ICMS

Em sessão realizada em 18 de agosto de 2017, ao apreciar o Tema 957 – Inclusão de crédito presumido de ICMS, decorrente de incentivo fiscal estadual, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o STF fixou a seguinte tese: a controvérsia relativa à inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL não possui repercussão geral, tendo em vista sua natureza infraconstitucional.

Com essa decisão, o STF tem afastado, até o presente momento, a apreciação de recurso extraordinário que trate da incidência de IRPJ e CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS.

Em sessão realizada em 8 de novembro de 2017, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), julgando os Embargos de Divergência em Recurso Especial (EREsp) nº 1.517.492/PR, decidiu pela não incidência do IRPJ e da CSLL sobre os incentivos e os benefícios fiscais de ICMS concedidos sob a forma de créditos presumidos. Dentre os fundamentos de tal decisão, foi mencionada a necessidade de respeito ao pacto federativo e a impossibilidade de a União interferir na política fiscal adotada por estado-membro. Não foram apreciadas ou citadas as disposições relativas a subvenções contidas na legislação tributária federal.

Em sessão realizada em 25 de junho de 2019, a Segunda Turma do STJ, por unanimidade, negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional no

Recurso Especial (Resp) nº 1.605.245/RS, também relativo à incidência de IRPJ e CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS. Como fundamento da decisão foi citado o precedente do EREsp nº 1.517.492/PR, mencionando-se também que seriam irrelevantes as alterações produzidas pelos artigos 9º e 10 da LC nº 160, de 2017, no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, irrelevância esta que já havia sido apreciada pela Primeira Seção do STJ em diversas oportunidades.

Embora essas decisões do STJ não tenham sido tomadas sob o rito dos recursos repetitivos, elas têm sido replicadas pelas instâncias inferiores. Contudo, em outubro de 2023, quando do julgamento do AREsp nº 2.388.499/RS, a Segunda Turma do STJ entendeu que a não tributação do crédito presumido de ICMS dependia da verificação dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o que destoou da jurisprudência dominante até então, tendo o referido processo retornado ao tribunal *a quo* para que este proferisse nova decisão, avaliando o cumprimento dos requisitos legais.

As decisões até aqui majoritárias do STJ e dos Tribunais Regionais Federais são no sentido de os benefícios fiscais de crédito presumido de ICMS não se submetem à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, pelo menos até o final de 2023⁴. Tal situação não significa, entretanto, a ausência de litígios e de controvérsias a respeito da determinação da efetiva existência de benefício fiscal de crédito presumido, assim como da determinação de seu montante.

O que vem sendo decidido nos tribunais é que “o benefício fiscal” de crédito presumido de ICMS, assim entendido o acréscimo de lucro ou acréscimo patrimonial decorrente da apropriação, pelo particular, de receita tributária do ente tributante, pode ser excluído da tributação pelo IRPJ e pela CSLL. Em momento algum foi decidido pelo Poder Judiciário que “o montante lançado na escrita fiscal a título de crédito presumido” poderia ser excluído.

Deste modo, para todos os casos em que o lançamento de crédito presumido de ICMS na escrita fiscal decorrer de opção por um método alternativo de apuração e recolhimento do imposto, em substituição aos créditos do tributo decorrentes das entradas, cujo objetivo seja a mera simplificação das obrigações acessórias e dos procedimentos de fiscalização, nenhuma exclusão pode ser efetuada, dada a ausência de benefício fiscal,

⁴ A partir de janeiro de 2024, passam a vigorar as regras estabelecidas pela Lei nº 14.789, de 2023, que alterou completamente as regras relacionadas à não tributação das subvenções para investimento.

ainda que, circunstancialmente, o montante dos créditos presumidos supere o montante dos créditos por entrada estornados.

Por sua vez, no caso de legislação estadual ou distrital que efetivamente conceda um benefício fiscal por meio de crédito presumido de ICMS, mas que demande a renúncia integral dos créditos decorrentes das entradas, ou exija contribuições a fundos administrados pelos entes tributantes, os quais possuem a natureza jurídica de recolhimentos de ICMS, o benefício fiscal efetivo e que corresponde ao valor passível de exclusão é o total de crédito presumido lançado na escrita fiscal, deduzido dos estornos de créditos por entradas e de contribuições aos fundos estaduais.

Embora as decisões judiciais até aqui majoritárias sejam pela não incidência de IRPJ e de CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS, não se pode excluir do lucro líquido, para efeitos de apuração da base de cálculo dos citados tributos, mais do que foi acrescido a título de benefício fiscal.

6.3 Decisões relacionadas aos demais benefícios fiscais de ICMS

As discussões e disputas relacionadas à possibilidade de excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores correspondentes às demais espécies de benefícios fiscais de ICMS diferentes de crédito presumido foram levadas ao Judiciário. Dado o grande volume de processos e da diversidade das decisões que vinham sendo tomadas, em sessão finalizada em 7 de março de 2023, a Primeira Seção do STJ afetou os processos a que se referem os REsp nº 1.945.110/RS e REsp nº 1.987.158/SC ao rito dos efeitos repetitivos, delimitando a seguinte tese controvertida:

Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

Em sessão realizada em 26 de abril de 2023, com acórdão publicado em 12 de junho de 2023, a Primeira Seção do STJ julgou os referidos processos e fixou a seguinte tese:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar nº 160/2017 e art. 30, da Lei nº 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Aos referidos acórdãos e tese foram opostos embargos de declaração, os quais ainda pendem de julgamento, mas que não possuem efeito suspensivo da decisão proferida, nos termos do art. 1.026 do Código de Processo Civil. Desse modo, a decisão passou a ter eficácia imediata, desde a publicação dos acórdãos.

A partir da leitura dos votos do ministro relator e dos demais ministros votantes, assim como da tese acima reproduzida, tem-se que as controvérsias jurídicas em torno dos requisitos e condições para a exclusão restaram resolvidas.

Assim, para os demais benefícios fiscais de ICMS diferentes de crédito presumido, o fundamento legal para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL decorre das disposições da LC nº 160, de 2017, artigos 9º e 10, e da Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, não sendo aplicável o que havia sido

decidido no EREsp 1.517.492/PR, que era a possibilidade de exclusão do benefício fiscal de crédito presumido em respeito ao pacto federativo, independentemente de qualquer condição ou requisito legal. Também ficou decidido que podem ser excluídos os demais benefícios fiscais de ICMS, mesmo que não tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Os recursos financeiros decorrentes dos benefícios fiscais recebidos deveriam permanecer na pessoa jurídica, cabendo sua tributação em caso de qualquer outra destinação, nos termos do art. 30, § 2º, da Lei nº 12.973, de 2014.

Ou seja, o STJ entendeu que o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, introduzido pelo art. 9º da LC nº 160, de 2017, equiparou a uma subvenção para investimento qualquer benefício fiscal de ICMS auferido, mesmo que não tenha sido concedido para implantação ou expansão de empreendimento econômico, autorizando sua exclusão para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que os recursos financeiros decorrentes destes benefícios fiscais não fossem distribuídos aos sócios.

Entretanto, mesmo que pacificadas as questões relativas aos requisitos e condições legais que devem ser cumpridos para que se autorize a exclusão dos demais benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a existência ou não de benefício fiscal em decorrência de desonerações de ICMS não era matéria a ser decidida pela corte, não sendo objeto do referido julgamento.

Merece ser salientado que tanto a decisão judicial quanto o art. 30, § 4º, da Lei nº 12.973, de 2014, autorizam a exclusão dos “benefícios fiscais relativos ao ICMS” auferidos pela pessoa jurídica e que, portanto, aumentaram seu lucro e o seu patrimônio, seja pelo incremento de receitas ou por redução de despesas. Não foi autorizado que os “valores equivalentes às desonerações tributárias ocorridas em cada uma das etapas da cadeia produtiva”, que em nada afetaram o lucro ou o patrimônio das partes envolvidas, possam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Saliente-se que o dispositivo legal trata de valores que “não serão computados na determinação do lucro real”, sendo que desonerações de ICMS que não aumentaram o lucro líquido da pessoa jurídica naturalmente já não estarão computadas no lucro real, de maneira que nenhuma exclusão deve ser realizada pela pessoa jurídica.

Em uma cadeia produtiva, as operações oneradas realizadas entre contribuintes do ICMS não resultam em receita, custo ou despesa tributária para nenhuma das partes da operação, pois o imposto cobrado pelo vendedor é receita do ente tributante, e o recolhimento do imposto aos cofres públicos não afeta o resultado ou o lucro do vendedor. Já para o adquirente, o imposto contido no preço pago quando da aquisição da mercadoria é inteiramente recuperável, não compondo seu custo ou despesa. Logo, para operações entre contribuintes do ICMS, desonerações como isenções, reduções de alíquota e reduções de base de cálculo do imposto não resultam em nenhum benefício fiscal para nenhuma das partes, não havendo nenhuma parcela de lucro decorrente de benefício fiscal que possa ser excluída na apuração do IRPJ ou da CSLL.

Por sua vez, nas operações em que o adquirente da mercadoria é o consumidor final, em uma operação onerada, o imposto cobrado pelo vendedor é receita do ente tributante, e o recolhimento do imposto aos cofres públicos não afeta o resultado ou o lucro do vendedor. Já o adquirente da mercadoria, que não pode recuperar o ICMS pago, suporta o ônus do imposto. Sendo a operação desonerada por isenção, redução de alíquota ou redução de base de cálculo, é o adquirente da mercadoria que é beneficiado, pois deixa de sofrer a repercussão econômica do imposto, ao passo que o vendedor não auferir qualquer benefício fiscal, pois simplesmente deixa de cobrar e repassar o ICMS ao ente tributante, não havendo qualquer acréscimo de seu lucro passível de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Admitir que os “valores equivalentes às desonerações tributárias ocorridas em cada uma das etapas da cadeia produtiva” podem ser excluídos, pelo vendedor ou contribuinte de direito, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL implica admitir, no limite, em uma cadeia produtiva inteiramente desonerada que seja longa, que cada uma das partes que a compõe poderá excluir o valor equivalente ao ICMS desonerado, mesmo sem auferir nenhum benefício. Como consequência dessa hipótese, o montante total excluído da tributação pelo conjunto de contribuintes será muito superior ao valor da mercadoria vendida ao consumidor final, embora somente este tenha sido beneficiado com a desoneração, e ninguém mais. Ou seja, haveria a multiplicidade e a cumulação de exclusão da base de cálculo dos tributos sobre o lucro mesmo sem ter havido qualquer acréscimo de lucro.

A tese a ser decidida pelo STJ sob o rito dos recursos repetitivos envolvia apenas a aplicação aos demais benefícios de ICMS do que já havia sido decidido para os benefícios fiscais de crédito presumido, que era a possibilidade de exclusão independentemente de qualquer requisito, condição ou norma legal. E o Tribunal decidiu que não caberia essa extensão. Logo, o que ficou definido para os demais benefícios de ICMS é que a possibilidade de exclusão deve seguir os termos e condições do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, afastada a exigência de aplicação dos recursos em investimentos. Como tal dispositivo trata de exclusão de benefícios fiscais, que somente ocorrem quando há aumento de lucro ou de patrimônio, não cabe a exclusão de nenhum valor em caso de desonerações de ICMS que não resultem em benefícios fiscais.

O julgamento do STJ no Tema 1.182 não abrangeu nenhuma outra questão ou aspecto legal ou fático, não adentrando a discussão sobre a existência ou não de benefício fiscal nas desonerações de ICMS de qualquer espécie, em relação a qualquer sujeito passivo. Em razão desse motivo, foi decidido que os processos afetados devem retornar às cortes de origem para que estas verifiquem o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para autorizar a exclusão de benefício fiscal, sendo um deles, por óbvio, a própria existência de benefício fiscal. São os Tribunais Regionais Federais que decidirão, em cada caso concreto, sobre a existência de benefício fiscal e sobre o cumprimento dos requisitos legais, não afastada a possibilidade de a própria Receita Federal, em procedimento fiscalizatório, verificar se há acréscimos patrimoniais decorrentes dos benefícios fiscais e se tais valores foram utilizados para a garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

7. CONCLUSÃO

As decisões do Superior Tribunal de Justiça até aqui proferidas e descritas acima a respeito da não tributação pelo IRPJ e pela CSLL dos benefícios fiscais de ICMS não deixam qualquer margem para dúvidas ou questionamentos a respeito das normas jurídicas que devam ser aplicadas, assim como sobre quais os requisitos ou condições a serem observados.

Pela jurisprudência atual, a não tributação do benefício fiscal de crédito presumido de ICMS independe de qualquer dispositivo legal e, portanto, de qualquer condição ou requisito estabelecido em lei.

Já com relação aos demais benefícios fiscais de ICMS com denominação diferente de “crédito presumido”, decorrentes ou não de desonerações tributárias, a exclusão é autorizada somente nos termos e condições estabelecidos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, não podendo ser exigido que o benefício fiscal tenha sido concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Entretanto, para os dois grupos de benefícios fiscais de ICMS em relação aos quais o Poder Judiciário apresentou consequências e fundamentos jurídicos diferentes para embasar a exclusão da tributação pelo IRPJ e pela CSLL, deve ser comprovada a efetiva existência de um incremento de lucro ou de patrimônio, assim como o seu montante deve ser passível de determinação de forma inequívoca, sob pena de ocorrerem exclusões da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro de valores imaginários, decorrentes de mera alegação. E são estas as questões que devem dominar os litígios sobre a matéria, de agora em diante, demandando o posicionamento dos julgadores tanto na esfera administrativa quanto judicial.

No que diz respeito ao crédito presumido de ICMS, que é inquestionavelmente um benefício fiscal não decorrente de nenhuma desoneração, o que restou definido é que o “benefício fiscal de crédito presumido” pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Não foi estabelecido que o montante de “crédito presumido de ICMS registrado na escrita fiscal” pode ser excluído na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Portanto, para se obter o montante de benefício fiscal auferido devem ser deduzidos os créditos por entradas eventualmente estornados em função da contabilização dos créditos presumidos, assim como devem ser deduzidas as contribuições efetuadas para fundos estaduais como requisitos para o auferimento dos créditos presumidos. Também cabe lembrar que, relativamente aos métodos alternativos de apuração de ICMS, instituídos com o objetivo de simplificar as obrigações acessórias, não cabe a exclusão de nenhum valor, posto que não se trata de uma legislação que objetiva a concessão de benefício fiscal.

Já quanto aos demais benefícios fiscais de ICMS diferentes de crédito presumido, o que ficou decidido pelo STJ no Tema 1.182, ainda que pendentes os embargos declaratórios, é que a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL deve seguir os termos e condições estabelecidos pelo art. 30 da

lei nº 12.973, de 2014. E tal dispositivo legal, assim como todos os que o antecederam na respectiva matéria, desde o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, trata exclusivamente de incentivos e de benefícios fiscais ou financeiro-fiscais que tenham aumentado o patrimônio do contribuinte.

O conceito de benefício fiscal de ICMS para fins da legislação tributária federal que trata da exclusão de tais valores na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL não é o mesmo conceito para fins da legislação de ICMS, em especial do Convênio ICMS nº 190, de 2017. Enquanto o primeiro diz respeito exclusivamente aos acréscimos patrimoniais decorrentes de benefícios fiscais do citado imposto, originados por receitas auferidas ou por despesas não incorridas, o segundo diz respeito a qualquer forma de desoneração de ICMS, sendo irrelevantes os efeitos patrimoniais percebidos pelo contribuinte de direito.

Não basta a espécie de desoneração tributária estar relacionada no Convênio ICMS nº 190, de 2017, para que se conclua pela ocorrência de benefício econômico atribuído ao contribuinte de direito e pela consequente exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Do mesmo modo, a mera existência de espécie de desoneração tributária listada de modo exemplificativo no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, não permite a conclusão de que é possível calcular o montante de ICMS que incidiria na operação, caso ela fosse normalmente onerada, e deduzir este valor da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mesmo que nenhuma das partes envolvidas tenha auferido qualquer benefício econômico.

Para os demais benefícios de ICMS que não o de crédito presumido, os processos que já chegaram ao STJ serão devolvidos aos Tribunais Regionais Federais, que deverão decidir, no caso concreto, se os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, foram cumpridos. A principal verificação será quanto à própria existência de um benefício fiscal, uma vez que aqueles que praticam ou participam do fato gerador de ICMS em uma operação desonerada não necessariamente auferem um benefício econômico.

Para as desonerações decorrentes de ICMS, como isenção, redução de alíquota, redução de base de cálculo, diferimento da tributação para a etapa seguinte, dentre outras, nenhum benefício econômico é auferido pelo contribuinte de direito. Logo, não ocorre um benefício fiscal de ICMS, sob o ponto de vista da legislação do IRPJ e da CSLL, não sendo aplicáveis as

disposições do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Neste caso, é irrelevante o eventual cumprimento do requisito da constituição de reserva especial de lucros. Uma vez que nenhum lucro decorreu de benefício fiscal, nenhum valor pode ser excluído.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO GAÚCHA DE SUPERMERCADOS – AGAS. *Alimentos básicos podem ficar mais caros a partir de abril no RS*. Porto Alegre, 2024. Disponível em: https://www.agas.com.br/site/default.asp?TroncoID=708180&SecaoID=0&SubsecaoID=0&Template=../artigosnoticias/user_exibir.asp&ID=937328. Acesso em: 11 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1502/DF. Requerente: Confederação Nacional do Transporte. Impetrado: Ministro de Estado da Fazenda. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 12 set. 1996. *Diário da Justiça*, Brasília, 12 nov. 1996. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347097>. Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. Embargos de Divergência em Recurso Especial 1517492/PR. Embargante: Fazenda Nacional. Embargado: COTRIGUAÇU Cooperativa Central. Relatora para o acórdão: Ministra Regina Helena Costa. Brasília, 8 nov. 2017a. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1619548&num_registro=201500416737&data=20180201&formato=PDF. Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Tema 69: inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, 15 mar. 2017b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312859807&ext=.pdf>. Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Tema 957: inclusão de crédito presumido de ICMS, decorrente de incentivo fiscal estadual, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 19 ago. 2017c. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312557294&ext=.pdf>. Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 3ª Seção. Habeas Corpus 399109/SC. Impetrante: Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Brasília, 22 ago. 2018. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1680819&num_registro=201701067980&data=20180831&formato=PDF. Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial 1605245/RS. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Cia Hering. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 25 jun. 2019a. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1842794&num_registro=201601325448&data=20190628&formato=PDF. Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário em Habeas Corpus 153334/SC. Recorrente: Robson Schumacher e outros. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Brasília, 18 dez. 2019b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 6ª Turma. Habeas Corpus 556551/SC. Impetrante: Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Brasília, 5 maio 2020. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1922207&num_registro=202000027553&data=20200805&formato=PDF. Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. Tema Repetitivo 1182. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: VDA Logística e Transportes Ltda e outro. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, 26 abr. 2023a. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1182&cod_tema_final=1182. Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Agravo em Recurso Especial 2388499/RS. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Peccin S/A. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 3 out. 2023b. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=212636063®istro_numero=202302021289&peticao_numero=&publicacao_data=20231011&formato=PDF. Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5635/DF. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Impetrado: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Brasília, 18 out. 2023c. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15363109656&ext=.pdf>. Acesso em: 7 mar. 2024.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FETRANSUL. *A isenção sobre o frete e o potencial prejuízo causado às transportadoras*. Porto Alegre, 2019. Disponível em: <https://www.fetransul.com.br/a-isencao-sobre-o-frete-e-o-potencial-prejuizo-causado-as-transportadoras/>. Acesso em: 11 mar. 2024.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Ainda a restituição dos tributos “indiretos”. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC*, Fortaleza, v. 32, nº 2, p. 227, jul./dez. 2012. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/359>. Acesso em: 11 mar. 2024.



INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSLL SOBRE SUBVENÇÕES FISCAIS: PASSADO, PRESENTE E FUTURO NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

MARIA CAROLINA MALDONADO MENDONÇA KRALJEVIC

Mestre e doutoranda em Direito Tributário pela PUC-SP. Pós-graduada em Direito Tributário Internacional pelo IBDT. Bacharel em Direito e em Contabilidade. Ex-juíza suplente do Tribunal de Impostos e Taxas do estado de São Paulo (TIT). Ex-conselheira do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo (CMT). Conselheira titular na 1ª Turma da CSRF do CARF.

Resumo: No passado, as controvérsias em torno da tributação das subvenções fiscais envolviam, principalmente, o Parecer Normativo CST nº 112/1978, que exigia a efetiva e específica aplicação da subvenção na implantação ou expansão do empreendimento econômico. O requisito da sincronia, entretanto, foi posteriormente afastado pela CSRF do CARF. No presente, as discussões relacionadas à tributação das subvenções pelo IRPJ e pela CSLL envolvem, principalmente, o alcance do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 e as consequências do julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR pelo STJ. No futuro, os debates no CARF, provavelmente, versarão sobre a interpretação do Tema 1.182 do STJ, bem como sobre as dúvidas advindas do novo regime tributário das subvenções fiscais, instituído pela Lei nº 14.789/2023.

Palavras-chave: Subvenções fiscais; benefícios fiscais; tributação; IRPJ; CSLL.

Abstract: *In the past, the controversies regarding the taxation of tax subsidies were mainly related to the Normative Opinion CST nº 112/1978, which required the effective and specific application of the subsidy in the implementation or expansion of the company business. The synchronization requirement,*

however, was later removed by the Federal Court of Tax Appeals' Superior Chamber. In the present, the discussions related to the taxation of subsidies by Corporate Income Tax ("IRPJ") and Social Contribution on Net Profits ("CSLL") mainly involve the scope of the §4 of article 30 of Law nº 12,973/2014 and the consequences of the judgment of the EREsp nº 1,517,492/PR by the Superior Court of Justice. In the future, debates in the Federal Court of Tax Appeals will probably concern the interpretation of Theme 1,182 of the Superior Court of Justice, as well as doubts arising from the new tax regime for tax subsidies, established by Law nº 14,789/2023.

Keywords: Tax subsidies; tax benefits; taxation; Corporate Income Tax; Social Contribution on Net Profits.

SUMÁRIO: Introdução; 1. Aspectos contábeis das subvenções; 2. Aspectos tributários das subvenções: o passado; 3. Aspectos tributários das subvenções: o presente; 4. Aspectos tributários das subvenções: o futuro; Conclusões; Referências.

INTRODUÇÃO

Tradicionalmente, são consideradas subvenções as transferências de capital, inclusive por meio da concessão de benefícios fiscais¹, do poder público para as pessoas jurídicas. O Pronunciamento Técnico CPC 07, ao tratar de subvenção e assistência governamentais, define subvenção como a assistência governamental concedida a uma pessoa jurídica, em regra, em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às suas atividades operacionais.

Para fins tributários, as subvenções dividem-se em duas espécies: (i) subvenção para custeio ou operação; e (ii) subvenção para investimento. Conforme conceitua o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (CST) nº 112/1978², subvenção para custeio “é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas ou auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais”, enquanto a subvenção para investimento “é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos”³.

As subvenções, especialmente no que se refere aos seus aspectos contábeis e fiscais, não são um tema novo. No entanto, sua contabilização sofreu considerável modificação no processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais. E sua tributação, que já era controversa, ficou ainda mais com a publicação da Lei Complementar nº 160/2017, que alterou o art. 30 da Lei nº 12.973/2014, para dispor acerca dos

¹ No presente trabalho, utilizaremos as expressões “benefício fiscal” e “incentivo fiscal” como sinônimas.

² Embora uma das características marcantes da subvenção para investimento apontada pelo parecer, a sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado, já esteja superada, como se verá adiante, os conceitos de subvenção para custeio e para investimentos seguem aplicáveis nos dias atuais.

³ Os conceitos de “implantação” e “expansão” de empreendimentos econômicos, para fins de subvenção de investimento, foram, posteriormente, objeto da Lei nº 14.789/2023, segundo a qual o primeiro consiste no “estabelecimento de empreendimento econômico para o desenvolvimento da atividade a ser explorada por pessoa jurídica não domiciliada na localização geográfica”, enquanto o segundo engloba “a ampliação da capacidade, a modernização ou a diversificação do comércio ou da produção de bens ou serviços do empreendimento econômico, inclusive mediante o estabelecimento de outra unidade, pela pessoa jurídica domiciliada na localização geográfica”.

requisitos para que as subvenções não fossem computadas no lucro real, e, com isso, acabou fomentando as discussões acerca da existência de distinção entre subvenção para custeio e para investimento. Posteriormente, e para tornar ainda mais complexo o tema, foi publicada a Lei nº 14.789/2023, que alterou por completo a tributação das subvenções pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real.

Mas não é só: o STJ conferiu soluções jurídicas distintas para a tributação das subvenções pelo IRPJ e pela CSLL a depender de se tratar de “crédito presumido de ICMS”⁴ ou “outros benefícios fiscais de ICMS”⁵ – o que não significa que o tema esteja resolvido, já que há indícios de que a tributação do crédito presumido de ICMS pode ter o seu enfrentamento revisto, seja pelo próprio STJ, seja pelo STF. Enquanto isso, pende de análise definitiva no STF a tributação das subvenções pela Contribuição ao PIS e pela Cofins⁶.

Nesse contexto, o presente trabalho pretende analisar como o tema da tributação das subvenções pelo IRPJ e pela CSLL vem sendo enfrentado pelo CARF e como as mudanças na legislação e na jurisprudência dos Tribunais Superiores impactam as decisões presentes do órgão e podem ensejar o surgimento de novas controvérsias no futuro. Para tanto, iniciaremos nosso exame pelos aspectos contábeis das subvenções, para, ao longo do enfrentamento do tema, verificar as possíveis aproximações e distanciamentos entre os regramentos fiscal e contábil. Em seguida, examinaremos a evolução cronológica da jurisprudência do CARF sobre o tema, em conjunto com as alterações legislativas e judiciais correlatas. Ao final, tentaremos extrair conclusões objetivas do desenvolvimento da jurisprudência do CARF acerca da incidência de IRPJ e CSLL sobre as subvenções fiscais.

1. ASPECTOS CONTÁBEIS DAS SUBVENÇÕES

As modificações sofridas pela contabilidade brasileira, no contexto da convergência aos padrões internacionais, operacionalizada, inicialmente, pela Lei nº 11.638/2007, tiveram grandes implicações também sobre a contabilização das subvenções. Isso porque, até então, as subvenções eram

⁴ REsp nº 1.517.492/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Regina Helena Costa j. 08.11.17.

⁵ REsp nº 1.945.110/RS e 1.987.158/SC, Tema 1182, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 26.04.23.

⁶ Tema 843.

registradas em conta de reserva de capital, sem trânsito pelo resultado, e, com a revogação da alínea “d” do §1º do art. 182 da Lei nº 6.404/76 pela Lei nº 11.638/2007, passaram a ser reconhecidas contabilmente como receita⁷.

Nesse contexto, o Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais (“CPC 07”), ao tratar do tema, estabelece que as subvenções não podem ser creditadas diretamente no patrimônio líquido da pessoa jurídica, devendo ser reconhecidas como receita, em regra, em confronto com as despesas relacionadas às obrigações correlatas assumidas. Isto é, no caso de subvenções para investimento, enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento da receita, a contrapartida da subvenção registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo ou como conta retificadora de um ativo não monetário.

Embora o CPC 07 reconheça que as subvenções normalmente são concedidas em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade, sua aplicação não é restrita à subvenção para investimento, abarcando também a subvenção para custeio, isto é, o “suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer despesa futura relacionada”. Nessa hipótese, entretanto, o reconhecimento contábil da receita deve ocorrer no período em que a subvenção se torna recebível, isto é, quando existe razoável segurança de que a subvenção será efetivamente recebida.

A forma de concessão das subvenções admitida pelo CPC 07 é, aparentemente, ampla, englobando desde a concessão de recursos financeiros, ativos imobilizados, empréstimos subsidiados e incentivos fiscais, até a redução de passivos. O reconhecimento contábil de isenções ou reduções de tributos como subvenções, entretanto, é tema polêmico. Apesar de o Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 07⁸ indicar a possibilidade de tal reconhecimento, Alexandre Evaristo Pinto (2023) explica que tais disposições referem-se, em verdade, unicamente às reduções ou isenções

⁷ Como explica Edison Carlos Fernandes (2015, p. 130), “não houve tão somente a substituição da nomenclatura [de reserva de capital para reserva de incentivos fiscais]; alterou-se o conceito da conta contábil, deixando-a mais próxima da disciplina tributária”.

⁸ A possibilidade de reconhecimento de incentivos fiscais, tais como isenções ou reduções de tributos, como subvenções nos termos do CPC 07 é expressa no Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 07 (Disponível em http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/168_CPC07_R1_Sumario.pdf. Acesso em: 22 fev. 2023).

concedidas no âmbito do “lucro da exploração”, no qual as particularidades do regime tributário exigem sua contabilização. Nos demais casos, de acordo com o autor, não haveria espaço nas normas contábeis vigentes para o reconhecimento de isenções ou reduções de base de cálculo. Isso porque (i) na norma internacional que fundamentou o CPC 07, isto é, o *International Accounting Standard* nº 20 (IAS 20), inexistente qualquer menção às isenções; e (ii) “não há valor devido de tributo isento (ou sobre a parcela reduzida), de forma que não há enquadramento de tal parcela do tributo como Passivo, visto que se trata de uma obrigação não exigível pelo ente governamental” (Pinto, 2023, p. 42-43).

De qualquer forma, exceto com relação à polêmica acima, a forma de concessão da subvenção e a assunção ou não de obrigações pela pessoa jurídica beneficiária não afastam a natureza de receita contábil das subvenções, não obstante possam afetar o momento de seu reconhecimento – esse ponto é especialmente importante e consiste em um dos grandes distanciamentos entre os regramentos contábil e fiscal das subvenções no regime que antecedeu a publicação da Lei nº 14.789/2023, como se verá adiante.

Especificamente no que se refere às subvenções para investimento, para adequar sua contabilização aos requisitos fiscais então vigentes, a Lei nº 11.638/2007 incluiu, na Lei nº 6.404/1976, o art. 195-A, prevendo a possibilidade de a assembleia geral destinar a parcela do lucro líquido decorrente de subvenções para investimento para conta de reserva de incentivos fiscais, com sua exclusão da base de cálculo do dividendo obrigatório. No mesmo sentido, o CPC 07 determina que, nas hipóteses em que as subvenções recebidas não possam ser distribuídas ou de qualquer forma repassadas aos sócios ou acionistas, o seu montante deve ser reconhecido na demonstração do resultado e, em seguida, creditado na conta de reserva de incentivos fiscais, a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados.

Por fim, note-se que o tratamento contábil das subvenções está em linha com o conceito de receita para a contabilidade, expresso no CPC 00 – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, no sentido de que receitas “são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio”. No entanto, cumpre destacar que o fato de as subvenções serem consideradas receita para fins contábeis

não significa, necessariamente, que se subsumirão ao conceito de receita tributável. Isso porque, como já nos manifestamos em outras oportunidades, o conceito de receita para a contabilidade não se confunde com aquele próprio do Direito Tributário⁹.

2. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DAS SUBVENÇÕES: O PASSADO

As discussões acerca da incidência de IRPJ e CSLL sobre subvenções não são novas. A Lei nº 4.506/1964, ao tratar do imposto de renda das pessoas jurídicas, dispôs em seu art. 44, IV, que integram a receita bruta operacional, entre outros, as subvenções para custeio ou operação. Adiante, em 1977, o Decreto-lei nº 1.598, em seu art. 38, estabeleceu que as subvenções para investimento não seriam computadas na determinação do lucro real desde que (i) registradas como reserva de capital e (ii) feitas em cumprimento da obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Mas o tema se tornou especialmente polêmico com o advento do Parecer Normativo CST nº 112/1978, que, em seu item 7.1, trouxe, dentre as características para que determinada subvenção se enquadrasse como de investimento, a efetiva e específica aplicação da subvenção pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico, com (a) prova de que os valores recebidos foram aplicados em bens e direitos que comporão o ativo imobilizado da pessoa jurídica e (b) “perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado”.

O requisito da sincronia foi, posteriormente, materializado pela Receita Federal no §7º do art. 115 da Instrução Normativa nº 1.515/2014, que estabelecia que a subvenção de investimento não poderia ser excluída na apuração do lucro real “quando não [houvesse] obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, *inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos*” (grifos nossos)¹⁰.

⁹ Cf. Kraljevic (2021).

¹⁰ Tal previsão foi, posteriormente, replicada no art. 198, §7º, da IN nº 1.700/2017. No entanto, em função do advento da Lei Complementar nº 160/2017, incluiu-se, no art. 198 da IN nº 1.700/2017, o §8º, segundo o qual os benefícios fiscais de ICMS seriam considerados subvenções de investimentos,

No âmbito do CARF, entretanto, apesar de existirem decisões mais e menos rigorosas acerca dos requisitos para que se caracterize a subvenção de investimento, prevaleceu, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), o entendimento de que “a caracterização de subvenção para investimento não se dá, não depende de estreita correlação entre os recursos e aplicação específica nos empreendimentos, ou seja, de sincronismo. Para fins da subvenção, vinculação é relacional ao propósito da subvenção”¹¹. Assim, para a exclusão da subvenção de investimento do lucro real exigiam-se apenas: (i) a intenção do ente subvencionador em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (ii) o registro da subvenção para investimentos em conta de reserva de capital; e (iii) a efetiva implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos.

Não obstante a jurisprudência do CARF sobre o tema já estivesse relativamente madura, o afastamento definitivo do requisito da sincronia se deu com a publicação da Lei Complementar nº 160/2017, cujo art. 9º incluiu (i) o §4º no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, para estabelecer que os “incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos” no artigo, bem como (ii) o §5º, para esclarecer que tal previsão se aplica, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Além disso, o art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 determinou que os referidos §§4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 abarcam, inclusive, os incentivos e benefícios concedidos em desacordo com a exigência de lei complementar contida no art. 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal, desde que o estado publique e registre no Confaz as informações acerca dos incentivos e benefícios a serem convalidados, nos termos de convênio a ser celebrado entre estados e Distrito Federal¹².

sendo vedada a exigência de outros requisitos além daqueles previstos no caput e nos §§1º a 4º do art. 198 da IN nº 1.700/2017 (deixando de mencionar o seu §7º, que dispôs sobre o requisito da sincronia).

¹¹ Entendimento contido no voto vencedor do conselheiro Marcos Shigueo Takata no Acórdão nº 110300.555, julgado em 20.10.2011 e replicado no Acórdão nº 9101-003.084, julgado de forma unânime pela CSRF em 13.09.2017. No mesmo sentido: Acórdão nº 9101-003.167, j. em 05.10.2017; Acórdão nº 9101-003.171, j. em 07.11.2017, dentre outros.

¹² Os artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017 foram vetados pelo presidente da República, entre outros argumentos, por, supostamente, equipararem, de forma indevida, as subvenções para custeio e as subvenções para investimento. Tais dispositivos, entretanto, foram restabelecidos pelo Congresso Nacional.

Ocorre que, embora o art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017 tenha colocado uma pá de cal nas discussões em curso acerca da obrigatoriedade de sincronismo entre o recebimento da subvenção e o investimento correlato, outras polêmicas despontaram, dentre elas, a aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 às subvenções para custeio – tema que faz parte das controvérsias atualmente enfrentadas pelo CARF com relação às subvenções fiscais, como se verá a seguir.

3. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DAS SUBVENÇÕES: O PRESENTE

Como tratado acima, com a adequação da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, as subvenções para investimento deixaram de ser registradas em conta de reserva de capital e passaram a ser consideradas receita para fins contábeis. Para adequar a legislação tributária à nova realidade contábil, foi publicada a Lei nº 12.973/2014, cujo art. 30, em sua redação original, estabelecia as condições para que as subvenções para investimento não fossem computadas na determinação do lucro real¹³. Posteriormente, com a inclusão dos §§4º e 5º no referido dispositivo pela Lei Complementar nº 160/2017, a redação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 passou a ser a seguinte:

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

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

¹³ Cumpre ressaltar que houve um lapso temporal significativo entre a alteração contábil e a correspondente regulação definitiva dos efeitos tributários. Tanto que, como explica Fernando Daniel de Moura Fonseca (2018, p. 225), a dificuldade de interpretação das novas regras contábeis inseridas na Lei nº 6.404/1976 pela Lei nº 11.638/2007 levou a Receita Federal, ainda no primeiro semestre de 2008, a se manifestar, por meio da Solução de Consulta nº 75/2008, no sentido da necessidade de tributação das subvenções para investimento, tendo em vista a inexistência de previsão legal determinando a exclusão dessa receita para fins de definição da base de cálculo do imposto de renda.

II - aumento do capital social.

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

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

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

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

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

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

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

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

Diante disso, verifica-se que, na vigência do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, para que não fossem computadas na determinação do lucro real, as subvenções deveriam atender aos seguintes requisitos: (i) ser concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (ii) não integrar a base de cálculo dos dividendos obrigatórios; (iii) ser registradas em conta de reserva de incentivos fiscais; (iv) somente ser utilizadas para absorção

de prejuízos ou aumento do capital social; (v) na hipótese de absorção de prejuízos, (v.a) que anteriormente já tenham sido absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal, e (v.b) que a reserva seja recomposta à *medida que* forem apurados lucros; e (vi) na hipótese de aumento de capital social, que não haja (vi.a) capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios, mediante redução do capital, ou (vi.b) restituição de capital aos sócios, mediante redução do capital, nos cinco anos anteriores ao recebimento da subvenção, com posterior capitalização do seu valor. Além disso, no caso de incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS, exigia-se que fosse atendido ao disposto no Convênio ICMS 190/2017.

A principal controvérsia envolvendo o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 surge em razão do disposto em seu §4º, acerca da impossibilidade de exigência de outros requisitos para que incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS sejam considerados subvenção de investimento. Inicialmente, duas eram as correntes sobre o tema: (i) a primeira, que defende que a Lei Complementar nº 160/2017, ao incluir o §4º no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, equiparou a subvenção para custeio à subvenção para investimento; e (ii) a segunda, que limita a aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 às subvenções para investimento, assim entendidas aquelas concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

A primeira corrente foi base para a preocupação externada pelo presidente da República quando do veto aos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017, bem como para o voto vencedor do Acórdão nº 9101.005.508, proferido, em 13 de julho de 2021, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF¹⁴.

No referido voto, concluiu o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella que, após a vigência da Lei Complementar nº 160/2017, as autoridades fiscais e os conselheiros do CARF “não possuem mais competência para analisar normativos locais e, assim, decidir se determinada benesse estadual

¹⁴ Cumpre ressaltar que, embora o Acórdão nº 9101.005.508 tenha sido julgado por maioria de votos, o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto acompanhou o relator pelas conclusões, manifestando em declaração de voto o seu entendimento no sentido de que o caput do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 determina que as subvenções para investimento sejam concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, de forma que se deve observar o intuito do legislador estadual de conceder o benefício com tal finalidade – o que ocorreu no caso concreto.

ou distrital, referente ao ICMS, trata-se de subvenção de custeio ou de investimento”. Isso porque, independentemente da intenção do estado em conceder subvenção para custeio, após a inclusão do §4º no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento¹⁵.

Corroboram esse entendimento os ex-conselheiros do CARF Lucas Bevilacqua e Vanessa Marini Cecconello, para quem a Lei Complementar nº 160/2017 instituiu um novo regime jurídico-tributário para os benefícios fiscais de ICMS concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal, de forma que todos passaram a ser considerados subvenção para investimento para fins de aplicação das regras de tributação, não apenas para o IRPJ e CSLL, mas também para Contribuição ao PIS e Cofins¹⁶.

A segunda corrente, por sua vez, foi encampada pela Receita Federal na Solução de Consulta Cosit nº 145/2020, que, após analisar o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 com a redação que lhe foi parcialmente atribuída pela Lei Complementar nº 160/2017, afirmou expressamente que as subvenções para custeio “devem sempre ser computadas na determinação do lucro operacional, visto que, para fins tributários, elas são e sempre foram consideradas como receitas operacionais”.

A exigência de que a subvenção seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos para que não seja computada no lucro real consta, ainda, dentre outros, do voto do conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso no Acórdão nº 1301-006.343¹⁷. Em seu voto, o conselheiro chama a atenção para o §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que faz referência à manutenção “dos requisitos ou condições” previstos no artigo, donde se extrai que somente foram excluídos aqueles requisitos ali

¹⁵ No mesmo sentido, afirmou expressamente o ministro Mauro Campbell Marques no julgamento dos embargos de declaração opostos nos autos do Resp nº 1.968.755/PR: “Efetivamente, quando a Lei Complementar nº 160/2017 equiparou todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS (típicas subvenções de custeio ou recomposições de custos) a subvenções para investimento o fez justamente para afastar a necessidade de se comprovar que o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (conceito típico de subvenção de investimento). Não fosse isso, a equiparação legal feita pelo art. 30, §4º, da Lei nº 12.973/2014 (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) seria inócua [...]” (STJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. em 05.04.2022).

¹⁶ Cf. Bevilacqua (2021).

¹⁷ J. em 13.04.23.

não previstos, como, por exemplo, a necessidade de sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.

Especialmente no que se refere ao crédito presumido de ICMS, há no âmbito do CARF, ainda, ao menos mais duas correntes acerca de sua tributação pelo IRPJ e pela CSLL. Em uma – aqui denominada de “terceira corrente” para fins didáticos –, aplicou-se o entendimento consubstanciado nos Embargos de Divergência em Recurso Especial (EREsp) nº 1.517.492/PR, proferidos em 8 de novembro de 2017 pela Primeira Seção do STJ.

Na oportunidade, os ministros do STJ concluíram, por maioria, nos termos do voto-vista da ministra Regina Helena Costa, que a concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais por um estado, observados os requisitos legais para tanto, configura instrumento legítimo de política fiscal para a materialização da autonomia conferida pela Constituição Federal. Diante disso, o exercício da competência tributária pela União Federal sobre o alívio fiscal conferido pelo estado levaria ao seu esvaziamento, ainda que parcial, e, com isso, violaria o princípio federativo¹⁸. Por consequência, o crédito presumido de ICMS, ainda que concedido na forma de subvenção para custeio¹⁹, não se sujeitaria ao IRPJ e à CSLL.

Ao analisar a jurisprudência do STJ e, em especial, o EREsp nº 1.517.492/PR, a 2ª Turma Extraordinária da 1ª Seção do CARF assentou que “há entendimento sólido no C. Superior Tribunal de Justiça no sentido de reconhecer o ICMS, neste caso, como um incentivo fiscal que desonera o contribuinte de determinado percentual do imposto, logo não caracterizando lucro a ser tributado”²⁰.

Assim, pode-se afirmar que a terceira corrente jurisprudencial do CARF sobre subvenções fiscais aplica o entendimento contido no EREsp nº 1.517.492/PR, no sentido de que a União não pode interferir na política fiscal adotada pelos estados-membros sob pena de ofensa ao pacto federativo, para afastar a tributação das subvenções fiscais pelo IRPJ e CSLL.

¹⁸ Outra razão contribuiu para a conclusão da Primeira Seção do STJ acerca da não incidência de IRPJ e CSLL sobre créditos presumidos de ICMS: a impossibilidade de alargamento da base de cálculo de um tributo, mediante indevida inclusão de outro, como aquele que culminou na exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins nos autos do RE nº 574.706/PR.

¹⁹ No caso concreto, o próprio embargante esclarece tratar-se de subvenção para custeio.

²⁰ Acórdão nº 1001-002.764, j. em 05.04.2023.

Por fim, há pouco, foi proferido o Acórdão nº 1402-006.532²¹, no qual a 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF concluiu, por unanimidade, pela impossibilidade de afastar a aplicação da lei – no caso, dentre outros, o artigo 392, I, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 – com base em violação ao pacto federativo, tendo em vista o disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, no art. 62, §1º, II, “b”, do RICARF e na Súmula 2 do CARF. No entanto – e apesar de, no caso concreto, a acusação fiscal ser de caracterização de subvenção de custeio –, os julgadores deram provimento ao recurso voluntário, por entender que “crédito presumido de ICMS não faz parte da base de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

Nesse contexto, atualmente, é possível encontrar no âmbito da jurisprudência do CARF ao menos quatro correntes distintas com relação à exclusão das subvenções fiscais do lucro real sob a égide do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, quais sejam:

- primeira corrente: o §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, incluído pela Lei Complementar nº 160/2017, equiparou a subvenção para custeio à subvenção para investimento, de forma que todos os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal, não serão computados na determinação do lucro real, desde que observados os requisitos contábeis e aqueles relativos à destinação do valor subvencionado, contidos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014;
- segunda corrente: as subvenções para custeio devem ser tributadas pelo IRPJ e pela CSLL na sistemática do lucro real, enquanto as subvenções para investimento, desde que se caracterizem como tal – isto é, que sejam concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos –, não serão computadas na determinação do lucro real;
- terceira corrente: o crédito presumido de ICMS não pode ser tributado pelo IRPJ e CSLL, tendo em vista que é vedado à União interferir na política fiscal adotada pelos estados-membros, sob pena de ofensa ao pacto federativo, em linha com o entendimento proferido pelo STJ no EREsp nº 1.517.492/PR; e

²¹ J. em 19.07.2023.

- quarta corrente: não se pode afastar a tributação das subvenções fiscais pelo IRPJ e CSLL por violação ao pacto federativo, mas o crédito presumido de ICMS não deve sofrer a incidência dos referidos tributos, pois “não faz parte da base de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

No que se refere à primeira corrente, entendemos que a análise isolada do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, de fato, pode induzir a conclusão de que, a partir da sua vigência, todo e qualquer incentivo ou benefício fiscal ou financeiro-fiscal de ICMS seria considerado subvenção para investimento, de forma que o tratamento fiscal aplicável independeria da sua caracterização como subvenção para investimento ou custeio.

No entanto, os parágrafos devem ser interpretados em conjunto com a norma contida no *caput*, e não de forma autônoma. A Lei Complementar nº 95/1998, que versa sobre as regras de elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, determina em seu art. 11, III, que, para a obtenção de ordem lógica, as disposições normativas devem “expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida” e “promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos”.

No mesmo sentido está o *Manual de redação da Presidência da República*, segundo o qual “os incisos são utilizados como elementos discriminativos de artigo ou parágrafo se o assunto nele tratado não puder ser condensado no próprio artigo ou não se mostrar adequado a constituir parágrafo”, e os parágrafos, por sua vez, consistem na disposição secundária do artigo, que explica ou modifica a disposição principal, contida no *caput* (Brasil, 2018, p. 125-126).

Aplicando tais entendimentos ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, verifica-se que o §4º não contém qualquer evidência de que se trata de exceção ao *caput*, donde se extrai que sua função é complementar a norma lá contida, que, por sua vez, é discriminada nos incisos I e II. Isso significa que os incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS não serão computados na determinação do lucro real desde que atendidos, dentre outros, os requisitos contidos no próprio *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, quais sejam, de que (i) a subvenção seja concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e (ii) a sua contabilização se dê em conta de reserva de incentivos fiscais.

Portanto, com todo o respeito aos que coadunam com o posicionamento contido na primeira corrente acima descrita, filiamos-nos à segunda, que, na vigência do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, exige que as subvenções sejam concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos para que não sejam computadas no lucro real.

Com relação às terceira e quarta correntes acima descritas, de fato, o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 – bem como as normas que o antecederam, que versam sobre a exclusão da subvenção de investimento do lucro real, como o art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/1977 e o art. 18 da Lei nº 11.941/2019 – não pode ser afastado pelos julgadores do CARF ao fundamento de inconstitucionalidade, sob pena de violação, dentre outros, do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972. Ademais, por não ter caráter vinculante, os conselheiros do CARF não estão obrigados à aplicação do EREsp nº 1.517.492/PR. Assim, concordamos com a terceira corrente apenas com relação a esse ponto e discordamos integralmente da quarta. No que se refere à possibilidade de se afirmar que as subvenções fiscais não compõem a base de cálculo do IRPJ e CSLL, como o fez a terceira corrente, entendemos que tal posicionamento igualmente afasta a norma contida no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, o que também é vedado – donde discordamos da terceira corrente nesse ponto.

Ocorre que toda essa discussão que, atualmente, permeia a jurisprudência do CARF com relação à interpretação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 ou à aplicação do entendimento consubstanciado no EREsp nº 1.517.492/PR tende a desaparecer no futuro, como se verá adiante.

4. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DAS SUBVENÇÕES: O FUTURO

Ainda que não seja possível prever o futuro, as alterações na jurisprudência do STJ, bem como a publicação da Lei nº 14.789/2023, objeto de conversão da Medida Provisória nº 1.185/2023, indicam que as discussões que temos hoje no CARF tendem a ser substituídas por outras.

O EREsp nº 1.517.492/PR, hoje aplicado pontualmente em julgados do CARF, não tem efeitos vinculantes e, a nosso ver, pode ter o seu entendimento superado pelo próprio STJ ou até pelo STF. Isso porque, em 3 de outubro de 2023, a 2ª Turma do STJ, no ARES 2388499/RS, de relatoria do ministro Mauro Campbell, anulou uma decisão do TRF4 por omissão, pois entendeu

ser necessário verificar o preenchimento dos requisitos do Tema 1.182 em caso de crédito presumido de ICMS, isto é, aqueles contidos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 – o que indica uma possível mudança de posicionamento pela 2ª Turma do STJ com relação ao decidido no EREsp nº 1.517.492/PR, uma vez que, caso a tributação fosse afastada em nome do pacto federativo, não se estaria a exigir o cumprimento dos requisitos legais. Ademais, o STF decidiu pela ausência de repercussão geral da discussão relativa à inclusão de crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL no Tema RG nº 957²², em 18 de agosto de 2017, ou seja, antes de o STJ decidir a matéria com base no princípio do pacto federativo, de natureza constitucional, em 8 de novembro de 2017 – o que pode resultar em uma reanálise da existência de repercussão geral pelo STF.

Ademais, em 26 de abril de 2023, o STJ analisou o Tema 1.182, que versava sobre a inclusão dos benefícios fiscais diversos do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. No referido julgado, firmaram-se as seguintes teses:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar nº 160/2017 e art. 30, da Lei nº 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta

²² RE nº 1.052.277-RG/SC, j. 18.08.17.

a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Tal decisão deve, obrigatoriamente, ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força do disposto no art. 99 do Regimento Interno do órgão, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023. Isso não significa, entretanto, que, do referido julgado, não serão extraídos temas polêmicos, que, oportunamente, serão enfrentados pelo CARF.

Nesse sentido, é possível que se discuta se os benefícios fiscais de ICMS diversos do crédito presumido podem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSSL, quando atendidos os requisitos previstos em lei, ou se, em verdade, eles não serão computados na apuração, o que significa que somente poderão ser excluídos se, anteriormente, tiverem sido adicionados. Em outras palavras: a partir do julgamento do STF, em conjunto com as alterações legislativas que o antecederam, podem os contribuintes entender que os benefícios fiscais de ICMS, na realidade, consistem em benefício fiscal de IRPJ e CSSL, de forma que serão excluídos da base de cálculo de tais tributos ainda que não tenham sido adicionados na sua apuração?

Outra polêmica, que eventualmente acabará sendo analisada pelo CARF, refere-se à demonstração de que o benefício fiscal foi concedido como estímulo à implantação de empreendimentos econômicos. Isso porque, na tese 2, firmou-se o entendimento de que não deve ser exigido do contribuinte a demonstração de que o benefício foi concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. No entanto, na tese 3, consta que a Receita Federal pode efetuar o lançamento do IRPJ e da CSSL, caso, em procedimento fiscalizatório, verifique que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidades estranhas à garantia da viabilidade do empreendimento econômico. Isso significa que o *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 tornou-se letra morta, de maneira que o contribuinte pode deixar de computar o benefício fiscal de ICMS na apuração do IRPJ e da CSSL, independentemente de sua concessão ter por finalidade o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos? Ou transfere integralmente para a Receita Federal o ônus de comprovar que os recursos oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidades estranhas à implantação ou expansão dos empreendimentos?

Por outro lado, em razão do seu aspecto vinculante aos julgadores do CARF, o Tema 1.182 deve impedir que o EREsp nº 1.517.492/PR ou o princípio do pacto federativo sejam invocados na solução de casos envolvendo benefícios fiscais de ICMS distintos do crédito presumido.

Mas não é só: com a publicação da Lei nº 14.789/2023, alterou-se toda a tributação das subvenções fiscais pelo IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, inclusive com a revogação do tão debatido art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Com isso, possivelmente, surgirão questões no CARF, tais como: (i) a aplicação do novo regime jurídico das subvenções aos atos concessivos que lhe antecederam e cuja implantação ou expansão do empreendimento econômico esteja em curso; (ii) a possibilidade de ressarcimento do crédito fiscal de subvenção aos contribuintes com débitos exigíveis de tributos administrados pela Receita Federal ou sujeição ao regime da compensação de ofício; (iii) a aplicação aos contribuintes da Lei nº 14.789/2023, que dispõe de ação judicial transitada em julgado, afastando a tributação do crédito presumido de ICMS em razão de violação ao pacto federativo, sem vinculação expressa ao regime do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (como ocorreu no julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR); e (iii) a possibilidade de o contribuinte contabilizar como subvenção um benefício fiscal de ICMS que não ostenta natureza contábil de subvenção para se valer da exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL com base no regramento anterior, e, sob a égide da Lei nº 14.789/2023, deixar de reconhecê-lo como tal para afastar a tributação.

Não há dúvidas, portanto, de que o tema da tributação das subvenções fiscais, que, há muito, é fonte de inúmeras controvérsias, ainda irá gerar intensos debates no âmbito do CARF, até que, enfim, com a vigência da Emenda Constitucional nº 132/2023, sejam extintos definitivamente os benefícios fiscais.

5. CONCLUSÕES

Como visto acima, as modificações sofridas pela contabilidade brasileira no processo de convergência aos padrões internacionais tiveram grandes implicações também para a contabilização das subvenções, que eram registradas em conta de reserva de capital, sem trânsito pelo resultado, e

passaram a ser reconhecidas contabilmente como receita – o que, entretanto, não significa que possam ser consideradas receita tributável.

No passado, o tema da tributação das subvenções se tornou especialmente polêmico a partir da publicação do Parecer Normativo CST nº 112/1978, que passou a exigir a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão de empreendimento econômico. O requisito da sincronia, entretanto, foi, posteriormente, afastado pela CSRF do CARF – afastamento esse que foi confirmado pelo art. 9º da Lei Complementar nº 160/2017, que incluiu o §4º no art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Em seguida, surgiram as controvérsias envolvendo o alcance do §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, bem como as consequências na jurisprudência do CARF do julgamento pelo STJ do EREsp nº 1.517.492/PR – temas que permeiam o presente das discussões sobre a tributação das subvenções fiscais. O enfrentamento de tais questões pelas Turmas do CARF pode ser dividido em quatro correntes distintas: (i) aquela que defende que o §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 equiparou a subvenção para custeio à subvenção para investimento, de forma que todos os incentivos fiscais de ICMS não serão computados na determinação do lucro real, desde que observados os requisitos contábeis e os relativos à destinação do valor subvencionado contidos no art. 30 da Lei nº 12.973/2014; (ii) aquela que entende que as subvenções para custeio devem ser tributadas pelo IRPJ e pela CSLL na sistemática do lucro real, enquanto as subvenções para investimento, desde que se caracterizem como tais – isto é, que sejam concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos –, não serão computadas na determinação do lucro real; (iii) aquela que compreende que o crédito presumido de ICMS não pode ser tributado pelo IRPJ e CSLL, tendo em vista que é vedado à União interferir na política fiscal adotada pelos estados-membros, sob pena de ofensa ao pacto federativo, em linha com o entendimento proferido pelo STJ no EREsp nº 1.517.492/PR; e, por fim, (iv) aquela que sustenta a impossibilidade de se afastar a tributação das subvenções fiscais pelo IRPJ e CSLL por violação ao pacto federativo, mas o faz ao argumento de que crédito presumido de ICMS não faz parte da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Sobre o tema, entendemos que os parágrafos devem ser interpretados em conjunto com a norma contida no *caput*, e não de forma autônoma, como determina, inclusive, a Lei Complementar nº 95/1998, que versa sobre as regras de elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. Assim, o §4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 deve ser interpretado em conjunto com a norma contida em seu *caput* – e não de forma isolada. Isso significa que os benefícios fiscais de ICMS não serão computados na determinação do lucro real desde que, dentre outros, sejam concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

No entanto, essas discussões que, atualmente, permeiam a jurisprudência do CARF tendem a desaparecer no futuro. Isso porque, em 2023, o STJ julgou, na sistemática dos recursos repetitivos, o Tema 1.182, que versa sobre a incidência de IRPJ e CSLL sobre subvenções fiscais. E, apesar de a aplicação do entendimento lá firmado ser obrigatória aos julgadores do CARF, sua interpretação gerou inúmeras dúvidas. Ademais, foi publicada a Lei nº 14.789/2023, alterando por completo o regime tributário das subvenções fiscais, o que, igualmente, deve gerar um grande contencioso administrativo e judicial.

REFERÊNCIAS

BEVILACQUA, L. Incentivos fiscais de ICMS e subvenções para investimentos: tratamento fiscal após a edição da Lei Complementar nº 160/2017. *Revista Direito Tributário Atual*, nº 41, p. 251-275, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/199>. Acesso em: 25 fev. 2023.

BOMFIM, Gilson Pacheco. *Incentivos tributários: conceituação, limites e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

BRASIL. *Manual de redação da Presidência da República*. 3. ed. revista, atualizada e ampliada. Brasília: Presidência da República, 2018. Disponível em: <http://www4.planalto.gov.br/centrodeestudos/assuntos/manual-de-redacao-da-presidencia-da-republica/manual-de-redacao.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2023.

FERNANDES, Edison Carlos. *Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL*. São Paulo: Atlas, 2015.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a Renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

KRALJEVIC, Maria Carolina Maldonado Mendonça. *Tributação da Receita: parâmetros, limites constitucionais e aspectos controversos*. Curitiba: Juruá, 2021.

PEDREIRA, Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

PINTO, Alexandre Evaristo. As idas e vindas da contabilização e tributação das subvenções. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis*. Caderno de Pesquisas Tributárias 46. São Paulo: MP Editora, 2023. (Série APET 2).



AS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS E O NOVO REGIME DA LEI Nº 14.789/2023

RAFAEL TARANTO MALHEIROS

Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (campus Higienópolis). Especialista em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da FGV/SP. Bacharel em Direito e engenheiro mecânico e de automóvel pelo Instituto Militar de Engenharia (IME). Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Conselheiro titular da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Resumo: Desde que se conferiu regulamentação tributária às subvenções para investimento, inclusa, aí, a conferida pela Receita Federal do Brasil, houve instauração de intenso contencioso administrativo e judicial acerca dos requisitos para sua fruição. Alteradas as Leis e editadas outras, mudando o tratamento contábil e fiscal das receitas daí advindas e com o fito de diminuir a contenda existente, observou-se efeito adverso, sendo trazidas a debate outras questões. Quando, em alguma medida, a jurisprudência parecia se encaminhar a uma direção, após mais de quarenta anos, irrompe no ordenamento jurídico nacional a Medida Provisória nº 1.185, de 2023, convertida na Lei nº 14.789, do mesmo ano, alterando substancialmente a sistemática do regime anterior. Estas duas normas são os principais objetos de reflexão deste texto, que tentará mostrar sua aplicação prática, antever possíveis disputas e comentar brevemente seus artigos.

Palavras-chave: Subvenções governamentais; incentivos fiscais; tributação; IRPJ; CSLL; Lei nº 14.789.

Abstract: *Since tax regulation was imposed on investment subsidies, including the “RFB”, intense administrative and judicial litigation has been initiated*

regarding the requirements for their fruition. The Laws were changed and others were edited, altering the accounting and tax treatment of the revenues arising therefrom and with the aim of reducing the existing dispute, an adverse effect was experienced, and other issues were brought up for debate. When, to some extent, jurisprudence seemed to be headed in one direction, after more than 40 years, Provisional Measure nº 1,185, of 2023, emerged in the national legal system, converted into Law nº 14,789, this year, and substantially changed the system of previous regime. These two standards are the main objects of reflection in this text, which will attempt to show their practical application, foresee possible disputes and briefly comment on their articles.

Keywords: *Government grants; tax breaks; taxation; Corporate Income Tax; Social Contribution on Net Profits; Law nº 14,789.*

SUMÁRIO: Introdução; 1. As subvenções e seu tratamento contábil; 2. As subvenções e seu tratamento tributário; 3. A Medida Provisória nº 1.185/2023 e sua conversão na Lei nº 14.789/2023; Considerações finais; Referências.

INTRODUÇÃO

Para o que interessa ao presente artigo, em que pese a matéria já ter sido objeto de vários estudos¹, é necessário que se tracem as diferenças entre as subvenções de custeio (ou correntes) e de investimento (ou de capital).

Quanto à primeira modalidade, sua previsão legal já se encontrava em norma de direito financeiro, no § 3º do art. 12 da Lei nº 4.320, sendo as “destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas”, podendo ser sociais ou econômicas (Brasil, 1964a).

De modo conciso, tendo-se em vista que o que as distinguiria seria a “intenção da pessoa jurídica de direito público” que as realiza, pode-se dizer que, se visa “capitalizar a empresa privada subvencionada, diz-se que a subvenção é para investimento, por traduzir uma transferência de capital”. Ao revés, se visa conferir “à empresa privada subvencionada recursos para atender aos custos e despesas de suas atividades ou operações correntes, diz-se que a subvenção é para custeio, por traduzir uma transferência de renda” (Brigadão; Grillo, 2022, p. 328).

Em conformidade com o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978 (PN 112/78), estas seriam “correntes ou comuns”, nada recebendo em troca quem as concede; aquelas seriam uma “aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos”, *i.e.*, exigem uma contrapartida de quem as recebe (RFB, 1979).

Assim, este artigo se propõe, em um primeiro momento, como visto, a distinguir as modalidades de subvenção e assinalar, a seguir, seus tratamentos contábil e fiscal, apontando a evolução legislativa, regulamentar e jurisprudencial por que passou o assunto, chegando à Medida Provisória nº 1.185, de 2023 (MPv), convertida na Lei nº 14.789, do mesmo ano, sobre as quais serão feitas reflexões e extraídas perspectivas sobre possibilidades de aplicação prática, formação de contencioso, dentre outras.

¹ Dentre eles, destaca-se o artigo intitulado *Incidência de IRPJ e CSLL sobre subvenções fiscais: passado, presente e futuro na jurisprudência do CARF*, de Maria Carolina Maldonado Mendonça, publicado nesta coletânea.

Este artigo tratará o assunto sob a ótica do IRPJ e da CSLL, não abordando questões pertinentes à Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, embora se reconheça sua importância².

1. AS SUBVENÇÕES E SEU TRATAMENTO CONTÁBIL

As subvenções para custeio, destinadas a fazer face às despesas “insuficientemente cobertas pelas receitas de suas operações [são,] contabilmente, classificadas como receita extraordinária” (CVM, 1986), somando-se, pois, às receitas operacionais habituais da empresa. Por seu turno, a subvenção de investimento, até o ano de 2007, era classificada como “reserva de capital”, nos termos da então vigente alínea “d” do § 1º do art. 182 da Lei nº 6.404, se destinada a aumentar o estoque de capital da empresa incentivada (Brasil, 1976).

O dispositivo foi revogado, a partir de 2008, pela Lei nº 11.638, de 2007, a qual dispunha que esta subvenção não mais seria registrada diretamente em patrimônio líquido, devendo transitar pelo resultado. Ao mesmo tempo, esta Lei incluiu o art. 195-A na Lei nº 6.404, de 1976, autorizando deliberação assemblear para destinar tais recursos a uma nova reserva de lucro, a de incentivos fiscais, nela incluindo, também, um § 7º em seu art. 177, garantindo a neutralidade fiscal dos lançamentos de ajuste realizados para a harmonização de normas contábeis.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, dispondo sobre o assunto, assenta, no item 3 de seu Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1), que “[s]ubvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade”. Conforme seus itens 6 e 38D, o conceito abarca subsídio, incentivo fiscal, doação, isenções ou redução de tributos, não alcançando, consoante seu item 2, benefícios de outra natureza, como isenções temporárias ou reduções do tributo sem a característica de subvenção governamental,

² Tanto que há matéria correlata à ora tratada pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral, como se vê de seu tema 843: “Possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal”.

como a permissão de depreciação acelerada, reduções de alíquota etc. (CPC 07 (R1), 2010).

Em sintonia com a norma legal, seu item 12 prevê que a subvenção “deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática [...]” e que “[...] não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido”. Registre-se que o CPC em comento não distingue as subvenções como de custeio ou de investimento, eis que ambas transitam pelo resultado (CPC 07 (R1), 2010).

O item 8 do Pronunciamento Técnico veda seu reconhecimento “até que exista uma razoável segurança de que a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção e de que ela será recebida”. Até este momento, o item 15A prevê que a “[...] contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo” (receita diferida) (CPC 07 (R1), 2010).

O item 15B, em sintonia com o tratamento fiscal que havia sido conferido ao tema em 2007, como será visto, dispôs sobre situações em que tais valores não seriam distribuídos, “[...] fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pela demonstração do resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido, para comprovação do atendimento dessa condição”, após terem sido “[...] reconhecido[s] na demonstração do resultado” (CPC 07 (R1), 2010).

2. AS SUBVENÇÕES E SEU TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

A subvenção para custeio é tratada como “receita bruta operacional”, conforme o inciso IV do art. 44 da Lei nº 4.506 (Brasil, 1964b), integrando o “resultado operacional”, na dicção do subitem 2.14 do PN 112 (RFB, 1979). Tributável, portanto.

O Parecer Normativo CST nº 2 (PN 2/78), a que alude o PN 112/78, deixa essa impressão mais clara em seu item 5, quando refere que os recursos obtidos como subvenção para investimento “poderão deixar de integrar a receita operacional da empresa beneficiária, uma vez que o art. 44, inciso IV, da Lei nº 4.506/64 somente se refere às subvenções correntes para custeio ou operação como destinadas a compor a receita bruta operacional das pessoas jurídicas” sob determinadas condições (RFB, 1978).

Quanto à subvenção para investimento, esta foi tratada, inicialmente, pelo § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, não sendo computada na determinação do lucro real se registrada como reserva de capital, que somente poderia “ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social” (Brasil, 1977).

Em complemento, o PN 112/78 impunha outras condições para que a subvenção fosse reconhecida desta forma: (a) intenção do subvencionador de destiná-la para investimento, que deveria ser síncrona à ação do subvencionado; (b) efetiva e específica aplicação dos recursos nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento; e (c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Não observadas tais condições, a subvenção seria considerada como de custeio (RFB, 1979). Formou-se contencioso em face do entendimento conservador da RFB quanto ao assunto, que perdurou por mais de quarenta anos, como se vê do § 7º do art. 198 da Instrução Normativa RFB (IN) nº 1.700, de 2017³ (Brasil, 2017a).

Sobreveio a publicação da Lei nº 11.941, de 2009, tendo seu art. 18 garantido a neutralidade tributária, permitindo a exclusão dos valores recebidos a título de receita de subvenção para investimento do lucro real, desde que mantidos na mencionada reserva de incentivos fiscais. Diga-se que, apesar de este dispositivo se encontrar inserto no Capítulo III, “Regime Tributário de Transição”, seu § 2º asseverou que teria “aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598” (Brasil, 2009).

A seguir, foi publicada a Lei nº 12.973, de 2014, que dispôs sobre a subvenção em comento de modo praticamente idêntico ao da Lei nº 11.941, de 2009. Inclusive, seu § 2º tem redação idêntica à do § 1º do art. 18 desta Lei – revogado pela Lei nº 12.973, de 2014 –, que prescreve que as “subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista”, mencionando algumas hipóteses de modo exemplificativo (p. ex., distribuição de dividendos) (Brasil, 2014).

³ “Não poderá ser excluída da apuração do lucro real e do resultado ajustado a subvenção recebida do Poder Público, em função de benefício fiscal, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, isto é, quando não houver obrigatoriedade de aplicação da totalidade dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão de empreendimento econômico, inexistindo sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos.”

Na sequência, sobreveio a publicação da Lei Complementar (LC) nº 160, de 2017, com o fito de permitir ao “Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais” do ICMS sem aprovação do Confaz, bem como a “reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais” (Brasil, 2017b).

O art. 9º desta LC inseriu os §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. O § 4º estabeleceu que os “incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao [ICMS], concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstas neste artigo”, estendendo, por uma ficção legal, o regime destas subvenções às de custeio. Este tratamento se aplica, conforme o § 5º, “inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados” (Brasil, 2014). A Administração Tributária incorporou o entendimento às suas normas⁴.

Se parecia que a promulgação da LC poria fim ao contencioso em relação a esses incentivos de ICMS, tal não se deu. Teve lugar outra discussão: quais os requisitos do art. 30 que deveriam ser preenchidos para a exclusão da subvenção da base de cálculo dos tributos? As duas principais posições se baseavam em perquirir se apenas o registro na reserva de incentivos fiscais bastava, ou se este deveria ser cumulado com a comprovação de que a subvenção foi concedida como estímulo à implantação ou ao empreendimento. A RFB, em um segundo momento, adotou esta última compreensão, como se vê da Solução de Consulta Cosit (SC) nº 145, de 22 de dezembro de 2020 – ratificada pela SC nº 40, de 2021, que restringia, inclusive, a interpretação do § 5º da Lei nº 12.973, de 2014⁵ –, cujo teor reforma a SC nº 11, de 2020, que adotava a primeira interpretação, editada nove meses e meio antes daquela.

⁴ § 8º da IN RFB 1.700, de 2017, nela inserido pela IN RFB nº 1.881, de 2019: “Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no caput e nos §§ 1º a 4º deste artigo”.

⁵ “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
INCENTIVOS FISCAIS. INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS OU FINANCEIROS-FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LUCRO REAL. EXCLUSÃO. REQUISITOS E CONDIÇÕES. LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 2017. RETROATIVIDADE. POSSIBILIDADE.

A partir da Lei Complementar nº 160, de 2017, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos por estados e Distrito Federal e considerados subvenções para inves-

No âmbito da 1ª Turma da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), quanto à sobredita discussão, vem prevalecendo a posição de que basta o registro na reserva de lucros⁶, nada obstante já ter campeado interpretação diversa, exigindo o cumprimento de mais requisitos⁷.

A discussão aportou no Superior Tribunal de Justiça (STJ). Na decisão do REsp nº 1.517.492/PR, apreciado pela 1ª Turma da Seção de Direito Público, este Tribunal entendeu, para o caso da “inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”, que, no “[...] modelo federativo por nós adotado”, não pode “[...] a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou”, ressaltando que “[n]ão está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa” (STJ, 2018). Tais razões não levaram em conta a LC, considerada, posteriormente, “irrelevante” para o caso⁸. Ademais, conforme o Supremo Tribunal Federal, a matéria é de “natureza infraconstitucional”, conforme seu tema 957 (STF, 2017).

A 2ª Turma da Seção de Direito Público entendia que a referida decisão, quanto a créditos presumidos, não se aplicava a outros benefícios, “isenções e reduções de base de cálculo de ICMS”, como se vê do caso analisado no REsp nº 1.968.755/PR, uma vez que “nunca foram contabilizados como receita”; aventar o contrário seria concessão de “verdadeira isenção heterônoma” dos estados perante a União, em face do chamado “efeito de recuperação”, em que certos incentivos podem se configurar como mera postergação da tributação, e não como uma renúncia efetiva (STJ, 2022). Para que tais valores fossem excluídos da base de cálculo dos tributos, seria necessária a observação do art. 10 da LC e dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014.

timento por força do § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, poderão deixar de ser computados na determinação do lucro real desde que observados os requisitos e as condições impostos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, dentre os quais, a necessidade de que tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

O disposto no §4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2020, aplica-se retroativamente, nos termos do §5º desse mesmo artigo, não podendo desfazer a coisa julgada, e alcança os incentivos e benefícios fiscais instituídos por legislação estadual até a data de início da produção de efeitos da LC nº 160, de 2017.”

⁶ Por exemplo, o Acórdão nº 9101-006.021, s. 09/03/2022, p. m., Redator Designado Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

⁷ Por exemplo, o Acórdão nº 9101-004.276, s. 10/07/2019, v. u., Relatora Conselheira Cristiane Silva Costa.

⁸ AgInt no REsp nº 1.813.047/RS, DJe 17/03/2020.

Uniformizando sua jurisprudência e compatibilizando os acórdãos mencionados, o STJ afetou o REsp nº 1.945.110/RS – que tratava da exclusão de créditos presumidos – à sistemática dos recursos repetitivos, que teve sua decisão publicada em 12 de junho de 2023, tendo aprovado três teses em sede de seu Tema 1.182 (STJ, 2023):

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar nº 160/2017 e art. 30, da Lei nº 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem entretanto revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

A terceira tese foi sugerida pelo ministro Herman Benjamin quando da votação, tendo trazido alguma polêmica quando interpretada em conjunto com a segunda: haveria a necessidade ou não de reversão dos valores registrados na reserva para a “implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”⁹. Advieram duas conclusões.

A primeira veio com a Nota Pública elaborada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a qual aduzia que:

⁹ Dentre os cinco Embargos de Declaração opostos em sede do REsp, pendentes de julgamento quando da confecção deste artigo, um deles versa precisamente sobre o tema.

A subvenção, independente do nome que receba em cada estado, seja de investimentos ou de custeio, é um mecanismo que permite a redução dos preços finais ao consumidor, tendo em conta a repercussão do ICMS cobrado das empresas pelos estados. Isso não muda. Mas esses valores não são lucro e devem cumprir o regramento legal para futuro reinvestimento. Essa era a tese defendida pela PGFN e que foi acatada no Acórdão divulgado pelo STJ.

A PGFN adverte que a decisão do STJ evidenciou que o ICMS que deixou de ser pago (inclusive com reflexos na tributação nacional, pois afeta o recolhimento de IRPJ e CSLL) não pode ser incorporado ao lucro da empresa. Incorporar a vantagem fiscal ao lucro representa uma situação que deturpa a política social do benefício fiscal concedido. *O valor correspondente ao benefício deve ter registro na reserva da empresa e posteriormente ser reinvestido na expansão ou implantação de um empreendimento.* (PGFN, 2023; grifos nossos)

Já a segunda foi proferida, de modo didático, pelo ministro Mauro Campbell, em sede de seu voto-vogal no REsp em comento, em que, expressamente, “aderiu” à tese do ministro Herman Benjamin:

Decerto, muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes, consoante o disposto expressamente em lei (utilização conforme incisos I e II do art. 30, da Lei nº 12.973/2014). Essas limitações são importantes porque vedam a distribuição dos valores correspondentes aos sócios como lucros e dividendos, direcionando a desoneração fiscal para a capitalização da empresa, proporcionando a geração de empregos e renda, tal é a sua função social. (STJ, 2023; grifos nossos)

3. A MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.185/2023 E SUA CONVERSÃO NA LEI Nº 14.789/2023

Em 31 de agosto de 2023, é publicada a MPv nº 1.185. Conforme sua Exposição de Motivos (EM), foi elaborada porque a “[...] Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, inseriu os §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, que foram interpretados como afastamento da aplicação de requisitos

não previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, às ‘subvenções para investimentos’ concedidas por meio do [...] ICMS”, sendo que estes dispositivos “[...] causaram distorções tributárias, com impactos profundamente negativos para a arrecadação federal, além da insegurança jurídica e do aumento de litigiosidade tributária”, ao “[...] pretender equiparar diversos benefícios concedidos pelos Estados relacionados ao ICMS a subvenções governamentais para investimento” (Brasil, 2023a).

Assim, a MPv surge no ordenamento jurídico nacional, ainda em conformidade com sua EM, para “[...] modificar a legislação tributária a fim de estabelecer adequado tratamento aos incentivos fiscais federais relacionados às subvenções para investimentos concedidas pelos entes federados”, revogando, dentre outros dispositivos, o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014 (Brasil, 2023a).

Após a apreciação de 98 emendas na sua Comissão Mista, foi convertida na Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, publicada nesta data, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024, conforme seu art. 22. A conversão abrandou algumas prescrições da MPv, como se verá.

Registre-se que há autores para quem “[...] a norma sequer poderia ter sido veiculada por meio de medida provisória, cuja força é de lei ordinária e esbarra na vedação expressa do artigo 62, III, da Constituição de 1988” (Lomba; Nishioka, 2024, p. 17-18), não podendo revogar norma materialmente complementar, fazendo referência aos §§ 4º e 5º do mencionado artigo 30, nele insertos pela LC nº 160.

Para atingir seu objetivo, em suma, de acordo com seu art. 1º, a MPv tratou, no que respeita às pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, beneficiárias de subvenções para investimento concedidas pelos entes federados com o propósito de implantação ou expansão de empreendimento econômico, de conferir autorização para apuração de crédito fiscal, observados seus requisitos e procedimentos. A regra resgata a demarcação entre estas subvenções e as de custeio.

Foi visto no tópico anterior que o STJ diferencia os incentivos, quanto à tributação, entre os créditos presumidos de ICMS e os demais referentes a este tributo (isenção, redução de base de cálculo etc.). Na MPv, não há tal distinção, matéria relevante quanto àquele benefício, que não se verifica quanto aos outros, em face da revogação do art. 30 da Lei nº 12.973, de

2014. Assim, parece que todas as subvenções seriam tributadas, inclusive os créditos presumidos, tendo outros autores opinião diversa, ao questionar o “[...] absoluto desprezo – pela MP 1.185 – quanto à força normativa de uma recentíssima tese adotada em precedente formalmente vinculante (Recurso Especial nº 1945110/RS)” (Del Fiorentino, 2023). Até o momento, nem a RFB nem a PGFN se posicionaram acerca do assunto.

Ainda de acordo com a EM, a alteração da metodologia se alinharia com o “[...] art. 4º da Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021, o qual determina que o montante total dos incentivos e benefícios não deve ultrapassar 2% (dois por cento) do Produto Interno Bruto no prazo de 8 (oito) anos” e com as “Regras GloBE (IIR – Income Inclusion Rule e UTPR – Undertaxed Profit Rule) da solução baseada em dois pilares, proposta pelo OCDE/G20 Inclusive Framework” (Brasil, 2023a).

Registre-se que estas “Regras GloBE” se referem às pertinentes à Global Anti-Base Erosion, ou “ação global contra erosão da base tributária”, cujo Pilar 2 aborda os desafios restantes do Plano BEPS, de modo que grandes multinacionais sejam contribuintes de um mínimo de imposto. Aí estaria inserida a IIR, ou “Regra de Inclusão de Renda”, em que, quando os lucros de uma subsidiária estivessem, por conta de incentivos fiscais, “[...] sujeitos a uma tributação inferior a uma alíquota efetiva global mínima (a ser acordada), o que aconteceria é que a empresa multinacional estaria sujeita no país sede com baixa tributação a uma tributação adicional sobre os lucros remanescentes”. Já a UTPR, ou “Regra de Pagamento Pouco Tributado”, seria aplicada em conjunto com aquela, visando, dentre outros objetivos, “[g]arantir um nível de tributação mínimo, evitando a dupla tributação ou tributação onde não há lucro econômico” (Carvalho Junior, 2020, p. 1-8).

Em síntese, como será detalhado adiante, se antes as receitas advindas da subvenção eram computadas na contabilidade e excluídas do fiscal (reserva), com a nova sistemática, tributam-se e depois repete-se, via crédito fiscal, apenas no que respeita ao IRPJ, permanecendo a tributação da CSLL, da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins.

Não se pode deixar de anotar que a Confederação Nacional da Indústria ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.064/DF¹⁰, que alega

¹⁰ Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6861105>. Acesso em: 6 mar. 2024.

violação do pacto federativo, uma vez que a União ficaria com parte dos incentivos e benefícios fiscais concedidos por estados e municípios.

O art. 2º da MPv nº 1.185 cuidou de definir as expressões “implantação” e “expansão” do empreendimento econômico de modo restrito¹¹, preocupado com a aplicação dos recursos, em linha similar ao entendimento da PGFN em relação ao Tema 1.182. Registre-se que o inciso II deste artigo alarga a definição de “expansão”, abrangendo a “diversificação do comércio” (Brasil, 2023a).

Ainda, fazendo-se referência ao Tema 1.182 do STJ, este, em sua segunda tese, assenta que “não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos” (STJ, 2023), tornando ultrapassada a jurisprudência do CARF que a considerava necessária, editada conforme a Lei revogada¹². Agora, em face das mencionadas definições, os beneficiários dos incentivos, na sistemática anterior, não expressamente voltados à “implantação” ou “expansão” do empreendimento deixarão de sê-lo.

A fim de garantir o controle do benefício fiscal, a MPv estabeleceu, como condição necessária para a apuração do crédito, em seus artigos 3º a 5º, a prévia habilitação da pessoa jurídica junto à RFB, que exigirá, dentre outros requisitos, de acordo com o inciso II do art. 4º, a comprovação de que a empresa é beneficiária de subvenção para investimento concedida por ente federado por via de ato “anterior à implantação ou à expansão do empreendimento econômico” (Brasil, 2023a), trazendo outra diferença para a sistemática anterior, que não o previa.

O dispositivo supra, aliado ao inciso III – que aduz que a concessão estabelecerá “expressamente as condições e as contrapartidas a serem observadas pela pessoa jurídica” –, deixa entrever uma dúvida: o ato concessivo deverá ser editado empresa a empresa ou poderá sê-lo de modo a abarcar

¹¹ “I - implantação - o estabelecimento de empreendimento econômico para o desenvolvimento da atividade a ser explorada por pessoa jurídica não domiciliada na localização geográfica do ente federativo que concede a subvenção;

II - expansão - a ampliação da capacidade, a modernização ou a diversificação do comércio ou da produção de bens ou serviços do empreendimento econômico, inclusive mediante o estabelecimento de outra unidade, pela pessoa jurídica domiciliada na localização geográfica do ente federativo que concede a subvenção [...]”

¹² Por exemplo, o Acórdão nº 1301-006.343, s. 13/04/2023, Redator Designado Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso.

todas as que exercem a atividade incentivada, como se dava? E se ele foi editado na vigência da legislação anterior, em que não havia esses requisitos? Por ora, tais questões estão em aberto.

A IN nº 2.170, de 2023, regulamentou o procedimento para habilitação. Não respondeu às questões supra, tendo cominado outras restrições. Por exemplo, o inciso III de seu art. 7º determina que é condição para gozo do regime a “regularidade fiscal quanto a tributos e contribuições federais, em conformidade com o disposto no art. 60 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995” (Brasil, 2023b), havendo autor que reputa a exigência como ilegal, em face da “falta de previsão específica na Lei nº 14.789, de 2023” e pelo fato de “as Leis que regulavam o assunto não preverem tal requisito, uma vez que o benefício teria caráter extrafiscal” (Arruda, 2024).

Diferentemente da MPv, que não previa nenhum prazo, o parágrafo único do art. 4º da Lei nº 14.789, de 2023, confere ao Fisco o período de trinta dias para a análise do pedido. Transcorrido este tempo sem resposta, a “pessoa jurídica será considerada habilitada” (Brasil, 2023c). O art. 9º da mencionada IN nº 2.170 prevê que a habilitação poderá ser cancelada na hipótese de “[...] ser constatado, depois da habilitação concedida [...], que a pessoa jurídica não os havia atendido [requisitos para a habilitação]” (Brasil, 2023b).

Proseguindo, a MPv previu, em seu art. 6º, que o crédito fiscal de subvenção será apurado na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) relativa ao ano-calendário do reconhecimento das receitas correspondentes ao incentivo, mediante o produto das receitas de subvenção e da alíquota do IRPJ, inclusive a alíquota adicional, vigentes no período em que tais receitas forem reconhecidas. Aqui, reside mais uma diferença para a sistemática anterior: o crédito somente se refere ao imposto mencionado, excluindo os demais tributos.

A Lei simplificou a redação do *caput* do artigo em comento e aumentou marginalmente o valor do crédito ao estabelecer que este resultará do produto das receitas de subvenção por uma alíquota de 25%¹³.

Em conformidade com o art. 7º da MPv, na apuração do crédito fiscal poderão ser computadas somente as receitas que: (1) estejam relacionadas à implantação ou expansão do empreendimento econômico; e (2) sejam

¹³ Uma vez que a alíquota efetiva do IRPJ anual se dá pelo produto das receitas por $[15\% + 10\% * (\text{produto das receitas} - \text{R}\$ 240.000,00)]$.

reconhecidas após (2.1) a conclusão da implantação ou expansão do empreendimento econômico e (2.2) o protocolo do pedido de habilitação da pessoa jurídica, o que assenta a importância da qualificação do empreendimento e a importância da formalidade.

Diga-se que a exigência (2.1) não sobreviveu ao processo de conversão, bastando que as receitas sejam pertinentes ao empreendimento. Aqui parecer haver um distanciamento da contabilidade: enquanto o CPC 07, em seu item 15A, prescreve que a subvenção só deve ser reconhecida como receita após atendidos os requisitos para tanto, como visto, na Lei nova os valores a título de incentivo já são oferecidos à tributação.

Na apuração do crédito fiscal, prescreve o art. 8º da MPv que não poderão ser computadas: (1) as receitas não relacionadas às despesas de depreciação, amortização ou exaustão relativas à instalação ou expansão do empreendimento econômico – p. ex., receitas de prestação de serviço; (2) a parcela das receitas que superar o valor dessas despesas; (3) a parcela das receitas que superar o valor das subvenções concedidas pelo ente federado; (4) as receitas que não tenham sido submetidas à tributação do IRPJ e da CSLL; (5) as receitas decorrentes de incentivos de IRPJ e do próprio crédito fiscal; e (6) as receitas reconhecidas após 31 de dezembro de 2028.

Aqui, a Lei alterou um pouco a redação do dispositivo, dando-lhe mais clareza. Preferiu elencar as receitas que seriam computadas na apuração do crédito, as quais, além do inverso da hipótese (4), supra – motivo pelo qual, inclusive, não serão mais exigidas, como prescrevia o art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, as contrapartidas relacionadas ao registro da subvenção em conta de reserva de lucros e sua utilização para absorção de prejuízos ou aumento do capital social –, também podem ser as relativas às despesas de locação ou arrendamento de bens de capital do empreendimento, para além das elencadas na hipótese (1). Manteve as exceções das hipóteses (2), (3) e (5) e extinguiu a hipótese (6), parecendo não pôr termo ao vigor do novo regime. O § 4º estabelece que as receitas referidas somente serão oferecidas à tributação quando do ajuste anual, não compondo a base de cálculo das estimativas do IRPJ e da CSLL, o que se alinha, ao que parece, com as normas gerais do imposto, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996.

O art. 9º da MPv descreve a utilidade do crédito apurado. Este poderá ser objeto de ressarcimento em dinheiro (*i.e.*, sem correção alguma) ou

compensação com débitos próprios, vincendos ou vencidos, relativos a tributos administrados pela RFB.

O art. 10, por sua vez, foi praticamente reescrito pela Lei. Agora, tanto o pedido de ressarcimento quanto a declaração de compensação “serão recepcionados após o reconhecimento das receitas de subvenção para fins de tributação” (Brasil, 2023c), não se exigindo mais que a solicitação seja feita “a partir do ano-calendário seguinte ao reconhecimento das receitas de subvenção” (Brasil, 2023a). Se o crédito não for objeto de compensação, a RFB passa a ter o prazo de 24 meses para ressarcir-lo, em vez dos 48 meses originais.

O art. 11 da MPv prescreve que o valor do crédito não comporá a base de cálculo dos tributos. Apesar de ser uma receita do ponto de vista da contabilidade, não o é para a lei tributária, justamente por se tratar de incentivo destinado à desoneração da cadeia produtiva.

O art. 13 da MPv, como o art. 15 da Lei, atribui à RFB competência para regulamentá-la. O órgão já o fez, como visto, em relação à IN nº 2.170, de 2023. As próximas regulamentações, provavelmente, serão acerca da apuração do crédito em si, de sua utilização para ressarcimento e compensação e da autorregularização (Verly; Gomes; Koga, 2024), adiante referida.

O art. 14 da MPv, cujo teor é repetido pelo art. 16 da Lei, estabelece um regime de transição, prescrevendo que os “valores registrados na reserva a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em razão da aplicação do disposto no art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, ou no § 2º do art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, somente poderão ser utilizados para: [...]” (Brasil, 2023c), repetindo as hipóteses elencadas nos incisos e nos §§ 1º e 2º do revogado art. 30. Ou seja, desobedecidos estes requisitos, a subvenção será tributada, como se de custeio fosse.

Com o processo legislativo de conversão, a Lei promulgada trouxe inovações à MPv. Seus artigos 13 e 14 dispõem sobre o tratamento de débitos tributários anteriores à sua publicação, em virtude de exclusões em desacordo com a legislação revogada. Se constituídos, “inscritos ou não em dívida ativa da União”, poderão ser objeto de transação tributária; se não constituídos, poderão ser “objeto de autorregularização específica” (Brasil, 2023c).

Por fim, no que importa ao presente trabalho, seu art. 17 preserva a fruição dos incentivos federais relativos ao IRPJ, à CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, desde que “concedidos por lei específica”, aí inclusos os conferidos à “[...] Zona Franca de Manaus e às áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam)” (Brasil, 2023c), permanecendo em vigor o § 3º do art. 19 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como visto, o assunto “subvenções governamentais” vem recebendo há tempos a atenção do legislador (como se vê do número de leis editadas), do Executivo (como se depreende da quantidade de normas elaboradas pelo Fisco para abarcar o tema) e da comunidade jurídica (que escreveu um sem-número de artigos, dissertações e teses sobre as subvenções).

Em um primeiro momento, a subvenção para custeio é a primeira a fazer sua aparição legal, em lei de direito financeiro. A seguir, na lei comercial, surge a primeira referência legal à subvenção para investimento, que, no ano seguinte, seria regulamentada em sede tributária.

No ano posterior, em 1978, a Receita Federal exara um entendimento sobre o assunto que viria a ser objeto de contencioso por décadas, dada sua interpretação restritiva acerca da matéria, exigindo requisitos não dispostos em lei, principalmente o que demandava sincronia entre recebimento da subvenção e sua aplicação no empreendimento.

Em 2007, há uma significativa alteração contábil no assunto, sendo regulamentada, em sede tributária, definitivamente, em 2014. Diante dos novos limites impostos pelo Fisco, promulga-se lei, em caráter complementar, que se proponha, ao menos em parte, a pôr fim ao contencioso formado. Não logrou êxito, como visto.

Submetida a questão à instância superior infraconstitucional, quando sua jurisprudência parecia indicar que o assunto seria pacificado, promulga-se nova legislação, que muda toda a ordem de contabilização e aproveitamento das subvenções: a receita contabilizada, que poderia ser excluída do lucro real, passa a poder ser utilizada como benefício somente pela via de concessão de crédito fiscal, calculado sobre parte dela.

Este artigo buscou registrar os motivos pelos quais se deu a edição da nova legislação, comentar seus dispositivos, pontuar onde ela mais se distancia da que foi revogada e estabelecer perspectivas de aplicações práticas e de possibilidades de regulamentação pelo Poder Executivo, antevendo questões passíveis de judicialização sob ótica própria e de outros autores.

REFERÊNCIAS

ARRUDA, Pedro Halembeck de. Exigência de regularidade é ilegal para aproveitamento de crédito fiscal. *Consultor Jurídico*, 10 jan. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jan-10/exigencia-de-regularidade-fiscal-e-ilegal-para-aproveitamento-de-credito-fiscal/>. Acesso em: 12 fev. 2024.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *DOU*, Brasília, 23 mar. 1964a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 2 mar. 2024.

BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. *DOU*, Brasília, 30 nov. 1964b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%204.506%2C%20DE%2030%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201964.&text=Disp%C3%B5e%20s%C3%B4bre%20o%20imp%C3%B4sto%20que,e%20proventos%20de%20qualquer%20natureza. Acesso em: 2 mar. 2024.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. *DOU*, Brasília, 17 dez. 1976. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 2 mar. 2024.

BRASIL. Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. *DOU*, Brasília, 27 dez. 1977. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 2 mar. 2024.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal [...]. *DOU*, Brasília, 28 maio 2009. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm. Acesso em: 2 mar. 2024.

BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ [...]. *DOU*, Brasília, 14 maio 2014. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm. Acesso em: 2 mar. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017. *DOU*, Brasília, seção 1, página 23, 16 mar. 2017a. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 2 mar. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar [...]. *DOU*, Brasília, 8 ago. 2017b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm. Acesso em: 2 mar. 2024.

BRASIL. Medida Provisória nº 1.185, de 30 de agosto de 2023. Dispõe sobre o crédito fiscal decorrente de subvenção para a implantação ou a expansão de empreendimento econômico. *DOU*, Brasília, 31 ago. 2023a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/Mpv/mpv1185.htm. Acesso em: 2 mar. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 2.170, de 29 de dezembro de 2023. *DOU*, Brasília, seção 1, página 131, 2 jan. 2023b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=135536>. Acesso em: 2 mar. 2024.

BRASIL. Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023. Dispõe sobre o crédito fiscal decorrente de subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico [...]. *DOU*, Brasília, 29 dez. 2023c. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14789.htm. Acesso em: 2 mar. 2024.

BRIGAGÃO, Gustavo; GRILLO, Pedro. O regime tributário das subvenções após a Lei Complementar 160/17. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). *Contabilidade, IFRS e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2022.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Análise das propostas do plano BEPS da OCDE/G20 sobre tributação dos serviços digitais e a atual situação internacional*. Nota Técnica DINTE. Brasília: IPEA, 2020. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10887/2/NT_PropostasPlanoBEPs_OCDE_G20_Publicacao_Preliminar.pdf. Acesso em: 12 fev. 2024.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Nota explicativa da Instrução CVM nº 59/86*. CVM, 1986. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/notas-explicativas/anexos/nota059.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2024.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento técnico CPC 07 (R1) – Subvenção e Assistência Governamentais*. 2010. Disponível em: https://s3.sa-east-1.amazonaws.com/static.cpc.aatb.com.br/Documentos/167_CPC_07_R1_rev%2012.pdf. Acesso em: 14 fev. 2024.

DEL FIORENTINO, Marcelo Fróes. A MP 1.185 e os benefícios fiscais de ICMS. *Consultor jurídico*, 1º dez. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-01/a-mp-1185-e-os-beneficios-fiscais-de-icms/>. Acesso em: 18 fev. 2024.

LOMBA, Juliana Ferretti; NISHIOKA, Alexandre Naoki. Incentivos fiscais e a autonomia dos estados e municípios: análise das alterações realizadas pela Medida Provisória nº 1.185/2023. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, v. 9, nº 2, p. 1-22, 2023. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/10021>. Acesso em: 7 mar. 2024.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). *Nota pública*. Brasília, 12 de junho de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/pgfn-divulga-nota-sobre-acordao-do-stj-de-12-6-2023>. Acesso em: 2 mar. 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). Coordenação do Sistema de Tributação. Parecer Normativo CST nº 2, de 10 de janeiro de 1978. *DOU*, Brasília, 16 jan. 1978. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=123947>. Acesso em: 2 mar. 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). Coordenação do Sistema de Tributação. Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978. *DOU*, Brasília, 11 jan. 1979. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=93102>. Acesso em: 2 mar. 2024.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.517.492-PR. Relatora para Acórdão Ministra Regina Helena Costa. *DJe*, Brasília, 1º fev. 2018. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201500416737&dt_publicacao=01/02/2018. Acesso em: 2 mar. 2024.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). Recurso Especial nº 1.968.755-PR. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. *DJe*, Brasília, 8 abr. 2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202103426400&dt_publicacao=08/04/2022. Acesso em: 2 mar. 2024.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). Recurso Especial nº 1.945.110-RS. Relator Ministro Benedito Gonçalves. *DJe*, Brasília, 12 jun. 2023. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/eletronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=188970584®istro_numero=202101909931&peticao_numero=&publicacao_data=20230612&formato=PDF. Acesso em: 2 mar. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Recurso Extraordinário nº 1.052.277-SC. Relator Ministro Dias Toffoli. *DJe*, Brasília, 29 ago. 2017. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral9243/false>. Acesso em: 2 mar. 2024.

VERLY, Rodrigo Augusto; GOMES, Antônio Paulo Machado; KOGA, Gilson Hiroyuki. Subvenção para Investimento: o que muda com a nova lei (Lei nº 14.789/2023)? Youtube, FIEMG, 7 fev. 2024. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=nAGogsnOr3w>. Acesso em: 19 fev. 2024.



O ÁGIO FORMADO NOS INVESTIMENTOS DE PESSOAS JURÍDICAS BRASILEIRAS EM INVESTIDAS ESTRANGEIRAS

LUCAS ISSA HALAH

Conselheiro titular da Primeira Seção do CARF. Mestre em Direito pela FDRP/USP e especialista em Direito Tributário Internacional pelo IBDT.

HENRIQUE NIMER CHAMAS

Conselheiro titular da Primeira Seção do CARF. Mestre em Direito pela FDRP/USP e especialista em Direito Tributário pelo IBET.

GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

Conselheiro titular da Primeira Seção do CARF. Presidente de Câmara e membro titular da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Mestre e doutor em Direito Tributário pela FD/USP. Professor doutor de Direito Tributário da FDRP/USP.

Resumo: Este artigo examina o ágio gerado nos investimentos de empresas brasileiras em empresas estrangeiras. A partir da análise da doutrina e da escassa jurisprudência do CARF sobre o tema, identificamos 4 (quatro) aspectos particulares aos investimentos em sociedades-alvo situadas no exterior, sob os quais o aproveitamento fiscal do ágio poderia ser questionado. Identificados tais pontos, buscamos expor nossas perspectivas sobre seu potencial desfecho à luz da jurisprudência do CARF, considerando tanto o regramento do ágio introduzido pela Lei nº 9.532/1997, quanto o vigente a partir da entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014. O artigo revela desafios regulatórios, interpretativos e práticos, propondo uma reflexão sobre

o aproveitamento fiscal do ágio em cenários de crescente globalização empresarial brasileira.

Palavras-chave: Ágio; goodwill; dedutibilidade; restrições; sociedade-alvo estrangeira.

Abstract: *This article assesses the goodwill generated in investments by Brazilian companies in foreign enterprises. Through an analysis of the Doctrine and the scarce jurisprudence of CARF on the subject, we have identified four particular aspects of investments in foreign target companies under which the fiscal deduction of goodwill could be questioned. Having identified these points, we seek to present our perspectives on their potential outcome in light of CARF's jurisprudence, considering both the regulatory framework for the deductibility of goodwill introduced by Law nº 9.532/1997 and the one in force since the enactment of Law nº 12.973/2014. The article unveils regulatory, interpretative, and practical challenges, proposing a reflection on the fiscal utilization of goodwill in scenarios of increasing Brazilian business globalization.*

Keywords: Goodwill; deduction; restrictions; foreign target companies.

SUMÁRIO: Introdução; 1. Normas gerais relacionadas à amortização fiscal do ágio; 2. O ágio no investimento em pessoa jurídica estrangeira; 2.1. A correlação entre a amortização fiscal do ágio e a tributação dos ganhos de capital; 2.2 Empresa-veículo criada em razão de imposições regulatórias alienígenas; 2.3. Resultados decorrentes de atividades desempenhadas no exterior; 2.4. A exegese do art. 23, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.598/1977; 3. Conclusão; Referências.

INTRODUÇÃO

O ágio por expectativa de rentabilidade futura, denominado pela lei de *goodwill* a partir de 2014¹, e sua posterior amortização dedutível na apuração das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro constituem questão econômica relevante para a tomada de decisão de adquirir participações societárias. A possibilidade de dedução desses valores em razão de operações de fusão, incorporação e cisão, independentemente da alienação do investimento, é naturalmente fator considerado também na precificação do negócio, e o ambiente de maior segurança jurídica propiciado pelo regramento da Lei nº 9.532/1997 foi importante catalisador no Programa Nacional de Desestatização².

A Lei nº 9.532/1997 estabeleceu que o ágio, a partir dos eventos de reorganização societária em que se fundem os patrimônios da investidora e da investida, pode ser deduzido com efeitos fiscais, mas por meio da amortização com prazo mínimo de 60 meses.

A natureza dessa prescrição é objeto de divergências doutrinárias, sendo considerada, por alguns (e.g., Amaro, 2015, p. 714), um benefício fiscal. Tal visão faz com que parte da doutrina e da jurisprudência adote interpretações mais restritivas ao seu aproveitamento, a exemplo dos Acórdãos nº 1401-003.185 e 1302-004.007 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Outros, porém, reputam tratar-se de uma regra limitadora de direito anteriormente mais amplo, razão pela qual usualmente adotam posições hermenêuticas menos estritas. Seguindo esta vertente, podemos mencionar Schoueri (2012, p. 80), Ávila (2014, p. 151), Pinto & Carneiro (2022, p. 16), Dias & Lavez (2016) e Bianco (2019, p. 204).

Essa divergência possui origem no regime jurídico anterior, sob a égide do Decreto-lei nº 1.598/1977, na sua redação original. Para aqueles que consideravam indedutível o ágio sob o regime anterior do Decreto-lei nº

¹ Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 20, III (incluído pela Lei nº 12.973/2014): “III - ágio por rentabilidade futura (**goodwill**), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do **caput**.”

² O Programa Nacional de Desestatização foi instituído pela Lei nº 8.031/1990, revogada pela Lei nº 9.491/1997.

1.598/1997, a Lei nº 9.532/1997 estabeleceu um benefício fiscal. Para os demais que consideravam válida a dedutibilidade integral e imediata por ocasião do encontro dos patrimônios da investidora e da investida, o então novo regime teria criado uma limitação temporal para a dedução.

A Lei nº 12.973/2014 trouxe novos contornos para a matéria, mas sem alterar profundamente o regime jurídico anterior. Esse diploma normativo basicamente estabeleceu requisitos mais rigorosos para a demonstração do valor do ágio por rentabilidade futura e afastou, de forma expressa, a dedutibilidade da amortização do ágio gerado por meio de operações realizadas entre partes relacionadas, o chamado “ágio interno”.

Devido aos valores elevados dessas operações e às divergências interpretativas entre o fisco e os contribuintes, inúmeras autuações foram realizadas, contestadas e julgadas pelo CARF, ao longo de mais de duas décadas. É, portanto, tema recorrente nas decisões do Tribunal Administrativo.

Ademais, as decisões do CARF pela manutenção da autuação produziram o efeito natural de levar os contribuintes a evitar praticar condutas majoritariamente repelidas pelo Tribunal. Se a empresa-veículo não é aceita em razão do seu caráter efêmero e ausência de substrato econômico, esse modelo deixava de ser adotado para, em seu lugar, serem usadas empresas com atividades operacionais e de vida longa com o fito de promover a confusão patrimonial e, conseqüentemente, o aproveitamento do ágio.

Com o tempo, as operações se sofisticaram, assim como as acusações fiscais e, conseqüentemente, as decisões do CARF. Só na questão atinente à intitulada “empresa-veículo”, discute-se: (i) se possui caráter efêmero (criada e extinta num curto intervalo de tempo); (ii) se possui substância econômica; (iii) se foi constituída antes ou depois da aquisição na investida; (iv) se foi criada pelo adquirente ou pelo alienante e, neste caso, se essa criação pelo alienante foi motivada pela própria operação de alienação; (v) se há razões não tributárias para o emprego da empresa dita veículo e, no caso de haver tais razões, se são decorrentes de mera conveniência societária ou se são impostas por regras regulatórias.

O tempo serviu para tornar o tema da amortização do ágio bastante sofisticado na jurisprudência do CARF, mas não para pacificar as lides. Quase sempre, os julgados terminam com votação empatada ou maioria estreita de votos.

O presente artigo não tem por objetivo oferecer uma solução para esse conflito. Nosso objetivo é identificar se a questão do aproveitamento do ágio por rentabilidade futura pode possuir contornos ainda mais imbricados em um tipo particular de operações, que envolvem empresas domiciliadas no exterior.

As aquisições internacionais podem ser divididas em duas categorias, conforme o vetor do investimento: (i) do exterior para o Brasil e (ii) do Brasil para o exterior. A primeira diz respeito aos casos de pessoas jurídicas estrangeiras que adquirem participações societárias em pessoas jurídicas brasileiras, movimento intensificado a partir da década de 1990 com o Programa Nacional de Desestatização. A segunda é o inverso. O investidor é nacional e a investida (empresa-alvo) é estrangeira.

Os casos da segunda categoria são bem mais recentes na jurisprudência pátria, porque as operações com este vetor se intensificaram com a estabilização e fortalecimento da economia interna, fenômeno que impulsionou a expansão das empresas nacionais para o exterior, em um processo no qual o Brasil deixa de ser meramente importador de capital estrangeiro e passa a exportá-lo.

Essa segunda categoria é o nosso foco de análise e pode ser dividida em duas subcategorias. Na primeira, a relação entre a sociedade investidora e a sociedade alvo do investimento se estabelece de maneira indireta mediante o uso de uma sociedade intermediária, que pode estar situada no Brasil, ou no exterior. A primeira é investidora indireta na empresa-alvo e a segunda é investidora direta. O encontro patrimonial então é promovido entre a empresa nacional investidora indireta e a sociedade intermediária investidora direta, permanecendo incólume a empresa-alvo estrangeira ao final da operação. Já na segunda subcategoria, a sociedade brasileira investidora adquire diretamente a sociedade estrangeira investida e subsequentemente a incorpora, tornando a investida uma filial ou sucursal da investidora brasileira.

São escassos os casos da primeira subcategoria em que se opta pelo uso de uma sociedade intermediária no exterior, e mais escassos ainda são os casos da segunda subcategoria, e não há de se estranhar. Além de algumas jurisdições dificultarem a incorporação de suas empresas por pessoas jurídicas estrangeiras (Conybeare; Kim, 2010), a incorporação internacional envolve

complexidades burocráticas e operacionais adicionais que relegam esta estrutura de investimento quase ao ostracismo.

Talvez por conta da raridade dessas estruturas de investimento no exterior, e de ter sido a legislação pensada em um momento no qual o Brasil era primordialmente um país importador de capitais, a legislação não trata delas com profundidade nem especificidade, dando azo a lacunas que demandam do intérprete esforço adicional.

O presente trabalho irá analisar ambas as subcategorias. Afinal, possuem traços em comum (investidor nacional e investida estrangeira), e a dificuldade ou inviabilidade do aproveitamento do ágio por meio de uma subcategoria pode levar à implementação da outra.

1. NORMAS GERAIS RELACIONADAS À AMORTIZAÇÃO FISCAL DO ÁGIO

O artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 introduziu, no sistema jurídico, regras pelas quais apenas o ágio fundado economicamente na expectativa de rentabilidade futura do investimento seria dedutível a partir da confusão patrimonial entre a pessoa jurídica investidora e a pessoa jurídica investida. Pela primeira vez no ordenamento, o tratamento fiscal do ágio seria distinto conforme seu fundamento econômico.

No plano regulamentar, os artigos 385 e 386 do Decreto nº 3.000/1999 (o Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/1999) consolidavam as disposições legais sobre a dedução do ágio. Já a disciplina atual, alterada pela Lei nº 12.973/2014, encontra-se consolidada nos artigos 421 e 433 do Decreto nº 9.580/2018, o RIR/2018.

O regramento anterior, consolidado no artigo 385 do RIR/1999³, voltava-se à determinação do desdobramento do custo de aquisição de participações

³ “Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I – valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e

II – ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

societárias. Determinava-se ao contribuinte que avaliasse investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor do patrimônio líquido desdobrar o custo de aquisição em: (i) valor do patrimônio líquido na época da aquisição; e (ii) valor do ágio ou deságio na aquisição, correspondente ao resultado da diferença entre o custo de aquisição do investimento e o patrimônio líquido. Ainda, considerando-se a possibilidade de se deduzirem as despesas de amortização do ágio, era necessário atribuir o fundamento econômico do ágio ou deságio, podendo ser justificado o sobrepreço em virtude do valor de mercado de bens do ativo da investida, do valor da expectativa de rentabilidade futura da sociedade adquirida ou do fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Por seu turno, o artigo 421 do RIR/2018⁴ estabelece o dever do contribuinte de desdobrar o custo de aquisição do investimento em: (i) valor do patrimônio líquido na época da aquisição; (ii) mais ou menos-valia correspondentes à diferença entre o valor justo dos ativos da investida; e (iii) ágio por rentabilidade futura (*goodwill*).

Em comparação com a disciplina anterior, a diferença mais significativa aqui está na expressa previsão do caráter residual do ágio por rentabilidade futura, pois, a partir das alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014 no Decreto-lei nº 1.598/1977, ele deve corresponder à diferença entre o custo do investimento e o somatório do valor do patrimônio líquido com a mais ou menos-valia decorrente do valor justo dos ativos da investida, nos termos do inciso III, art. 421, do RIR/2018. Esse caráter residual é ainda reforçado

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º)."

⁴ "Art. 421. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 20, caput, incisos I ao III):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, observado o disposto no art. 423;

II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e

III - ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do caput."

pelo disposto no §3º do mesmo artigo, uma vez que o reconhecimento e a mensuração do investimento devem ser realizados, em primeiro lugar, pelos “ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos a valor justo” e, só posteriormente, pela rentabilidade futura (*goodwill*).

Em relação aos eventos que desencadeiam a possibilidade de amortização, o tratamento atual também não é significativamente distinto do anterior.

O artigo 386 do RIR/1999⁵ tratava especificamente das situações de absorção patrimonial em virtude de incorporação, fusão ou cisão com ágio ou deságio e disciplinava a dedutibilidade do ágio. A legislação tributária autorizava a dedução do lucro real de despesas de amortização do ágio cujo fundamento fosse a expectativa de rentabilidade futura, nos termos do inciso II do §2º do artigo 385 do RIR/1999, à razão de 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração.

Na disciplina atual, constante do artigo 433 do RIR/2018⁶, continua a ser necessária a confusão patrimonial entre a investidora e a investida, e o prazo mínimo de amortização é igualmente de, no mínimo, 60 (sessenta) meses.

A única distinção significativa entre os dois dispositivos é a expressa previsão, no modelo atual, de dedutibilidade apenas para a amortização do ágio gerado entre partes não relacionadas, ou seja, explicitamente a lei afastou a possibilidade de dedução do chamado ágio interno.

Desse modo, na disciplina atual, a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra pessoa jurídica não dependente na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura por meio de incorporação, fusão ou cisão poderá excluir o referido ágio da apuração

⁵ “Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10): [...] III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração [...]”

⁶ “Art. 433. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra em decorrência de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado de acordo com o disposto no inciso III do caput do art. 421, poderá excluir, para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes, o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração (Lei nº 12.973, de 2014, art. 22, caput).”

do lucro real dos períodos subsequentes à razão de 1/60 para cada mês do período de apuração.

Verificamos, assim, que as alterações legais promovidas pela Lei nº 12.973/2014 em nada inovaram o panorama normativo anterior com qualquer especificidade voltada a endereçar as questões exclusivas relacionadas aos casos sob análise, de investidora nacional e investida estrangeira.

Dessa forma, nossa análise acerca de aspectos peculiares desse tipo de operação, que possam impedir ou dificultar o aproveitamento do ágio, aplica-se a ambos os contextos normativos, isto é, tanto àquele em que vigora a Lei nº 9.532/1997, quanto àquele em que passam a vigor as alterações no tratamento fiscal do ágio promovidas pela Lei nº 12.973/2014.

2. O ÁGIO NO INVESTIMENTO EM PESSOA JURÍDICA ESTRANGEIRA

A despeito da escassez de precedentes que enfrentem frontalmente o tema, vislumbramos 4 (quatro) principais pontos de atenção que poderiam levar à arguição de inviabilidade do aproveitamento fiscal do ágio gerado em operações com vetor de investimento destinado ao exterior.

O primeiro deles parte da potencial vinculação da dedução fiscal do ágio à tributação dos ganhos de capital auferidos pelo alienante. O segundo diz respeito ao uso de pessoas jurídicas intermediárias nos investimentos indiretos. O terceiro decorre do fato de os resultados futuros por cuja rentabilidade se pagou serem verificados no exterior. Por fim, o quarto decorre da visão de que o parágrafo único do art. 23 do Decreto-lei nº 1.598/1977 vedaria tal aproveitamento. Passemos a analisar cada um deles.

2.1. A correlação entre a amortização fiscal do ágio e a tributação dos ganhos de capital

O primeiro potencial fator de distinção entre as operações que resultem em investimentos no exterior está atrelado à inadmissão da amortização fiscal do ágio nas situações em que não se comprova a tributação dos ganhos de capital auferidos pelo alienante.

O questionamento não é cerebrino. A par de viabilizar o encontro entre as contas da investida e da investidora de maneira mais célere e menos burocrática, o uso de pessoas jurídicas intermediárias pode decorrer de tentativas do vendedor de evitar a tributação dos ganhos de capital em território brasileiro, ou em qualquer território, por exemplo, alocando pessoa jurídica intermediária em país que tenha celebrado com o Brasil tratado para evitar a dupla tributação.

Enfrentando a potencial relação de causalidade entre ágio e ganho de capital, o Acórdão nº 1301-003.469 manifestou o entendimento de que eventual falta de apuração e tributação dos ganhos de capital não implicaria a glosa das despesas com ágio. Vejamos a ementa:

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA COM ÁGIO. FALTA DE PAGAMENTO DE IMPOSTO SOBRE O GANHO DE CAPITAL.

O fato de a parte vendedora ter obtido, artificialmente, o efeito de impedir a ocorrência do fato gerador relativo ao ganho de capital deveria ensejar a exigência do respectivo tributo da parte vendedora, e não justificar a recusa no reconhecimento dos efeitos do correspondente ágio, efetivamente suportado pela parte compradora. Por essa razão, há que se afastar a ausência de pagamento do Imposto sobre o ganho de capital como motivo para considerar ilegítimo o ágio correspondente.

Adotando-se a premissa do Acórdão supra, a ausência da apuração ou tributação dos ganhos de capital pelo alienante não deveria prevalecer.

Por outro lado, o Acórdão nº 1401-000.850 enfrenta outra correlação entre o ágio e os ganhos de capital, identificando situação que, a um só tempo, legitima a glosa do ágio e afasta a tributação dos supostos ganhos de capital. Vejamos:

COERÊNCIA INTERNA DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE MANUTENÇÃO DE DUAS INFRAÇÕES FISCAIS ANTAGÔNICAS ENTRE SI
O Auto de Infração deve manter uma coerência interna. Se a Autoridade Fiscal defende a inexistência efetiva dos atos de reorganização societária e conclui pela impossibilidade de gerar efeitos fiscais, esse mesmo argumento deveria balizar a impossibilidade de ser apurado ganho de capital nas operações tidas como inexistentes.

Não se pode manter duas acusações fiscais (amortização do ágio e ganho de capital) baseadas em fundamentos antagônicos, sendo que

a confirmação de uma acusação fiscal (inexistência das operações de geração de ágio) implica necessariamente na impossibilidade de a outra prosperar (apuração de ganho de capital sobre o ágio na venda). Os fatos narrados no Auto de Infração são incompatíveis entre si.

O Acórdão analisou a incompatibilidade da desconsideração das reorganizações societárias no bojo das quais foi gerado o ágio, por artificialidade, e a tributação do alienante pelos ganhos de capital auferidos. Na ocasião, chegou-se à conclusão de incompatibilidade da tributação de ganhos de capital auferidos em operação cujo ágio foi glosado em razão da inexistência dos efeitos das operações societárias para a sua geração.

O entendimento não abarca todas as razões de glosa de despesas com ágio, mas estabelece a premissa de que, em determinadas situações, há correlação entre a glosa das despesas com a amortização do ágio e a impossibilidade de tributação dos correspondentes ganhos de capital em razão de uma causa comum (inexistência efetiva dos atos de reorganização societária).

Todavia, não se pode deduzir desse julgado, nem de similares, que o direito à amortização do ágio depende da tributação do ganho de capital correspondente, uma vez que não se fixou qualquer relação de causalidade entre as duas situações. Por outros termos, o Acórdão não considerou que a glosa da amortização do ágio é causa da não tributação do ganho de capital e, muito menos, que a amortização do ágio depende da tributação do ganho. O julgado identificou apenas uma correlação não causal entre duas situações (amortização do ágio e ganho de capital), que ocupam o lugar lógico de consequências de uma causa comum entre si.

2.2. Empresa-veículo criada em razão de imposições regulatórias alienígenas

Antecipamos na introdução deste trabalho a ampla gama de posições sobre a validade do ágio quando sua geração ou amortização é viabilizada mediante a constituição de pessoas jurídicas intermediárias, alcunhadas de “empresas-veículo”.

Neste particular, localizamos na jurisprudência do CARF o entendimento de que o uso de pessoas jurídicas intermediárias para superar obstáculos regulatórios ou burocráticos justificaria o uso das chamadas empresas-

veículo, pois demonstraria a existência de propósito extrafiscal para a estrutura adotada. Neste sentido, encontramos o Acórdão nº 1301.004-390, de 2020, de relatoria do conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

[...]

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA NA AQUISIÇÃO DO INVESTIMENTO EM RAZÃO DE QUESTÕES REGULATÓRIAS. PROPÓSITO NEGOCIAL EXTRAFISCAL. POSSIBILIDADE.

Comprovada que a utilização de empresa para aquisição do investimento se deu por razões regulatórias e que, portanto, denotou à operação propósito comercial extrafiscal, e cumpridas as demais premissas para amortização do ágio, restabelece-se a dedução das respectivas despesas.

CUSTO DE AQUISIÇÃO. PARCELA COMPOSTA POR DÍVIDA.

A composição do custo do investimento deve ser aferida à data da aquisição, sendo que, se o sacrifício patrimonial não se deu totalmente à vista, mas sim com a assunção de dívida em uma operação realizada entre partes independentes, não há porque não considerar tal parcela como compondo o custo de aquisição, inclusive sua parcela desdobrada em ágio.

Entendimento similar foi manifestado no Acórdão 9101-006.486, de 2023, na Declaração de Voto do conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Não se descarta, de outra banda, o entendimento pelo qual o objetivo de superar obstáculos regulatórios seria na realidade elemento apto a invalidar o ágio quando sua geração ou amortização não fosse possível na operação diretamente realizada.

Ambas as vertentes não trazem elementos exclusivos ao ágio nas operações em que a investida está situada no exterior, mas para ambas a potencial utilização de pessoas jurídicas intermediárias parece, a princípio, ser relevante.

Para a primeira vertente, eventual vedação a que a sociedade estrangeira seja incorporada por uma sociedade brasileira poderia consistir motivação extrafiscal apta a cancelar o ágio mesmo no caso de utilização de uma pessoa jurídica intermediária. Para a segunda, tal vedação seria indício de ilicitude da amortização do ágio.

Para ambas as vertentes, mostra-se relevante a adoção de estruturas societárias que se valham de pessoas jurídicas intermediárias em virtude da necessidade de superar obstáculos advindos do elemento internacional afeito à empresa-alvo, entretanto, cada uma extrai da estrutura societária conclusões opostas, cujo color pode ainda variar a depender do obstáculo que se pretendeu superar com o uso da pessoa jurídica intermediária.

Segundo nossas pesquisas, a particular circunstância dos obstáculos advindos da localização da empresa-alvo no exterior, como restrições regulatórias no país estrangeiro, não foi enfrentada ainda, pelo CARF, como aspecto distintivo dos demais tipos de operação. Todavia, a inexistência de decisões com essa característica pode decorrer da própria escassez de operações em que o investidor é nacional e o investimento é estrangeiro, e não do fato de esse aspecto particular ser considerado irrelevante.

À medida que o Brasil deixa de ser exclusivamente um país importador de capital e se torna um ator relevante no palco mundial da aquisição de negócios transfronteiriços, não descartamos a possibilidade de esse traço peculiar aflorar de acusações fiscais e, conseqüentemente, vir a ser enfrentado pelos órgãos de julgamento administrativo. Afinal, quando limitações normativas norteiam a posição dos julgadores, não podemos menosprezar as dificuldades inerentes à interpretação do direito alienígena, tampouco a prova do seu teor e da sua vigência, nos termos do §3º, art. 16, do Decreto nº 70.235/1972.

2.3. Resultados decorrentes de atividades desempenhadas no exterior

Uma peculiaridade que poderia vir à tona decorre do fato de a rentabilidade futura cuja projeção deu ensejo ao ágio decorrer de sociedade estrangeira, direta ou indiretamente.

Firme na premissa de que a permissão da amortização fiscal do ágio à razão de 1/60 ao mês a partir da incorporação decorre da intenção subjacente de permitir o confronto da rentabilidade futura com as despesas incorridas pelo adquirente para comprar essa rentabilidade (princípio do emparelhamento de receitas e despesas e com os períodos contábeis), poder-se-ia aventar que a legislação brasileira não teria albergado o fenômeno da confusão

patrimonial envolvendo sociedade alienígena, pois tal rentabilidade futura pertenceria ao exterior.

O questionamento encontraria substrato normativo sob a égide do princípio da territorialidade vigente no Brasil até o advento da Lei nº 9.249/1995. Até então, o Decreto-lei nº 4.506/1964 preconizava a segregação entre atividades exercidas no exterior e aquelas em território pátrio, de maneira que nem mesmo os resultados auferidos no exterior por sociedade brasileira estariam aqui sujeitos à tributação.⁷

Sob esse paradigma, poderia ser questionado o aproveitamento fiscal da amortização do ágio mesmo no caso da participação direta com posterior incorporação e extinção da empresa estrangeira pela nacional. No entanto, a partir da Lei nº 9.249/1995, artigos 25 a 27, foi estabelecida a tributação em bases universais em nosso país, a qual esvaziou o sentido desse tipo de questionamento, dado que, com a incorporação da sociedade estrangeira, os lucros em questão passaram a ser tributáveis no Brasil como lucros da sociedade brasileira, embora auferidos no exterior.

2.4. A exegese do art. 23, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.598/1977

A possibilidade de amortização fiscal do ágio decorrente da aquisição (direta ou indireta) de pessoas jurídicas estrangeiras também pode sofrer questionamentos decorrentes da exegese do art. 23, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.598/1977.

A interpretação do dispositivo desafia a evolução do tratamento tributário dos lucros auferidos no exterior, partindo do contexto no qual o Brasil fiava-se ao princípio da territorialidade, passando pela tributação em bases universais sob os regramentos da Lei nº 9.249/1995 e da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e chegando, ao final, ao cenário em que vigora a Lei nº 12.973/2014. Passemos a analisá-lo dentro de cada contexto normativo referido e considerando a alteração redacional promovida pela Lei nº 12.973/2014.

⁷ “Art. 63. No caso de empresas cujos resultados provenham de atividades exercidas parte no País e parte no exterior, somente integrarão o lucro operacional os resultados produzidos no País.”

A redação original do art. 23 (anterior às alterações promovidas pelo Decreto-lei nº 1.648/1978) deve ser inicialmente compreendida no contexto em que o Brasil encampava o princípio da territorialidade e, por isso, não tributava os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas brasileiras no exterior, quanto menos os rendimentos decorrentes de controladas e coligadas situadas no exterior, conforme já exposto no tópico antecedente.

Considerando que, sob a égide do art. 63 do Decreto-lei nº 4.506/1964, os lucros auferidos pela sociedade brasileira no exterior não estavam sujeitos à tributação em solo pátrio, o artigo 23 em sua redação original teve o papel de (i) reforçar a impossibilidade de dupla tributação dos resultados das controladas e coligadas situadas também no Brasil, e (ii) confirmar a prevalência do princípio da territorialidade, a despeito da obrigatoriedade de avaliação dos investimentos em outras sociedades, nacionais ou estrangeiras, pelo método de equivalência patrimonial (MEP) introduzido pelo art. 248 da Lei nº 6.404/1976.

Havia, na época, a opção conferida ao contribuinte de adicionar ao lucro real as contrapartidas da avaliação do investimento pelo método de equivalência patrimonial.

Nesse momento legislativo, os lucros auferidos pela sociedade brasileira no exterior, bem como aqueles auferidos por suas controladas e coligadas no exterior, estariam ambos sujeitos tão somente aos eventuais tributos alienígenas, a despeito de tais lucros, quando auferidos por coligadas e controladas, serem refletidos no Brasil em virtude da avaliação dos investimentos pelo método de equivalência patrimonial.

A reformulação redacional promovida pelo Decreto-lei nº 1.648/1978, que introduziu no art. 23 seu parágrafo único, manteve a opção pela neutralidade fiscal.

Em 1995 verifica-se uma mudança de paradigma, pois o Brasil implementa com os artigos 25 a 27 da Lei nº 9.249/1995 a tributação em bases universais, determinando que tais lucros fossem computados em 31 de dezembro de cada ano. Contudo, o regramento não previa expressamente uma regra que impedisse o represamento de lucros no exterior caso decorressem diretamente de coligadas ou controladas estrangeiras, situação na qual a

tributação em solo pátrio dependeria da efetiva disponibilização de tais lucros à sociedade brasileira⁸.

De toda forma, a Lei nº 9.249/1995 garantia a neutralidade fiscal do método de equivalência patrimonial (§6º do art. 25), dispensando alterações no art. 23, parágrafo único, do Decreto-lei nº 1.598/1977.

Mantinha-se assegurado que, se a empresa nacional “A”, controladora ou coligada da sociedade estrangeira “B”, avalia o respectivo investimento pelo MEP, o lucro de “B” ainda não disponibilizado a “A” deve ser excluído da apuração do lucro real para que este lucro não seja tributado no Brasil antecipadamente, ou até mesmo em duplicidade caso venha a ser distribuído a “A” no futuro.

O RIR/1999, responsável por promover a consolidação interpretativa da legislação sobre o Imposto sobre a Renda, manteve a previsão em seu art. 389, expressando a visão, não isenta de questionamentos (Schoueri, 2012, p. 88)⁹, de que o dispositivo permanecia em vigor, talvez por vislumbrar nele norma alheia à amortização fiscal do ágio, que se limitava a tratar da neutralidade do MEP isoladamente considerado, já que a dedutibilidade fiscal do ágio foi objeto específico da Lei nº 9.532/1997.

Os lucros no exterior receberam novo tratamento fiscal com a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, cujo art. 74 passa a considerar disponibilizados à controladora ou coligada brasileira os lucros que tenham sido apurados por controlada ou coligada no exterior. A chamada distribuição ficta dos lucros foi objeto de questionamentos levados à Suprema Corte na ADI nº 2.588/2001, cujo julgamento, permeado pela avaliação do poder de influência da pessoa jurídica brasileira sobre a estrangeira e pela classificação da jurisdição na qual se encontra a controlada ou coligada estrangeira diante

⁸ Vide a redação esclarecedora do art. 1º da Lei nº 9.532/1997: “Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil: a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados; b) ~~no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.~~ (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)”.

⁹ Schoueri (2012) aponta que, em sua leitura, o parágrafo único teria sido revogado por incompatibilidade com a tributação em bases universais, nos termos do art. 2º, parágrafo 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

do pretense objetivo antiabuso, concluiu pela inaplicabilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 às empresas coligadas localizadas em países sem tributação favorecida e pela aplicabilidade do dispositivo aos lucros das empresas controladas situadas em paraísos fiscais, assim definidos em lei.

O teor do julgado e a *ratio decidendi* que o permeou foram refletidos na Lei nº 12.973/2014. Ao mesmo tempo, esta lei promove alterações no tratamento fiscal do ágio, visando a endereçar algumas questões causadoras de divergências entre fisco e contribuintes, como a alocação residual do ágio e o ágio interno, dando também nova redação ao parágrafo único do art. 23 do Decreto-lei nº 1.598/1977 e confirmando a visão já exarada no RIR/99 de que o dispositivo não teria sido revogado.

Eis a redação anterior a 2014 e a redação hoje vigente:

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

~~Parágrafo único - Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).~~

Parágrafo único. Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da redução dos valores de que tratam os incisos II e III do **caput** do art. 20, derivados de investimentos em sociedades estrangeiras que não funcionem no País. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

A alteração redacional adequou o dispositivo às demais alterações legislativas propostas pela Lei nº 12.973/2014, confirmando de maneira expressa sua permanência no ordenamento.

A análise evolutiva e contextualizada das alterações promovidas no art. 23, notadamente em seu parágrafo único, associada à postura do Poder Executivo de reafirmar a sua permanência no ordenamento por meio do art. 389, parágrafo 1º, do RIR/1999, permite a compreensão do

art. 23 e de seu parágrafo único, a partir de 2014, como dispositivos com mero efeito pragmático, que confirmariam a neutralidade fiscal do MEP independentemente do regime e dos requisitos para a tributação dos lucros auferidos direta ou indiretamente no exterior, sem pretender dispor sobre o tratamento fiscal do ágio, objeto de disposições próprias na Lei nº 9.532/1997 e, posteriormente, na Lei nº 12.973/2014.

Ao fim e ao cabo, portanto, a sustentação deste potencial questionamento parece demandar o enfrentamento das premissas interpretativas que parecem ter norteado o legislador e mesmo o Poder Executivo, embora não tenhamos localizado na jurisprudência, até o momento, o tratamento do tema.

3. CONCLUSÃO

No Brasil, ainda prevalecem as operações de aquisição de empresas nacionais por investidores estrangeiros em relação àquelas na direção oposta, em que atores brasileiros passam a expandir seus negócios mundo afora por meio da aquisição de empresas no exterior.

São inúmeros os casos do primeiro tipo de operação, em que a amortização do ágio decorrente foi contestada pelo fisco e levou o CARF a se manifestar por meio de decisões cada vez mais refinadas e repletas de sutilezas.

Já as operações do segundo tipo ainda estão longe de sobejar, mas podem vir a se constituir numa nova fronteira de conflito entre os contribuintes e as autoridades fiscais com um número ainda maior de pontos de discordância.

Nosso propósito, assim, foi o de identificar esses novos possíveis pontos e conjecturar acerca da solução para cada um deles a partir de precedentes do próprio CARF, ainda que não tratem da específica temática.

Foram identificadas 4 (quatro) questões que podem vir a ser suscitadas como típicas desse tipo de operação e impeditivas ao aproveitamento fiscal da amortização do ágio: (i) não dedutibilidade da amortização do ágio em razão do ganho de capital ser apurado no exterior e, desse modo, não ser alcançado pela tributação brasileira; (ii) emprego de pessoas jurídicas intermediárias nos investimentos indiretos em razão de restrições próprias do país de domicílio da empresa-alvo; (iii) verificação no exterior dos resultados futuros que serviram de fundamento econômico para o pagamento do ágio; e, finalmente, (iv) interpretação de que o parágrafo único do art. 23 do Decreto-

lei nº 1.598/1977 estabelece uma proibição expressa ao aproveitamento da amortização do ágio no caso de investimentos no exterior.

Em relação à primeira, a jurisprudência do CARF não ampara a tese de que a amortização do ágio depende da tributação do ganho de capital decorrente das mesmas operações. Quanto à segunda, as características das restrições regulatórias próprias do país de domicílio da empresa investida podem, de fato, ser um aspecto a se considerar por aqueles que reputam relevantes as razões não tributárias para fins de aferir a dedutibilidade da amortização do ágio. No tocante à terceira, desde o estabelecimento no Brasil do modelo de tributação da renda em bases mundiais, não encontramos fundamento que legitime uma possível objeção a ser feita pelas autoridades fiscais em razão de os resultados serem obtidos no exterior. Por fim, no tocante à quarta, não encontramos acórdão que tenha enfrentado o tema, mas conjecturamos, com base numa análise histórica do dispositivo, que sua aplicação não constitui óbice para a amortização do ágio.

Por derradeiro, vale o registro de que esses 4 (quatro) pontos correspondem apenas àqueles identificados pelos autores e não afastam a possibilidade de outros irromperem com o avançar das discussões acadêmicas e jurisprudenciais sobre as operações aqui analisadas.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Amortização fiscal do ágio por rentabilidade futura. In: PINTO, Felipe C. de S.; PASIN, João B. C.; SIQUEIRA NETO, José F. (org.). *Direito, economia e política: Ives Gandra, 80 anos do humanista*. São Paulo: Editora IASP, 2015.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. São Paulo: Atlas, 2012.

ÁVILA, Humberto. Notas sobre o Novo Regime Jurídico do Ágio. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. v. 5. São Paulo: Dialética, 2014. p. 149-159.

BIANCO, João Francisco. Ainda o ágio pago na aquisição de investimento. In: PINTO, Alexandre Evaristo et al. *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2019. p. 199-214.

CONYBEARE, John; KIM, Dong-Hun. Barbarians at the Gates: State Control of Global Mergers and Acquisitions. *The World Economy*, v. 33, nº 9, p. 1.175-1.199, 2010.

DIAS, Karem Jureidini; LAVEZ, Raphael Assef. "Ágio interno" e "Empresa veículo" na jurisprudência do CARF: um estudo acerca da importância dos padrões legais na realização da igualdade tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FARO, Maurício Pereira. *Análise de casos sobre o aproveitamento do ágio: IRPJ e CSLL*. São Paulo: MP Editora, 2016. p. 327-353.

PINTO, Alexandre Evaristo; CARNEIRO, Bárbara Melo. Aproveitamento do ágio e a existência de dois laudos. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, v. 4, nº 8, p. 15-32, jul./dez. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias: aspectos tributários*. São Paulo: Dialética, 2012.

PARTE 3

TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS





TERCEIRIZAÇÃO X PEJOTIZAÇÃO: CARACTERIZAÇÃO DO SEGURADO EMPREGADO

MIRIAM DENISE XAVIER

Graduada em Direito pela PUC/MG (2001), em Ciências Atuariais pela PUC/MG (2006), em Engenharia Mecânica pela UFMG (1992) e em Engenharia Industrial Elétrica pelo CEFET/MG (1991). Mestre em Otimização pelo Departamento de Engenharia Mecânica da UFMG (1995). Pós-graduada em Direito Tributário pela PUC/MG (2023). Atualmente é auditora-fiscal da Receita Federal do Brasil, conselheira da 2ª Seção de Julgamento do CARF, coordenadora, autora e tutora de cursos EaD na Enap e professora assistente IV da PUC/MG em cursos de graduação e pós-graduação. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Previdenciário e Tributário.

Resumo: Ao longo dos anos, muito se discutiu sobre a possibilidade de as pessoas jurídicas terceirizarem trabalhos relacionados com sua atividade-fim. Isso culminou com a alteração legislativa de 2017 e as decisões tomadas pelo STF em 2018. Na prática, o que se verifica é que muitas empresas, sob o argumento de ser lícita a terceirização na atividade-fim, passaram a contratar pessoas jurídicas para realizar todas as suas tarefas. Em muitos casos, as contratadas são empresas unipessoais, e o serviço é prestado com pessoalidade e subordinação, estando presentes os requisitos da relação de emprego. Nessa situação, ocorre a denominada “pejotização”, e o vínculo formal pactuado deve ser desconsiderado, favorecendo-se a situação de fato que se apresenta, sendo devidas as contribuições previdenciárias. O presente estudo objetiva atualizar os operadores do Direito e os conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quanto à interpretação das decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o tema e sua adequação aos casos concretos analisados.

Palavras-chave: Contribuição social; segurado empregado; terceirização; pejotização; simulação.

Abstract: *Over the years, there has been much discussion about the possibility of legal entities outsourcing work related to their core activities. This culminated in the legislative change of 2017 and the decisions taken by the STF in 2018. In practice, what happens is that many companies, under the argument that outsourcing their core activities is legal, started to hire legal entities to carry out all the company's tasks. In many cases, the contractors are sole proprietorships and the service is provided with personality and subordination, meeting the requirements of the employment relationship. In this situation, the so-called "pejotization" occurs and the agreed formal bond must be disregarded, favoring the de facto situation that arises, with social security contributions being due. The present study aims to update legal professionals and advisors from the Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) regarding the interpretation of the decisions of the Federal Supreme Court on the subject and their adequacy to the specific cases analyzed.*

Keywords: *Social contribution; employee insurance; outsourcing; pejotization; simulation.*

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 Segurado empregado; 2.1 A relação de emprego para o Direito do Trabalho; 2.2 A caracterização de segurado empregado para o Direito Previdenciário; 2.3 Atividade intelectual; 3 Terceirização; 4 Julgamento do Tema 725 e da ADPF 324 pelo Supremo Tribunal Federal – STF; 5 A denominada "pejotização"; 6 Obrigatoriedade do lançamento tributário; 7 Situações concretas; 7.1 Situações verificadas nos casos julgados no CARF; 8 Material jornalístico pesquisado – críticas às decisões do STF; 9. Conclusões; Referências.

1. INTRODUÇÃO

As relações de trabalho sofreram alterações ao longo dos anos. É natural que a legislação também sofra alterações, adaptando-se a novas condições sociais.

A controvérsia sobre a caracterização de vínculo de emprego, de competência da Justiça do Trabalho, e sobre a caracterização da relação de emprego com a vinculação do segurado à previdência social para fins de cobrança de contribuições previdenciárias, que deve ser fiscalizada pela Receita Federal do Brasil, é assunto que ganhou relevância após a alteração legislativa promovida em 2017 e as decisões do STF no Tema 725 e ADPF 324, com consequente revogação da Súmula 331 do TST.

A questão há tempos vem sendo motivo de discussão entre auditores-fiscais, advogados, julgadores administrativos, juízes, desembargadores e ministros, e acabou por provocar várias demandas judiciais.

Em decisões de 2018, o STF se pronunciou sobre a matéria, com repercussão geral reconhecida, devendo todos os demais órgãos administrativos e judiciais se pautarem nas referidas decisões.

A adequada interpretação do entendimento exarado pelo STF é essencial para o correto julgamento administrativo da questão, tendo em vista que os conselheiros do CARF são obrigados a observar as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF em sede de repercussão geral.

2. SEGURADO EMPREGADO

2.1 A relação de emprego para o Direito do Trabalho

Para a legislação trabalhista, conforme disposto na Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, Decreto-Lei nº 5.452/1943, os elementos caracterizadores da relação de emprego são extraídos dos artigos 2º, *caput*, e 3º:

Art. 2º – Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.
[...]

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Da leitura dos citados artigos, verifica-se que é o empregador que assume os riscos da atividade econômica e que a relação de emprego se configura quando a pessoa física prestar serviços ao empregador com pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação.

Segundo a doutrina do professor Michel Carlos Rocha Santos¹, tais elementos são:

- pessoalidade: prestação infungível; pessoa certa para a execução do serviço;
- onerosidade;
- não eventualidade: serviços habituais, rotineiros, frequentes, que se inserem na dinâmica produtiva do empregador; trabalho necessário às atividades regulares do empregador; e
- subordinação jurídica: o obreiro acata o poder de direção e gestão do empregador – obriga-se a ter a sua atividade profissional dirigida e coordenada pelo empregador. O empregador pode dispor dos serviços contratados como melhor lhe aprouver.

Ainda segundo o professor Michel:

Esse poder de comando, fiscalização e coordenação não precisa ser constante, usado diariamente. Por exemplo, nos trabalhos intelectuais, a subordinação se apresenta de maneira mais branda, em grau mais leve, pela própria autonomia e independência profissional do empregado detentor de qualificação intelectual.

Basta que o empregador tenha a real possibilidade de dar ordens, orientar, fiscalizar, exigir condutas e procedimentos do empregado, o que também é plenamente verificado nas atividades intelectuais.

[...]

Haverá subordinação sempre que a atividade do empregado estiver integrada na organização da empresa mediante o vínculo contratualmente estabelecido, em razão do qual o empregado aceita

¹ Cf. Santos (2021).

a determinação, pelo empregador, das modalidades da prestação do trabalho.

[...]

As empresas passam a gerenciar seus trabalhadores a partir de sistemas de metas e produtividade, em que é desnecessário, no cotidiano da prestação de serviços, emitir comandos frequentes. (grifo nosso)

2.2 A caracterização de segurado empregado para o Direito Previdenciário

Para a legislação previdenciária, segundo a Lei nº 8.212/1991 e o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, são considerados empregados para a previdência social:

Lei 8.212/1991:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I – como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado; [...]

RPS:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I – como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

[...]

§ 4º Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa.

[...]

Art. 229

[...]

§2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.

Veja-se que os requisitos a serem considerados são os mesmos.

Para o Direito do Trabalho, preenchidos os requisitos, é caracterizado o vínculo empregatício.

Para o Direito Previdenciário, preenchidos os requisitos, o trabalhador é considerado como segurado empregado para fins previdenciários.

Salienta-se que não é necessário que a Justiça do Trabalho reconheça o vínculo empregatício para que só depois a fiscalização federal aplique a norma previdenciária.

A autoridade fiscal, ao aplicar a norma previdenciária ao caso concreto, e observando o princípio da primazia da realidade, tem autonomia para, no cumprimento de seu dever funcional, reconhecer a condição de segurado empregado para fins de lançamento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

2.3 Atividade intelectual

A Lei nº 11.196/2005, art. 129, introduziu nova possibilidade, ao tratar da prestação de serviços intelectuais. Assim dispõe:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas [...].

Submetido a julgamento pelo STF, foi declarada a constitucionalidade desse artigo.

Sobre a questão, o já citado professor Michel² explica:

É um engano concluir que esse dispositivo autoriza a prestação de serviços pessoais e subordinados através de pessoa jurídica, quando se tratar de atividade intelectual, artística, cultural ou científica, sem que isso configure fraude à legislação trabalhista.

Basta ler a parte final do voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia:

13. Sob essa mesma perspectiva de densificação da liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho, há de se concluir que a norma objeto desta ação não apresenta vício de inconstitucionalidade. Compatibiliza-se a norma com a normatividade constitucional que abriga a liberdade de iniciativa como fundamento da República.

14. Tanto não induz, entretanto, a que a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais descrita no art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não se sujeite à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário quando acionado, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos.

Dessa maneira, não obstante a declaração de constitucionalidade do dispositivo em questão, é necessário considerar que o *dispositivo incidirá, efetivamente, apenas naquelas situações em que a contratação de serviços, efetivamente, se revista de autonomia, impessoalidade e independência da empresa prestadora de serviços frente ao seu tomador*. Do contrário, a Justiça do Trabalho continua competente e autorizada a exercer o controle judicial da contratação, no sentido de avaliar se há ou não fraude trabalhista.

A gestão da atividade e as características do modus operandi não pertencem ao trabalhador, antes, são definidos pela empresa. O poder diretivo ou poder de organização confere ao empregador espaço e legitimidade para determinar as regras de caráter técnico e organizativo que o empregado deve observar no cumprimento de suas obrigações. Ele compõe a titularidade quanto à organização do espaço de trabalho, definição das tarefas, distribuição das funções, organização das escalas

² Cf. Santos (2021).

de trabalho e jornadas, de ajustamento dos processos produtivos, remanejamento dos postos de trabalho, enfim, tudo aquilo que diz respeito ao bom funcionamento da empresa e ao máximo aproveitamento da mão de obra. (grifos nossos)

3. TERCEIRIZAÇÃO

Trabalho terceirizado ou terceirização é o acordo comercial efetuado entre uma empresa “contratante” (ou tomadora de serviços) e outra “contratada” (ou prestadora de serviços) que fornece *serviços especializados realizados de forma independente*. Não existe pessoalidade nem subordinação jurídica entre os trabalhadores da terceirizada e a empresa tomadora de serviços.

A Lei nº 13.467/2017, que deu nova redação ao art. 4º-A da Lei nº 6.019/1974, a qual dispõe sobre o trabalho temporário nas empresas urbanas, determina:

Art. 4º-A - Considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, *inclusive sua atividade principal*, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução. (grifo nosso)

A partir da vigência dessa lei, admitiu-se a terceirização inclusive na atividade-fim das empresas.

4. JULGAMENTO DO TEMA 725 E DA ADPF 324 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF

No julgamento do Tema 725 – Terceirização de serviços para a consecução da atividade-fim da empresa – Teses, recurso paradigma RE 958.252, em 30 de agosto de 2018, o STF firmou a seguinte tese de repercussão geral:

É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante.

Também foi julgada a ADPF 324, com o seguinte resultado:

1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada.
2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993.

Veja-se trecho do voto do ministro Luiz Fux:

11. A cisão de atividades entre pessoas jurídicas distintas não revela qualquer intuito fraudulento, consubstanciando estratégia, garantida pelos artigos 1º, IV, e 170 da Constituição brasileira, de configuração das empresas para fazer frente às exigências dos consumidores, justamente porque elas assumem o risco da atividade, representando a perda de eficiência uma ameaça à sua sobrevivência e ao emprego dos trabalhadores.

[...]

15. A terceirização de uma etapa produtiva [...].

16. *As leis trabalhistas devem ser observadas por cada uma das empresas envolvidas na cadeia de valor com relação aos empregados que contratarem, tutelando-se, nos termos constitucionalmente assegurados, o interesse dos trabalhadores.*

[...]

24. É aplicável às relações jurídicas preexistentes à Lei nº 13.429, de 31 de março de 2017, a *responsabilidade subsidiária da pessoa jurídica contratante pelas obrigações trabalhistas não adimplidas pela empresa prestadora de serviços*, bem como a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias devidas por esta [...]. (grifos nossos)

Assim consta do voto do ministro Luís Roberto Barroso:

57. [...] 1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada.

2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993.

Veja-se, ainda, trecho do voto do ministro Alexandre de Moraes:

Obviamente, essa opção será lícita e legítima desde que não proibida ou colidente com o ordenamento constitucional; bem como, desde que, durante a execução dessa opção – na Hipótese de terceirização –, *as empresas “tomadoras” e “prestadoras” não violem direitos sociais e previdenciários do trabalhador e a primazia dos valores sociais do trabalho [...].*

Da mesma maneira, caso a prática de ilícita intermediação de mão de obra, com afronta aos direitos sociais e previdenciários dos trabalhadores, se esconda formalmente em uma fraudulenta terceirização, por meio de contrato de prestação serviços, nada impedirá a efetiva fiscalização e responsabilização, pois o Direito não vive de rótulos, mas sim da análise da real natureza jurídica dos contratos. (grifos nossos)

É possível formular as seguintes conclusões sobre os votos:

- A relação analisada foi de terceirização de empresas que fazem parte do processo produtivo, assumindo o risco da atividade.
- Afirmou-se ser lícita a terceirização em qualquer atividade, mas sob a ótica da divisão do trabalho entre duas ou mais empresas – tomadora e prestadora que contrata os empregados.
- Observa-se uma preocupação destacada nos votos em não haver a precarização dos direitos trabalhistas e previdenciários dos empregados da contratada.
- Em *nenhum voto* foi abordada a questão da prestação de serviços pessoais por sócios de empresas criadas para esse fim.

5. A DENOMINADA “PEJOTIZAÇÃO”

A situação na qual o contrato formal é de terceirização, mas o cenário real que se apresenta remete a uma relação de emprego, é chamada de “pejotização”.

Quanto à pejetização (terceirização ilícita), esclarece o citado professor Michel³:

A pejetização é tema que guarda relação direta com a análise dos elementos da relação de emprego e suscita muitos debates doutrinários e jurisprudenciais. *Esse fenômeno pode ser entendido como a prestação pessoal de serviços pelo trabalhador a um tomador de serviços, valendo-se as partes de uma estrutura contratual alheia ao contrato de trabalho, em que o obreiro atua e é remunerado, formalmente, como pessoa jurídica.*

Conforme se percebe, *trata-se de situação fraudulenta*, um negócio jurídico simulado e arquitetado *com o objetivo de afastar a incidência das normas de proteção trabalhista ao obreiro*. Além disso, *visa reduzir os custos de contratação da empresa e burlar o recolhimento de encargos sociais* (como o FGTS) e contribuições previdenciárias e outros tributos que incidem sobre a contratação de trabalho assalariado.

Assim, as empresas alimentam a forma de contratação pejetizada, incentivando ou até mesmo *impondo aos trabalhadores a constituição de pessoas jurídicas para viabilizar a contratação e a prestação dos serviços*. A partir do enfrentamento do tema pela jurisprudência pátria é possível traçar alguns elementos e características que irão configurar a pejetização:

- o(a) trabalhador(a) foi obrigado a constituir a PJ para obter ou permanecer no emprego;
- o(a) trabalhador(a) não possui autonomia ou liberdade na realização das atividades, organização de horários;
- o(a) trabalhador(a) não possui organização e estrutura empresarial própria e se utiliza da do tomador de serviços;
- o a) trabalhador(a) não presta serviços a outros tomadores de serviços (clientes) e não possui funcionários;
- o(a) trabalhador(a) permanece integrado à estrutura e processos produtivos e se comporta como efetivo empregado;
- o(a) trabalhador(a) se subordina a mecanismos de controle e fiscalização e precisa prestar contas de suas atividades.

³ Cf. Santos (2021).

A pejotização é prática fraudulenta e impede os trabalhadores de ter acesso ao patamar mínimo de proteção trabalhista, como limitação da jornada de trabalho, férias remuneradas com o terço constitucional, 13.º salário, aviso prévio proporcional ao tempo de serviço, FGTS, adicional pelo trabalho noturno, entre outros direitos fundamentais importantes e inerentes à relação de emprego. (grifos nossos)

Conforme salientado pelo professor Michel, não são raras as vezes em que o trabalhador se vê *obrigado a constituir a pessoa jurídica* para conseguir o emprego ou nele permanecer. Tal fato caracteriza vício de consentimento – a manifestação da vontade não corresponde ao íntimo desejo do agente, impedindo-o de externar o seu verdadeiro querer.

6. OBRIGATORIEDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Diante da situação fática, devem a autoridade fiscal e os julgadores atuar conforme determina o CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
I – *da validade jurídica dos atos efetivamente praticados* pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

[...]

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, *as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública*, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

[...]

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

[...]

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; [...]. (grifos nossos)

Alguns autores, dentre eles o professor Marciano Seabra de Godoi, ao tratarem do planejamento tributário abusivo, e aplicando o conceito amplo de simulação, introduziram a figura da “elusão tributária”⁴, segundo a qual o sujeito passivo, para atrair a aplicação de uma norma tributária benéfica que de outra forma não seria aplicável, usa a estrutura formal de contratos e outros institutos jurídicos, esvaziando-os de qualquer substância jurídica real.

Segundo o professor:

[a “elusão tributária” designa] o comportamento pelo qual o contribuinte se utiliza de meios artificiosos e abusivos para, sob uma aparência de legalidade e licitude, buscar evitar a ocorrência do fato gerador do tributo ou buscar se colocar dentro do pressuposto de fato de um regime tributário mais benéfico, criado pela legislação para abarcar outras situações.

[...]

Os atos e negócios jurídicos engendrados pelas partes são abusivos/artificiosos, posto que a sua formalização não reflete os reais propósitos práticos buscados pelas partes e distorcem as finalidades e objetivos contidos nas normas que regulam a espécie.

[...] na elusão, o contribuinte busca uma economia tributária de má-fé, no sentido de burlar o espírito da lei e preservar somente sua letra, confiando numa interpretação automática e acrítica das normas aplicáveis ao caso.

Uma vez verificado que o sujeito passivo utiliza de simulação ou de fraude para se esquivar do pagamento de tributo, o auditor-fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos, por ele constatados, em detrimento da verdade jurídica aparente (formal). Ou seja, uma vez evidenciada a simulação, não resta outra opção à fiscalização a não

⁴ Cf. Godoi (2012, p. 120-121).

ser descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento tributário, a relação real entre o contribuinte e seus prestadores.

Do contrário, esvaziar-se-ia inteiramente a obrigatoriedade das normas previdenciárias e da filiação dos segurados, deixando-se a questão inteiramente ao arbítrio, interesses e conveniências dos pactuantes, o que causaria, conforme o caso, prejuízo ao financiamento da previdência social decorrente de fraude.

7. SITUAÇÕES CONCRETAS

A fim de se desconsiderar uma terceirização ilícita, deve-se avaliar se os trabalhadores se qualificam como segurados empregados da previdência social. E, ainda, se a empresa constituída para tal fim é, de fato, uma empresa.

Pode-se ainda constatar que o serviço foi prestado por contribuinte individual.

7.1 Situações verificadas nos casos julgados no CARF

Para exemplificar a “pejotização” foi realizada pesquisa em vários acórdãos do CARF posteriores à decisão do STF (2401-004.989, 2401-010.554, 2401-010.803, 2202-008.762, 2201-003.374, 2201-004.538, 2402-007.031, 9202-004.641, 2202-003.898, 2202-010.130, 2201-010.447, 2202-009.605, 2401-005.669).

Nos casos concretos que foram objeto de análise/pesquisa, verifica-se a presença de elementos que demonstram, especialmente, a *subordinação* e a *pessoalidade*.

Da análise dos votos, resumem-se as seguintes condições encontradas pelas autoridades fiscais que foram determinantes pelos julgadores na manutenção do lançamento:

- Há contratos de adesão, padronizados pelo tomador.
- As contratadas:
 - possuem o mesmo endereço e assistência contábil ou possuem o endereço da residência do sócio;

- não possuem empregados;
 - são empresas unipessoais e os serviços são prestados pelos sócios ou pelo sócio administrador (o outro sócio é um familiar);
 - não possuem independência ou estrutura profissional própria;
 - não prestam serviços a outros contratantes.
- As atividades podem ser determinadas por meio de aditivos aos contratos.
 - Os pagamentos consistem em valores fixos mensais e são realizados em dia fixo (normalmente no quinto dia útil do mês seguinte). *O risco do empreendimento é da tomadora.*
 - A tomadora fornece passagens aéreas/rodoviárias, hospedagem e alimentação para a prestação dos serviços, inclusive reembolso de despesas relacionadas a viagens a trabalho. Cobra relatórios de viagem.
 - A tomadora oferece treinamentos, instruções e especificações técnicas para a prestação dos serviços.
 - Há cláusula prevendo que o serviço seria prestado, necessariamente, pelo sócio da contratada.
 - Identificam-se práticas corriqueiras trabalhistas incompatíveis com a prestação de serviços por pessoa jurídica, como:
 - pagamento de 13º salário (nota fiscal emitida em dezembro com discriminação dos serviços “abono de dezembro”);
 - reembolso de despesas;
 - pagamento de “bônus” para trabalho além do previsto;
 - direito de se ausentar das atividades por até trinta dias, sem prejuízo da remuneração;
 - recebimento no mês mesmo sem prestação de serviços (Globo), ficando à disposição do contratante;
 - exclusividade;
 - reajustamento do contrato pelo mesmo índice das CCTs;

- concessão de plano de saúde, seguro de vida, alimentação e previdência complementar.
- Os sócios das contratadas representam legalmente a contratante, assinando documentos como seus representantes.
- Os sócios das contratadas exercem atividades de diretor, conselheiro, gerente etc., cargos de importância técnica dentro da estrutura da tomadora, em função de confiança, coordenando e chefiando empregados e até mesmo as “pessoas jurídicas” contratadas.
- Há a obrigatoriedade de se observarem as normas, os horários e o controle de escala da empresa, determinados pelo tomador.
- Caso o sócio da contratada não possa comparecer, o serviço é prestado por outro sócio de outra empresa, conforme determinado pela contratante.
- Há notas fiscais sequenciais para um mesmo tomador, com cronologia e constância de valores e data dos pagamentos.
- Há utilização da estrutura e dos insumos da contratante.
- Os valores pagos são apurados conforme as horas trabalhadas.
- Há a apresentação de relatório para acompanhamento e controle.
- Verifica-se carga horária de prestação de serviços de 44 horas semanais e/ou medição por horas trabalhadas.
- Os lançamentos contábeis são realizados em nome dos trabalhadores, e não das prestadoras.
- Há uma indeterminação dos serviços contratados, com ausência de cláusula demonstrativa do serviço a ser prestado, ou frases genéricas do tipo “serviços de contabilidade”, “serviços médicos”, “apresentação de programas”, “desenvolvimento de projetos”.
- Não há propósito comercial da prestadora.
- A tomadora propaga publicidade citando os sócios das contratadas como profissionais que integram seu corpo funcional.
- Os contratados trabalham na rotina da contratante e em conjunto com os empregados regulares.
- A vigência dos contratos é de doze meses, renováveis por igual período, caracterizando necessidade permanente da contratante.

- O dever de obediência da contratada aos controles administrativos e cronogramas estipulados e sua submissão às orientações, acompanhamento, controle, avaliação, fiscalização e recomendações da contratante demonstram claramente a presença da subordinação.
- A quantidade de agentes contratados por meio de pessoas jurídicas indica que a atividade da contratante restaria inviabilizada caso ausentes as “sociedades” contratadas.
- Pessoas jurídicas são contratadas para atuarem de comum acordo, com cooperação entre elas.
- O prestador de serviços é remunerado como empregado e também como pessoa jurídica para o mesmo serviço, situação alcunhada de “CLT Flex”.

Causa estranheza uma cláusula contratual que determine que as pessoas jurídicas contratadas devam atuar em conjunto e com cooperação, pois *é exatamente a autonomia e a contratação por serviço certo, para uma atividade específica, na qual é transferida parte da responsabilidade para a outra empresa, que caracteriza a terceirização*, não havendo que se falar em cooperação entre as terceirizadas para a realização de um serviço.

Quando a contratada é uma sociedade de profissionais e todos prestam serviços ao mesmo tomador ou a vários tomadores, o pagamento da distribuição de lucros é mensal e proporcional ao serviço prestado por cada sócio, mas não proporcional às cotas societárias.

Veja-se que, nesses casos, a justificativa para a distribuição desproporcional de lucros ocorre com fundamento no trabalho desempenhado, o que configura remuneração, sendo também a referida distribuição de lucros uma forma de mascarar a remuneração (pró-labore) do sócio, com o intuito de afastar a incidência de contribuição previdenciária e do imposto de renda.

Pode ainda acontecer de o trabalhador contratado como pessoa jurídica não apresentar todos os requisitos da relação de emprego, mas prestar os serviços como contribuinte individual.

Veja-se a situação constatada no Acórdão 2401-011.420, caso de consultoras de cosméticos que foram consideradas como contribuintes individuais. Nesta situação, foram identificadas as seguintes condições:

- ressarcimento de despesas com passagens e suporte;
- cumprimento de metas como condição resolutória do contrato;
- progressão e bonificação por desempenho;
- valores estipulados pela contratante, e não pelas contratadas.

8. MATERIAL JORNALÍSTICO PESQUISADO – CRÍTICAS ÀS DECISÕES DO STF

A seguir, apresentam-se algumas críticas publicadas na imprensa brasileira às decisões proferidas pelo STF no enfrentamento do tema em questão.

Matéria publicada no portal *Migalhas*, em 18 de outubro de 2023:⁵

Vínculo de emprego: Justiça do Trabalho reiteradamente descumpre jurisprudência do STF

O Supremo já reconheceu a licitude de toda forma de terceirização de serviços de atividade-fim.

[...]

Em seu voto [...], o decano do STF, ministro Gilmar Mendes, [...] disse, ainda, que seu órgão máximo (TST) tem colocado entraves a opções políticas chanceladas pelos outros Poderes, o que não passa de “tentativa inócua de frustrar a evolução dos meios de produção”.

Matéria publicada no portal *Jota*, em 26 de outubro de 2023:⁶

PGFN vê risco fiscal na derrubada de decisões trabalhistas sobre pejetização pelo STF

A tendência de o Supremo Tribunal Federal (STF) cassar decisões trabalhistas sobre vínculo empregatício, principalmente envolvendo profissionais contratados como PJ, pode custar caro aos cofres públicos.

[...] A PGFN afirmou que o movimento pode levar a situações anti-isonômicas do ponto de vista fiscal e tributário. [...]

O problema [...] é a Corte vir derrubando decisões trabalhistas que não tinham relação com os precedentes, [como]:

⁵ Cf. Vínculo... (2023).

⁶ Cf. Guimarães (2023).

Contratações envolvendo criação de PJ para dissimular relação de emprego – pejetização;

[...]

“Tal artifício aniquilaria o dever que vincula profissionais liberais qualificados ao pagamento de imposto de renda e desfalcaria o caixa da Previdência Social, afastando-se a incidência da contribuição social patronal”, explicou o procurador Carlos de Araujo Moreira [...].

O procurador da Fazenda Nacional sustentou que [...] [isso] permitiria à parcela mais privilegiada da sociedade (empresas e profissionais altamente qualificados) fugir do dever de pagar impostos e contribuições.

A manifestação foi anexada aos autos da RCL 60.620 [...].

Matéria publicada no portal *Jota*, em 30 de outubro de 2023:⁷

Decisões do STF sobre vínculo geram debate sobre diferença entre PJ e terceirizado

A divergência entre as decisões da Justiça do Trabalho e do Supremo Tribunal Federal (STF) em relação às novas modalidades de trabalho e reconhecimento de vínculo empregatício abriu um novo campo de debate no mundo do Direito. Para José Lúcio Glomb, advogado e membro honorário vitalício do Conselho da seccional do Paraná da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB-PR), ao dar provimento às ações que derrubam o vínculo empregatício, o Supremo criou “um problema para si mesmo”.

[...]

Em sua opinião, as decisões e votos dos ministros focaram na terceirização de todas as atividades empresariais e não trouxeram a debate outra questão, que é a prestação de serviços pessoais por meio de pessoa jurídica. Segundo Glomb, estes são os casos em que há profusões de reclamações junto ao STF, pois “alguns ministros estão confundindo essa situação com a terceirização”.

[...]

Outro fator mencionado por Glomb para que as ações do STF gerem uma insegurança jurídica se dá pelo fato de que as decisões fundamentadas em prova, sedimentadas ao longo de anos de tramitação processual,

⁷ Cf. Carvalho (2023).

são canceladas em poucas horas, muitas vezes sem sequer se dar conhecimento da reclamação à parte interessada. [...]

Matéria publicada no portal *Jota*, também em 30 de outubro de 2023, de autoria de Cássio Casagrande, procurador do MPT:⁸

Barroso, desigualdade social e a pejotização do trabalho

Ministro critica concentração de renda, mas suas decisões em matéria trabalhista a favorecem.

[...]

Quanto a essa última, ela é emblematicamente representada pelo fenômeno da “pejotização” do mercado de trabalho brasileiro, artifício usado com frequência de forma fraudulenta para classificar trabalhadores subordinados como “micro-empresendedores individuais”, “cooperados”, “autônomos”, “associados”, entre outras formas criativas para burlar a legislação trabalhista, reduzindo a renda dos trabalhadores e as contribuições sociais para a previdência social.

O atual presidente do STF tem sistematicamente votado para validar essas práticas violadoras dos direitos sociais dos trabalhadores, ao argumento débil de que a corte *considerou a terceirização constitucional, daí concluindo que toda e qualquer contratação de trabalhador sob a lei civil goza de presunção absoluta de validade*, não podendo ser desconstituída pela Justiça do Trabalho, *mesmo em casos onde a fraude é cristalina* e evidente ante à presença dos elementos fáticos da relação de emprego.

[...]

Qual a consequência desta decisão do Ministro Barroso? O que ela sinaliza para a sociedade? Há um *claro incentivo ao descumprimento generalizado da legislação trabalhista*: “contratem trabalhadores como pessoas jurídicas, pois eles não podem questionar a relação fática no poder judiciário, ainda que a fraude seja desabrida; paguem menos pelo trabalho e ‘desonem’, artificialmente, a folha de pagamento”. Será que com esse vale-tudo chancelado pelo STF, a renda dos trabalhadores vai aumentar ou diminuir? [...] (grifos nossos)

Matéria publicada no portal *Jota*, em 8 de novembro de 2023:⁹

⁸ Cf. Casagrande (2023).

⁹ Cf. Castro (2023).

MPF defende modulação de efeitos da decisão sobre terceirização no STF

[...]

“Os embargos ressaltavam a necessidade de que fossem estabelecidos limites da matéria decidida, que tratou apenas sobre a terceirização de atividades produtivas em âmbito empresarial privado, havendo de ser afastada a aplicação da tese nas hipóteses de contratação de cooperativas, de ‘pejotização’, de contratação de ‘autônomos’, bem como sua aplicação no âmbito da Administração Pública”, explica o MPF. [...]

Charge publicada na *Folha de S.Paulo*, em novembro de 2023:¹⁰



Conforme conteúdo midiático citado, bem decidiu o STF ao considerar lícita a terceirização na atividade-fim, considerando, especialmente, a evolução das relações de trabalho e a liberdade contratual. Contudo, a despeito do que consta nos votos dos ministros e nos paradigmas analisados, que ressaltam o cuidado com os direitos dos trabalhadores, o que se tem visto são decisões superficiais, que desprezam toda a prova analisada e julgada pela Justiça Trabalhista, cancelando as decisões proferidas.

¹⁰ Cf. Jaguar (2023).

9. CONCLUSÕES

À vista do acima exposto, pode-se concluir que:

- Não mais importa se a atividade terceirizada é meio ou fim.
- A terceirização não significa uma autorização ampla e irrestrita para as contratantes, que a ela recorreriam para reduzir seu custo operacional, muitas vezes se favorecendo de benefício tributário dado ao terceirizado (ao contratar MEI, por exemplo).
- A terceirização apenas poderá ser considerada regular caso não se configurem os elementos da relação de emprego e quando garantida a idoneidade da prestadora de serviços; caso contrário, a contratação não é mercantil-empresarial, mas, sim, emprego.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. *DOU*, Brasília, 9 ago. 1943. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 16 fev. 2024.

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. *DOU*, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 20 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 6.019, de 03 de janeiro de 1974. Dispõe sobre o Trabalho Temporário nas Empresas Urbanas, e dá outras Providências. *DOU*, Brasília, 4 jan. 1974. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6019.htm#:~:text=LEI%20No%206.019%2C%20DE%203%20DE%20JANEIRO%20DE%201974.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Trabalho%20Tempor%C3%A1rio,Urbanas%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20Provid%C3%A2ncias. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. *DOU*, Brasília, 25 jul. 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em 20 out. 2021.

BRASIL. Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. *DOU*, Brasília, 7 maio 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm. Acesso em: 20 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPEs, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras – RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967 [...]. *DOU*, Brasília, 22 nov. 2005. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm. Acesso em: 16 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário – RE 958.252. Tema 725 – Terceirização de serviços para a consecução da atividade-fim da empresa. Relator Ministro Luiz Fux. Brasília, 30 ago. 2018. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4952236&numeroProcesso=958252&classeProcesso=RE&numeroTema=725>. Acesso em: 16 fev. 2024.

CARVALHO, Mirielle. Decisões do STF sobre vínculo geram debate sobre diferença entre PJ e terceirizado. *Jota*, 30 out. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/do-supremo/decisoes-do-stf-sobre-vinculo-geram-debate-sobre-diferenca-entre-pj-e-terceirizado-30102023?non-beta=1>. Acesso em: 16 fev. 2024.

CASAGRANDE, Cássio. Barroso, desigualdade social e a pejetização do trabalho. *Jota*, 30 out. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/o-mundo-fora-dos-autos/barroso-desigualdade-social-e-a-pejetizacao-do-trabalho-30102023/amp?non-beta=1>. Acesso em: 16 fev. 2024.

CASTRO, Grasielle. MPF defende modulação de efeitos da decisão sobre terceirização no STF. *Jota*, 8 nov. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/do-supremo/mpf-defende-modulacao-de-efeitos-da-decisao-sobre-terceirizacao-no-stf-08112023?non-beta=1>. Acesso em: 16 fev. 2024.

GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate do planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, v. 49, nº 194, p. 117–146, abr./jun. 2012. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/496582>. Acesso em: 16 fev. 2024.

GUIMARÃES, Arthur. PGFN vê risco fiscal na derrubada de decisões trabalhistas sobre pejetização pelo STF. *Jota*, 26 out. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/do-supremo/pgfn-ve-risco-fiscal-na-derrubada-de-decisoes-trabalhistas-sobre-pejetizacao-pelo-stf-26102023?non-beta=1>. Acesso em: 16 fev. 2024.

JAGUAR. [Sem título]. *Folha de S.Paulo*, São Paulo, nov. 2023. Charge.

SANTOS, Michel Carlos Rocha. *Direito individual do trabalho*: temas da atualidade. Belo Horizonte: Editora PUC Minas, 2021. E-book. 137 p.

VÍNCULO de emprego: Justiça do Trabalho reiteradamente descumpre jurisprudência do STF. *Migalhas*, 18 out. 2023. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/395544/vinculo-de-emprego-jt-reiteradamente-descumpre-jurisprudencia-do-stf>. Acesso em: 16 fev. 2024.



DEFINIÇÃO DOS CRITÉRIOS DECISÓRIOS JUDICIAIS VINCULANTES AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF): O CASO DA “PEJOTIZAÇÃO” VS. TERCEIRIZAÇÃO

THIAGO BUSCHINELLI SORRENTINO

Mestre em Direito Tributário e doutorando em Direito Penal pela PUC/SP. Foi assessor de ministros do Supremo Tribunal Federal por uma década. Assessor de desembargadora federal no TRF da 1ª Região. Instrutor interno do Supremo Tribunal Federal. Professor do IBMEC-DF. Pesquisador do NEF/FGV-SP. Conselheiro do CARF. Advogado licenciado.

Resumo: O artigo discute a relevância do Supremo Tribunal Federal (STF) no controle de validade do crédito tributário, bem como na elaboração de políticas nacionais, e tece considerações sobre a estrutura da contribuição destinada ao custeio previdenciário, o fenômeno da “pejotização”, a orientação estabelecida pelo STF a respeito desse tema e a relação entre o CARF e as decisões qualificadas. O STF possui papel central no controle de validade do crédito tributário, e suas decisões vinculantes constroem a administração pública, inclusive o CARF. A observância das decisões vinculantes reforça o papel do Judiciário e cria incentivos para a submissão aos órgãos superiores, além de trazer estabilidade e certeza às expectativas sobre a atuação da administração. O texto também discute a “pejotização”, prática empresarial que consiste em contratar profissionais como se fossem empresas, levantando questões sobre precarização do trabalho, redução de custos e riscos trabalhistas. Destaca ainda o dilema enfrentado pelo CARF na aplicação de precedentes vinculantes, com opções interpretativas divergentes. O estudo aponta a inexistência de uma única resposta correta e sugere a aplicação de ferramentas da Análise Econômica do Direito, enfatizando a importância da

tolerância acadêmica e argumentativa diante da diversidade de racionalidades no campo jurídico. Aborda, além disso, a relevância das decisões vinculantes do STF e a prática da “pejotização” em relação aos critérios de definição do vínculo empregatício. No contexto das decisões vinculantes, o artigo discute as diferentes perspectivas e linhas de raciocínio, apresentando uma análise aprofundada das implicações teóricas e práticas desses temas.

Palavras-chave: Deferência judicial; controle de validade do crédito tributário; controle coordenado de validade normativa.

Abstract: *The article discusses the relevance of the Federal Supreme Court (STF) in controlling the validity of tax claims, the development of national policies, the structure of the contribution intended for social security funding and “pejotização”, the guidance established by the STF, and the relationship between CARF and qualified decisions. The STF plays a central role in controlling the validity of the tax credit, with its binding decisions constraining the public administration, including CARF. Compliance with binding decisions reinforces the role of the Judiciary and creates incentives for submission to higher bodies, as well as bringing stability and certainty to expectations about the actions of the administration. “Pejotization” is a business practice that consists of hiring professionals as if they were companies, raising questions about job insecurity, cost reduction and labor risks. The article also highlights the dilemma faced by CARF in applying binding precedents, with divergent interpretative options. The study points out that there is no single correct answer and suggests the application of tools from the Economic Analysis of Law, emphasizing the importance of academic and argumentative tolerance in the face of the diversity of rationalities in the legal field. The article also discusses the relevance of the STF’s binding decisions and the practice of “pejotização” in relation to the criteria for defining the employment relationship. In the context of binding decisions, the article discusses the different perspectives and lines of reasoning, presenting an in-depth analysis of the theoretical and practical implications of these issues.*

Keywords: *Judicial deference; control of tax credit validity; coordinated control of normative validity.*

SUMÁRIO: Introdução; 1. A importância do Supremo Tribunal Federal para o controle de validade do ato de constituição do crédito tributário realizado pelo CARF; 2. O Supremo Tribunal Federal como participante da elaboração de políticas nacionais e o dilema da administração ao tentar estabelecer a orientação firmada em precedentes vinculantes; 3. Estrutura da Contribuição destinada ao Custeio da Previdência Social e o fenômeno da “pejotização”; 4. Identificação da orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal; 4.1. Modelo restrito ou deferencial; 4.2. Modelos realista, procedimental e evolucionário; 4.3. Há um espaço de intersecção entre as racionalidades? 5. O CARF está vinculado ao excerto textual afastado ou às razões da orientação das decisões qualificadas? Conclusões; Referências.

INTRODUÇÃO

Este ensaio investiga os parâmetros vinculantes projetados a partir das decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da caracterização da relação de emprego, tensionada pela liberdade econômica, para fins de determinação do regime tributário da prestação de serviços. Especialmente, tomam-se as atividades intelectuais, artísticas e esportivas como as mais predispostas ao escrutínio do Estado.

Em especial, a investigação não busca identificar normativamente os parâmetros corretos a serem aplicados, mas se limita a apontar duas das principais soluções possíveis, em um sistema nomoempírico prescritivo, com suas particularidades.

Também é importante ressaltar o seguinte ponto: discutir os parâmetros de vinculação de um órgão administrativo às decisões judiciais, sejam gerais e abstratas, ou abstraídas e generalizadas, a partir de disputas individuais e concretas (caso da repercussão geral), envolve temas sensíveis.

No aspecto pragmático, em última análise, a inobservância às decisões vinculantes motivaria, em tese, a aplicação de sanções administrativas e penais, e, portanto, ainda que implicitamente, argumentar que uma forma de pensar viola precedente obrigatório implicaria a imprecisão dessas desagradáveis consequências à linha de exame contrária. Em muitos casos, essa imprecisão elíptica é imprevista e indesejável, isto é, quem defende uma posição, em detrimento de outra, não tem a intenção de prejudicar pessoalmente seu interlocutor.

Por seu turno, no campo institucional, discutir os limites de atuação de qualquer órgão administrativo tende a envolver posições e visões de mundo idiossincráticas, guardadas com muito carinho e zelo. Não é incomum que posições contrárias sejam tidas por ataques à própria pessoa (*ad hominem*).

Acautelada contra essas vicissitudes, é importante declarar, logo de início, que esta investigação tem caráter puramente descritivo. Ela não é prescritiva, tampouco dogmática. Não se busca convencer acerca do acerto de uma ou de outra posição. O objetivo é, apenas, apresentar a existência de um problema, as especificidades de cada solução proposta, e, em um universo em que inexistem respostas únicas, certas ou erradas, evocar a tolerância necessária ao desenvolvimento de uma solução, não correta, mas civilmente aceitável.

1. A IMPORTÂNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PARA O CONTROLE DE VALIDADE DO ATO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO REALIZADO PELO CARF

As decisões tomadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em sede de controle abstrato e geral de constitucionalidade (art. 102, § 2º, da Constituição), cuja repercussão geral fora reconhecida (art. 102, § 3º, da Constituição e art. 98, II, a, da Portaria MF 1.634/2023 – Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF), ou fixada em súmula vinculante (art. 103-A da Constituição), constroem a administração pública, inclusive o CARF e seus conselheiros. A inobservância de uma decisão vinculante pode custar ao conselheiro seu mandato, além de poder caracterizar, em tese, outras violações administrativas, como improbidade. Não se pode também deixar de considerar a possibilidade, ainda que remota, de caracterização do crime de excesso de exação (art. 316, § 7º, do Código Penal).

Do ponto de vista institucional, a observância às decisões vinculantes do STF e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) reforça o papel do Judiciário como núcleo central do controle de validade do crédito tributário, bem como serve para trazer mais estabilidade e certeza às expectativas sobre a atuação da administração, ainda que em seu papel de controle dos atos administrativos em matéria tributária.

Para o agente honorífico, cria-se um inequívoco incentivo à sua submissão ao posicionamento dos órgãos centrais ou de superposição do sistema jurídico, diante dos riscos pessoais envolvidos na perda do mandato e na punição administrativa ou mesmo criminal.

A previsão de consequências drásticas em resposta à inobservância das decisões vinculantes também traz desincentivos importantes, dada a “textura aberta” dos textos jurídicos e a inexistência de uma única resposta possível às questões jurídicas. De fato, a impossível falseabilidade da comunicação jurídica é matéria de constante tensão, mesmo em pontos aparentemente simples e pedestres do discurso legal. Em ambientes extremos, diante da impossibilidade de cravar-se uma única solução correta, tende-se a criminalizar a simples interpretação legal (*thoughtcrime* ou crime de hermenêutica).

Ademais, para a autoridade lançadora, a observância dos precedentes vinculantes se torna requisito de validade do próprio lançamento, nos termos dos artigos 142, parágrafo único, 145, III, e 149 do CTN, associados à Súmula 473 do STF e ao art. 50 da Lei nº 9.784/1999. Diante de um tributo inválido, tal como reconhecido pelo Judiciário, a autoridade não o pode constituir, tampouco o exigir.

2. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COMO PARTICIPANTE DA ELABORAÇÃO DE POLÍTICAS NACIONAIS E O DILEMA DA ADMINISTRAÇÃO AO TENTAR ESTABELECE A ORIENTAÇÃO FIRMADA EM PRECEDENTES VINCULANTES

Ostensivamente, os Tribunais Superiores, ou de sobreposição, tendem a se apresentar como guardiães dos pactos sociais corporificados nos documentos fundantes do Estado, como as constituições ou as leis fundamentais, ou então de conceitos abstratos, porém relevantes ao discurso político, como a cidadania.

Na realidade, a partir da ideia de que o ser humano age racionalmente para atender aos próprios interesses, os *Founding Fathers* dos Estados Unidos da América falaram na necessidade de a “ambição neutralizar ambição” (Hamilton *et al.*, 2006). Não há dúvida de que ninguém é imune à corrupção pelo poder (Dahberg, 1887), e que, em nome do bem comum e do progresso, muitas vidas e expectativas legítimas seriam ceifadas ao longo da existência humana (Popper, 2013; Berlin, 2012).

Esse papel inerente ao modelo de controles recíprocos (*checks and balances* ou *checks and counterchecks*) se associa a uma função mais corriqueira, normalmente também atribuída ao Judiciário, que seria a de “pacificação dos conflitos e dos litígios” entre os súditos e entre o Estado e os súditos.

Não obstante, tal modelo é conjectural ou propositivo, isto é, trata-se de um desenho que se espera institucionalizar em uma determinada quadra espaçotemporal. Pesquisas empíricas podem revelar que os Tribunais Superiores operam segundo modelo diverso.

Por exemplo, ao observar a Suprema Corte dos Estados Unidos (Supreme Court of the United States – Scotus), Dahl reconheceu que o órgão de cúpula

do Judiciário tendia a chancelar políticas públicas propostas pelo chefe do Poder Executivo em períodos de estabilidade política. Em sentido contrário, nas etapas em que ainda não havia apoio ou uma tendência ao consenso, a *Scotus* pendia por reconhecer a inconstitucionalidade das mudanças (Dahl, 1957).

Por seu turno, Luhmann (1980) reconstrói o sistema jurídico como uma série de iterações comunicacionais, baseadas na distinção (código) *licitude-ilicitude*, destinada a distensionar incertezas e, com isso, dissuadir os súditos a usurparem o monopólio da força, concentrado no Estado. Para essa forma de pensar, a legitimidade da função jurisdicional não decorre da promessa sobre a correção ou a justiça de uma decisão, pois seria impossível assegurar o conteúdo material da comunicação que ocorre nos limites do sistema jurídico. O Estado somente pode prometer que uma decisão, definitiva, advirá da atuação dos juízes. Extrapolada a ideia de Luhmann, a aderência ao procedimento e aos seus rituais seria o único modo de assegurar a legitimidade do Judiciário.

Dada a resiliência do sistema jurídico à presença de normas substancial ou materialmente inválidas, contudo mantidas pelos órgãos de controle, faz-se necessário buscar uma nova explicação para esse fenômeno e para a própria definição de legitimidade.

Aplicada ao quadro a concepção de Stinchcombe (1970), a legitimidade do Judiciário dependeria da adesão qualificada de outros órgãos às escolhas feitas pelo juiz ou pelo Tribunal. Enquanto um Tribunal Superior pudesse contar com outros agentes para sustentar suas decisões contra investidas de desconformação ou desobediência, a respectiva atuação seria legítima. Não é uma ideia tão diferente do sentido mais básico para a legitimidade democrática, dado que a aquiescência da maioria, em tese, tornaria legítima a atuação dos órgãos políticos e estatais.

Em especial, na linha do realismo jurídico, a deferência do Judiciário às escolhas do Executivo e do Legislativo se torna tênue, pois se vê o Direito e a aplicação das normas jurídicas como instrumentos para a obtenção de justiça social (Frank *et al.*, 2009). Perde-se a restrição típica do proceduralismo, caracterizada pela intervenção somente se comprovada chapada violação do processo político de interesse de minorias insulares (Ely, 2002).

Diante desse quadro, conforme observamos em outra oportunidade (Sorrentino, 2022, p. 45):

Nos modelos de controle de constitucionalidade baseados na baixa densidade da representação democrática (Supreme Court of the United States, 1938; Cappelletti, 1984), uma Corte Suprema deveria suprir a deficiência de acesso de minorias insulares ao processo político. Dito de outra forma, embora essas minorias não tenham recursos monetários nem simbólicos para influenciarem o acesso de tomada de posição pelo Legislativo ou pelo Executivo, as Cortes Supremas seriam mais susceptíveis a ouvirem os respectivos apelos pela concretização de direitos.

Assim, em termos práticos, para um Tribunal Superior, o texto que funciona como fundamento de validade tem capacidade limitada para constranger a atividade jurisdicional.

Primeiramente, porque a ambiguidade e a vagueza (vacuidade) de qualquer texto abrem margem a uma gama de soluções possíveis e justificáveis analiticamente, sem que seja possível reduzir qualquer litígio a uma única resposta possível (Aarnio, 1990).

Não menos importante, a legitimidade de uma decisão judicial, isto é, a capacidade de se manter existente, vigente, válida e eficaz, em nada depende de seu conteúdo, pois esses predicados decorrem do apoio qualificado que o órgão emissor receberá dos demais componentes (judiciais ou não).

Desse modo, não há obstáculo ontológico para que um juiz ou um Tribunal participe ativamente da elaboração das políticas públicas. A composição do STF pertinente ao objeto desta investigação pende ao realismo (desde meados dos anos 2000, em verdade) e atua efetivamente na elaboração ou modificação de políticas públicas. Não se trata de uma crítica, mas tão-somente de uma constatação empírica, importante para entender como as reclamações constitucionais complementam o sentido dos precedentes vinculantes e, em um *loop* recursivo, acabam por se tornar, elas mesmas, precedentes (semi)vinculantes.

Diferentemente, o CARF não tem a competência para realizar controle de validade tão amplo quanto o Judiciário, segundo o modelo estudado.

No sistema jurídico brasileiro, o papel do CARF se centra no controle de legalidade do crédito, sem o apelo a qualquer dos instrumentos disponíveis ao Judiciário, especialmente ao STF e ao STJ. Dificilmente outros órgãos qualificados de autoridade ou de poder acudiriam o CARF se ele realizasse controle de constitucionalidade no atual modelo.

Essa circunstância de se ter um papel muito mais preciso não afasta o potencial dilema vivido pelos conselheiros do CARF na aplicação de precedentes vinculantes.

Isso porque, a se depender do modelo adotado, é possível ao aplicador da orientação tomar apenas o estrito objeto do dispositivo como elemento vinculante, ou, por outro lado, tomar os critérios determinantes à decisão como também de observância obrigatória.

Por exemplo, no modelo deferencial ao Legislativo e ao Executivo, apenas o objeto textual do dispositivo se torna obrigatório. Assim, se o STF declarasse inconstitucional a expressão constante em um fictício art. 1º, que dispusesse “ser o imposto exigível a partir da data da publicação da respectiva lei, em 1º de janeiro de 1990”, dele nada mais se poderia inferir. Não haveria incerteza, latitude semântica ou “derrotabilidade” possíveis. Assim, por nada dizer sobre o exercício de 1991, tal precedente não poderia ser usado para orientar, *com força vinculante*, uma decisão sobre o exercício de 1991.

Diferentemente, assumida a “derrotabilidade” do texto legal ou das próprias decisões judiciais, em uma perspectiva adaptativa ou evolutiva do Direito, caberia ao intérprete dizer se, no exercício de 1991, estariam presentes os mesmos requisitos anotados para o exercício de 1990, e, desse modo, extrapolá-los.

Sobre o dilema, assim nos manifestamos por ocasião do julgamento do RV 10166.726949/2014-16 (Ac. 2001-006.657):

Num debate pouco conhecido havido no Supremo Tribunal Federal – STF, durante o julgamento de um recurso extraordinário que não costuma ser encontrado na base de pesquisa aberta ao público, mantida pela Corte, o Ministro Victor Nunes Leal registrou um aviso cardeal àqueles que desejassem bem aplicar os enunciados sumulares, como instrumentos de estabilização de precedentes.

Como se sabe, deve-se ao Ministro Victor Nunes Leal a adoção da “Súmula [...] do Supremo Tribunal Federal” como técnica decisória, destinada a assegurar homogeneidade, segurança jurídica e celeridade à atuação jurisdicional do STF.

Na assentada em que julgado o RE 54.190, os colegas do Ministro Victor Nunes Leal estenderam a aplicação da Súmula 303/STF para

uma suposta elipse nela contida. Dado o enunciado afirmar que um dado tributo não seria devido antes de 21/11/1961, alguns ministros entenderam que o enunciado permitira a tributação após aquela data. Evidentemente, o texto sumular não comportava essa interpretação, pois havia outros fundamentos determinantes que poderiam invalidar a tributação após a data indicada, e que nela não constavam, simplesmente porque o Tribunal não os havia examinado. [...] apenas o recurso extraordinário baseado no art. 102, III, b da Constituição e aquele sujeito ao regime da repercussão geral têm a causa de pedir aberta. Os demais recursos extraordinários têm a causa de pedir fechada, de modo que a Corte não pôde conhecer de [outros eventuais] fundamentos.

Disse o Ministro Victor Nunes Leal, à época:

“O Sr. Ministro Victor Nunes: Exatamente por isso, eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, é que me parece não estar previsto.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves, peço vênica para uma consideração preliminar. Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis, parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem. Muitas vezes, será apenas uma nova complicação sobre as complicações já existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a *contrario sensu*, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: A Súmula foi criada para pôr termo a dúvidas. Se ela própria puder ser objeto de interpretação laboriosa, de modo que tenhamos de interpretar, com novas dúvidas, o sentido da Súmula, então ela perderá a sua razão de ser.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Faço um apelo aos eminentes colegas, para não interpretarmos a Súmula de forma diferente do que nela se exprime, intencional e claramente. Do contrário, ela falhará, em

grande parte, à sua finalidade. Quando a Súmula afirma que não é devido o selo se o contrato for celebrado anteriormente à vigência da Emenda Constitucional 5, sobre esta afirmação, e somente sobre ela, é que já está tranquila a orientação do Tribunal. Quanto a ser devido o selo nos contratos posteriores, o Tribunal Pleno ainda não definiu a sua jurisprudência”.

A relevância da preleção do ministro Victor Nunes Leal à atividade do CARF pode ser demonstrada a partir da Súmula CARF 46, que permite a realização do lançamento de ofício sem prévia intimação ao sujeito passivo, caso se disponha de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. A condição prevista na permissão limita em grande monta o escopo de validação do lançamento por dever de ofício, especialmente nos casos em que documentos ou alegações do sujeito passivo necessitem de afastamento ou infirmação, como tende a ocorrer no controle das Declarações de Ajuste Anual/Declaração do Imposto de Renda devido pela Pessoa Física (DAA/DIRPF). A colocação, em segundo plano, dessas alegações ou documentos, pressupõe tanto a motivação explícita (artigos 142, parágrafo único, 145, III, e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF e ao art. 50 da Lei nº 9.784/1999), quanto a efetiva participação desse interessado no processo de controle (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972).

Em retorno, aqueles que dão ênfase à legitimidade legislativa da jurisdição tendem a dar aos artigos 93, IX, e 97 da Constituição uma interpretação mais rigorosa, de modo a desautorizar que órgãos fracionários do Tribunal decidam (a) monocraticamente, ou (b) em composição não plenária, questões que não foram enfrentadas como objeto do precedente.

Como objeto, entende-se o exato texto legal cuja validade era controvertida (e.g., o trecho relativo à eficácia temporal).

Assim, na hipótese de declaração de inconstitucionalidade do fictício art. 22 da Lei nº 22, de 202X, do município de Santo André/SP, pelo Plenário, e nada se disser sobre outros trechos do texto legal, ou sobre lei do município de São Bernardo do Campo/SP, ainda que versante sobre matéria análoga, os ministros não poderiam julgar monocraticamente por extrapolação, tampouco o poderiam seus órgãos fracionários (as Turmas).

Diferentemente, os evolucionários e os realistas compreendem que parcela relevante da legitimidade democrática repousa sobre o Judiciário,

que teria melhores condições de exercê-la, como aponta Cappelletti (1984), ao menos, supostamente, em favor das minorias insulares (Supreme Court of the United States, 1938; Miller, 1987; Ackerman, 1985; Balkin, 1989). Nesse contexto está o uso de técnicas decisórias como a derrotabilidade, a transcendência dos fundamentos determinantes e a ponderação de princípios.

Em especial, apesar de o STF não tender a reconhecer ostensivamente o uso da técnica da *transcendência dos fundamentos determinantes*, o emprego desse meio decisório para legitimar e validar decisões monocráticas e fracionárias é muito comum. Por exemplo, para não submeter os casos de mais de 5.500 municípios ao Plenário, para controle das leis de IPTU supostamente progressivo, anteriormente à EC nº 29/2000, ministros e turmas julgavam com base em um precedente plenário diverso, sem a observância do art. 97 da Constituição. Entendia-se que o exame da lei concreta de um município autorizaria o julgamento monocrático das demais leis, do mesmo ou de outros municípios, desde que a matéria versasse sobre *progressividade*.

No caso da “pejotização”, o dilema se repete.

Durante o julgamento dos precedentes vinculantes – da ADPF 324 e do RE 958.252 –, a discussão versava essencialmente sobre os efeitos trabalhistas da distinção entre o contrato de emprego e o contrato de autônomo ou de pessoa jurídica. Somente na ADC 66 se examinou a validade de texto legal relativo à norma eminentemente tributária, mas o resultado manteve o grau de indistinção.

Nesse momento, é importante lembrar que as questões jurídicas tendem a não ter uma única resposta possível (Aarnio, 1990), e a sugerida *derrotabilidade* do Direito, emanada de sua *textura aberta*, convida ao uso de uma série de técnicas destinadas a moldar o resultado da aplicação das normas jurídicas segundo a utilidade, a função ou o resultado tido pelo intérprete como o mais desejável possível. Conforme observa Barthes (1977), “a morte do autor dá à luz o leitor”. Em um ambiente realista, (Frank et al., 2009; Cappelletti, 1984), a aceitação dessas ferramentas aumenta exponencialmente.

Em síntese, o dilema pode ser exposto nos seguintes termos: a qual orientação deve, ou pode, filiar-se o CARF e seus conselheiros: ao mecanismo de observância “deferencial” ou ao mecanismo de respeito “adaptativo, realista ou evolucionário”? Com efeito, se o art. 129 da Lei nº 11.196/2005, objeto da ADC 66, não estiver em jogo, o CARF deve obrigatoriamente observar

as razões decisórias desse julgado? O CARF deve observar a autoridade das orientações firmadas no exame da ADPF 324 e do RE 958.252, conquanto se refiram objetivamente às questões trabalhistas? Se a resposta for positiva, quais seriam os respectivos critérios decisórios determinantes?

3. ESTRUTURA DA CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL E O FENÔMENO DA “PEJOTIZAÇÃO”

“Pejotização” é um termo utilizado no Brasil para descrever uma prática empresarial que consiste em contratar profissionais como se fossem empresas, em vez de empregados. O termo vem da abreviação “PJ”, que significa “pessoa jurídica”. Nesse arranjo, o profissional constitui uma pessoa jurídica, e o contrato de prestação de serviços é firmado entre essa entidade legal e outra empresa. O profissional deixa ser contratado diretamente na modalidade de carteira assinada, ou seja, como pessoa natural (“pessoa física” – PF, no léxico da legislação tributária).

Essa prática pode ter vantagens para ambas as partes: para o contratante, reduz-se o custo com encargos trabalhistas e tributários; para o contratado, pode haver um ganho líquido maior em relação ao salário que receberia como empregado formal, devido à menor carga tributária sobre pessoas jurídicas em comparação com a carga sobre o salário de pessoas físicas.

No entanto, a “pejotização” também é alvo de críticas e controvérsias, principalmente porque pode levar à precarização das condições de trabalho. O profissional “pejotizado” não tem direito a benefícios trabalhistas, como férias remuneradas, 13º salário, Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), seguro-desemprego, entre outros. Além disso, essa prática pode ser vista como uma forma de burlar a legislação trabalhista, especialmente quando o profissional realiza funções idênticas às de um empregado formal, mas sem os direitos e garantias previstos na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

A princípio, “pejotização” e “terceirização” são expressões intercambiáveis na linguagem natural.

Porém, em alguns subdomínios do discurso, “pejotização” é contraposta à “terceirização” para designar uma modalidade ilícita, e desconstituível, reclassificável ou desconsiderável pelas autoridades lançadoras.

Enquanto a “terceirização” seria a versão lícita, a “pejotização” seria a versão ilícita, típica ou atipicamente.

A terceirização é um fenômeno empresarial e econômico que envolve a contratação de empresas externas para realizar atividades que antes eram executadas internamente por uma empresa. Este processo pode abranger uma ampla gama de funções, desde atividades de suporte, como limpeza e manutenção, até funções mais centrais para o negócio, como a fabricação de componentes, serviços de TI, logística e até mesmo atividades relacionadas aos “fins” da empresa.

Existem várias razões pelas quais as empresas optam pela terceirização, incluindo:

- a. Redução de custos: terceirizar pode ser mais econômico do que manter certas funções internamente, principalmente em áreas nas quais a empresa contratada tenha economias de escala ou especialização que resulte em custos menores.
- b. Foco em sua atividade preponderante: isso permite que a empresa concentre seus recursos e atenção nas áreas que são fundamentais para sua vantagem competitiva, delegando atividades secundárias ou de suporte a terceiros.
- c. Flexibilidade e agilidade: a terceirização pode oferecer às empresas maior flexibilidade para se adaptar às mudanças de demanda ou do mercado, ajustando facilmente o nível de serviço ou a produção sem ter que lidar com as implicações de aumentar ou diminuir o número de empregados.
- d. Acesso a competências e tecnologia: contratar empresas especializadas dá acesso a habilidades, conhecimentos e tecnologias avançadas sem a necessidade de investir diretamente nessas áreas.

No entanto, a terceirização também pode apresentar desafios e riscos, como a perda de controle sobre certos processos de negócios, dependência de fornecedores, questões de qualidade e segurança, bem como possíveis impactos negativos sobre os trabalhadores terceirizados em termos de condições de trabalho, salários e benefícios.

A terceirização se tornou uma prática global, com muitas empresas optando por terceirizar funções para países onde os custos de mão de obra são significativamente mais baixos, um fenômeno conhecido como *offshoring*.

Este aspecto da terceirização tem implicações econômicas, sociais e políticas tanto nos países que exportam quanto nos que importam esses serviços.

Ademais, como bem lembrado pela conselheira Miriam Denise Xavier, durante o IX Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, a escolha pelo fomento da “pejotização” ou da terceirização retiraria recursos da previdência social, de modo a abrir margem para eventual violação do princípio atuarial (art. 195, § 4º, da Constituição, por extrapolação).

4. IDENTIFICAÇÃO DA ORIENTAÇÃO FIRMADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

4.1. Modelo restrito ou deferencial

No modelo restrito ou deferencial à função legislativa ou à função executiva, não se pressupõe a debilidade da representação democrática, legislativa ou executiva. Quaisquer erros na tomada de decisão política devem ser corrigidos pela mesma via, isto é, por novos debates no âmbito do Legislativo, ou por novas deliberações realizadas pelo Executivo. Eventualmente, correções dependeriam da mudança de regimes ou de Dietas em eleições universais, livres e periódicas, mas nunca seriam feitas por ação jurisdicional.

Nesse contexto, a ADPF 324 e o RE 958.252 não poderiam transcender a seara trabalhista para reger matéria tributária, e a ADC 66 deveria se limitar, estritamente, (a) à proibição do uso da espécie da atividade, intelectual, artística ou esportiva, ou (b) à circunstância de a atividade trespassada se confundir com a finalidade da empresa. Competiria à autoridade lançadora ampla latitude na busca por outros critérios suficientes em si para permitir a reclassificação tributária do contrato.

4.2. Modelos realista, procedimental e evolucionário

Até o final dos anos 2000, por aproximação, as relações de contratação de força de trabalho seguiam o racional do século XIX, definido nas duas primeiras Revoluções Industriais e positivado na Consolidação das Leis do Trabalho.

O zeitgeist estatal ocidental desse período, especialmente o europeu, assumia que o trabalhador estaria em constante desvantagem perante o empregador, dono e senhor dos meios de produção. Diante da fragilidade individual de vendedores de força de trabalho, Estado e sindicatos assumiam a tutela dos trabalhadores, com a instituição de normas para fomentar o acesso e a permanência em empregos.¹

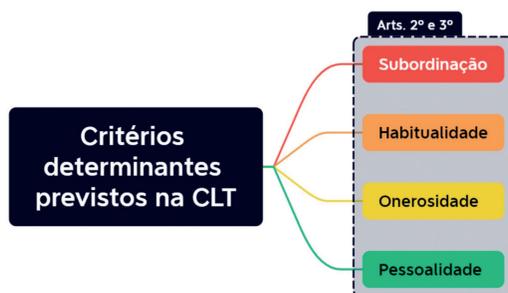


Figura 1 – Critérios definidores do vínculo empregatício, segundo a CLT.

Fonte: Elaboração do autor.

Nessa linha e nos termos dos artigos 2º e 3º da CLT, eis os critérios para a definição do vínculo empregatício:

Como se lê nos precedentes indicados, o STF superou esses critérios, ao assumir que o *zeitgeist* do século XXI exigiria abordagem mais moderna e evoluída, que permitisse o pleno desenvolvimento de utilidades antes previstas tão-somente em obras de ficção científica.

Preponderariam:

- a. visão substantiva da legalidade;
- b. liberdade dos agentes econômicos de contratarem e estabelecerem estratégias racionais de produção, ainda que heterodoxas ou exóticas;
- c. fomento da livre-iniciativa;
- d. respeito à livre-concorrência;

¹ Essa descrição não engloba a complexidade de cada sociedade. Por exemplo, no Brasil, a regulamentação trabalhista, que envolveu também a criação de entidades como o então Centro Brasileiro de Educação - CEBRAE, busca estabelecer uma preponderância do Estado local sobre a internacionalização da influência e do controle do bloco comunista, corporificado na União Soviética.

- e. compartilhamento dos riscos do empreendimento entre empresários e demais colaboradores;
- f. ampla liberdade organizacional.

Em síntese, os precedentes vinculantes tiveram o seguinte resultado:



Figura 2 – Resultados dos precedentes vinculantes do STF. Fonte: Elaboração do autor.



Figura 3 – Critérios determinantes cujo uso foi vedado pelos precedentes.

Fonte: Elaboração do autor.

O STF vem adensando esses critérios no julgamento de reclamações constitucionais:



Figura 4 – Principais precedentes para construção da linha de interpretação do STF, no momento da pesquisa. Fonte: Elaboração do autor.

Se a comunicação jurídica fosse aproximada ao pensamento mágico, capaz de transformar o redondo em quadrado, a reclamação constitucional equivaleria à mais poderosa magia do universo de Dungeons & Dragons, Wish.

Em nossa dissertação de mestrado (Sorrentino, 2008, p. 421-422), assim descrevemos o quadro:

Muito se discutiu sobre a configuração da reclamação constitucional como ação constitucional, recurso, remédio *sui generis* etc. Qualquer que seja a estrutura dada, a reclamação é um dos instrumentos mais eficientes e perigosos de tutela jurisdicional, pois permite remeter questão diretamente ao Supremo Tribunal Federal, sem necessário contraditório, que decidirá ou não pela cassação do provimento jurisdicional tido por desconforme ao parâmetro invocado.

Trava-se, atualmente, grande debate sobre o alcance da reclamação, encabeçado pelo ministro Gilmar Mendes e, até a aposentadoria, pelo ministro Sepúlveda Pertence. Entende o ministro Gilmar Mendes que a reclamação, como ação constitucional, permite à Corte inaugurar o controle de constitucionalidade de normas de teor semelhante ou idêntico àquelas que já foram objeto de controle abstrato. Por exemplo, se a Corte declarara a inconstitucionalidade das normas que instituíam a modalidade de cálculo progressiva para o IPTU do fictício município de Maulbrounn no curso da ADPF X, o jurisdicionado poderia ajuizar reclamação contra decisão administrativa ou de primeira instância que afirmasse a validade do IPTU progressivo do fictício município de

Tubingen, por violação da autoridade da decisão prolatada na arguição de descumprimento de preceito fundamental.

Disse o ministro Gilmar Mendes em decisão monocrática na Rcl 4.987 (DJ de 13/03/2007):

Creio que tal controvérsia reside não na concessão de efeito vinculante aos motivos determinantes das decisões em controle abstrato de constitucionalidade, mas na possibilidade de se analisar, em sede de reclamação, a constitucionalidade de lei de teor idêntico ou semelhante à lei que já foi objeto da fiscalização abstrata de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Após refletir sobre essa questão, e baseando-me em estudos doutrinários que elaborei sobre o tema, não tenho nenhuma dúvida de que, ainda que não se empreste eficácia transcendente (efeito vinculante dos fundamentos determinantes) à decisão 1, o Tribunal, em sede de reclamação contra aplicação de lei idêntica àquela declarada inconstitucional, poderá declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade da lei ainda não atingida pelo juízo de inconstitucionalidade.

O contraponto era realizado pelo ministro Sepúlveda Pertence. Segundo concebia, deveria haver perfeita identidade entre o paradigma tido por violado e a decisão à qual se imputava a violação, para que a reclamação fosse admissível. Por exemplo, a ADI 1.662 não poderia servir de parâmetro para reclamação sobre sequestro de verbas públicas que não fosse baseado na IN 11/1997 do TST, texto que foi objeto de controle naquele precedente.

Independentemente da aceitação ostensiva da “transcendência dos fundamentos determinantes”, ainda que implicitamente, essa técnica é aplicada pela composição do STF pertinente a este estudo.

Conforme vaticinado por ocasião de debate ocorrido no IX Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, o STF estendeu a autoridade dos precedentes trabalhistas à matéria tributária (Migalhas, 2023).

O efetivo critério decisório utilizado pelo STF nas reclamações constitucionais que estão a modificar ou complementar o sentido dos três precedentes indicados parece ser uma suposta *equivalência* entre contratantes e contratados, caracterizada pela falta de hipossuficiência dos contratados. Porém, a construção e o reforço desse critério são realizados

de modo descentralizado, *ad hoc*, em decisões desarticuladas, isto é, sem o exame aprofundado pelo gabinete de cada julgador, de modo a preponderar a escolha feita pelo relator para cada caso concreto. A propósito, não é impossível encontrar decisões conflitantes de um mesmo relator (e.g., a Rcl 59.795 e a Rcl 48.667).

Uma das prováveis causas da existência de decisões contraditórias, contrárias ou tendentes a modificar o sentido dos precedentes nos quais estão baseadas as reclamações reside no modo como o STF toma suas decisões. A tomada de decisão no estilo *seriatim* permite que os precedentes sejam formados sem o necessário alinhamento entre os critérios decisórios determinantes (como ocorre nas decisões tomadas *pelos conclusões*). Ademais, embora a carga de trabalho (*docket*) da Corte tenha caído consideravelmente, nem todos os processos recebem a mesma atenção. Muitos casos são julgados “em lista” (um resquício do *writ of certiorari* indireto, como a chamada *jurisprudência defensiva*), em que o relator apresenta de modo resumido e ementado a solução para os processos. O grau de profundidade da análise individual de cada processo varia de acordo com os critérios estabelecidos por cada gabinete, e não é impossível que, por acidente, um julgamento destoe da linha na qual ele se baseia ou a inove.

Por outro lado, parece também haver uma deferência às ações trabalhistas, se a atividade jurisdicional tiver apontado elementos concretos da hipossuficiência dos contratados, ou a existência de fraude.

Portanto, nas perspectivas realista (a jurisdição como instrumento para operar mudanças sociais desejadas pelos intérpretes), procedimentalista (a jurisdição como instrumento para proteger minorias insulares) e evolucionária (a jurisdição como instrumento para adaptar o significado dos textos jurídicos à solução mais eficiente, ou ótima – *optimal* –, segundo o propósito ou função da norma), o intérprete pode aplicar os referidos precedentes trabalhistas para proibir desconsideração das opções de estruturação negocial eleita pelos particulares, inclusive para fins tributários.

4.3. Há um espaço de intersecção entre as racionalidades?

Por conjectura, é possível identificar um espaço comum entre os modelos de racionalidade expostos, aplicados à competência da autoridade lançadora

para reclassificar os fatos jurídicos contratuais, de modo a lhes dar o tratamento de relação de emprego ou de terceirização, conforme o caso.

Como visto, em ambas as racionalidades, apenas o apelo à distinção entre “atividade-fim” e “atividade-meio” é insuficiente para motivar o lançamento que desconsidere o contrato de terceirização.

Caberia à autoridade lançadora identificar outros critérios decisórios determinantes para desconstituir, em termos tributários, os efeitos das terceirizações.

Nesse contexto, conforme assinalam Szente e Lachmeyer (2016, p. 14), “a observância da prolação de decisões administrativas aos requisitos tanto da lei quanto de direitos fundamentais é necessária para a aceitação dos atos administrativos como um exercício legítimo do poder público” (trad. livre).

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, parágrafo único, 145, III, e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei nº 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que “a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário” (Brasil, 2010a). Dessa forma, o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca do preciso valor desse crédito.

A propósito,

por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva. (Brasil, 2010b, p. 151-153)

Eventuais fragilidades na relação entre contratantes, por exemplo, poderiam justificar possível desconstituição, para fins tributários, de contratos de terceirização.

Para melhor entendimento, um espaço de intersecção pode ser visto no seguinte esquema:



Figura 5 – Cenários hipotéticos, a partir dos universos possíveis.

Ou, em tópicos:

1. Pontos em comum:

- a. Se o lançamento tiver por *exclusiva* fundamentação (1) a circunstância de a atividade terceirizada ser atividade-fim ou essencial ao empreendimento, ou se (2) ela for atividade intelectual, artística ou esportiva, ou, por fim, (3) se ela for atividade regulamentada especificamente para permitir a divisão dos riscos do empreendimento (*e.g.*, serviços advocatícios), o crédito tributário tende a contrariar a orientação firmada pelo STF.
- b. Ademais, a falta de motivação ou de fundamentação sobre critérios determinantes, como fraude ou hipossuficiência do contratado, tenderia a invalidar o lançamento, nos termos dos artigos 142, parágrafo único, 145, III, e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF e ao art. 50 da Lei nº 9.784/1999 (violação material).

2. Pontos controversos:

- a. *Ampla vs. restrita latitude empresarial*: para a linha deferencial ao Legislativo (e ao Executivo), o contratante deve apresentar justificativa semelhante ao *propósito negocial*, para escrutínio

da autoridade lançadora e, eventualmente, dos órgãos administrativos colegiados de controle. Já para as linhas realistas, procedimentais, evolutivas ou adaptativas, a administração tributária não tem competência para avaliar as estratégias eleitas pelo indivíduo, por mais desastrosas que elas sejam; *somente* na hipótese de chapada fraude ou de hipossuficiência do contratado, a autoridade tributária poderia reclassificar, desconstituir ou desconsiderar o contrato de terceirização.

b. *Deferência à Justiça do Trabalho*: para a linha deferencial ao Legislativo (e ao Executivo), eventuais decisões tomadas pela Justiça Trabalhista sobre os mesmos fatos que fazem parte da motivação do lançamento não vinculam a autoridade tributária, que pode reclassificar ou desconsiderar a natureza jurídica do contrato celebrado. Em posição antípoda, as linhas realistas, procedimentais, evolutivas ou adaptativas veem o sistema jurídico como um contínuo normativo, de modo que decisão judicial que defina a caracterização jurídica do contrato, como trabalhista, ou civil ou empresarial (vírgula de Oxford propositalmente ausente), não poderia ser desconstituída indiretamente para dar ao quadro jurídico roupagem diversa.

5. O CARF ESTÁ VINCULADO AO EXCERTO TEXTUAL AFASTADO OU ÀS RAZÕES DA ORIENTAÇÃO DAS DECISÕES QUALIFICADAS?

Talvez este seja o momento mais anticlimático deste ensaio. À pergunta “o CARF está vinculado ao excerto textual afastado ou às razões da orientação das decisões qualificadas como vinculantes?”, a resposta é “não há resposta no universo do discurso das ‘ciências’ jurídicas”.

Do ponto de vista da Teoria Analítica (TA), não há resposta correta, mas, tão-somente, resposta consistente ou coerente às premissas e à argumentação desenvolvida. Como apontado por Kolakowski (1990), a TA redonda em universos irreduzíveis de soluções possíveis.

A propósito, tomada de empréstimo a observação de Kolakowski (1990) acerca da incapacidade de a “grande e poderosa Internacional” prometer

às pessoas que elas serão felizes, o sistema jurídico não pode prometer entregar resposta correta ou justa aos súditos. Ele tampouco pode prometer entregar a resposta “mais correta” ou “mais justa possível”. A única pretensão possível do ordenamento é prometer a entrega de decisão *mais aderente ao procedimento previsto*.

Nesse contexto, como observaram Kelsen e Machado (2019, p. 248):

Não há absolutamente qualquer método – capaz de ser classificado como de Direito positivo – segundo o qual, das várias significações verbais de uma norma, apenas uma possa ser destacada como “correta” – desde que, naturalmente, se trate de várias significações possíveis: possíveis no confronto de todas as outras normas da lei ou da ordem jurídica.

Apesar de todos os esforços da jurisprudência tradicional, não se conseguiu até hoje decidir o conflito entre vontade e expressão a favor de uma ou da outra, por uma forma objetivamente válida. Todos os métodos de interpretação até o presente elaborados conduzem sempre a um resultado apenas possível, nunca a um resultado que seja o único correto. Fixar-se na vontade presumida do legislador desprezando o teor verbal ou observar estritamente o teor verbal sem se importar com a vontade – quase sempre problemática – do legislador tem – do ponto de vista do Direito positivo – valor absolutamente igual. Se é o caso de duas normas da mesma lei se contradizerem, então as possibilidades lógicas de aplicação jurídica já referidas encontram-se, do ponto de vista do Direito positivo, sobre um e o mesmo plano.

Na perspectiva do Direito, esses universos possíveis acabam apenas por validar e legitimar as preferências pessoais do intérprete.

Nenhuma das duas linhas de raciocínio apresentadas são falseáveis, pois a respectiva validade será definida não em função da consistência dos argumentos, mas da quantidade e da qualidade dos órgãos de autoridade e de poder que acudirem a cada uma delas.

Tal perspectiva, inspirada em Stinchcombe (1970), sugere a tomada de duas posições pragmáticas. Uma delas é a tolerância: se as “ciências jurídicas”, a dogmática e a própria lógica jurídica não são falseáveis e, portanto, convivem com paradoxos, contrariedades e contradições, não se deve imputar a qualquer das linhas de pensamento consequências gravosas, nem no plano

acadêmico, nem nas realidades administrativa e penal. Dito de outro modo, as pessoas devem ter a segurança de poder apresentar seus peculiares modos de pensamento, sem temer retaliações, ou, no léxico de Pettit (1997, p. 132), olhando nos olhos do interlocutor (autoridade ou unidade de poder).

Se houver liberdade de expressão, essa liberdade se aplica com muito mais razão às “ideias que odiamos” (Lewis, 2010, p. 109).

Nesse momento, calha lembrar a observação do ministro Cezar Peluso, por ocasião de um julgamento acerca da responsabilidade do advogado público parecerista. Segundo nossa memória, disse o ministro algo no seguinte sentido: “Se onze brasileiros, dotados de inequívoco saber jurídico, costumam não chegar à unanimidade na maioria dos julgamentos, como exigir certeza e precognição dos demais agentes públicos?”.

Outra sugestão, não menos importante, coloca em evidência meios diferentes de análise do fenômeno jurídico, desvinculados ao menos parcialmente da Teoria Analítica. Em especial, a Análise Econômica do Direito (AED) permite que se levem a sério as consequências das decisões jurídicas, de modo a trazer à luz os incentivos gerados, a curto e a médio prazo. Apesar da resistência à “argumentação pelas consequências”, ela faz parte do cotidiano estatal, inclusive o jurisdicional. Mecanismos ligados à democracia defensiva (Supreme Court of the United States, 1949) e à ponderação de princípios (Alexy, 2023), por exemplo, estão no campo econômico, por excelência.

CONCLUSÕES

1. As decisões vinculantes do Supremo Tribunal Federal (STF) são relevantes aos órgãos administrativos responsáveis pelo controle de validade por legalidade, como ocorre com o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em relação ao crédito tributário, por três razões: (a) a validade das decisões do CARF tem por pressuposto a observância da orientação vinculante; (b) institucionalmente, a observância da autoridade das orientações reforça a posição do STF e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) como órgãos centrais no controle de validade, segundo o modelo brasileiro, e (c) o membro do CARF pode sofrer, hipoteticamente, sanções administrativas e penais pela inobservância de referidas orientações vinculantes.

2. No modelo brasileiro, a observância das orientações vinculantes tende a ser complexa e não trivial, de modo a impor um dilema ao órgão.
3. O dilema pode ser exposto nos seguintes termos: a qual orientação deve, ou pode, filiar-se o CARF e seus conselheiros: ao mecanismo de observância “originalista” ou ao mecanismo de respeito “evolucionário”?
4. Tal dilema decorre da existência de duas linhas de raciocínio internamente coerentes sobre a matéria que se torna vinculante, ao se compor a orientação pelo STF e pelo STJ: uma linha deferencial-legislativa ou executiva, limitada ao texto legal controlado, e uma linha realista, procedimental ou evolucionária, que se liga aos fundamentos determinantes e à derrotabilidade dos textos jurídicos, que incluem as decisões judiciais.
5. Por “pejotização” se entende a contratação de um ou mais profissionais específicos, ou provedores de serviços intelectuais, técnicos, artísticos ou esportivos, por intermédio de pessoas jurídicas, de modo ilícito.
6. Por “terceirização” se entende a contratação de um ou mais profissionais específicos, ou provedores de serviços intelectuais, técnicos, artísticos ou esportivos, por intermédio de pessoas jurídicas, de modo lícito.
7. Em regra, a contratação aparentemente indireta desses profissionais tem por objetivo reduzir custos e riscos tributários e trabalhistas.
8. É impossível determinar uma única resposta correta acerca da linha a ser adotada no tratamento da matéria, por duas razões essenciais: (a) a comunicação jurídica não é falseável, de modo que a ambiguidade e a vagueza (vacuidade) dos textos legais e jurídicos tendem a projetar um quadro internamente coerente de soluções admissíveis, e (b) a racionalidade aplicável à legitimidade jurídica, emprestada de Stinchcombe (1970), está ligada não ao que é dito, mas a por quem é dito (aptidão do órgão prolator de contar com o apoio quantitativo e qualificado de outros centros de poder e de autoridade para manter as escolhas efetuadas).
9. Diante da inexistência de uma única resposta correta, sugerem-se duas providências: (a) ampla tolerância acadêmica e argumentativa

para a análise das duas racionalidades; e (b) a aplicação de ferramentas típicas da Análise Econômica do Direito (AED), em lugar da dependência às ferramentas da Teoria Analítica do Direito (TAD).

10. Não obstante, é possível identificar pontos em comum, além de divergências, entre esses peculiares modos de racionalidade:

10.1 Pontos em comum:

10.1.1 Se o lançamento tem por fundamentação *exclusivamente* a circunstância de a atividade terceirizada ser atividade-fim ou essencial ao empreendimento, ou se ela for atividade intelectual, artística ou esportiva, ou, por fim, se ela for atividade regulamentada especificamente para permitir a divisão dos riscos do empreendimento (e.g., serviços advocatícios), o crédito tributário tende a contrariar a orientação firmada pelo STF.

10.1.2 Ademais, a falta de motivação ou de fundamentação sobre critérios determinantes, como fraude ou hipossuficiência do contratado, tenderia a invalidar o lançamento, nos termos dos artigos 142, parágrafo único, 145, III, e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF e ao art. 50 da Lei nº 9.784/1999 (violação material).

10.2 Pontos controversos:

10.2.1 Ampla vs. restrita latitude empresarial: para a linha deferencial ao Legislativo (e ao Executivo), o contratante deve apresentar justificativa semelhante ao *propósito negocial*, para escrutínio da autoridade lançadora e, eventualmente, dos órgãos administrativos colegiados de controle. Já para as linhas realistas, procedimentais, evolutivas ou adaptativas, a administração tributária não tem competência para avaliar as estratégias eleitas pelo indivíduo, por mais desastrosas que elas sejam.

10.2.2 Deferência à Justiça do Trabalho: para a linha deferencial ao Legislativo (e ao Executivo), eventuais decisões tomadas pela Justiça Trabalhista *sobre os mesmos fatos que fazem parte da motivação do lançamento* não

vinculam a autoridade tributária, que pode reclassificar ou desconsiderar a natureza jurídica do contrato celebrado. Em posição antípoda, as linhas realistas, procedimentais, evolutivas ou adaptativas veem o sistema jurídico como um contínuo normativo, de modo que decisão judicial que defina a caracterização jurídica do contrato, como trabalhista, ou civil ou empresarial (vírgula de Oxford propositalmente ausente), não poderia ser desconstituída indiretamente para dar ao quadro jurídico roupagem diversa (grifos nossos).

REFERÊNCIAS

AARNIO, Aulis. La tesis de la única respuesta correcta y el principio regulativo del razonamiento jurídico. *Doxa – Cuadernos de Filosofía del Derecho*, v. 8, p. 23-38, 1990. Disponível em: <http://www.cervantesvirtual.com/nd/ark:/59851/bmc6d654>. Acesso em: 4 jun. 2019.

ACKERMAN, Bruce A. Beyond Carolene Products. *Harvard Law Review*, v. 98, nº 4, p. 713-746, 1985.

ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Editorial Astrea de R. Depalma, 1998, c1975. 277 p. (Colección Mayor Filosofía y Derecho, 1).

ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023. 306 p. (Fora de Série).

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos atípicos: Sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder*. São Paulo: Marcial Pons, 2013.

BALKIN, Jack. The Footnote. *Northwestern University Law Review*, v. 83, nº 1-2, p. 275-320, 1989. Disponível em: https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1286&context=fss_papers. Acesso em: 12 ago. 2020.

BARTHES, ROLAND. THE DEATH OF THE AUTHOR. IN: IMAGE, MUSIC, TEXT. LONDRES: FONTANA, 1977.

BERLIN, Isaiah. *Freedom and its Betrayal*. London: Random House, 2012. v. 1.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 718.963-AgR, Segunda Turma, julgado em 26 out. 2010, DJe-230, divulg. 29 nov. 2010, public. 30 nov. 2010a. Ement. Vol-02441-02 PP-00430.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 599194 AgR, Segunda Turma, julgado em 14 set. 2010, DJe-190, divulg. 7 out. 2010, public. 8 out. 2010b. Ement Vol-02418-08 PP-01610 RTJ Vol-00216-01 PP-00551 RDDT nº 183.

CAPPELLETTI, Mauro. *Necessidad y Legitimidad de la Justicia Constitucional*. In: FAVOREU, Louis. *Tribunales Constitucionales Europeos y Derechos Fundamentales*. Madrid: Astrea, 1984. p. 599-662.

CHAMBERS, Simone. *Reasonable democracy: Jürgen Habermas and the politics of discourse*. Ithaca, n^oY.: Cornell University Press, 1996. CONNOLLY, William E.; FINLAYSON, Alan. *Democracy and pluralism: The political thought of William E. Connolly*. London; New York: Routledge, 2010. (Routledge innovations in political theory, 34).

DAHBERG, John Emerich Edward. *Acton-Creighton Correspondence [1887]*. Indianapolis: Liberty Fund, 1887. Disponível em: https://oll.libertyfund.org/titles/2254#Acton_PowerCorrupts1524_3. Acesso em: 18 jul. 2019.

DAHL, Robert A. *Decision-Making in a Democracy: The Supreme Court as a National Police Maker*. *Journal of Public Law*, v. 6, p. 279-295, 1957.

DAHL, Robert A. *On democracy*. New Haven: Yale University Press, 2000. 217 p. (Yale Nota bene).

DAHL, Robert A. *Poliarquia: participação e oposição*. São Paulo: EdUSP, 2015. 235p. (Clássicos, 9).

DOWNS, Anthony. *Uma teoria econômica da democracia*. São Paulo: EdUSP, 2013. 330 p. (Clássicos, 15).

DUNLEAVY, Patrick. *Democracy, Bureaucracy and Public Choice: Economic Approaches in Political Science*. 1. ed. London: Routledge, 2016.

DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here? Principles for a new political debate*. Princeton, n^oJ.: Princeton University Press, 2006. 177 p.

ELY, John Hart. *Democracy and distrust: A theory of judicial review*. 14. ed. Cambridge: Harvard University Press, 2002. 268 p.

FRANK, Jerome; BIX, Brian H. *Law & the modern mind*. New Brunswick: Transaction Publishers, 2009. 404 p.

GILENS, Martin; PAGE, Benjamin I. Testing Theories of American Politics: Elites, Interest Groups, and Average Citizens. *Perspectives on Politics*, v. 12, nº 3, p. 564-581, 2014. Disponível em: <https://www.cambridge.org/core/product/62327F513959DOA304D4893B382B992B>.

HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *The federalist*. New York: Barnes & Noble Books, 2006. 510 p.

KELSEN, Hans; MACHADO, João Baptista. *Teoria pura do direito*. 8. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. 427 p. (Biblioteca jurídica WMF).

KOLAKOWSKI, Leszek. *Modernity on endless trial*. Chicago: University of Chicago Press, 1990. 261 p.

LEWIS, Anthony. *Freedom for the thought that we hate: A biography of the first amendment*. New York: Basic Books, 2010. 240 p. Versão Amazon Kindle

LOYOLA, Maria Andréa. *Pierre Bourdieu entrevistado por Maria Andréa Loyola*. Rio de Janeiro: EdUERJ, 2002. 98 p. (Pensamento contemporâneo, 1).

LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: Editora UnB, 1980. 210p.

MILLER, Geoffrey P. The True Story of Carolene Products. *Supreme Court Review*, v. 1987, p. 397-428, 1987.

MOUFFE, Chantal (org.). *Dimension of Radical Democracy: Pluralism, Citizenship, Community*. New York: Verso, 1992. 211 p.

MOUFFE, Chantal. *On the political*. London; New York: Routledge, 2005. (Thinking in Action).

PETTIT, Philip. *Republicanism: a Theory of Freedom and Government*. New York: Oxford University Press, 1997. Versão Amazon Kindle.

POPPER, Karl Raimund. *The Open Society and its Enemies*. Princeton: Princeton University Press, 2013. 755 p.

ROSANVALLON, Pierre. *Counter-Democracy: Politics in an Age of Distrust*. Leiden: Cambridge University Press, 2008. 350 p. (The Seeley Lectures, 7).

SORRENTINO, Thiago Buschinelli. *Controle, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, da atribuição de responsabilidade tributária a administradores e sócios de pessoas jurídicas*. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008.

SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Impacto do déficit de representação política dos idosos na interpretação constitucional. In: MARCHETTI FILHO, Gilberto Ferreira;

RIBEIRO, Juliana de Oliveira Xavier; HORVARTH JÚNIOR, Miguel. *A proteção social, previdenciária, trabalhista e civil do idoso*. Campo Grande: Contemplar, 2022.

STF decide a favor da Globo em ações da Receita contra artistas PJs: ministros acompanharam entendimento apresentado pelo relator, ministro Cristiano Zanin. A ação tramita sob sigilo de justiça no Supremo. *Migalhas*, Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/399332/stf-decide-a-favor-da-globo-em-acoes-da-receita-contr-artistas-pjs>. Acesso em: 10 fev. 2024.

STINCHCOMBE, Arthur L. *La construcción de teorías sociales*. Buenos Aires: Ediciones Buena Vision, 1970.

SUPREME COURT OF THE UNITED STATES. United States v. Carolene Products Co. Stone, J., 1938, actual. 1938-04-25.

SUPREME COURT OF THE UNITED STATES. Terminiello v. City of Chicago - 337 U.S. 1. 1949, actual. 1949-05-16. Disponível em: <https://caselaw.findlaw.com/court/us-supreme-court/337/1.html>. Acesso em: 10 fev. 2024.

SZENTE, Zoltán; LACHMAYER, Konrad. *The Principle of Effective Legal Protection in Administrative Law*. London: Routledge, 2016. Versão Amazon Kindle.

URBINATI, Nadia. *Representative democracy: Principles and genealogy*. Chicago: University of Chicago Press, 2008. 328 p.



RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA DECLARADOS COMO RECEITAS DE PESSOA JURÍDICA: POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS RECOLHIDOS

LEONAM ROCHA DE MEDEIROS

Conselheiro da 2ª Turma da CSRF do CARF. Vice-presidente da 1ª Câmara da 2ª Seção. Ex-conselheiro do Conselho de Recursos Fiscais do RN. Especialista em Direito Tributário com extensão em Planejamento Tributário e Teoria Geral do Direito pelo IBET. Especialista em Direito Civil e Processo Civil e bacharel em Direito pela UFRN. Especialista em Direito e Jurisdição pela UNP/ESMARN. Advogado licenciado. Professor seminarista no IBET.

Resumo: O cálculo do tributo devido pela pessoa física, autuada após reclassificação de rendimentos declarados e recolhidos por pessoa jurídica, tem suscitado nova problematização no contencioso administrativo fiscal diante da tendência de mudança jurisprudencial a partir da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF. Conhecer as correntes decisórias, o procedimento de uniformização de jurisprudência administrativa do CARF e os entendimentos prevaletentes no passado e no presente se mostra salutar para a compreensão da situação pretérita e hodierna. Importa, ao final, propor reflexão e medidas práticas para maior segurança jurídica futura com consequente redução da litigiosidade e uniformização de procedimentos.

Palavras-chave: Lançamento de ofício; reclassificação de rendimentos de pessoa jurídica; autuação de pessoa física; Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF; cálculo do tributo devido por pessoa física; base de cálculo e mensuração; aproveitamento ou compensação de tributos; responsabilidade por interposição de pessoa jurídica na relação contratual;

imputação de pagamento; uniformização de jurisprudência administrativa e de procedimentos.

Abstract: *The calculation of taxes owed by individual taxpayers, audited after the reclassification of income declared and paid by legal entities, has raised new issues in tax administrative litigation considering the trend of jurisprudential change emanating from the Superior Chamber of Taxpayers Appeals (“CARF”). Understanding the prevailing judicial trends, the procedure for harmonizing administrative jurisprudence within the Superior Chamber of Taxpayers Appeals, and the prevailing interpretations from the past and present is essential for comprehending both past and current situations. Ultimately, proposing reflection and practical measures for greater future legal certainty, thereby reducing litigation and standardizing procedures, is crucial.*

Keywords: *Ex-officio assessment of tax; reclassification of income from legal entities; notification of individual taxpayers; Individual Income Tax – IRPF; calculation of tax owed by individual taxpayers; calculation basis and measurement; tax offset or compensation; liability for the use of legal entities in contractual relationships; payment imputation; standardization of administrative jurisprudence and procedures.*

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Exposição e delimitação do tema; 3. Considerações prévias sobre as divergências; 4. Detalhamento dos julgados divergentes; 5. Considerações finais; Referências.

1. INTRODUÇÃO

Em oportuno evento com o apoio da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM) e participações do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), da Receita Federal do Brasil (RFB) e da Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) realizou, em novembro de 2023, o seu IX Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, com enfoque nos desafios do contencioso administrativo fiscal brasileiro – passado, presente e futuro.

Discussões perspicazes e exposições construtivas apresentaram dados quantitativos e abordagens técnicas que debateram, especialmente, o contencioso administrativo fiscal. Com a exibição de diagnósticos e resultados, restou evidenciado aos ouvintes um esforço concentrado pela redução da litigiosidade, inclusive com a implantação de técnicas de solução alternativa de controvérsias.

Compreendeu-se nas exposições que o estabelecimento de regras uniformes e claras são necessárias às boas práticas de *compliance* e à efetivação das políticas de integridade, sendo primordial uma boa interlocução entre sociedade e Administração Tributária. Efetivamente, para a redução de litígios, espera-se a uniformização de entendimentos da Administração Tributária, seja a consultiva ou a contenciosa. É necessário o tratamento isonômico e constante.

Também houve destaque para a importância da legislação e da normatização infralegal, as quais precisam caminhar juntas, em consonância, de forma compreensiva, esperando-se que a recente aprovação da reforma tributária e as modernas políticas de solução alternativa de litígios possam, igualmente, contribuir para um cenário de previsibilidade, segurança, conformidade e integridade.

No contexto do seminário, a Administração do CARF organizou o evento em dois momentos: um primeiro, aberto ao público, e um segundo, reservado aos respectivos conselheiros para debates internos sobre temas atuais em litigiosidade.

No painel da 2ª Seção de Julgamento, em matéria da correlata 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), debateu-se, para a problemática da exigência fiscal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), o tema

“Compensação ou Aproveitamento de Créditos de PJ em autuação de PF – Reclassificação de Rendimentos”.

Diante de premissas de previsibilidade e de segurança jurídica, como vetores importantes na busca da pacificação de litígios e na redução de contencioso, tão destacadas no primeiro dia do evento, a exposição do referido painel se mostrou oportuna para discutir e analisar a tendência de mudança de posicionamento jurisprudencial no âmbito do CARF sobre o tema do aproveitamento de créditos pela pessoa física na reclassificação de receitas declaradas e recolhidas pela pessoa jurídica, afinal, eventos deste viés, em última medida, buscam o aprimoramento dos trabalhos, bem como a divulgação e a reflexão para os debates hodiernos.

Atento ao assunto, o presente artigo objetiva colocar em evidência a controvérsia processada no momento para o mencionado tema no contencioso administrativo fiscal, no âmbito federal, a partir do prisma da dogmática jurídica, engendrando pesquisa no campo estritamente jurisprudencial do CARF, na jurisprudência passada, presente e no que deverá ser o futuro do posicionamento da Egrégia Corte Administrativa.

Espera-se, com isso, motivar a reflexão e o conhecimento dos debates atuais, a despeito da leitura à égide do passado recente e distante, com olhares no futuro em busca de previsibilidade e segurança jurídica.

Igualmente, espera-se que, independentemente da ótica do processo administrativo fiscal com solução dada pelo CARF, os órgãos da Administração Tributária estejam cientes do seu dever de colaboração e efetiva necessidade de atuação para uniformizar procedimentos e tangenciar tratamento igualitário a todos os contribuintes.

É neste escopo que se avança na análise expositiva e descritiva.

2. EXPOSIÇÃO E DELIMITAÇÃO DO TEMA

Dispõe o *caput* do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN)¹ que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente,

¹ Cf. Brasil (1966).

sendo referida atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, consoante reza o parágrafo único do mesmo dispositivo.

Demais disto, a autoridade da Administração Tributária, ao verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, deve atentar que a definição legal desse fato é interpretada abstraíndo-se: (a) da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (CTN, art. 118, I); e (b) dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (CTN, art. 118, II).

Adicionalmente, a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (CTN, art. 116, parágrafo único).

E mais: o CTN estabelece (art. 149) que o lançamento é efetuado de ofício quando a declaração não é prestada por quem de direito (inciso II); quando se comprova falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (IV); quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (inciso VII).

Observe-se que o art. 142 do CTN também estabelece o dever da autoridade administrativa de determinar a matéria tributável, *calcular o montante do tributo devido*, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Em termos de tributação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sujeito ao lançamento por homologação, importante, outrossim, considerar que não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção do crédito (CTN, art. 150, §2º). Referidos atos devem, porém, ser considerados na apuração do saldo porventura devido (CTN, art. 150, §3º).

É neste horizonte constitutivo que importa a análise em curso.

Ora, o painel destacado no Seminário CARF, em problemática da exigência fiscal relacionada com o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), teve por avaliação e debate a “Compensação ou Aproveitamento de Créditos de PJ em autuação de PF – Reclassificação de Rendimentos”.

Para melhor compreensão da delimitação e exposição do tema, deve-se passar a descrever, por outras palavras, os juízos de fato observados nos relatos casuísticos dos julgamentos realizados no âmbito do CARF.

Nos últimos vinte anos, não é difícil observar que o Egrégio Conselho vem se debruçando sobre autuações de pessoas físicas, sob a acusação fiscal de *omissão de rendimentos sujeitos a tributação do IRPF*, na qual o autuado se valia de atos praticados por terceiro (pessoa jurídica, interposta pessoa jurídica) para, segundo a fiscalização, furtar-se ao correto recolhimento do IRPF (com alíquotas progressivas da pessoa física).

Na prática, a pessoa jurídica (terceiro) declarava como sendo próprios – como uma receita própria da atividade principal da empresa, inclusive escriturando-a – os rendimentos efetivamente auferidos pela pessoa física (esta, por sua vez, nada recolhia e nada declarava, não havendo recolhimento de IRPF). Demais disto, para aparentar ser verdadeira a falsa declaração da empresa, recolhiam-se os tributos “aparentemente devidos pela pessoa jurídica” a partir da apuração das receitas (falsas) da empresa, sendo extinto o “declarado” (falso) crédito tributário da pessoa jurídica com os recolhimentos das rubricas de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Essa contextualização pretendia escamotear os rendimentos da pessoa física, e a declaração de receitas e os recolhimentos pela pessoa jurídica pretendiam extinguir o crédito tributário sem “abertura para a investigação fiscal”.

Entretanto, uma vez aberto o procedimento fiscal, tendente à verificação das verdadeiras ocorrências, descortinada a falsidade da operação e da declaração, bem como constatada a omissão de rendimentos da pessoa física (já de partida a alíquota da tributação da pessoa física é maior do que a da pessoa jurídica para o imposto sobre a renda), a autoridade fiscal procedia com a reclassificação das receitas da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física e lançava de ofício o crédito tributário contra a pessoa física, exigindo-se o IRPF apurado.

A discussão jurisprudencial consiste no eventual erro de procedimento da autoridade lançadora por ocasião do referido lançamento do IRPF quando não considera na apuração do saldo (no montante do tributo devido a título de IRPF) os recolhimentos dos falsos créditos tributários das rubricas

recolhidas pela pessoa jurídica a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins apurados a partir das falsas receitas reclassificadas.

O tema em comento do seminário se refere ao litígio instaurado exclusivamente pelo contribuinte pessoa física (PF) – sem participação da pessoa jurídica (PJ) interposta no processo – que pretende obter a “compensação”, o “abatimento” ou o “aproveitamento” dos créditos da PJ na autuação da PF, sendo diversas as nomenclaturas empregadas na tentativa de utilização dos valores recolhidos (por falsidade na apuração de tributos devidos por receitas da PJ) nas rubricas de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, buscando-se o ajustamento da apuração do saldo devido lançado no IRPF.

É sob os auspícios dessa delimitação do problema, em particular sob a ótica do montante do tributo devido a título de IRPF – lançado após a reclassificação da PJ para a PF –, cobrando-se o tributo exclusivamente da pessoa física, que advêm teses diametralmente opostas quanto ao saldo devido pelo contribuinte pessoa física, em razão de visões controversas, como se afigura conferir no presente.

Não se debateu a situação em que a PJ considerada interposta pessoa jurídica também é autuada como responsável solidária por interesse comum (CTN, art. 124, I), tampouco se estimou qualquer similaridade que pudesse eventualmente invocar a aplicação das Súmulas CARF nº 76² e 176³, por tangerem temáticas efetivamente diferentes.

3. CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS SOBRE AS DIVERGÊNCIAS

O lançamento de ofício da exigência fiscal de IRPF, a partir de reclassificação de receitas da pessoa jurídica como rendimentos auferidos por pessoa física, especialmente quanto ao montante do tributo devido, tem suscitado controvérsias no âmbito do contencioso administrativo fiscal em julgamentos de casos concretos processados no CARF, resultando em interpretações antagônicas, essencialmente colhidas da compreensão de cada corrente interpretativa.

² Cf. Brasil (2012a).

³ Cf. Brasil (2021a).

Se forem observados os entendimentos colhidos no interregno dos últimos vinte anos até meados de 2023, as divergências pareciam superadas, eis que aparentavam remanescer exclusivamente posições minoritárias, havendo a formação de uma corrente majoritária pelo aproveitamento do que foi recolhido pela pessoa jurídica, com a consequente redução do IRPF na apuração do saldo devido pela pessoa física autuada.

No entanto, a partir do segundo semestre de 2023, a discussão volta a aflorar com maior força e é possível dizer que, a partir do precedente colhido no Acórdão nº 9202-011.117, de 20 de dezembro de 2023, originado no Processo nº 16004.720356/2016-39, em assentada da 2.ª Turma da CSRF, o tema tangenciou se guiar por um novo prisma⁴.

Vale dizer, novo horizonte aponta para entendimento majoritário diferente do passado, do que até então vinha entendendo o CARF; ao menos a mudança ocorre a partir da 2ª Turma da CSRF, responsável pela uniformização da jurisprudência do Egrégio Conselho no âmbito da 2ª Seção de Julgamentos do Tribunal Administrativo, indicando uma proibição de aproveitamento pela pessoa física do que foi recolhido pela pessoa jurídica, exigindo-se integralmente o montante devido de IRPF do contribuinte pessoa física para a totalidade dos rendimentos a ele imputados, por reclassificação, como rendimentos auferidos pela pessoa física.

Aliás, importa anotar que o novo posicionamento foi reforçado em 29 de fevereiro de 2024, com a assentada da 2ª Turma da CSRF, que deliberou e decidiu o mérito do recurso especial aviado no Processo nº 11060.723259/2016-18 (Acórdão nº 9202-011.161)⁵.

Por diversas vezes, esse tipo de discussão parte de pedidos do contribuinte para que o julgador administrativo, revendo o ato de lançamento da autoridade lançadora, em exercício do controle de legalidade, a partir do julgamento em âmbito do contencioso administrativo fiscal, proceda com a revisão do mencionado ato administrativo de lançamento, reconhecendo o *error in procedendo* na mensuração do saldo devido, e, diante disso, determine, por consequência, a “compensação” dos valores recolhidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

⁴ Cf. Brasil (2023).

⁵ Cf. Brasil (2024).

Em suma, o contribuinte, corriqueiramente, “pede” a utilização dos valores recolhidos pela pessoa jurídica como uma medida de “compensação”.

Aí, surgem, de imediato, várias ponderações e críticas aduzindo que a “compensação” é tecnicamente um instituto jurídico próprio não afeto ao contencioso administrativo fiscal de controle de legalidade do lançamento constitutivo de crédito tributário, o qual é instaurado pela impugnação do contribuinte, na ótica do art. 14 do Decreto nº 70.235⁶, que regula o processo administrativo fiscal.

Por outras palavras, os críticos observam (e, neste curto viés, com plena razão) que o controle de legalidade do lançamento de ofício, exercido pelo julgador administrativo, em contencioso fiscal instaurado pela “impugnação”, não dá suporte para tanger debate de “compensação”, a qual segue regras próprias (Lei nº 9.430)⁷, inclusive com contencioso diverso instaurado não por impugnação, mas a partir de “manifestação de inconformidade”, tendo por foco o reconhecimento de “direito creditório” (a partir da apuração de créditos próprios) e a pretensão de homologação do pedido de compensação do encontro de contas de créditos e débitos, e não o controle de legalidade do ato administrativo do lançamento de ofício.

Outrossim, critica-se, a partir de tais pedidos de “compensação”, a falta de legitimidade do contribuinte pessoa física para buscar utilizar direito creditório da pessoa jurídica (ainda que considerada interposta pessoa jurídica), inclusive e especialmente quando não há a participação da empresa no processo.

Argumenta-se que o princípio da entidade e a distinção de cada personalidade jurídica, para os fins processuais, precisam ser observados, ainda que se cuide de um lançamento por reclassificação. Na reclassificação não haveria a desconstituição da personalidade jurídica, mas a revisão dos atos, buscando-se os verdadeiros e legítimos efeitos; no caso, o efeito descortinado é o auferimento de renda por pessoa física, eis que a empresa é mera interposta pessoa jurídica, seja por simulação, abuso de forma, ausência de propósito negocial, fraude ou conluio.

⁶ Cf. Brasil (1972).

⁷ Cf. Brasil (1966).

Sob tal ótica de “pedido de compensação” e sem a participação da empresa no processo, caso não apontada como responsável, não são erradas as críticas; muito pelo contrário, realmente não se poderia pleitear “compensação” dentro do contencioso administrativo fiscal que impugna exigência fiscal constituída em lançamento de ofício e pretende o controle de legalidade do ato.

Porém, tecnicamente, o que se observa nos pedidos dos contribuintes é um pleito para que ocorra um “aproveitamento” dos tributos, ainda que os postulantes denominem de “compensação”. Ou, por outras palavras, os pedidos objetivam uma dedução do que foi recolhido na operação simulada para dissimular os efetivos rendimentos auferidos pela pessoa física.

Melhor conceituando, os pedidos do contribuinte, ao fim e ao cabo, são para que se observem a matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido (CTN, art. 142), observando-se os atos anteriores praticados pelo terceiro (pessoa jurídica), ainda que não devam influenciar a obrigação tributária do IRPF (CTN, art. 150, §2º), e considerando-se tais atos, inclusive os recolhimentos, na apuração do saldo porventura devido do IRPF (CTN, art. 150, §3º), de modo que se aproveitem os recolhimentos do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, haja vista que o fato jurígeno da cobrança do IRPF perpassa pela reclassificação das receitas da pessoa jurídica.

Afinal, a compreensão do Supremo Tribunal Federal (STF) sinaliza que a “constituição do crédito tributário deve se submeter à atividade administrativa plenamente vinculada, de modo que deve a autoridade fiscal zelar pela correta mensuração da carga tributária, tal como autorizada pela legitimação democrática (regra da legalidade e princípios da indisponibilidade do interesse público e da propriedade)” (agravo regimental no agravo de instrumento nº 526.787, ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, acórdão publicado em 7 de maio de 2010)⁸.

É por isso, diante de tal sinalização do STF, que as correntes majoritárias dos últimos vinte anos, dentre outros fundamentos, sempre caminhavam em direção ao aproveitamento dos recolhimentos da pessoa jurídica pela pessoa física que suporta a reclassificação, perante uma lógica de vedação ao locupletamento da Fazenda Nacional.

⁸ Cf. Brasil (2010).

Outrossim, propugnavam uma coerência normativa a partir da premissa fática construída pelo lançamento de ofício, que vincula a pessoa física à pessoa jurídica no contexto da interposição de pessoa jurídica na relação contratual, havendo atos simulados (receita da pessoa jurídica e os consequentes recolhimentos) e o ato dissimulado (a renda da pessoa física omitida).

Outro fundamento utilizado pelos defensores do aproveitamento parte do princípio da capacidade contributiva contido no § 1º do art. 145 da Constituição Federal⁹, o qual se traduz em duplo aspecto, a saber: (i) o *substantivo*, em que a graduação do caráter pessoal do tributo ocorre “segundo a capacidade econômica” do contribuinte, não se podendo exigir dele mais do que o “saldo” devido; e (ii) o *adjetivo*, na medida em que é facultado à Administração Tributária “identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”, havendo amplos instrumentos e poderes para a busca da verdade material e a satisfação da pretensão fiscal nos limites do aspecto substantivo, isto é, o dever de pagar tributos limitado ao “saldo” devido.

Deste modo, referidos julgados traçavam o entendimento de se considerar o aproveitamento do já recolhido, eis que os recolhimentos são simulados de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, cuidando-se de lógica exauriente da simulação da própria receita da PJ, não se podendo imprimir efeitos de definitividade nos recolhimentos para afastar o aproveitamento ou direcionar a restituição para processo administrativo autônomo e independente, quando há atos vinculados e decorrentes, inter-relacionados e inseridos no contexto de uma mesma capacidade contributiva (a da pessoa física que dissimulou os seus rendimentos com os atos simulados da pessoa jurídica relacionada, a qual, em última instância, compõe a esfera patrimonial da pessoa física).

É importante, portanto, conhecer os principais julgados ao longo dos tempos até se chegar ao atual entendimento, o que passa a ser detalhado na sequência.

⁹ Cf. Brasil (1988).

4. DETALHAMENTO DOS JULGADOS DIVERGENTES

Ao se analisarem os julgados passados do CARF quanto ao aproveitamento dos tributos recolhidos pela pessoa jurídica considerada interposta e que teve suas receitas desclassificadas ou reclassificadas como rendimentos da pessoa física, percebe-se uma tendência pelo aproveitamento, isso considerando julgados no interregno compreendido entre 2004 e meados de 2023, com exceção da posição mais atual a partir dos precedentes da 2ª Turma da CSRF refletidos nos Acórdãos CARF nº 9202-011.117 (dez. 2023) e nº 9202-011.161 (fev. 2024). Veja-se.

Em 20 de outubro de 2004, a 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão nº 106-14.244 (Processo nº 11020.003823/2003-26)¹⁰, assentou que “[d]evem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício”, sendo a decisão no sentido de considerar, na liquidação do crédito tributário, os valores recolhidos pela pessoa jurídica relativos aos rendimentos da pessoa física. O contribuinte pessoa física era pessoa pública, o senhor Luiz Felipe Scolari.

Fundamentou-se, na ocasião, que, se o próprio Fisco havia afirmado não ter a pessoa jurídica auferido a receita proveniente do contrato cumprido pela pessoa física, e considerando ter o próprio agente fiscal transferido a receita da empresa à pessoa física, com a natureza de rendimentos, não restaria outra alternativa senão constarem na autuação os créditos já recolhidos e determinar-se, de ofício, a retificação dos recolhimentos (código do tributo) para a quitação do correspondente valor do imposto lançado na pessoa física. Não haveria espaço para agir de outro modo. Assim, concluiu-se que, na apuração do crédito objeto do lançamento, confirmados os recolhimentos objeto dos DARF e a vinculação com a receita transferida à pessoa física, era necessário que os valores fossem considerados como Imposto de Renda (IR) antecipado.

Em 13 de abril de 2005, a 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão nº 104-20.574 (Processo nº 10980.006142/00-11)¹¹,

¹⁰ Cf. Brasil (2004).

¹¹ Cf. Brasil (2005).

assentou o mesmo entendimento, sendo a decisão no sentido de aproveitar os tributos pagos na pessoa jurídica cuja receita fora desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física. O contribuinte pessoa física era pessoa pública, o senhor Carlos Roberto Massa (“Ratinho”).

Fundamentou-se, na ocasião, que deveriam ser compensados de ofício pela autoridade lançadora os tributos recolhidos pela PJ, já que se tratava de desclassificação de rendimentos da PJ para a PF, tendo por base documentação da pessoa jurídica, de modo que não fazia nenhum sentido manter a tributação da PJ no que se referia ao valor transferido.

O Estado não possuiria qualquer interesse subjetivo nas questões, tampouco no processo administrativo fiscal. Daí, teria o dever de observar os dois pressupostos basilares que o regulam: a legalidade objetiva e a verdade material.

Sob a legalidade objetiva, ponderou-se que o lançamento do tributo é atividade vinculada, isto é, obedece aos estritos ditames da legislação tributária, para que, assegurando sua adequada aplicação, produza os efeitos colimados (artigos 3º e 142, parágrafo único, do CTN). Nessa linha, compete, inclusive, à autoridade administrativa zelar pelo cumprimento de formalidades essenciais, inerentes ao processo. Daí, a revisão do lançamento por omissão de ato ou formalidade essencial (art. 149, IX, do CTN), e, igualmente, o cancelamento de ofício de exigência infundada, contra a qual o sujeito passivo não se opôs (art. 21, § 1º, do Decreto nº 70.235).

Sob a verdade material, citaram-se: a revisão de lançamento quando for preciso apreciar fato não conhecido ou não provado (art. 149, VIII, do CTN); as diligências que a autoridade determinar, quando entendê-las necessárias ao deslinde da questão (artigos 17 e 29 do Decreto nº 70.235); a correção, de ofício, de inexatidões materiais decorrentes de lapso manifesto (art. 32 do Decreto nº 70.235).

Argumentou-se, como substrato dos pressupostos elencados, que o amplo direito de defesa é assegurado ao sujeito passivo, matéria, inclusive, ínsita no art. 5º, LV, da Constituição. Ponderou-se que a lei não proíbe o ser humano de errar: seria antinatural se o fizesse; apenas comina sanções mais ou menos desagradáveis segundo os comportamentos e atitudes que deseja inibir ou incentivar. Todo erro ou equívoco deveria ser reparado tanto

quanto possível, da forma menos injusta tanto para o Fisco quanto para o contribuinte.

Nesse contexto, entendeu-se que devem ser compensados, proporcionalmente, o imposto de renda e as contribuições recolhidos na pessoa jurídica, oriundos de valores cujo fato gerador tenha sido transferido para a pessoa física. Devem ser compensados o imposto e as contribuições recolhidos na pessoa jurídica com o imposto apurado no auto de infração, antes de qualquer cálculo de acréscimos legais (multa e juros).

Apesar de a tese acima ter sido a vencedora, houve declaração de voto em relação ao entendimento vencido, feita pela ilustre conselheira presidente Maria Helena Cotta Cardoso. A declaração (tese vencida) ponderava que o contribuinte havia tributado rendimentos típicos de pessoa física na pessoa jurídica, o que motivara o procedimento de ofício por parte da fiscalização, no sentido de corrigir as inexatidões verificadas na Declaração de Rendimentos da pessoa física, consistentes na omissão de rendimentos (correção, por meio de procedimento de ofício, de uma declaração inexata; a inexatidão de que trata o auto de infração consiste na omissão integral dos rendimentos na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, e não na omissão apenas da parte não declarada na pessoa jurídica). A fiscalização recaiu sobre a pessoa física, cuja base de defesa se orienta no sentido de que os rendimentos objeto da autuação são efetivamente tributáveis na pessoa jurídica.

Assim, a declaração de voto sustentava que não haveria sentido no aproveitamento do imposto recolhido pela pessoa jurídica no próprio auto de infração, já que, após a apuração do Imposto Devido na Declaração de Pessoa Física, só existe previsão legal para o abatimento do Imposto de Renda Retido na Fonte, Carnê-Leão, Imposto Complementar e Imposto Pago no Exterior, o que não era o caso. Não existiria previsão legal para o abatimento, do IRPF apurado, de IRPJ eventualmente pago, ainda que por simples lapso do contribuinte, e muito menos quando ele pugna pelo acerto no seu recolhimento.

Dita compensação só poderia ser pleiteada pelo representante legal da pessoa jurídica, e após solicitação de retificação das Declarações de IRPJ e das respectivas DCTF. Não teria a pessoa física mandato para representar a pessoa jurídica, além de não se tratar de recolhimentos sujeitos ao regime jurídico da compensação.

A compensação, se levada a cabo, retira da parcela de rendimentos declarada indevidamente na pessoa jurídica a característica de “lançamento de ofício por declaração inexata”, equiparando o lançamento de tais rendimentos, na declaração de pessoa física, a um procedimento espontâneo, o que não corresponde aos fatos. Se o procedimento de transferência de rendimentos da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica para a de Pessoa Física fosse espontâneo, e não determinado pela fiscalização (procedimento de ofício), o contribuinte teria de adotar todas as providências, a saber: apresentar DIRPJ, DIRPF e DCTF Retificadoras, bem como sujeitar-se aos procedimentos previstos para a compensação (não poderia a compensação ser automática para descaracterizar o procedimento de ofício, revelando ser ele mais vantajoso e prático para o contribuinte que o procedimento espontâneo, no qual haveria uma série de obrigações a cumprir).

O contribuinte deveria, então, arcar com as inexatidões cometidas e corrigidas de ofício pela autoridade administrativa. Todavia, a tese não foi vencedora.

Em 24 de maio de 2006, a 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão nº 104-21.583 (Processo nº 10980.008215/2004-78)¹², assentou o mesmo entendimento vencedor anterior, sendo a decisão no sentido de admitir a compensação dos tributos pagos na pessoa jurídica cuja receita fora desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física. O contribuinte pessoa física era pessoa pública, o senhor Carlos Roberto Massa (“Ratinho”). Analisaram-se outras competências em relação ao julgamento anterior do mesmo contribuinte. É interessante notar que a proponente da declaração de voto anterior (vencida naquela ocasião), a ilustre conselheira presidente Maria Helena Cotta Cardoso, modificou o próprio entendimento e, na nova assentada, acompanhou o colegiado. A decisão, na nova oportunidade em que tratou da matéria, foi unânime quanto ao aproveitamento de todos os tributos.

Fundamentou-se que não havia “desconstituição”, mas, sim, “desconsideração” dos atos jurídicos aparentes, ou seja, transferência dos rendimentos/receitas lançados como se fossem da pessoa jurídica para a pessoa física envolvida, que é o beneficiário de fato. A pessoa jurídica não teria poder para dispor sobre os rendimentos, que são da pessoa física. Não

¹² Cf. Brasil (2006).

se poderia negar que os valores pagos pela empresa, relativos ao trabalho da pessoa física, são rendimentos tributáveis na pessoa física. Em face do disposto nos artigos 4º, 118 e 123 do CTN, o lançamento independeria de desconsideração jurídica da empresa ou de descaracterização da escrita fiscal da pessoa jurídica.

A empresa não era objeto de fiscalização quanto a questões relativas a lucros por ela distribuídos, escrituração de despesas e compras incorridas. O que ocorreu foi o deslocamento da receita lançada como de pessoa jurídica para a pessoa física. Logo, seria necessário compensar o IRPJ recolhido na empresa, relativo aos rendimentos transferidos de ofício para a pessoa física (receita reclassificada como rendimentos de pessoa física; receita desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física), apurado através de lançamento de ofício. O imposto deveria ter sido compensado de ofício pela autoridade lançadora, já que se tratava de desclassificação de rendimentos da PJ para a PF, tendo por base documentação da PJ, de modo que não fazia nenhum sentido manter a tributação da PJ no que se referia ao valor transferido para a PF. No mais, a decisão repetiu os fundamentos do Acórdão nº 104-20.574.

Em 23 de maio de 2007, a 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão nº 104-22.408 (Processo nº 10680.007401/2005-55)¹³, assentou o mesmo entendimento vencedor anterior, sendo a decisão no sentido de aproveitar os tributos pagos na pessoa jurídica cuja receita fora desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa física. Replicaram-se os fundamentos do Acórdão nº 104-21.583.

Em 6 de dezembro de 2007, a 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão nº 104-22.898 (Processo nº 10680.100095/2004-44)¹⁴, assentou o mesmo entendimento constante da decisão vencedora anterior. Fundamentou-se que a PJ havia servido apenas para abrigar, como receita, os rendimentos pessoais da PF, de sorte a evitar a sua tributação como PF. Assim, o Fisco não teria despersonalizado a PJ; apenas, em face da verdade material, encaminhara a tributação pela forma prevista na legislação de regência, isto é, para a PF; houve uma reclassificação da receita auferida pela PJ para rendimentos da PF. Tratava-se de aproveitamento do imposto pago

¹³ Cf. Brasil (2007a).

¹⁴ Cf. Brasil (2007b).

pela PJ, sobre a mesma remuneração, para abater o devido na pessoa física. No mais, foram replicadas as razões de decidir do Acórdão nº 104-21.583.

Em 23 de setembro de 2009, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, conforme Acórdão nº 2202-00.252 (Processo nº 19515.002457/2005-08)¹⁵, assentou o mesmo entendimento e acompanhou a decisão vencedora anterior pela tese do aproveitamento integral, replicando as razões de decidir do Acórdão nº 104-21.583. A decisão foi posteriormente confirmada no ponto pelo Acórdão nº 9202-002.764.

Em 28 de setembro de 2011, a 1ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamentos, conforme Acórdão nº 2801-01.870 (Processo nº 18471.001251/2005-43)¹⁶, assentou o mesmo entendimento e seguiu a decisão vencedora anterior pela tese do aproveitamento integral. Replicou as razões de decidir do Acórdão nº 104-21.583.

Em 12 de março de 2012, a 1ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamentos, conforme Acórdão nº 2801-02.280 (Processo nº 13003.000340/200575)¹⁷, assentou o mesmo entendimento e acompanhou a decisão vencedora anterior pela tese do aproveitamento integral, replicando as razões de decidir do Acórdão nº 104-21.583. O contribuinte pessoa física era pessoa pública, o senhor Celso Juarez Roth (Celso Roth).

Em 9 de maio de 2012, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme Acórdão nº 9202-02.112 (Processo nº 13629.001281/2005-03)¹⁸, assentou e fundamentou que

[a] compensação dos tributos já pagos sobre os rendimentos lançados, ainda que pela pessoa jurídica, constitui consequência direta do próprio lançamento, e pode ser determinada de ofício pela autoridade julgadora, se não tiver sido implementada pela Fiscalização. Agir de modo diverso, acarretaria ou a) na movimentação desnecessária da máquina administrativa, que deveria restituir o imposto pago pela pessoa jurídica, sendo mais racional realizar o procedimento no curso deste processo; ou b) enriquecimento ilícito da Administração Pública, que terá recebido duas vezes pelo mesmo fato gerador (*bis in idem*),

¹⁵ Cf. Brasil (2009).

¹⁶ Cf. Brasil (2011).

¹⁷ Cf. Brasil (2012b).

¹⁸ Cf. Brasil (2012c).

caso se considere impossível o pedido de restituição, por já ter se passado cinco anos do fato gerador.

A decisão foi unânime.

Em 8 de novembro de 2012, a 2ª Turma da CSRF, conforme Acórdão CARF nº 9202-002.451 (Processo nº 19515.004215/2003-89)¹⁹, assentou que “[d]evem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi imputada à pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício”. A decisão foi unânime, com a determinação de haver a compensação de tributos já pagos.

Fundamentou-se que havia divergência na qualificação dos fatos e determinação do regime tributário aplicável, sem que o procedimento do contribuinte (feito às claras e sem propósito doloso de esconder o fato gerador) pudesse ser qualificado como simulado ou fraudulento. Por isso, os valores poderiam ser tidos como rendimentos recebidos pelo contribuinte pessoa física, mas os eventuais tributos pagos pela pessoa jurídica (IRPJ, CSSL, PIS e Cofins) deveriam ser descontados do montante do IRPF devido, apurado por meio do lançamento.

Em 19 de fevereiro de 2013, a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção, conforme Acórdão nº 2102-002.441 (Processo nº 10166.720074/200892)²⁰, assentou o mesmo entendimento, em decisão unânime. O contribuinte pessoa física era pessoa pública, o senhor Alexandre Eggers Garcia (Alexandre Garcia).

Segundo os fundamentos da decisão, não se pode desconsiderar o fato de que, quando a autoridade fiscal afirma que os valores lançados como receitas da PJ são rendimentos da pessoa física, está reconhecendo que os tributos recolhidos pela PJ sobre essas mesmas receitas foram indevidos. Ou seja, está reconhecendo que parte do tributo que o Fisco deveria receber foi efetivamente pago, ainda que por outra entidade ou com outra denominação. A hipótese aventada de a pessoa jurídica pleitear a restituição do indébito não é razoável, posto que tal solução – pedido de restituição – impõe à pessoa jurídica o ônus de, ao pleitear a restituição dos tributos e contribuições pagos, reconhecer que o auto de infração estaria correto, o que vai de encontro a

¹⁹ Cf. Brasil (2012d).

²⁰ Cf. Brasil (2013a).

suas próprias convicções, principalmente em razão da incidência da multa de ofício sobre a totalidade do imposto apurado no auto de infração, que, de uma forma ou de outra, já havia sido recolhido. Nestes termos, argumentou-se que deveria ser feita a compensação dos tributos e contribuições pagos.

Em 6 de agosto de 2013, a 2ª Turma da CSRF, conforme Acórdão nº 9202-002.764 (Processo nº 19515.002457/2005-08)²¹, assentou que “[n]o caso de desconsideração de pessoa jurídica interposta para a realização de serviços personalíssimos, os tributos já recolhidos pela pessoa jurídica deverão ser imputados aos tributos devidos pela pessoa física, exigidos no auto de infração”. A decisão foi por maioria. O voto vencido argumentava que não havia como a PF solicitar aproveitamento de tributos recolhidos por PJ. Só quem poderia solicitar esses valores era a PJ, por seus sócios, comprovando, de forma devida, o pagamento indevido. Portanto, não haveria como descontar os valores já pagos pela PJ a título de IR, pois eventual recolhimento de IR havia sido feito em nome da PJ, e não da PF.

Fundamentou-se, em voto vencedor, que restou comprovada a interposição de uma pessoa jurídica para a realização de uma atividade personalíssima. Em decorrência, foi desconsiderada a validade do ato jurídico e buscados os efeitos do que efetivamente ocorreu: atividade a ser tributada na pessoa física. Entendeu-se que, tendo sido desconsiderada a validade de um ato simulado, deveriam ser também desconsiderados todos seus efeitos e buscados os efeitos do ato dissimulado. Assim, a *imputação dos pagamentos* dos valores recolhidos pela pessoa jurídica, referentes à atividade que – de acordo com a própria fiscalização – não teria sido por ela exercida, seria uma mera consequência lógica e necessária ao lançamento. Não realizar a imputação dos valores pagos pela PJ aos valores devidos pela PF, decorrentes da mesma atividade, seria uma incoerência interna do lançamento e significaria desconsiderar somente uma parte do ocorrido.

Em 13 de abril de 2016, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, conforme Acórdão nº 2202-003.318 (Processo nº 15586.721206/2012-52)²², assentou que “[d]evem ser compensados na apuração do crédito tributário os valores arrecadados sob os códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos de pessoa

²¹ Cf. Brasil (2013b).

²² Cf. Brasil (2016a).

física, base de cálculo do lançamento de ofício”. A decisão foi unânime neste ponto, com a determinação de haver a compensação de tributos já pagos. Determinou-se compensar os tributos e contribuições pagos pela PJ, relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no auto de infração, antes da aplicação da multa de ofício. O Acórdão nº 2202-003.318, no particular ponto, foi confirmado pelo Acórdão nº 9202-008.618.

Fundamentou-se que a problemática principal se caracterizava como simulação relativa ou dissimulação (“pretendeu-se disfarçar a renda da PF por meio da interposta pessoa jurídica que declara rendimentos da PJ e distribui os lucros”). Argumentou-se que o contribuinte tentava ocultar o real negócio jurídico que havia existido, por meio de exteriorização diversa, com o intuito de diminuir a tributação incidente sobre os valores que deveriam ser recebidos na pessoa física (renda da PF por serviços prestados pela PF). A decisão sustentou que a dissimulação deveria subsistir por ser o negócio dissimulado válido na substância e na forma (contratação de PF, com pagamento de rendimentos para a PF, por prestação de serviços pessoais). Ponderou que nulo era apenas o negócio simulado (contratação da PJ, com pagamento de rendimentos para a PJ). Quanto à compensação, entendeu-se que não era razoável reclassificar as receitas da empresa para rendimentos da pessoa física e obrigar que a empresa solicitasse uma restituição ou uma compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório e principalmente da exigência da multa de ofício lançada, quando já se sabia que houvera pagamento parcial dos tributos sobre tais rendimentos, reclassificados. A decisão citou os acórdãos CARF nº 2102-002.441, nº 2801002.280 e nº 2202-00.252.

Em 23 de novembro de 2016, a 2ª Turma da CSRF, conforme Acórdão CARF nº 9202-004.548 (Processo nº 11516.000152/2004-51)²³, assentou que,

[e]m respeito ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que foram reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, deve-se adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados, ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício.

²³ Cf. Brasil (2016b).

A decisão foi por maioria. O contribuinte pessoa física era pessoa pública, o senhor Gustavo Kuerten (“Guga”).

Segundo os fundamentos apresentados, não há como sustentar a postura adotada pela fiscalização, por intermédio da qual se imputam à pessoa física todas as receitas decorrentes de uma determinada atividade, enquanto mantêm-se na pessoa jurídica todos os recolhimentos de tributos federais decorrentes das mesmas receitas. A decisão replicou o Acórdão nº 9202-002.764. Há no acórdão declaração de voto no mesmo sentido, cujas razões de decidir expõem que o Estado não pode enriquecer ilicitamente cobrando em duplicidade do contribuinte, ora na pessoa física, ora na pessoa jurídica, naquilo que se refere a um mesmo fato gerador; então os valores pagos pela empresa deveriam ser descontados da base de cálculo sobre a qual fora aplicado o IRPF. Argumentou-se que havia vício na base de cálculo sobre a qual tinha sido calculado o imposto devido. A decisão observa ainda que os elementos constitutivos do auto de infração podem e devem ser analisados pelos julgadores no momento do julgamento do processo em respeito ao princípio da verdade material, pois o erro não se consubstancia com o tempo, devendo o interesse público pela verdade subsistir.

Em 8 de fevereiro de 2017, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, conforme Acórdão nº 2202-003.682 (Processo nº 10935.005578/2010-45)²⁴, decidiu por compensar os tributos e contribuições pagos pela PJ, relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no auto de infração, antes da aplicação da multa de ofício. A decisão foi unânime neste ponto. A decisão cita os Acórdãos nº 2102002.441, nº 2801002.280 e nº 2202-00.252. O contribuinte pessoa física era pessoa pública, o senhor Alexandre Rodrigues da Silva (Alexandre “Pato”).

Em 15 de março de 2017, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, conforme Acórdão nº 2402-005.703 (Processo nº 15983.720065/2015-11)²⁵, decidiu por compensar os tributos e contribuições pagos pela PJ, relativos aos rendimentos reclassificados, com o imposto apurado no auto de infração, antes da aplicação da multa de ofício. A decisão foi unânime no ponto e cita acórdãos anteriores do CARF. O contribuinte pessoa física era pessoa pública, o senhor Neymar da Silva Santos Junior (Neymar Jr.).

²⁴ Cf. Brasil (2017a).

²⁵ Cf. Brasil (2017b).

Fundamentou-se que se deve obediência ao princípio da moralidade administrativa, sendo desarrazoado reclassificar as receitas da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física, mantendo intactos os tributos já recolhidos. Isso obriga as respectivas pessoas jurídicas a solicitar restituição, para compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório ou mesmo da imposição global da multa de ofício lançada na PF, quando se sabe que, contemporaneamente ao fato gerador das receitas reclassificadas, houve pagamento parcial dos tributos sobre tais receitas/rendimentos.

Em 6 de novembro de 2018, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, conforme Acórdão nº 2401-005.827 (Processo nº 11060.723259/2016-18)²⁶, decidiu por uma dedução parcial, na forma do designado redator para o voto vencedor, sendo “[c]abível a dedução no lançamento de ofício do imposto de renda da pessoa física, antes da inclusão dos acréscimos legais, com relação aos valores arrecadados de mesma natureza a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos tributáveis auferidos pela pessoa física”. A decisão foi por maioria.

Argumentou-se ser cabível a dedução do lançamento fiscal tão somente em relação aos valores arrecadados a título de IRPJ cuja receita fora desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela PF. Afirmou-se ser razoável a dedução dos eventuais recolhimentos de mesma natureza efetuados a título de imposto sobre a renda pela PJ, da qual a PF era sócia, tendo em conta, nesse raciocínio, o tributo exigido da PF no auto de infração, reconhecendo-se que parte dele foi efetivamente pago, ainda que por outrem (PJ). A decisão diz que o aproveitamento do IR comprovadamente recolhido no ajuste da pessoa jurídica ou retido pela fonte pagadora, previamente ao início do procedimento de fiscalização, é apto a operar efeitos na base de cálculo da multa de ofício, ou seja, antes da inclusão dos acréscimos legais.

Ressalta, no caso concreto, que a fiscalização já havia deduzido as retenções do imposto de renda sofridas na fonte, destacadas nas notas fiscais. Afirma que, quanto aos demais tributos pagos (CSLL, PIS e Cofins), diferentes do imposto de renda, o aproveitamento entre pessoas distintas, em qualquer hipótese, dependeria de previsão em lei específica autorizadora de sua realização. Como regra, a compensação no âmbito tributário implicaria

²⁶ Cf. Brasil (2018a).

a existência de duas pessoas, simultaneamente credoras e devedoras uma da outra desde a origem, havendo obrigações recíprocas entre as partes (art. 170 do CTN); por isso, não se deve transmudar o processo fiscal de controle do lançamento em procedimento de compensação. A via adequada seria, portanto, o pedido de restituição, sem prejuízo da observância do prazo para a repetição do indébito e do cumprimento dos demais requisitos estipulados na legislação.

Em 29 de novembro de 2018, a 2ª Turma da CSRF, conforme Acórdão CARF nº 9202-007.392 (Processo nº 10803.000055/2010-16)²⁷, assentou que “[u]ma vez que a receita bruta declarada pelas interpostas pessoas jurídicas, utilizadas no esquema fraudulento, foi atribuída às pessoas físicas dos sócios, os tributos recolhidos, calculados sobre o faturamento e o lucro, devem ser deduzidos do imposto sobre a renda das pessoas físicas dos sócios, apurado pela fiscalização”. A decisão foi unânime.

Fundamentou-se que aquele caso recursal tinha por origem Recurso de Ofício, já tendo a primeira instância determinado o aproveitamento integral. Segundo a decisão, a DRJ ressaltou que, caso houvesse valores a serem compensados, deveria ser realizado o encontro de contas do que restou pago ao Fisco, mesmo que através da pessoa jurídica, pois, tendo ela sido desconsiderada, o valor deveria ser utilizado como pagamento da pessoa física apontada como real devedora. Sustentou-se que, se uma determinada pessoa jurídica é tida como interposta, ou seja, inexistente de fato, o seu faturamento simulado é todo atribuído aos seus sócios, verdadeiros sujeitos passivos da tributação decorrente daquele rendimento, de modo a ser óbvio que, se eram estas pessoas físicas que auferiam aquelas receitas, eram estas mesmas pessoas aquelas que realizavam o pagamento dos tributos. A possibilidade de compensação seria conclusão lógica do entendimento de atribuição de verdadeiro responsável, posto que, ao se atribuir aquela receita bruta a uma pessoa física, e não à pessoa jurídica formalmente constituída que a auferiu, os tributos pagos devem ser considerados. Caso contrário, estar-se-ia punindo duplamente aquela pessoa física, que seria acusada de ser a real beneficiária da receita obtida (já que a empresa não existiria de fato). E não considerar o pagamento dos tributos seria, ao inverso, admitir a existência e a regularidade daquela mesma pessoa jurídica.

²⁷ Cf. Brasil (2018b).

Em 16 de janeiro de 2019, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, conforme Acórdão nº 2202-004.869 (Processo nº 12448.729104/2016-03)²⁸, decidiu por deduzir do montante de IRPF lançado os valores recolhidos pela PJ a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativos aos correspondentes períodos, na proporção em que foram considerados os rendimentos daquela empresa como rendimentos da PF.

Argumentou-se que se tratava de uma única capacidade contributiva e que as receitas oneradas pelos tributos da legislação atinente às pessoas jurídicas consubstanciavam-se de fato em rendimentos e proventos da pessoa física, consoante a reclassificação promovida pela autoridade lançadora, que verificara que a renda da PF já havia sido parcialmente onerada por tributos federais recolhidos pela PJ. Assim, concluiu-se que a não consideração desses tributos como compensáveis constituiria locupletamento indevido da Fazenda Pública. A decisão afirma, outrossim, que, se tal consideração fosse condicionada a posterior formulação de pedido de restituição por parte da pessoa jurídica, possivelmente implicaria violação ao princípio da eficiência e da duração razoável do processo, podendo acarretar, inclusive, decadência do direito creditório correspondente.

Em 18 de fevereiro de 2019, a 2ª Turma da CSRF, conforme Acórdão nº 9202-008.603 (Processo nº 10880.729326/2012-50)²⁹, entendeu que deveriam ser aproveitados, na apuração de créditos tributários devidos por pessoa física, antes da aplicação da multa de ofício, os valores arrecadados sob códigos de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita tivesse sido desclassificada em face da caracterização de simulação na operação objeto do lançamento e reclassificada como receita da pessoa física. A decisão, unânime, replica o Acórdão nº 9202-002.112, de 9 de maio de 2012.

Em 19 de fevereiro de 2020, a 2ª Turma da CSRF, conforme Acórdão nº 9202-008.618 (Processo nº 15586.721206/2012-52)³⁰, assentou que a “compensação dos tributos já pagos sobre os rendimentos lançados, ainda que pela pessoa jurídica, constitui consequência direta do próprio lançamento, e pode ser determinada de ofício pela autoridade julgadora, se não tiver sido implementada pela Fiscalização”. A decisão foi unânime.

²⁸ Cf. Brasil (2019a).

²⁹ Cf. Brasil (2019b).

³⁰ Cf. Brasil (2020).

Em 27 de janeiro de 2021, a 2ª Turma da CSRF, conforme Acórdão nº 9202-009.345 (Processo nº 19515.004204/2003-07)³¹, estabeleceu, igualmente, que a “compensação dos tributos já pagos sobre os rendimentos lançados, ainda que pela pessoa jurídica, constitui consequência direta do próprio lançamento, e pode ser determinada de ofício pela autoridade julgadora, se não tiver sido implementada pela Fiscalização”. A decisão foi unânime.

Em 24 de setembro de 2021, a 2ª Turma da CSRF, conforme Acórdão nº 9202-009.957 (Processo nº 18470.727138/2016-54)³², assentou que, “[n]a apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício”. A decisão foi unânime e replicou o Acórdão nº 9202-008.603, de 18 de fevereiro de 2019, o qual citava o Acórdão nº 9202-002.112, de 9 de maio de 2012. Mencionou, ainda, os Acórdãos nº 9202-008.619, de 19 de fevereiro de 2020; nº 9202-007.392, de 29 de novembro de 2018; nº 9202-004.548, de 23 de novembro de 2016; e nº 2202-004.869, de 16 de janeiro de 2019.

Em 29 de setembro de 2022, a 2ª Turma da CSRF, conforme Acórdãos CARF nº 9202-010.441 (Processo nº 18470.726637/2016-24)³³ e nº 9202-010.453 (Processo nº 18470.726356/2016-71)³⁴, firmou o entendimento de que, “[n]a apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício”. As decisões foram unâнимes.

Em 21 de dezembro de 2022, a 2ª Turma da CSRF, conforme Acórdão CARF nº 9202-010.610 (Processo nº 11080.730589/2016-13)³⁵, assentou que a “compensação dos tributos já pagos sobre os rendimentos lançados, ainda que pela pessoa jurídica, constitui consequência direta do próprio lançamento, e pode ser determinada de ofício pela autoridade julgadora, se não tiver sido implementada pela Fiscalização”. A decisão foi por maioria.

³¹ Cf. Brasil (2021b).

³² Cf. Brasil (2021c).

³³ Cf. Brasil (2022a).

³⁴ Cf. Brasil (2022b).

³⁵ Cf. Brasil (2022c).

Restou vencida na assentada a ilustre conselheira Sonia de Queiroz Accioly, que atuou como suplente convocada e apresentou substancial declaração de voto, manifestando entendimento no sentido de que o contencioso administrativo fiscal é direcionado exclusivamente ao controle de legalidade, sendo a atuação do julgador administrativo adstrita aos limites da defesa, que, por sua vez, deve guardar relação vinculada com a autuação; por isso, não caberia a compensação (instituto com regulação própria e limites outros).

Pondera a ilustre conselheira que argumentos de “justiça” ou de proibição de locupletamento da Fazenda Nacional não são racionais válidos em julgamento administrativo no qual o julgador apenas exerce o controle de legalidade do lançamento, sem pretender realizar o “justo”, competência atinente ao Poder Judiciário, titular da Jurisdição. Sustenta, inclusive, que à pessoa jurídica foram conferidos mecanismos de restituição de valores pagos indevidamente, e que, nos casos de reclassificação de rendimentos, competiria ao interessado discutir em procedimento apresentado à autoridade da Administração Tributária na Receita Federal do Brasil a aplicação do instituto, inclusive levando a contagem prescricional a iniciar-se a partir da reclassificação.

Ao que consta, essa declaração de voto apresentou razões novas para a reflexão.

Em 29 de junho de 2023, todavia, a 2ª Turma da CSRF, conforme Acórdão CARF nº 9202-010.812 (Processo nº 11080.010012/2005-39)³⁶, novamente assentou que, “[n]a apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício”. A decisão foi unânime.

Fundamentou-se que o tema do debate não era a compensação com esteio no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, mas sim o aproveitamento do IR já pago pela pessoa jurídica sobre esses mesmos rendimentos que se entendeu deveriam ter sido tributados na pessoa física. A lógica desse racional residiria justamente na conclusão adotada pelo Fisco de que teria havido erro no “local” (sob o ângulo do titular da renda) da tributação da renda. Segundo o entendimento firmado, se é razoável admitir que, dadas as circunstâncias do

³⁶ Cf. Brasil (2023a).

caso, a tributação deveria ter sido promovida na pessoa física ao invés de na pessoa jurídica, também seria razoável compreender que a liquidação/extinção do crédito tributário erroneamente apurado deveria ser considerada quando dessa nova e correta apuração – no limite, por óbvio, dos correspondentes recolhimentos.

Em 27 de julho de 2023, a 2ª Turma da CSRF, conforme Acórdão nº 9202-010.908 (Processo nº 11080.730005/2016-18)³⁷, entendeu que, “[n]a apuração do crédito tributário, devem ser compensados os valores eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica, relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física, base de cálculo do lançamento de ofício”. A decisão cita os Acórdãos CARF nº 9202-009.957, nº 9202-008.619, nº 9202-007.392 e nº 9202-004.548. Argumenta-se, por fim, que existe, à luz da jurisprudência do CARF, o reconhecimento do equívoco do lançamento, que não havia observado a parcela já extinta do crédito (art. 156, I, do CTN). A decisão novamente foi unânime.

Em nova orientação jurisprudencial, a 2ª Turma da CSRF, em 20 de dezembro de 2023, conforme Acórdão nº 9202-011.117 (Processo nº 16004.720356/2016-39)³⁸, assentou, de acordo com fundamentos do voto condutor vencedor designado como redator, que não é possível o aproveitamento dos tributos eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica relativos a receita reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física. A decisão, por maioria de seis votos a dois (6 x 2), foi pelo não aproveitamento.

Confirmando a nova orientação jurisprudencial, a 2ª Turma da CSRF, em 29 de fevereiro de 2024, conforme Acórdão nº 9202-011.161 (Processo nº 11060.723259/2016-18)³⁹, concluiu que não é possível o aproveitamento dos tributos eventualmente recolhidos pela pessoa jurídica relativos a receita reclassificada para a PF. A decisão foi por maioria de sete votos a um (7 x 1) e contou com a participação de todos os atuais conselheiros titulares do respeitado Colegiado em nova composição.

De acordo com a fundamentação apresentada, é inadmissível o aproveitamento, no contencioso administrativo fiscal, dos tributos recolhidos

³⁷ Cf. Brasil (2023b).

³⁸ Cf. Brasil (2023c).

³⁹ Cf. Brasil (2024).

pela pessoa jurídica que teve seus rendimentos deslocados para a pessoa física, vez que não se pode dizer que tenha o lançamento – que assim não o fez – incorrido em vício de legalidade. A decisão sustenta que no contencioso administrativo os conselheiros realizam controle de legalidade do lançamento, atentos, todavia, aos limites postos na lide. Pondera que a discussão não é sobre a compensação propriamente dita, mas sobre o aproveitamento. No entanto, aduz que, uma vez assentado pelo Fisco que referidas receitas deveriam ser tributadas na PF por serem rendimentos próprios da PF, isso despertaria para a PJ, em tese e já por ocasião do lançamento, o direito à repetição, o que, desta feita, acabaria rechaçando o argumento de que haveria prejuízo ao contribuinte pelo decurso do lustro legal para repetir.

Logo, a decisão conclui que não é possível o aproveitamento nos autos da PF, por não ser este o objeto da lide. Destaca ainda que, quando da ciência do lançamento, a PJ, que detém relação com o autuado, já se veria oportuna e tempestivamente interessada no pleito de repetição dos valores. Sustenta que, se a PJ não postulou a repetição, não o fez por sua conta e risco. Acrescenta, também, que o aproveitamento que se pretendesse fazer relativizaria, em certa medida, a sanção, a qual deveria ser voltada a inibir tal conduta, devendo ser calculada sobre o montante do IRPF total omitido na ótica exclusiva da pessoa física.

O aproveitamento, assim, também não poderia ser acatado por reduzir a multa de ofício, a qual passaria a incidir sobre uma base menor, fazendo com que os contribuintes não se sentissem dissuadidos em relação ao artifício engendrado. Por último, a 2ª Turma da CSRF motiva sua decisão, afirmando que o lançamento que não aproveitou os recolhimentos efetuados pela PJ não pode ser tido como eivado de vício de legalidade, na medida em que não há norma legal que assim o estabeleça ou mesmo que assim o autorize. Não haveria ilegalidade no lançamento para que um julgador administrativo precisasse agir.

Neste sentido, observa-se que os julgados do CARF mantinham um padrão pelo aproveitamento, todavia, diante de mudança no entendimento hodierno, parece que nova orientação prevalecerá doravante.

Compreenda-se, pela ótica jurisprudencial, que o assunto em destaque não chegou a ser sumulado ao longo dos anos, apesar de o Regimento Interno do CARF prever a possibilidade de instituição de súmula como mecanismo

de controle de jurisprudência, não havendo no âmbito do Egrégio Conselho técnico de estabelecimento de precedente qualificado na forma de recurso repetitivo representativo de controvérsia.

Por vários anos, o tema era unânime na 2ª Turma da CSRF, mas, diante da inércia na proposição de enunciado sumular, a despeito da relevância da matéria e das reiteradas decisões, houve abertura para a reanálise do assunto. A base para a consolidação jurisprudencial, no âmbito do CARF, deve seguir pelo caminho do enunciado sumular, que, aliás, com o novo regimento interno, estabelecido pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, ganhou nova roupagem com fins de ser utilizado como meio de firmar e consolidar posições e, assim, estabelecer tratamento isonômico para todos. Afinal, a uniformização é medida de equilíbrio, integridade e correção. É medida de pacificação de litígios.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho foi evidenciar nova controvérsia e potencial litigiosidade no âmbito do lançamento de ofício “suplementar” do imposto sobre a renda, decorrente das autuações de pessoas físicas após reclassificação de rendimentos declarados e recolhidos por pessoa jurídica interposta, diante da tendência de mudança jurisprudencial, a partir da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, quanto ao aproveitamento dos tributos recolhidos pela empresa (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins).

A depender do agente fiscal, à mercê de regulamentação específica, o aproveitamento dos tributos recolhidos por pessoa jurídica pode ocorrer de ofício, por entendimento pessoal da autoridade lançadora, que compreende a sua atividade vinculada e obrigatória como exaurimento da apuração do saldo devido em razão da motivada coerência normativa e fática de todo o procedimento fiscal que aponta para atos simulados e dissimulados, com a participação de interposta pessoa jurídica e recolhimentos já efetivados, havendo apenas saldo de diferença a apurar. Neste horizonte, não há que se falar em situação-problema.

Noutro prisma, não raras vezes, após verificações e constatações fiscais que apontam para a utilização de interposta pessoa jurídica para dissimular a renda de pessoa física, a fiscalização calcula o montante devido a título de

IRPF sem considerar qualquer recolhimento efetivado pela empresa parte relacionada com o autuado, e aqui tem-se a situação-problema.

Diante desta última situação, o problema exsurge, e o CARF, em seu dever jurisdicional-administrativo de controle da legalidade do ato administrativo de lançamento, havia alguns anos vinha assentando firme entendimento pelo aproveitamento de todos os tributos recolhidos pela pessoa jurídica interposta na apuração do saldo devido pela pessoa física a título de IRPF, após a reclassificação das receitas da PJ para rendimentos da PF.

Havia uma clara sinalização da previsão do entendimento reinante e, por consequência, assegurava-se a pacificação de controvérsias, restando garantida a tão propagada segurança jurídica almejada pela sociedade.

Pontuais entendimentos dissonantes ou restritivos eram corrigidos pela 2ª Turma da CSRF (Turma 9202), a exemplo dos Acórdãos CARF nº 9202-02.112 (9/5/2012), nº 9202-002.451 (8/11/2012), nº 9202-002.764 (6/8/2013), nº 9202-004.548 (23/11/2016), nº 9202-007.392 (29/11/2018), nº 9202-008.603 (18/2/2019), nº 9202-008.618 (19/2/2020), nº 9202-009.345 (27/1/2021), nº 9202-009.957 (24/9/2021), nº 9202-010.441 (29/9/2022), nº 9202-010.610 (21/12/2022), nº 9202-010.812 (29/6/2023) e nº 9202-010.908 (27/7/2023).

O certo é que prevalecia a tese do aproveitamento integral.

Todavia, novos olhares para o assunto sobrevieram no segundo semestre de 2023, e já no ano de 2024 aparenta-se perspectiva completamente nova, a teor dos Acórdãos nº 9202-011.117 (dez. 2023) e nº 9202-011.161 (fev. 2024).

Ciente deste novel arcabouço intelectual e na busca por soluções e reduções de litígios, é imprescindível que o Egrégio Conselho rapidamente adote posição firme e consolide efetivamente a sua jurisprudência de modo a mantê-la estável, íntegra e coerente, como estabelece o art. 926 do Código de Processo Civil brasileiro⁴⁰, aplicável de forma supletiva e subsidiária ao processo administrativo, inclusive o fiscal, por força do art. 15 do mesmo diploma legal.

⁴⁰ Cf. Brasil (2015).

Os ideais de pacificação de controvérsias, de previsibilidade e de segurança jurídica não podem deixar de ser almejados. Quiçá, seja proposto e aprovado enunciado sumular no âmbito do CARF, pois, no final, o essencial é que seja dado tratamento igualitário aos contribuintes administrados.

Importa, também, que a Administração Tributária esteja atenta aos ideais de uniformização de procedimentos para que todos os agentes fiscais procedam com o lançamento de ofício com base em um mesmo entendimento e modo de conduta, padronizando a interpretação. E, ainda, caso eventualmente prevaleça a nova corrente – que, respeitosamente, aparenta incongruência lógico-normativa e de economicidade –, que a Administração se oriente sobre as vindouras demandas de restituição dos tributos recolhidos pelas interpostas pessoas jurídicas, bem como sobre o momento inicial do prazo decadencial do direito creditório, sendo certo que este não deveria ser dado antes do trânsito em julgado administrativo da decisão que estabelece a impugnação do contribuinte pessoa física, parte relacionada com a empresa interposta, o qual suporta o ônus da reclassificação.

Decerto, a temática em controvérsia pode ser levada ao Poder Judiciário, que, então, poderá propagar luzes para uma solução mais consistente e eficaz, o que é importantíssimo para a estabilização e a almejada segurança jurídica.

Espera-se, com este estudo, motivar a reflexão acerca das divergências e da importância da uniformização para um esforço concentrado pela redução da litigiosidade, sem olvidar do necessário dever de orientação por parte da Administração Tributária. Afinal, caso prevaleça a nova corrente de pensamento pelo não aproveitamento dos valores recolhidos, torna-se imperioso compreender como se dará a restituição e em qual momento deverá ser postulada. Em última medida, importa o cenário de previsibilidade, de segurança jurídica, de economicidade e de redução de litígios, especialmente através das medidas de solução alternativa de controvérsias.

REFERÊNCIAS

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. *DOU*, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 4 mar. 2024.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. *DOU*, Brasília, 7 mar. 1972. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 4 mar. 2024.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 4 mar. 2024.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. *DOU*, Brasília, 30 dez. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 4 mar. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 106-14.244. Processo nº 11020.003823/2003-26. 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Relator conselheiro José Ribamar Barros Penha. Brasília, 20 out. 2004.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 104-20.574. Processo nº 10980.006142/00-11. 6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Relator conselheiro Nelson Mallmann. Brasília, 13 abr. 2005.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 104-21.583. Processo nº 10980.008215/2004-78. 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Relator conselheiro Nelson Mallmann. Brasília, 24 maio 2006.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 104-22.408. Processo nº 10680.007401/2005-55. 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Relatora conselheira Heloisa Guarita Souza. Brasília, 23 maio 2007a.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 104-22.898. Processo nº 10680.100095/2004-44. 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Relator conselheiro Antonio Lopo Martinez. Brasília, 6 dez. 2007b.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2202-00.252. Processo nº 19515.002457/2005-08. 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamentos. Relator conselheiro Antonio Lopo Martinez. Brasília, 23 set. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental (AgR) no Agravo de Instrumento (AI) 526.787, relator ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 23 de março de 2010. *DJe*, nº 81, divulg. 6 maio 2010, public. 7 maio 2010. Ement. Vol-02400-06 PP-01291.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2801-01.870. Processo nº 18471.001251/2005-43. 1ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamentos. Relatora conselheira Amarylles Reinaldi e Henriques Resende. Brasília, 28 set. 2011.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Súmula CARF nº 76. Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. Aprovada pela 1ª Turma da CSRF, Brasília, 10 dez. 2012a. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1>. Acesso em: 4 mar. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2801-02.280. Processo nº 13003.000340/200575. 1ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamentos. Relatora conselheira Tânia Mara Paschoalin. Brasília, 12 mar. 2012b.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-02.112. Processo nº 13629.001281/200503. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Brasília, 9 maio 2012c.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-002.451. Processo nº 19515.004215/2003-89. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator conselheiro Gustavo Lian Haddad. Brasília, 8 nov. 2012d.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2102-002.441. Processo nº 10166.720074/200892. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamentos. Relatora conselheira Núbia Matos Moura. Brasília, 19 fev. 2013a.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-002.764. Processo nº 19515.002457/2005-08. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator conselheiro Marcelo Oliveira. Redator para acórdão conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Brasília, 6 ago. 2013b.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. *DOU*, Brasília, 17 mar. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 4 mar. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2202-003.318. Processo nº 15586.721206/2012-52. 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamentos. Relator conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Brasília, 13 abr. 2016a.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-004.548. Processo nº 11516.000152/2004-51. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos

Fiscais. Relatora conselheira Patrícia da Silva. Redatora para acórdão conselheira Maria Helena Cotta Cardozo. Brasília, 23 nov. 2016b.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2202-003.682. Processo nº 10935.005578/2010-45. 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamentos. Relator conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Brasília, 8 fev. 2017a.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2402-005.703. Processo nº 15983.720065/2015-11. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamentos. Relatora conselheira Bianca Felícia Rothschild. Redator para acórdão conselheiro Ronnie Soares Anderson. Brasília, 15 mar. 2017b.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2401-005.827. Processo nº 11060.723259/2016-18. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamentos. Relator conselheiro Rayd Santana Ferreira. Redator para acórdão conselheiro Cleber Alex Friess. Brasília, 6 nov. 2018a.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-007.392. Processo nº 10803.000055/2010-16. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relatora conselheira Ana Paula Fernandes. Brasília, 29 nov. 2018b.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2202-004.869. Processo nº 12448.729104/2016-03. 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamentos. Relator conselheiro Ronnie Soares Anderson. Brasília, 16 jan. 2019a.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-008.603. Processo nº 10880.729326/2012-50. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho. Brasília, 18 fev. 2019b.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-008.618. Processo nº 15586.721206/2012-52. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho. Brasília, 19 fev. 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Súmula CARF nº 176. O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva na tributação da mesma operação de alienação de bens ou direitos. Aprovada pela 1ª Turma da CSRF, Brasília, 6 ago. 2021a. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1>. Acesso em: 4 mar. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-009.345. Processo nº 19515.004204/2003-07. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos

Fiscais. Relatora conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Brasília, 27 jan. 2021b.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-009.957. Processo nº 18470.727138/2016-54. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relatora conselheira Maria Helena Cotta Cardozo. Brasília, 24 set. 2021c.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-010.441. Processo nº 18470.726637/2016-24. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho. Brasília, 29 set. 2022a.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-010.453. Processo nº 18470.726356/2016-71. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho. Brasília, 29 set. 2022b.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-010.610. Processo nº 11080.730589/2016-13. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho. Brasília, 21 dez. 2022c.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-010.812. Processo nº 11080.010012/2005-39. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator conselheiro Maurício Nogueira Righetti. Brasília, 29 jun. 2023a.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-010.908. Processo nº 11080.730005/2016-18. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator conselheiro Maurício Nogueira Righetti. Brasília, 27 jul. 2023b.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-011.117. Processo nº 16004.720356/2016-39. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator conselheiro Marcelo Milton da Silva Riso. Redator para acórdão conselheiro Maurício Nogueira Righetti. Brasília, 20 dez. 2023c.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-011.161. Processo nº 11060.723259/2016-18. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator conselheiro Maurício Nogueira Righetti. Brasília, 29 fev. 2024.



EFEITOS DA RECLASSIFICAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO: APROVEITAMENTO DE PAGAMENTOS NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL

LUDMILA MARA MONTEIRO DE OLIVEIRA

Doutora em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), com período de investigação na McGill University. Mestre pela UFMG, onde também realizou residência pós-doutoral. Vice-presidente da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conselheira da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF e professora.

SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY

Presidente da 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), especialista em Direito Penal pela Escola Paulista da Magistratura (EPM-SP), pós-graduada em Direito Tributário pela FGV-SP, ex-chefe da Divisão de Tributação (Disit) na 8ª Região Fiscal da RFB e ex-delegada da DRJ/Campinas e da Delegacia Especial da RFB de Pessoas Físicas (Derpf) na 8ª Região Fiscal da RFB.

Resumo: O objetivo do presente trabalho é ofertar elementos a fim de que seja possível analisar a (im)possibilidade de dedução, no momento da apuração do crédito tributário, dos valores arrecadados sob códigos de tributos federais exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi reclassificada e reconhecida como rendimentos de pessoa física. Ao fazermos isso, pretendemos contribuir para a reversão de uma jurisprudência no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que não nos parece coadunar com os limites do julgamento naquela esfera. Revolvendo os conceitos e institutos jurídicos mais relevantes, bem como atentas à competência de cada um dos atores envolvidos no processo, pretendemos revisar os acórdãos proferidos pelo órgão responsável pelo julgamento administrativo em segunda instância, de modo a elucidar o porquê de ser premente a superação de sua remansosa jurisprudência quanto à temática.

Palavras-chave: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; CARF; competência; reclassificação de rendimentos; aproveitamento.

Abstract: *The aim of this work is to provide elements for analyzing the possibility – or impossibility – of deducting values collected under federal tax codes from legal entities, whose revenue has been reclassified as individual income. We intend to contribute to reversing a jurisprudence within the Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), an administrative court for tax appeals, that does not seem to align well with the boundaries of judgment in that sphere. By revisiting relevant legal concepts and institutes, and considering the competence of each actor involved in the process, we aim to review rulings issued by the body responsible for administrative judgment at the second instance. This will clarify why it is urgent to overcome its settled jurisprudence on this topic.*

Keywords: *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; CARF; jurisdiction; income reclassification; deduction.*

SUMÁRIO: Introdução: delimitação do objeto; 1. Conceitos e institutos jurídicos relevantes; 2. A jurisprudência do CARF; Conclusão; Referências.

INTRODUÇÃO: DELIMITAÇÃO DO OBJETO

O presente estudo pretende examinar conceitos, institutos jurídicos e a jurisprudência administrativa do CARF ligada ao aproveitamento de pagamentos feitos por pessoa jurídica em lançamento tributário lavrado em face de pessoa física, após a reclassificação de negócio jurídico.

Propõe-se, num primeiro momento, verificar a competência:

- i. da Autoridade Fiscal Autuante para aproveitar pagamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, originalmente tributados e apurados por pessoa jurídica, em lançamento em face de pessoa física, após a reclassificação de negócio jurídico, e
- ii. do Julgador Administrativo para determinar o aproveitamento de pagamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, originalmente tributados e apurados por pessoa jurídica, em lançamento em face de pessoa física, após a reclassificação de negócio jurídico, em sede de contencioso administrativo tributário.

Com base nas lições, essencialmente doutrinárias, apresentadas na primeira parte deste estudo, serão os olhos voltados à análise da jurisprudência do CARF, que sói entender ser cabível o aproveitamento na pessoa física de supostos recolhimentos efetuados indevidamente ou a maior por pessoa jurídica. Nas conclusões serão sumarizados os motivos para a reversão da jurisprudência majoritária do CARF, de modo a melhor adequá-la às limitações inerentes ao julgamento em esfera administrativa.

1. CONCEITOS E INSTITUTOS JURÍDICOS RELEVANTES

Primeiramente, indaga-se sobre o alcance do termo “aproveitamento”.

Há quem entenda que o termo aproveitamento de pagamento feito por pessoa jurídica, no lançamento em face da pessoa física, em decorrência da reclassificação de negócio jurídico, tenha o alcance de verdadeira compensação de tributos. Outros examinam o instituto como apropriação dos pagamentos, ou seja, apropriação dos recolhimentos feitos pela pessoa jurídica como contribuinte, na constituição de créditos tributários devidos pela pessoa física, em decorrência de reclassificação de negócio jurídico.

A apropriação de pagamentos de tributos da mesma natureza pode e deve ser conduzida pela Autoridade Lançadora. Não há dúvidas de que, diante do pagamento parcial do tributo, a Autoridade Autuante deve considerar os recolhimentos e levar para a base de cálculo do imposto apenas o rendimento não tributado. E é claro que, nestes casos, o Julgador Administrativo, instado pela defesa a considerar rendimentos tributados pelo contribuinte, deverá expurgar do lançamento os recolhimentos comprovadamente feitos, de forma a que não ocorra tributação ou pagamento duplicado.

Neste sentido, veja-se o art. 899 do Decreto nº 9.580/2018 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018:¹

Art. 898. Compete privativamente ao Auditor-Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, se for o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 142, caput ; e Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 6º, caput).

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento será vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 142, parágrafo único).

Art. 899. No cálculo do imposto sobre a renda devido, para fins de compensação, restituição ou cobrança de diferença do tributo, será abatida do total apurado a importância que houver sido descontada nas fontes, correspondente a imposto retido, como antecipação, sobre rendimentos incluídos na declaração do imposto sobre a renda (Decreto-Lei nº 94, de 30 de dezembro de 1966, art. 9º; Lei nº 9.250, de 1995, art. 12, caput, inciso V; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º, inciso III).

De forma prática, o normativo prevê que, havendo pagamento parcial do imposto sobre a renda, as antecipações tributárias sejam abatidas do montante apurado para que o lançamento se dê em razão da diferença não tributada.

¹ Cf. Brasil (2018).

A praticidade oferecida pelo normativo traduz-se, de fato, na redução da base de cálculo do imposto sobre a renda, fazendo com que conste do lançamento apenas o rendimento não tributado, de modo a não gerar pagamento indevido ou a maior.

Aqui, vale a pena destacar que algumas das defesas administrativas, em processos tributários, buscam a redução do crédito constituído após constatação de pagamento parcial, sob o fundamento de que, caso mantido o lançamento original, ocorreria a bitributação.

Claro está que este fato se distancia do conceito de bitributação. A bitributação dá-se quando entes tributantes diferentes, todos dotados de competência tributária, exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do mesmo fato gerador. Por ser a competência tributária constitucionalmente delimitada, não há que se falar, internamente, em bitributação. No território nacional, quando há exigência dúplice, fala-se em conflito ou invasão de competência, jamais em bitributação.

De igual sorte, não se está diante da figura do *bis in idem* no lançamento.

O *bis in idem* tributário ocorre quando o mesmo ente tributante edita leis distintas, que estabelecem exigências tributárias também distintas, em razão do mesmo fato gerador.

Estas defesas buscam, de fato, apresentar insurgência quanto a eventual pagamento duplicado.

Findo o destaque, considera-se que há permissão para apropriação de pagamentos em lançamentos de fatos geradores com pagamento parcial quando ambos – pagamento espontâneo e lançamento – apresentem identidade tributária.

A apropriação de pagamentos (que, de fato, traduz-se na redução da base de cálculo) busca impedir o pagamento a maior ou indevido, ensejador de restituição/compensação em procedimento próprio, a ser apresentado pelo contribuinte perante a Administração Tributária da RFB. Há um fato gerador que resulta no pagamento de um único tributo. Ou seja, a situação pressupõe tributos da mesma natureza jurídica.

Examinando os tributos incidentes sobre a pessoa jurídica (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), observa-se que nem mesmo o IRPJ tem identidade total com

o IRPF. São tributos do mesmo gênero, porém distintos na espécie, em face das diferenças entre contribuintes, periodicidade, base de cálculo e alíquotas.

Para demonstrar as diferenças, vejamos aspectos das regras matrizes de incidência tributária. Confirmam-se os dispositivos constantes no CTN sobre a temática, no que importa:²

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Renda consiste no acréscimo patrimonial fruto do capital ou do trabalho. Proventos são os acréscimos patrimoniais alcançados em razão de uma atividade que já cessou. Como se observa, acréscimo patrimonial constitui o elemento comum e nuclear dos conceitos de renda e de proventos.

Leandro Paulsen³ ressalta que

[o] art. 3º da Lei 7.713/88 estabelece, como base de cálculo para o imposto de renda da pessoa física, o seu rendimento bruto. Há discussões sobre a possibilidade da equiparação da renda e proventos de qualquer natureza ao rendimento bruto. Entende-se que determinadas despesas têm de ter a sua dedução autorizada por lei, como as

² Cf. Brasil (1966).

³ Cf. Paulsen (2014, p. 261).

referentes à saúde e à educação, consagrados nos arts. 196 e 205 da CRFB como direitos de todos e deveres do Estado. O fundamento está, ainda, no fato de que tais despesas visam à preservação da saúde e à qualificação como instrumentos, inclusive, para a própria aquisição da renda, de modo que a tributação dos valores destinados ao seu custeio não implicaria tributação de acréscimo patrimonial. A lei autoriza deduções da base de cálculo como as relativas a despesas com educação, observado o limite individual por dependente, e a despesas médicas, estas sem limite de valor. Vale ressaltar que inexistente fundamento suficiente para a pretensão de atualização das tabelas de deduções em juízo, pois inexistente indexação automática, não podendo o Judiciário substituir o legislador quanto a isso. [STF, Tribunal Pleno, RE 388.312, ago. 2011]

O Decreto nº 9.580/2018, Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/2018, traz a seguinte disciplina:⁴

Art. 33. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e as pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza e os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, caput, incisos I e II; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

Art. 34. A tributação independe da denominação dos rendimentos, dos títulos ou dos direitos, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou dos proventos, sendo suficiente, para a incidência do imposto sobre a renda, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º). Parágrafo único. Sem prejuízo do ajuste anual, se for o caso, os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal aquele da entrega de recursos pela fonte pagadora, inclusive por meio de depósito em instituição financeira em favor do beneficiário (Lei nº 7.713, de 1988, art. 2º; e Lei nº 8.134, de 1990, art. 2º ao art. 4º).

⁴ Cf. Brasil (2018).

O fato gerador do IRPF tem seu núcleo no acréscimo patrimonial, e não em mero ingresso de recursos. De modo esquematizado, o legislador definiu que o rendimento bruto consiste:

- no produto do capital ou trabalho ou na combinação de ambos;
- nas pensões recebidas em dinheiro;
- nos proventos de qualquer espécie;
- nos acréscimos não declarados.
- As modalidades de tributação do IRPF decorrem da natureza dos rendimentos recebidos. Confira-se:
- Exclusiva na Fonte, retenção exclusiva na fonte para:
 - 13º salário;
 - rendimentos de aplicação financeira;
 - JCP;
 - PLR;
 - lucros decorrentes de prêmios e sorteios;
 - rendimentos de não residentes.
- Definitiva, com antecipações específicas, para os ganhos de capital.
- Sujeita a Ajuste Anual, com antecipações mensais para as demais rendas e proventos submetidos à tributação.

Para a tributação sujeita a ajuste anual, o critério temporal da regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda ocorre no dia 31 de dezembro de cada ano. Isso implica afirmar que o regime de tributação do IR é anual, sendo certo que, no decorrer do ano-calendário, o contribuinte sujeita-se a antecipações.

Após a ocorrência do fato gerador, o contribuinte obriga-se a apresentar a Declaração de Ajuste Anual – DAA para a RFB, descritiva dos valores recebidos e do imposto apurado, consideradas as antecipações, momento em que os valores retidos e recolhidos são ajustados.

A base de cálculo do imposto devido será a diferença entre a soma dos rendimentos recebidos durante o ano-calendário, com exceção dos isentos,

não tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva, e as deduções permitidas pela legislação. Esta é a regra.

Relativamente ao IRPJ, Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera⁵ aclaram que

[a]s primeiras ideias que surgem quando se pensa na tributação das pessoas jurídicas são as de que: (i) ela incide somente sobre pessoas jurídicas; e (ii) apenas quem tem um lucro no balanço é que estará sujeito ao imposto em questão.

Ambas as ideias não condizem com a realidade.

Com efeito, iniciando pelo conceito de “pessoa jurídica”, vemos que para os efeitos do IRPJ, não são tributadas como tais apenas aquelas que possuem registro como tal. Uma sociedade em conta de participação, por exemplo, que, para os efeitos civis não tem personalidade jurídica (i.e.: não é reconhecida como um centro de imputação de direitos e obrigações diverso dos seus sócios), para fins tributários tem seu lucro apurado e separado de seus sócios. Ou seja: “pessoa jurídica”, para os efeitos tributários, é conceito bem mais amplo que o análogo do Direito Privado. Vejamos como o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018) trata a questão:

[...]

Nesse sentido, como é possível perceber, para fins de tributação do IRPJ, são equiparadas às pessoas jurídicas determinadas pessoas físicas que prestem serviços ou exerçam determinadas atividades. Da mesma forma ocorre em relação à atividade de incorporação:

[...]

De forma simplificada, são contribuintes do IRPJ:

i) Pessoas jurídicas de direito privado

- Sociedade empresária e suas espécies (art. 983 e arts. 1.039 a 1.092, do CC) (em nome coletivo, em comandita simples e por ações, sociedade limitada e anônima)
- Sociedades cooperativas (art. 1.093 do CC)
- Sociedades em conta de participação (“SCP”) (art. 991 do CC)
- Sociedades em comum ou “de fato” (art. 981, caput, e arts. 986 e seguintes, do CC)
- Sociedades de propósito específico (art. 981, parágrafo único, do CC)

⁵ Cf. Schoueri e Mosquera (2020, p. 55-ss).

- Empresas públicas e sociedades de economia mista (art. 173, §§ 1º e 2º, da CF)
 - Entidades em regime de liquidação ou falência (art. 60 da Lei nº 9.430/1996)
 - EIRELI (empresas individuais de responsabilidade limitada) – {hoje existem as SLU}
- ii) Específicos:
- Filiais, sucursais, agências ou representações no País de PJs com sede no exterior
 - Comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País
- iii) Empresas individuais e empresas individuais equiparadas:
- Firma individual: empresário pessoa física que efetua inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis (responsabilidade ilimitada e sem separação patrimonial)
 - Pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos
 - Pessoas físicas que explorem, habitual e profissionalmente, atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro (equiparação não se aplica às pessoas físicas que exerçam profissões regulamentadas e não comerciais – e.g.: médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário etc.)
- iv) Fundos imobiliários equiparados: que apliquem recursos em empreendimento imobiliário que tenha como incorporador, construtor ou sócio, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de vinte e cinco por cento das quotas do fundo. Obs.: não são contribuintes do IRPJ condomínios edifícios e consórcio de empresas, havendo, porém, a obrigação de retenção e recolhimento de tributos nos pagamentos efetuados a terceiros.

Os mesmos autores, examinando a temática dos regimes de tributação do IRPJ,⁶ assinalam que

a ideia de que o lucro contábil seria a base de cálculo do imposto de renda não está correta. Basta lermos o art. 44 do CTN para constatarmos que a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. Com

⁶ Cf. Schoueri e Mosquera (2020, p. 58-ss).

base nesse preceito, a legislação do imposto de renda define três bases de cálculo: lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado. Com isso, vemos que há três bases de cálculo alternativas para o IRPJ e que nenhuma delas é o lucro contábil. Vejamos:

- Lucro presumido: é o lucro determinado por meio da aplicação de um percentual sobre valores globais da receita auferida pela pessoa jurídica;
- Lucro real: é o resultado líquido apurado na escrituração comercial, ajustado pelas adições, exclusões e compensações admitidas ou exigidas pela legislação tributária;
- Lucro arbitrado: é o valor determinado, geralmente pela autoridade fiscal, por meio de um percentual sobre a receita da empresa (se conhecida) ou por outros índices previstos em lei, no caso de descumprimento das normas da legislação tributária de forma a impossibilitar ou tornar inadequada a apuração pelo método do lucro real ou presumido. Este percentual ou coeficiente é expressamente previsto em lei e varia em função da atividade da empresa [...].

Para apuração do IRPJ, em regra, as sociedades utilizam o regime de competência, diferentemente do que acontece, de forma geral, no IRPF; contudo, há situações específicas nas quais a legislação permite a utilização do regime de caixa, como na apuração das Demonstrações de Fluxo de Caixa (DFC).

O imposto sobre a renda na pessoa jurídica é apurado trimestralmente (exceto no Simples Nacional), sendo admitida opção pela sistemática anual para as empresas que apuram a base de cálculo no lucro real. Na sistemática anual, a pessoa jurídica recolhe mensalmente o imposto, por estimativa, e no final do ano-calendário deverá promover a apuração definitiva.

A respeito da forma de apuração, Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera⁷ explicam que,

[e]nquanto na forma de apuração do lucro presumido vimos que o período de apuração é sempre trimestral, a apuração do lucro real pode dar-se trimestralmente ou anualmente, à escolha do contribuinte.

⁷ Ibidem (p. 71-ss).

No caso de apuração trimestral, o IRPJ será recolhido em quota única ou em até três parcelas mensais, tal qual ocorre com o lucro presumido. Optando pelo lucro real anual, entretanto, o legislador não permite que o contribuinte aguarde até o final do ano, para, então, recolher o tributo. O contribuinte que opta pela forma de apuração anual está obrigado a recolher, mensalmente, antecipações.

O termo antecipações já indica que o contribuinte efetuará recolhimentos mensais, mas estes não são definitivos, já que, encerrando o período anual, o contribuinte apurará o lucro real e calculará o IRPJ para o ano. Cotejará o resultado com o montante antecipado e, havendo falta, recolherá a diferença, em uma parcela; havendo excesso, este poderá ser compensado em períodos posteriores.

As antecipações calculam-se com base no lucro estimado do mês. Este se apura exatamente do mesmo modo como se calcula o lucro presumido, *i.e.*, aplicam-se os coeficientes acima mencionados sobre a receita do mês, por atividade, chegando-se ao lucro estimado e, com as alíquotas de 15% e adicional de 10% (sobre a parcela que ultrapassar, no mês, a R\$ 20.000,00), chega-se ao montante da antecipação do mês. O lucro estimado diferencia-se do lucro presumido porque este se apura por um período trimestral, sendo o imposto calculado e recolhido de forma definitiva, enquanto o primeiro se apura para um período mensal, sendo o imposto calculado mera antecipação do devido pelo período anual (em 31 de dezembro de cada ano-calendário).

O lucro estimado é o teto máximo a que está sujeito o contribuinte. Ele pode recolher um valor menor em qualquer mês, desde que comprove, mediante um balancete de suspensão ou redução, que os montantes já recolhidos nos meses anteriores – somados ou não da parcela recolhida no mês – já seriam o suficiente para cobrir todo o lucro da empresa até o mês em questão.

Ou seja: em qualquer mês, o contribuinte apura o IRPJ com base no lucro estimado do mês. Este é o montante máximo a ser recolhido naquele mês. O contribuinte deve, então, comparar o valor assim apurado com o montante que seria recolhido, caso o IRPJ fosse calculado com base em um balancete apurando o lucro real até o mês em questão. Constatando que o último resultado é inferior ao primeiro, o contribuinte pode reduzir o valor a recolher, ou, mesmo, suspender os recolhimentos, se o balancete revelar que já foram recolhidos impostos demais – balancetes de suspensão ou redução.

Os balancetes de suspensão ou redução são faculdades legais aos contribuintes que, observando a não apuração de lucro efetivo, ou de lucro inferior ao apurado nas estimativas mensais, podem suspender ou reduzir o pagamento do IRPJ em determinado mês. Especificamente:

– A PJ pode suspender o pagamento do IRPJ/CSL, desde que demonstre que o valor devido, calculado com base no lucro real/resultado ajustado do período em curso, é igual ou inferior à soma do IRPJ/CSL devido por estimativa, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado;

ou

– A PJ pode reduzir o pagamento do IRPJ/CSL ao montante correspondente à diferença positiva entre o valor devido, calculado com base no lucro real/resultado ajustado do período em curso, e a soma do IRPJ/CSL devido por estimativa, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.

Adicionalmente, nas hipóteses em que os contribuintes recolherem o IRPJ com base no lucro estimado e, ao final do ano-calendário, verificarem que o imposto pago foi superior ao efetivamente devido, apurando saldos negativos de IRPJ/CSL, o contribuinte poderá compensar tais valores com o IRPJ devido nos períodos subsequentes. Especificamente, em 31 de dezembro (apuração do lucro real anual), os saldos do IRPJ e da CSL:

– Se positivos, caso a antecipação de dezembro tenha sido feita com base na estimativa pela receita bruta e acréscimos, serão pagos em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, acrescidos da taxa SELIC acumulada a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior do pagamento;

– Se positivos, caso a antecipação de dezembro tenha sido feita com base em balancete de suspensão e redução, serão pagos até o último dia do mês de janeiro do ano subsequente;

– Se negativos, poderão ser objeto de restituição ou compensação, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Como se observa da análise destes breves aspectos das regras matrizes de incidência tributária do IRPJ e IRPF, os tributos, ainda que do mesmo gênero,

são de espécies distintas, não sendo possível a apropriação de pagamentos de uma espécie no lançamento de outra.

Daí decorre afirmação no sentido de que a Autoridade Lançadora não detém competência para a apropriação de pagamentos, feitos por pessoa jurídica, no lançamento em face de pessoa física, decorrente da reclassificação do negócio jurídico, na medida em que os pagamentos decorrem de tributos de naturezas jurídicas diferentes. Se a Autoridade Lançadora não pode apropriar os pagamentos efetuados pela pessoa jurídica no momento da constituição do crédito tributário em face da pessoa física, em razão das diferenças entre os tributos, a decisão de Julgador Administrativo, no sentido da apropriação de pagamentos, extrapola sua competência, restrita ao controle de legalidade, observados os limites estabelecidos pelo contencioso tributário.

Então temos dois impedimentos à apropriação de pagamentos de tributos diferentes no lançamento tributário: um, ligado à competência administrativa; e outro, que diz respeito aos limites da lide administrativa.

É certo que a apropriação de pagamentos parciais traduz-se, de fato, na exclusão parcial da base de cálculo do tributo, conseqüente da regra matriz de incidência tributária.

A utilização de qualquer informação diversa da que consta no ordenamento a respeito da regra matriz de incidência tributária do IRPF, tanto pela Autoridade Autuante como pelo Julgador Administrativo – como a utilização de elementos de tributo de espécie diferente do lançado –, mostra-se ilegal.

Resumidamente, nos casos legalmente permitidos de apropriação de valores, o Julgador Administrativo, desde que instado pela defesa, detém plena competência para o exercício do controle de legalidade. Mas os tributos devem coincidir em gênero e espécie. Porém, conforme apontamos, não há permissão para apropriação de pagamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins no lançamento de IRPF, pela falta de identidade entre os tributos pagos pela pessoa jurídica e o constituído em face da pessoa física.

De forma diversa da apropriação de pagamentos, a compensação pode ser efetivada entre tributos administrados pela RFB. Não há necessidade de identidade entre as espécies tributárias. É o que dispõe o RIR/2028:⁸

Da compensação pelo contribuinte

Art. 940. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos ao imposto sobre a renda, observado o disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, caput).

Seção II

Da compensação pela autoridade administrativa

Art. 941. A restituição e o ressarcimento do imposto sobre a renda serão efetuados depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional (Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, art. 7º; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 73)
§ 1º Se houver débitos não parcelados ou parcelados sem garantia, inclusive aqueles inscritos em Dívida Ativa da União, os créditos serão utilizados para quitação desses débitos, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo a que se referir; e

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou do responsável será creditada à conta do tributo.

§ 2º A compensação de ofício será precedida de notificação ao sujeito passivo para que se manifeste sobre o procedimento, no prazo de quinze dias, hipótese em que o seu silêncio será considerado como aquiescência (Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997, art. 6º, § 1º).

§ 3º Na hipótese de discordância do sujeito passivo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda reterá o valor da restituição até que o débito seja liquidado (Decreto nº 2.138, de 1997, art. 6º, § 3º).

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, ao reconhecer o direito de crédito do sujeito passivo para restituição, por meio de exames fiscais para cada hipótese, se verificar a existência de débito do requerente, compensará os dois valores (Decreto nº 2.138, de 1997, art. 3º, caput).

⁸ Cf. Brasil (2018).

§ 5º Quando o montante da restituição for superior ao do débito, a Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda efetuará o pagamento da diferença ao sujeito passivo (Decreto nº 2.138, de 1997, art. 4º, caput).

§ 6º Caso a quantia a ser restituída seja inferior ao valor dos débitos, o correspondente crédito tributário será extinto no montante equivalente à compensação e caberá à Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda adotar as providências para cobrança do saldo remanescente (Decreto nº 2.138, de 1997, art. 4º, parágrafo único).

E, no mesmo sentido, a Instrução Normativa RFB nº 2.055/2021:⁹

Art. 64. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvada a compensação de que trata a Seção VII deste Capítulo.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada, pelo sujeito passivo, mediante declaração de compensação, por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de utilização desse, do formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV.

§ 2º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a apresentação da declaração de compensação, ainda que:

I - o débito e o crédito objetos da compensação se refiram a um mesmo tributo; ou

II - o crédito para com a Fazenda Nacional tenha sido apurado por pessoa jurídica de direito público.

§ 3º Consideram-se débitos próprios, para fins do disposto no caput, os débitos por obrigação própria e os decorrentes de responsabilidade tributária apurados por todos os estabelecimentos da pessoa jurídica.

A compensação tributária constitui direito subjetivo do contribuinte e conta com ritos procedimental e normativo próprios, diversos dos afetos aos processos administrativos que tratam de autuação fiscal – inclusive no que toca à competência para análise e elaboração de despacho decisório, neste caso da Administração Tributária da RFB, e não da Autoridade Lançadora (vide art. 64 da Instrução Normativa RFB nº 2.055/2018).

⁹ Cf. Brasil (2021a).

Mesmo nas chamadas “compensações de ofício”, há previsão de prévio consentimento do contribuinte. É o que dispõe o §3º do art. 92 da IN nº RFB 2055/2021.¹⁰ Confira-se:

Art. 92. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela RFB ou a restituição de receita da União não administrada pela RFB arrecadada mediante Darf ou GPS será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional.

[...]

§ 3º Previamente à compensação de ofício, deverá ser solicitado ao sujeito passivo que se manifeste quanto ao procedimento no prazo de 15 (quinze) dias, contado da data do recebimento de comunicação formal enviada pela RFB, ao final do qual seu silêncio será considerado como aquiescência.

Doutro lado, é preciso ressaltar que pedidos de compensação podem decorrer da constituição de crédito tributário, mas não dizem respeito, de forma direta, à descrição da regra matriz de incidência tributária narrada na autuação. Por este motivo, a compensação tributária é matéria alheia ao processo administrativo fiscal de lançamento.

Considerados, então, os aspectos inerentes à competência e aos limites ao contencioso tributário, o Julgador Administrativo não pode determinar, de ofício ou a pedido, a compensação de pagamentos em processos que ostentam como objeto a constituição de crédito tributário. A matéria não diz respeito aos elementos da regra matriz de incidência tributária descrita no ato de constituição do crédito tributário de forma direta, e, portanto, extrapola a lide administrativa.

Em processos instaurados por lançamento fiscal, a atuação do Julgador Administrativo consiste na promoção do controle de legalidade do ato de constituição do crédito tributário e decisão decorrente, respeitados os estritos limites estabelecidos pelo contencioso administrativo. O desempenho da função judicante, atípica do órgão integrante do Poder Executivo, limita-se, portanto, ao controle de legalidade do ato administrativo de lançamento, relativamente às matérias abordadas pela defesa que guardam relação direta

¹⁰ *Ibidem.*

com a autuação (elementos da regra matriz de incidência tributária). O CARF, ao desempenhar seu mister, debruça-se exclusivamente sobre as matérias conhecidas e tratadas nos acórdãos proferidos pela primeira instância administrativa, tirante as de ordem pública, cognoscíveis a qualquer tempo e grau de jurisdição.

Examinando o conceito de ordem pública, Candido Rangel Dinamarco¹¹ destaca que

[s]ão de ordem pública (processuais ou substanciais) referentes a relações que transcendam a esfera de interesses dos sujeitos privados, disciplinando relações que as envolvam mas fazendo-o com atenção ao interesse da sociedade, como um todo, ou ao interesse público. Existem normas processuais de ordem pública e outras, também processuais que não o são.

Como critério geral, são de ordem pública, as normas processuais destinadas a assegurar o correto exercício da jurisdição (que é uma função pública, expressão do poder estatal), sem a atenção centrada de modo direto ou primário nos interesses das partes conflitantes.

Não o são aquelas que tem em conta os interesses das partes em primeiro plano, sendo relativamente indiferente ao correto exercício da jurisdição a submissão destas ou eventual disposição que venham a fazer em sentido diferente.

No contexto da *ordem pública*, encontram-se aspectos de legalidade e legitimidade do ato, como, por exemplo, a verificação da impossibilidade de lançar pela decadência, a ausência de liquidez e a certeza do crédito tributário constituído, além de outros vícios que tragam a nulidade absoluta do ato. Esses podem e devem ensejar exame de ofício, independentemente de provocação do interessado. Entretanto, quando a situação decorrer de interesse da parte em primeiro plano, a matéria não será de ordem pública.

Tanto a apropriação de pagamentos – considerados tributos de idêntica natureza jurídica –, quanto a compensação de tributos dizem respeito à matéria vinculada ao direito patrimonial, ou seja, trazem o interesse da parte em primeiro plano. Daí extrai-se que a apropriação, considerada como aproveitamento ou compensação, não é matéria de ordem pública.

¹¹ Cf. Dinamarco (2004, p. 69-70).

Há de ser trabalhado ainda o conceito de justiça fiscal e sua aplicabilidade no âmbito do processo administrativo.

Sói acontecer de formulada a seguinte indagação quando o assunto é a possibilidade de aproveitamento de pagamentos feitos por pessoa jurídica em lançamento tributário lavrado em face de pessoa física, após a reclassificação de negócio jurídico: em sede de contencioso administrativo, o aproveitamento não deveria ser deferido, tendo em vista o dever de promoção da justiça fiscal? Para responder ao questionamento é preciso examinar o conceito de imparcialidade.

Para o Poder Judiciário, o caráter de imparcialidade constitui elemento do órgão de jurisdição – compreendido como atividade estatal voltada à composição de conflitos com observância do devido processo legal. É condição para que o juiz possa exercer sua função, colocando-o como autoridade entre e acima das partes, de forma isonômica, equidistante e objetiva. Esse pressuposto de validade dos atos do juiz possibilita o exercício da justiça e confere-lhe competência para afastar a aplicação de normativo legal e constitucional.

Já os Julgadores Administrativos são conduzidos pela imparcialidade mitigada.

O Julgador Administrativo não é colocado entre e acima da Autoridade Autuante e do contribuinte de forma isonômica, equidistante e objetiva, como ocorre no Poder Judiciário. Tendo como atribuição o exercício do controle de legalidade dos atos administrativos que lhe precedem, não tem competência para afastar a aplicação da lei ordinária ou constitucional.

Examinando a temática sob a ótica da competência do Julgador Administrativo, o CARF sumulou entendimento no sentido de que o Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária,¹² sendo vedado ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103A da CRFB/88¹³ e no Regimento Interno do CARF.¹⁴

¹² Súmula CARF nº 02: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária” (Brasil, 2006).

¹³ Cf. Brasil (1988).

¹⁴ Cf. Brasil (2023a).

O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete diante da decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária com a legislação vigente.

Neste sentido, compete ao Julgador Administrativo verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade e forma, bem como os fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

Sendo assim, imperioso concluir que os Julgadores Administrativos não contam com a imparcialidade plena e, portanto, não têm por finalidade a promoção de justiça tributária ou fiscal.

Atuação imparcial no julgamento administrativo diz respeito à ausência de interesse no objeto do processo, ou de favorecimento de qualquer das partes.

É isso o que se depreende da Portaria MF nº 20/2023,¹⁵ quando trata dos deveres dos Julgadores Administrativos no âmbito da RFB:

Art. 17. São deveres do julgador:

- I - exercer sua função pautado por padrões éticos, especialmente os relativos à imparcialidade, à integridade, à moralidade e ao decoro;
- II - zelar pela dignidade da função, sendo-lhe vedado opinar publicamente a respeito de questão submetida a julgamento;
- III - observar o devido processo legal, de modo a zelar pela rápida solução do litígio;
- IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido;
- e
- V - observar o disposto no inciso III do caput do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, e os demais atos vinculantes.

Texto semelhante é encontrado na Portaria MF nº 1.634/2023, que aprovou o Novo Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):¹⁶

Art. 81. São deveres dos conselheiros, dentre outros previstos neste Regimento Interno:

¹⁵ Cf. Brasil (2023b).

¹⁶ Cf. Brasil (2023a).

I – exercer sua função pautando-se por padrões éticos, no que diz respeito à imparcialidade, integridade, moralidade e decoro, com vistas à obtenção do respeito e da confiança da sociedade;

[...]

IV – cumprir e fazer cumprir, com imparcialidade e exatidão, as disposições legais a que estão submetidos; [...].

O dever de imparcialidade no julgamento administrativo resta jungido às questões afetas à suspeição e impedimento para o julgamento, e à ética na produção do ato. Resumidamente, o dever de promoção da justiça fiscal não alcança o Julgador Administrativo, considerada a sua competência e o alcance da sua imparcialidade.

Por derradeiro, argumentações alicerçadas em princípios de índole constitucional são utilizadas na tentativa de justificar a apropriação ou o aproveitamento de pagamentos.

Miguel Reale,¹⁷ examinando a conceituação de princípio, assinala que

são, pois, verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos à dada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas proposições, que apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários.

O mesmo doutrinador, em outra obra,¹⁸ afirma que os

princípios são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, a aplicação e integração ou mesmo para a elaboração de novas normas. São verdades fundantes de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades da pesquisa e da práxis.

¹⁷ Cf. Reale (1986, p. 60).

¹⁸ Cf. Reale (2003, p. 37).

Os princípios de direito têm a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade ou lacuna de lei. Não obstante, esta finalidade não alcança os Julgadores Administrativos, adstritos à legalidade – isto é, o Julgador Administrativo não pode deixar de aplicar dispositivo legal vigente com base em princípios, por falta de competência para afastar a aplicação da lei.

No contencioso administrativo tributário, os princípios de direito não têm o condão de derrogar ou revogar artigos do Decreto nº 70.235/1972¹⁹ enquanto vigentes, tampouco permitem o exame de matérias não impugnadas ou não afetas ao contencioso administrativo tributário, em detrimento do comando legal.

Neste sentido, *v.g.*, não pode o Julgador Administrativo examinar matérias não impugnadas, sob o manto do formalismo moderado ou da verdade material, salvo se de ordem pública forem.

Feita essa breve análise do objeto do estudo, a partir de conceitos e institutos jurídicos, é importante examinar o aproveitamento de pagamentos feitos por pessoa jurídica no lançamento em pessoa física, após reclassificação de negócio jurídico, sob a ótica da jurisprudência do CARF.

2. A JURISPRUDÊNCIA DO CARF

A respeito da temática, a jurisprudência do CARF divide-se em três vertentes:

A *primeira vertente* não admite o aproveitamento, ao fundamento de ser “incabível o aproveitamento na pessoa física de supostos recolhimentos efetuados indevidamente ou a maior por pessoa jurídica”.²⁰

O ponto nodal para a negativa do aproveitamento consiste na ausência de previsão legal para que o abatimento seja realizado de ofício pela própria Autoridade Fiscalizadora no momento do lançamento, o que, conseqüente e evidentemente, obstará a atuação de Julgadores Administrativos, estejam eles em primeira ou em segunda instância. Assim, “[s]e a Autoridade Lançadora não pode aproveitar pagamentos de natureza distintos, a decisão do julgador

¹⁹ Cf. Brasil (1972).

²⁰ Cf. Brasil (2021b).

administrativo, no sentido do aproveitamento de pagamentos, extrapola sua competência, afeta ao controle de legalidade”.²¹

Em atenção ao princípio da entidade e ao disposto no art. 170 do CTN,²² afirma-se que o “contribuinte pode compensar débitos tributários próprios com créditos líquidos e certos que possuir com a Fazenda Pública; porém, [...] a compensação de seus débitos com créditos de uma outra pessoa [...] não está previsto na legislação [...]”.²³

Pontua-se que

[p]edidos de compensação e restituição possuem rito próprio, não sendo possível sua análise no curso de processo envolvendo o lançamento de crédito tributário, mormente quando o sujeito passivo deste é distinto do contribuinte através do qual foi supostamente recolhido o tributo.²⁴ – *ex vi* do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Do escrutínio dos precedentes colhidos, algumas ponderações são levantadas de modo a corroborar a impossibilidade de deferimento do aproveitamento dos créditos, dentre as quais se incluem a ausência de prova de efetivo recolhimento pela pessoa jurídica, bem como a (in)existência de procedimento específico para a apuração de eventuais débitos, de modo a assegurar a existência de numerário a ser aproveitado pela pessoa física.²⁵ Questiona-se, ainda,

se, caso o aproveitamento de recolhimentos requerido fosse admitido, poderia o contribuinte pleitear, da mesma forma, a dedução de eventuais despesas da pessoa jurídica que estivessem relacionadas à manutenção de sua fonte pagadora? E se os recolhimentos efetuados pela PJ, ao cabo, se mostrarem superiores ao que seria devido pelo recorrente, caberia a este restituição? E os rendimentos recebidos pelo

²¹ Cf. declaração de voto da conselheira Sonia Queiroz Accioly em Brasil (2023c).

²² Cf. Brasil (1966).

²³ Cf. declaração de voto do conselheiro Denny Medeiros da Silveira em Brasil (2020).

²⁴ Cf. Brasil (2021c). Em idêntico sentido, está aclarado que “à pessoa jurídica foram conferidos mecanismos de restituição de valores pagos indevidamente, e nestes casos de reclassificação de rendimentos/negócio jurídico, compete ao interessado discutir em procedimento apresentado à Autoridade da Administração Tributária na RFB, a aplicação do instituto”. Cf. declaração de voto da conselheira Sonia Queiroz Accioly em Brasil (2023c).

²⁵ Cf. Brasil (2021b).

outro sócio a título de distribuição nos lucros, deveria ser imputada omissão de rendimento do trabalho assalariado a tal beneficiário?²⁶

A *segunda vertente* autoriza o aproveitamento do que foi pago pela pessoa jurídica no lançamento na pessoa física; entretanto, subdivide-se noutras duas correntes, as quais denominaremos *restritiva* e *ampliativa*.

A *corrente restritiva* sustenta ser

[c]abível a dedução no lançamento de ofício do imposto de renda da pessoa física, antes da inclusão dos acréscimos legais, com relação aos valores arrecadados de mesma natureza a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos tributáveis auferidos pela pessoa física.²⁷

É dito ser plenamente “razoável”²⁸ a dedução dos eventuais recolhimentos de mesma natureza a título de imposto sobre a renda efetuados pela pessoa jurídica, tendo em conta, nesse raciocínio, que parte do tributo exigido da pessoa física teria sido efetivamente pago, ainda que por outrem.²⁹ Restaria possível, para os defensores dessa corrente, a dedução apenas dos valores arrecadados a título de imposto de renda das pessoas jurídicas.

Assinalam que,

[q]uanto aos demais tributos pagos, distintos do imposto de renda, o aproveitamento entre pessoas distintas, em qualquer hipótese, dependeria de previsão em lei específica autorizadora de sua realização. Como regra, a compensação no âmbito tributário implica a existência de duas pessoas, simultaneamente credoras e devedoras uma da outra desde a origem, havendo obrigações recíprocas entre as partes (art. 170 do CTN).³⁰

Isso porque não se deveria “transmudar o processo fiscal de controle do lançamento em procedimento de compensação.”³¹ Ressaltou-se, ainda, que o pedido de restituição seria via adequada para tanto, sem prejuízo da

²⁶ Cf. Brasil (2021d).

²⁷ Cf. Brasil (2021e).

²⁸ Cf. Brasil (2019a).

²⁹ *Ibidem*.

³⁰ Cf. Brasil (2021e).

³¹ Cf. Brasil (2019b).

observância do prazo quinquenal para a formulação da repetição do indébito e do cumprimento dos demais requisitos estipulados na legislação.³²

Observa-se que, para esta corrente, de forma resumida, é possível a dedução apenas dos valores recolhidos de imposto de renda das pessoas jurídicas. Quanto aos demais tributos recolhidos pela pessoa jurídica, o aproveitamento dependeria de previsão em lei específica autorizadora de sua realização (compensação), especialmente em razão de decorrer de contribuintes distintos.

Por derradeiro, a *corrente ampliativa*³³ autoriza não só a dedução do montante recolhido pela pessoa jurídica a título de IRPJ, mas ainda de CSLL, PIS e Cofins, referentes ao período atuado.

Os filiados à vertente ampliativa sublinham tratar-se

de uma única capacidade contributiva, e as receitas oneradas pelos tributos da legislação atinente às pessoas jurídicas consubstanciam-se de fato, em rendimentos e proventos da pessoa física do recorrente, consoante a reclassificação promovida pela autoridade lançadora verificou, e que já foram parcialmente onerados por tributos federais.³⁴

Frisa-se que o que estaria sendo admitido “não é aquela compensação com esteio no artigo 74 da Lei nº 9.430/96”,³⁵ “mas sim o aproveitamento do IR já pago pela pessoa jurídica sobre esses mesmos rendimentos que se entendeu deveriam ter sido tributados na pessoa física [...]”.³⁶

Ao sentir dos que assim entendem, o aproveitamento dos tributos já pagos, ainda que pela pessoa jurídica, nada mais seria do que uma consequência direta do próprio lançamento, porquanto “teria havido erro

³² *Ibidem*.

³³ Sublinhamos que só ser utilizado como base de fundamentação o entendimento proferido pelo conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos no acórdão de nº 9202-002.112, de 9 de maio de 2012. Confira-se, a título exemplificativo, os seguintes precedentes, todos colhidos da Câmara Superior, que comprovam nossa afirmação: 9202-002.451, sessão de 8 nov. 2012; 9202-002451, sessão de 8 nov. 2012; 9202-003.665, sessão de 9 dez. 2015; 9202-004.458, sessão de 23 nov. 2016; 9202-007.391, sessão de 29 nov. 2018; 9202-008.619, sessão de 19 fev. 2020; 9202-009.957, sessão de 24 set. 2021; 9202-010.441, sessão de 29 set. 2022.

³⁴ Cf. Brasil (2019c).

³⁵ Cf. Brasil (2023d).

³⁶ *Ibidem*.

no 'local' (sob o ângulo do titular da renda) da tributação da renda".³⁷ O indeferimento da dedução colidiria com princípios e normas do ordenamento jurídico, configurando uma de duas nefastas alternativas, quais sejam: i) "[a] movimentação desnecessária da máquina administrativa, que deveria restituir o imposto pago pela pessoa jurídica, sendo mais racional realizar o procedimento no curso deste processo",³⁸ ou ii) "[o] enriquecimento ilícito da Administração Pública, que terá recebido duas vezes pelo mesmo fato gerador (*bis in idem*), sem lei específica para tal, caso se considere impossível o pedido de restituição, por já ter se passado cinco anos do fato gerador".³⁹

Além disso, há o entendimento de que, diante da existência de pagamento antecipado, à luz do que disciplina o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996,⁴⁰ não caberia, sobre o montante já recolhido, a multa de 75%.⁴¹

Primeiramente observa-se que, no caso do objeto deste estudo, não há erro na sujeição passiva. A fiscalização da RFB reclassifica o negócio jurídico em face dos elementos coletados na auditoria. Doutro lado, como se observa, essa terceira vertente examina a hipótese partindo das consequências do não aproveitamento: enriquecimento ilícito do Estado e ofensa ao princípio da capacidade contributiva e da eficiência.

Até o final de 2023 prevalecia o entendimento, na Câmara Superior de Recursos Fiscais da 2ª Seção, pela legalidade do aproveitamento dos tributos recolhidos na pessoa jurídica a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins no período autuado. Entretanto, em recente decisão no processo nº 16004.720356/2016-39, a colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais da 2ª Seção de Julgamento (Acórdão nº 9202-011.117) aderiu à primeira vertente citada, qual seja, a da impossibilidade de aproveitamento de pagamentos.

Ressalta-se que, às pessoas jurídicas, foram conferidos mecanismos de restituição de valores pagos a maior ou indevidamente. Assim, no lançamento de imposto sobre a renda em pessoa física decorrente de reclassificação de negócio jurídico celebrado com pessoa jurídica, compete ao interessado

³⁷ *Ibidem*.

³⁸ Cf. Brasil (2012).

³⁹ *Ibidem*.

⁴⁰ Cf. Brasil (1966).

⁴¹ Cf. Brasil (2023c).

discutir, em procedimento apresentado à Autoridade da Administração Tributária na RFB, a aplicação do instituto da restituição ou da compensação.

CONCLUSÃO

Resumidamente, havendo reclassificação de negócio jurídico firmado com pessoa jurídica e lançamento em pessoa física, é preciso considerar cinco pontos essenciais:

1. Ante a natureza jurídica distinta dos tributos envolvidos, é incabível a apropriação de pagamentos. Examinando os tributos incidentes sobre a pessoa jurídica (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), observa-se que nem mesmo o IRPJ tem identidade total com o IRPF. São tributos do mesmo gênero, porém distintos na espécie, em face das diferenças entre contribuintes, periodicidade, base de cálculo e alíquotas. Por isso, não cabe a apropriação de pagamentos no lançamento, no contencioso administrativo (DRJ/CARF) ou na Administração Tributária da RFB.
2. O Julgador Administrativo não foi contemplado com imparcialidade judicial – ele exerce o controle de legalidade, limitado à lide instaurada. Considerada a apropriação de pagamentos de pessoa jurídica em lançamento de pessoa física (decorrente da reclassificação de negócio jurídico) fora da competência da Autoridade Lançadora, o tema foge à lide administrativa tributária e, portanto, ao controle de legalidade.
3. O aproveitamento de pagamentos, seja sob a ótica da apropriação ou da compensação, não é matéria de ordem pública e, portanto, não pode ser conhecido e deferido de ofício.
4. Os princípios de direito não se prestam a criar regramentos não disciplinados em normativo nem a afastar norma posta no contencioso tributário administrativo. Por absoluta falta de previsão normativa, o aproveitamento de pagamentos da pessoa jurídica na autuação da pessoa física após a reclassificação de negócio jurídico não pode ser autorizado administrativamente.
5. À pessoa jurídica foram conferidos mecanismos de restituição de valores pagos indevidamente, e, na reclassificação de negócio jurídico, compete ao interessado discutir em procedimento apresentado à Autoridade da Administração Tributária na RFB a aplicação do instituto.

Assim, considerado o conceito do termo “aproveitamento de pagamentos”, a natureza jurídica dos tributos envolvidos, a competência conferida à Autoridade Autuante e ao Julgador Administrativo Tributário, e os limites do contencioso administrativo, conclui-se pela impossibilidade da apropriação ou da compensação de tributos pagos por pessoa jurídica no lançamento em face de pessoa física, após a reclassificação de negócio jurídico, no âmbito do processo administrativo fiscal.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, 25 out. 1966.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Regulamenta a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que instituiu o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária. *Diário Oficial da União*, Brasília, 6 mar. 1972.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 dez. 1996.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Súmula nº 02. Dispõe sobre a competência do CARF. Brasília, 2006.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-002.112, Cons. Rel. Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Brasília, 9 maio 2012. Por unanimidade.

BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (RIR/2018). *Diário Oficial da União*, Brasília, 23 nov. 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2401-005.938, Cons.^a Rel.^a Luciana Matos Pereira Barbosa, Redator Designado Cleber Alex Fries. Brasília, 16 jan. 2019a. Desempate pelo voto de qualidade.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2401-006.224, Cons. Rel. Rayd Santana Ferreira, Redator Designado Cleber Alex Fries. Brasília, 7 maio 2019b. Por maioria.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2202-004.869, Cons. Rel. Ronnie Soares Anderson. Brasília, 16 jan. 2019c. Por unanimidade.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2402-008.171, Cons.ª Rel.ª Ana Claudia Borges de Oliveira, Redator Designado Cons. Luís Henrique Dias Lima. Brasília, 3 mar. 2020. Desempate pelo voto de qualidade.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 2.055, de 18 de novembro de 2021. Dispõe sobre a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte relativa ao ano-calendário de 2021 e a situações especiais ocorridas em 2022 (DIRF 2022) e o Programa Gerador da DIRF 2022 (PGD DIRF 2022). *Diário Oficial da União*, Brasília, 19 nov. 2021a.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2201-009.462, Cons.ª Rel.ª Débora Fófano dos Santos. Brasília, 11 nov. 2021b. Por unanimidade.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2201-009.224, Cons. Rel. Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Brasília, 3 set. 2021c. Por unanimidade.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2201-009.544, Cons. Rel. Carlos Alberto do Amaral Azeredo. Brasília, 3 dez. 2021d. Por unanimidade.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2401-009.813, Cons. Rel. José Luís Benjamin Pinheiro, Redator Designado Cons. Matheus Soares Leite. Brasília, 1º set. 2021e. Desempate pró-contribuinte.

BRASIL. *Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Brasília: Ministério da Fazenda, 2023a.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 20, de 22 de fevereiro de 2023. Disciplina o julgamento realizado no âmbito das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda. *Diário Oficial da União*, Brasília, 3 abr. 2023b.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2202-010.169, Cons.ª Rel.ª Sara Maria de Almeida Carneiro Silva. Brasília, 1º ago. 2023c. Por maioria.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-010.812, Cons. Rel. Maurício Nogueira Righetti. Brasília, 29 jun. 2023d. Por unanimidade.

DINAMARCO, Candido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. v. I. São Paulo: Malheiros, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1986.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. São Paulo: Saraiva, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Manual da Tributação Direta da Renda*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2020.

PARTE 4

COMÉRCIO EXTERIOR E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS





CREDITAMENTO DE PIS E COFINS NO REGIME NÃO CUMULATIVO: DESPESAS COM FRETES DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS

SEMÍRAMIS DE OLIVEIRA DURO

Bacharel em Direito pela PUC-SP e mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Vice-presidente do CARF e da 3ª Seção de Julgamento do CARF. Conselheira da 3ª Turma da CSRF. Conselheira titular do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo e juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Professora de Direito Tributário em cursos de pós-graduação. Advogada licenciada.

Resumo: Este artigo analisa a jurisprudência do CARF no tocante à possibilidade de creditamento de PIS e Cofins no regime não cumulativo das despesas com frete.

Palavras-chave: PIS; Cofins não cumulatividade; crédito.

Abstract: *This paper analyzes the CARF jurisprudence regarding the possibility of crediting PIS and Cofins in the non-cumulative regime of expenses with freight.*

Keywords: *PIS; Cofins non-cumulativeness; credit.*

SUMÁRIO: Introdução; 1. Não cumulatividade de PIS e Cofins e o conceito de insumo; 2. O Recurso Especial nº 1.221.170/PR: essencialidade e relevância para a conceituação de insumo; 3. Frete de insumos e produtos em elaboração; 4. Frete de produtos acabados; Considerações finais; Referências.

INTRODUÇÃO

Os dispêndios com frete figuram com grande frequência nos processos administrativos que envolvem glosas de créditos de PIS e Cofins no regime não cumulativo instituído, respectivamente, pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Por isso, o objetivo deste artigo é analisar a jurisprudência do CARF no tocante a essas despesas, investigando o creditamento suportado nos incisos II (insumos) e IX (frete na operação de venda) do art. 3º e no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/2003, assim como no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, de modo a contextualizar essas expensas de acordo com o tipo de atividade e com cada fase do processo produtivo.

São condições para a correta aplicação das hipóteses de crédito o conhecimento *in totum* da atividade da pessoa jurídica, a segregação entre produção e comercialização, bem como as diferentes fases de aquisição de bens, revenda, produção, prestação de serviços e operação de venda.

Expõem-se as linhas gerais sobre o regime não cumulativo das contribuições, as origens da controvérsia sobre o conceito de insumo e o contexto atual de análise de essencialidade e relevância decorrente do julgamento do REsp nº 1.221.170, a fim de que se diferencie a tomada de crédito no inciso II daquela do inciso IX.

Em seguida, apresentar-se-á a pragmática das decisões do CARF sobre o creditamento dos fretes de insumos, produtos em elaboração e produtos acabados.

1. NÃO CUMULATIVIDADE DE PIS E COFINS E O CONCEITO DE INSUMO

A não cumulatividade foi instituída para o PIS pela Lei nº 10.637/2002 e para a Cofins pela Lei nº 10.833/2003¹. Em relação à temática dos fretes, aponta-se para as seguintes prescrições:

¹ Com a Emenda Constitucional nº 42/2003, a não cumulatividade, antes prescrita em lei ordinária, adquiriu *status* constitucional como princípio: “§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas”.

Lei nº 10.833/2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

[...]

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

[...]

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei [...].

Lei nº 10.637/2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI [...] (grifos nossos).

Assim, as Leis de regência, em seus artigos 3º, II, prescrevem que são insumos: os serviços utilizados na prestação de serviços; os serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; os bens utilizados na prestação de serviços; os bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; os combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços e os combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Dessarte, em regra, excluem-se os dispêndios incorridos após a finalização do processo produtivo, salvo exceções justificadas, quando a legislação específica do setor exigir a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda.

Por essa razão, a correta delimitação do início e do fim do processo produtivo ou prestação de serviço é primordial para fins de aplicação do inciso II ou IX na tomada do crédito.²

Da leitura do dispositivo legal, resta claro que não há insumo na atividade varejista. Se a Lei não prevê a tomada de crédito a título de insumo para varejistas, logo não há sequer que se aferir relevância ou essencialidade aos gastos, diante dessa premissa básica de proibição para a atividade.

Desde a origem do regime não cumulativo, o conceito de insumo gerou grande controvérsia entre Fisco e contribuinte acerca da delimitação e alcance dos dispêndios sobre os quais podem ser tomados os créditos.

Isso porque, de um lado, a Receita Federal do Brasil regulamentou a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins, por meio das Instruções Normativas nº 247/2002 (art. 66, § 5º) e 404/2004 (art. 8º, § 4º), dando ao insumo o conceito restritivo da legislação do IPI.

Dessa forma, nos termos das referidas Instruções Normativas, a apuração de crédito era autorizada, na fabricação ou produção de bens destinados à venda, para matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofressem alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não incluídos no ativo imobilizado. E, para a prestação de serviços, a autorização se direcionava aos bens e serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, desde que

² A título ilustrativo, os gastos com representação comercial não são insumos, eis que estão fora da fase produtiva. Nesse sentido: “NÃO CUMULATIVIDADE. COMISSÃO DE VENDA. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. Considerando os critérios já definidos pelo STJ no REsp 1.221.170 acerca da essencialidade e relevância já anteriormente definidos, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, o serviço de representação comercial está totalmente dissociado da face produtiva, uma vez que esses gastos são realizados em momento posterior à etapa de produção dos bens e prestação de serviços” (Acórdão 3302-009.339, j. 22/09/2020).

os bens não estivessem incluídos no ativo imobilizado e os serviços fossem aplicados ou consumidos na atividade.

Em sentido oposto, para os contribuintes, insumo encontrava fundamento na legislação do IRPJ, nos termos dos art. 302³ e 311⁴ do Decreto nº 9.580/2018 (anteriores art. 290 e 299 do revogado Decreto nº 3.000/1999), como todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Nessa linha, insumo corresponderia ao custo de produção dos bens ou dos serviços vendidos e às despesas operacionais não computadas nos custos, necessárias para a atividade da empresa e manutenção da fonte produtora.

Por sua vez, a jurisprudência majoritária do STJ inclinava-se para um conceito “intermediário”, relacionado aos elementos essenciais à consecução da atividade-fim da empresa, porquanto o insumo não se identificaria com a conceituação adotada na legislação do IPI, posto que excessivamente restritiva, tampouco corresponderia exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda, eis que demasiadamente elásticos. É o que se observa, a título ilustrativo, nos acórdãos em AgRg no REsp 1.281.990/SC; AgRg no REsp 1.230.441/SC; AgRg no REsp. 1.244.507/SC; REsp 1.246.317/MG e AgRg no REsp 1.281.990/SC.

No CARF, houve acórdãos que adotaram como premissas de julgamento as duas posições: (i) conceito do IPI – acórdãos nº 202-19.126; 2101-00.057; 3301-00.423; 3301-00.415; 3801-00.547 e 3102-00.861, e (ii) conceito amplo do IRPJ – acórdãos nº 203-13.045; 3202-00.225 e 201-81.737.

³ “Art. 302. O custo de produção dos bens ou dos serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º): I - o custo de aquisição de matérias-primas e de outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no art. 301; II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, na manutenção e na guarda das instalações de produção; III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção; IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção; e V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.”

⁴ “Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (Lei nº 4.506/1964, art. 47). § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º). § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º). § 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem.”

Ao longo do tempo, todavia, o CARF construiu e consolidou também o entendimento de que o insumo deve ser essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida, afastando a adoção dos critérios tanto da legislação do IPI quanto do IRPJ e estabelecendo conceito intermediário, baseado no critério da essencialidade e pertinência ao processo produtivo.

Nessa toada, foi afastada a restrição ao conceito de insumo construído a partir da legislação do IPI, porquanto as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não faziam a remissão às normas desse imposto.

Por conseguinte, o conceito de insumo não se relacionaria ao desgaste, incorporação ou consumo direto no processo produtivo, mas, sim, àqueles bens utilizados direta ou indiretamente no processo produtivo da empresa, que obedeçam ao critério de pertinência e essencialidade à atividade desempenhada por ela e que não se incluam no ativo permanente. Nesse sentido, eis alguns de inúmeros acórdãos que adotam o critério da essencialidade para despesas diversas: nº 3301-004.392; 3201-003.576; 9303-006.091; 9303-006.223; 9303-006.068; 9303-006.135; 9303-006.604; 3402-003.097; 9303-004.192 e 3402-005.223.

2. O RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170/PR: ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA PARA A CONCEITUAÇÃO DE INSUMO

A temática submetida à análise do STJ, em sede de recurso representativo de controvérsia, Recurso Especial nº 1.221.170/PR, referiu-se à definição do conceito de insumo, termo empregado nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, para fins de determinação do direito ao crédito de PIS e Cofins, em relação aos dispêndios empregados na execução da atividade empresarial.

Na origem, houve sentença denegatória do Mandado de Segurança interposto pela empresa, cuja decisão considerou válido o conceito restritivo de insumo, previsto no § 5º, I, “a” e “b”, do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e no § 4º, I, “a” e “b”, do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004.

Em seguida, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região entendeu que o conceito de insumo abrangia os elementos que se relacionam diretamente à atividade da empresa, com restrições. Logo, negou provimento ao agravo

retido e à apelação, por adotar o conceito de insumo como aquele próprio da legislação do IPI.

Posteriormente, o contribuinte intentou o Recurso Especial, defendendo que, dada sua condição de empresa industrial do ramo alimentício, deveria ser reconhecido que os custos gerais de fabricação e despesas gerais comerciais constituem insumos, para o fim de creditamento, na apuração de PIS e Cofins. Alegou, por conseguinte, a violação ao art. 110 do CTN; ao art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; aos artigos 24 e 25 da Lei nº 11.898/2009 e ao art. 11 da Lei Complementar nº 95/1998.

Em síntese, sustentou em razões recursais:

- a. quanto aos artigos 110 do CTN, 11 da LC nº 95/1998 e 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a impossibilidade de alteração, pela legislação tributária, do conceito de insumo no sentido comum da expressão, que seria “tudo aquilo que é consumido em um processo produtivo” ou “as despesas e investimentos que contribuem para um resultado, ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final”;
- b. que são ilegais as restrições ao conceito de insumo adotadas pela Receita Federal do Brasil nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, as quais reconhecem o direito ao creditamento, na sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins, somente em relação aos insumos que se consomem ou desgastam com o contato físico/direto com o produto em fabricação;
- c. quanto aos artigos 24 e 25 da Lei nº 11.898/2009, que os dispositivos acrescentaram o inciso X ao art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, possibilitando às empresas que atuam nas áreas de limpeza, conservação e manutenção o direito a descontar créditos em relação às despesas com vale-transporte, vale-alimentação ou vale-refeição e fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados. Sustentou ainda que houve violação ao princípio da isonomia, o que demanda a extensão de referidos créditos às empresas produtoras de bens ou produtos destinados à venda;
- d. que atua no segmento de alimentos e utiliza-se de insumos diretos e indiretos para a produção de seus produtos, os quais classifica

como: “Custos Gerais de Fabricação” (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e “Despesas Gerais Comerciais” (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços – PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Em contraposição, a Fazenda Nacional defendeu que a definição de insumo deveria ser restritiva, voltada aos bens e serviços que exerçam função direta sobre o produto ou serviço final, tal como disciplinado pelas Instruções Normativas da Receita Federal. Caso o legislador desejasse ampliar o conceito de insumo, não teria incluído dispositivos legais autorizando o creditamento de despesas taxativamente enumeradas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Então, a inclusão de qualquer dispêndio como insumo implicaria a alteração das bases de cálculo do PIS e da Cofins, desnaturando-as para a equivalência com as bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

O acórdão do STJ consignou que insumo é dispêndio essencial e relevante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. No julgamento, foram fixadas as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Destarte, foram declaradas ilegais as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, por ofensa direta à sistemática da não cumulatividade disciplinada em Lei.

Consignados os critérios, as despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual – EPI, em tese, estariam inseridas no conceito de insumo para efeito de creditamento.

Já as despesas com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX

do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões não seriam insumos.

Nesse contexto, a atividade industrial ou a prestação de serviços pressupõem a análise da relevância e essencialidade dos dispêndios relacionados à atividade, sendo vedada a tomada de crédito em relação a despesas gerais e administrativas.

Restou consignado no acórdão que a análise é casuística, ou seja, a aferição da essencialidade ou da relevância depende de instrução probatória.

Importante ressaltar que o precedente do STJ abriu caminho para outra importante inovação interpretativa, que é o reconhecimento do direito ao crédito na verticalização da cadeia produtiva, o “insumo do insumo”.

A cadeia de insumo do insumo é facilmente identificável na atividade mineradora e agroindustrial, sendo as etapas prévias as responsáveis por demandar essenciais gastos para a próxima etapa da produção. Assim, no processo produtivo com várias etapas em uma produção verticalizada, cada uma gera o insumo a ser utilizado na etapa seguinte, cabendo consequentemente a tomada de créditos.⁵

3. FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO

Os fretes de insumos e produtos em elaboração são passíveis de tomada de crédito, já que o inciso II das Leis de regência comportam o entendimento de que essas transferências integram o custo do processo produtivo (cf. art. 289, §1º, do RIR/1999 e art. 301, §1º, do RIR/2018).

Assim, são passíveis de creditamento, por exemplo, os fretes relativos ao transporte de matéria-prima; os fretes para o transporte da cana-de-açúcar da lavoura para a indústria de álcool; os fretes para o transporte de eucalipto para a industrialização de celulose; os fretes para transporte de embalagens e materiais de limpeza para a indústria de alimentos etc.

FRETES. TRANSFERÊNCIAS DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

⁵ Nesse sentido, vale citar os acórdãos nº 9303-011.298, j. 17/03/2021; nº 3301-010.850, j. 25/08/2021; nº 3302-006.737, j. 27/03/2019; e nº 3301-010.582, j. 27/07/2021.

Os fretes relativos às transferências de insumos, entre as unidades fabris da pessoa jurídica, caracterizam-se como serviços aplicados na produção de bens destinados à venda, com direito de crédito no art. 3º, II da Lei nº 10.833/03. Acórdão nº 3301-010.905, j. 26/08/2021.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Utilizando-se do “teste da subtração”, proposto na orientação intermediária adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, constata-se que, sem a utilização de serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados. Da mesma forma, este serviço mostra-se imprescindível quando o produtor, no exercício de sua liberdade de empreender, decide realizar alguma etapa produtiva em estabelecimento de terceiros, a chamada “industrialização por encomenda”. O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item “frete”, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. (Acórdão nº 3402-008.850, de 23 de agosto de 2021)

Na mesma toada, as despesas de frete de importação de matéria-prima integram o custo de aquisição dos bens importados, sendo imprescindíveis dentro do processo produtivo:

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESA DE FRETES INTERNOS COM TRANSPORTE NA IMPORTAÇÃO DE INSUMOS.

Os dispêndios com fretes internos na importação de insumos estão intimamente ligados às despesas aduaneiras, pois referem-se, basicamente, ao transporte de insumos importados desde o ponto de entrada no território nacional, de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica importadora, este localizado fora da zona aduaneira, portanto em território nacional. Assim, fretes internos são os fretes pagos a transportadoras nacionais, portanto, os dispêndios com fretes, pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no território brasileiro, no transporte de insumos do

ponto de entrada no território nacional até o estabelecimento da adquirente, enquadram-se na hipótese de custos de produção, pois que tais dispêndios integram o custo da produção que será finalizada no estabelecimento industrial, ou seja, integra-se tal custo no processo produtivo. (Acórdão 3301-008.948, j. 20/10/2020)

As despesas de frete de importação de matéria-prima integram o custo de aquisição dos bens importados, desde que tais dispêndios sejam incorridos no mercado interno e arcados pelo adquirente. E referem-se “ao transporte de insumos importados desde o ponto de entrada no território nacional, de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica importadora, este localizado fora da zona aduaneira, portanto em território nacional” (Acórdão 3301-008.948, j. 20/10/2020).

Por vezes, na concepção de custo de aquisição para aferição de essencialidade e relevância, não apenas o frete de aquisição, mas toda a logística de importação é considerada como insumo:

SERVIÇOS PORTUÁRIOS. VINCULADOS AOS INSUMOS IMPORTADOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. Os serviços portuários intitulados com SERVIÇOS DE CONSULTORIA LOGÍSTICA vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. A subtração desse serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado. Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente. (Acórdão nº 3302-010.205, j. 14/12/2020)

4. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS

Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar do PIS e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas, incorridos no mês, relativos ao frete na operação de venda de bens ou serviços quando o ônus for suportado pelo vendedor (art. 3º, *caput*, IX, § 1º, II, e art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003). Logo, importa verificar se o frete de produto acabado se coaduna com essa hipótese legal.

Trata-se do frete pago no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, tais como: fretes de transferência de produtos acabados para centros de distribuição; fretes de remessa para armazenagem; fretes de vendas para empresas ligadas etc.

Há controvérsia entre as Turmas da 3ª Seção de Julgamento do CARF sobre o crédito de frete de produtos acabados. Há Turmas que não reconhecem o direito ao creditamento, por entenderem que essas despesas não integram o conceito de insumo empregado na produção de bens destinados à venda e tampouco se referem à operação de venda de mercadorias. Então, não haveria previsão legal para a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com frete de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa:

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. Impossibilidade de utilização de créditos decorrentes de gastos com fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, por não se enquadrarem no conceito de insumos. (Acórdão nº 3402-011.275, j. 19/12/2023)

CRÉDITO. DESPESAS COM FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de saída na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos. (Acórdão nº 3301-013.415, j. 26/09/2023)

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO. A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, nos termos decididos pelo disposto na decisão do REsp. nº 1.221.170/PR do STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos. (Acórdão nº 3302-013.438, j. 25/07/2023)

Consequentemente, nesse entendimento, não são passíveis de crédito os fretes de produtos do estabelecimento até o porto para formação de lote de exportação: não cabe o crédito em relação a serviços portuários na exportação, igualmente realizados após o processo produtivo, e sem caracterizar fretes na venda:

FRETES. LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. DESCONTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra, somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições para o PIS e Cofins, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas. (Acórdão nº 3301-012.528, j. 27/04/2023).

CRÉDITOS. DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS NA EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. RAZÕES SEMELHANTES ÀS ADOTADAS EM JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ, PARA FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, visto que tais despesas não constituem insumos ao processo produtivo, por ocorrerem posteriormente a tal processo, e nem constituem fretes de venda. A mesma razão de decidir se presta aos serviços portuários na exportação, que são despesas incorridas após o processo produtivo, não se enquadrando nem como insumos à atividade produtiva, nem como fretes de venda. (Acórdão nº 9303-013.921, j. 11/04/2023)

Por outro lado, há decisões que reconhecem o crédito:

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECEMENTOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, para venda/revenda, constituem

despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. (Acórdão nº 3401-011.874, j. 29/06/2023)

FRETES. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS. TRANSFERÊNCIA. Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a transporte de matérias-primas, produtos intermediários, em elaboração e produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua relevância na cadeia produtiva. (Acórdão nº 3201-011.360 j. 19/12/2023)

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CASUÍSTICA.

Nos termos da decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, o conceito de insumo deverá ser analisado casuisticamente, dependendo do tipo de processo produtivo ou da espécie de serviço prestado. O frete de produtos acabados entre estabelecimentos, regra geral, não possibilita o creditamento, uma vez que já se encontra encerrado o processo produtivo, não havendo que se falar em insumo. No caso de empresas comerciais exportadoras, entretanto, tal dispêndio se mostra essencial e relevante à atividade realizada pelo contribuinte, que envolve a movimentação e armazenagem (logística) das mercadorias adquiridas, unitização de cargas etc. (Acórdão nº 3402-011.243, j. 14/11/2023)

Há também decisões que reconhecem o frete de produto acabado como etapa de serviço intermediário necessário para a efetivação da venda, com fundamento no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003. Assim, todas as operações de transporte (frete), inclusive aquelas intermediárias, com a finalidade de disponibilizar o produto até o destinatário ou comprador são abarcadas pelo termo “operações de venda” e, portanto, são despesas relevantes para que se operacionalize e se aperfeiçoe a venda das mercadorias produzidas:

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS e para a COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, incluindo-se no conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido

processo com referência a frete de produtos acabados. (Acórdão nº 3003-002.229, 01/12/2022)

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003. (Acórdão nº 3401-012.316, 22 de agosto de 2023)

Contudo, verifica-se que os acórdãos que reconheceram o direito ao crédito divergem entre sua subsunção ao inciso II ou ao inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003: no II, o crédito estaria associado ao custo da produção; já o crédito como passível de tomada com suporte no inciso IX representaria etapa de serviço intermediário necessário para a efetivação da venda.

Por sua vez, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais nega o crédito de frete de produtos acabados entre estabelecimentos pelos seguintes motivos: (a) não se enquadra no inciso II do art. 3º, por não se subsumir ao conceito de insumo, e (b) não se enquadra no inciso IX do mesmo art. 3º, por ter ocorrido antes da operação de venda:

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIDAMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ.

Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como os fretes previstos no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda. (Acórdão nº 9303-014.190, 20/07/2023)

No tocante ao pós-venda, a 3ª Turma da CSRF também não reconhece o frete de produto em garantia (troca ou assistência técnica) como vinculado à operação de venda, não o enquadrando no art. 3º, IX, nem no art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003:

FRETE DE PEÇAS DE REPOSIÇÃO EM GARANTIA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é possível de creditamento relativo o gasto com frete de peças de reposição em garantia, pois como regra geral de vedação de creditamento, está relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, estão os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. (Acórdão 9303-011.993, j. 16/09/2021)

A posição da 3ª Turma da CSRF se coaduna com o STJ, que não reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, a exemplo do acórdão AgInt no REsp nº 1.978.258/RJ, relatora ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23 de maio de 2022 e publicado no *DJe* de 25 de maio de 2022:

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.

No mesmo sentido figuram os seguintes acórdãos: AgInt no AREsp 848.573; AgInt no AREsp 874.800; AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS; AgRg no REsp 1.386.141 e AgRg no REsp 1.515.478/RS.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os fretes de insumos e produtos em elaboração no CARF não encontram resistência quanto à possibilidade de tomada de crédito com fundamento no inciso II das Leis de regência, uma vez que são serviços utilizados direta ou indiretamente no processo produtivo e que obedecem ao critério de essencialidade e relevância para a atividade desempenhada pela empresa.

Em relação ao frete de produtos acabados, as razões pela negativa do crédito podem ser assim sintetizadas:

- i. As despesas não integram o conceito de insumo empregado na produção de bens destinados à venda (são realizadas após o término do processo produtivo), afastando-se o fundamento no inciso II.
- ii. Não passam pelo teste da subtração, ou seja, não são dispêndios cuja subtração impossibilite a prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. A retirada do “frete de produtos acabados” não impossibilita a produção do bem pela empresa, logo não se aplica o inciso II.
- iii. Não se referem à operação de venda de mercadorias, porque o produto não foi vendido, afastando-se o fundamento no inciso IX.
- iv. Não há previsão legal para a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com frete de transferência de produtos acabados.
- v. Há jurisprudência pacífica do STJ que não reconhece o direito ao crédito de frete de produto acabado.

REFERÊNCIAS

BOSSA, Gisele (coord.); BELISÁRIO, Tatiana Josefovicz; DURO, Semíramis de Oliveira (org.). *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*. São Paulo: Almedina, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no Direito Tributário – volume II*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2017.

FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o Direito Tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; BORGES, Letícia Menegassi; DURO, Semíramis de Oliveira. *Dicionário de Direito Administrativo*. São Paulo: Editora Mackenzie, 2016.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2019.



PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS: POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO SOBRE FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

TATIANA JOSEFOVICZ BELISÁRIO

Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), advogada licenciada, conselheira titular da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda.

JOSÉ RENATO PEREIRA DE DEUS

Bacharel em Direito pela Universidade do Oeste Paulista (Unoeste), especialista e mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), conselheiro titular vice-presidente da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda.

Resumo: Este estudo examina a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda e do Superior Tribunal de Justiça acerca do direito ao crédito de PIS/Cofins sobre os gastos com frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. A análise se baseia nos artigos 3º, incisos II e IX, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam do regime não cumulativo das contribuições. A discussão se concentra na interpretação dos requisitos de essencialidade, relevância ou pertinência para a caracterização do frete como insumo, bem como nas condições para sua consideração na operação de venda.

Palavras-chave: PIS/Cofins; frete; produto acabado; estabelecimentos da mesma empresa; direito ao crédito; jurisprudência; Conselho Administrativo

de Recursos Fiscais (CARF); Superior Tribunal de Justiça (STJ); regime não cumulativo; insumos; operação de venda.

Abstract: *This study examines the jurisprudence of the Administrative Council for Tax Appeals of the Ministry of Finance and the Superior Court of Justice regarding the right to PIS/Cofins credit on freight expenses for the transportation of finished products between establishments of the same company. The analysis is based on articles 3, items II and IX of Laws nº 10,637/02 and 10,833/03, which deal with the non-cumulative regime of contributions. The discussion focuses on the interpretation of the requirements of essentiality, relevance, or pertinence for the characterization of freight as an input, as well as the conditions for its consideration in the sales operation.*

Keywords: *PIS/COFINS; freight; finished product; intra-company transportation; tax credit entitlement; case law; Administrative Tax Appeals Board (CARF); Supreme Court of Justice (STJ); non-cumulative regime; inputs; sales operation.*

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Frete como insumo (inciso II); 3. Frete na operação de venda (inciso IX); 4. Conclusões; Referências.

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por objetivo a análise da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) acerca do direito ao crédito sobre os gastos com frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, a partir das disposições dos artigos 3º, incisos II e IX, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003¹, que tratam do regime não cumulativo da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Inicialmente, há que se contextualizar que a discussão relativa à possibilidade de apropriação do referido crédito pode se fundamentar em dois incisos distintos da norma disciplinadora dos créditos passíveis de apuração:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II - bens e *serviços*, utilizados como *insumo* na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

[...]

IX - armazenagem de mercadoria e *frete* na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.² (grifos nossos)

Ainda que especificamente o frete seja tratado de forma textual no inciso IX, acima transcrito, não se pode contestar o fato de que se trata de um *serviço* e que, portanto, também poderá encontrar suporte no inciso II, a depender do contexto fático em que for utilizado.

¹ Embora no presente trabalho estejamos a tratar tanto da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), como da Contribuição ao PIS, optamos por utilizar, como referência legislativa, exclusivamente a Lei nº 10.833/2003 (Cofins), considerando a identidade na redação dos dispositivos apresentados.

² Cf. Brasil (2003).

Assim, a discussão do tema pode se dar de duas formas distintas, considerando:

- i. o frete na condição de serviço utilizado como insumo (inciso II), hipótese em que ele deve se revestir dos atributos de essencialidade, relevância ou pertinência fixados pelo STJ nos autos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, proferido com efeito repetitivo;
- ii. o frete na operação de venda (inciso IX), quando se devem avaliar as condições necessárias para que ele seja entendido como efetivamente empregado nesse tipo de operação.

É a partir de tais parâmetros que o presente estudo se desenvolverá.

2. FRETE COMO INSUMO (INCISO II)

Por evidente, para a análise do frete como “serviço utilizado como insumo” devemos partir do que restou decidido pelo STJ nos autos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

Há, contudo, um ponto preliminar no que diz respeito ao momento em que o gasto é incorrido. Isso porque o texto legal vincula a sua utilização à “produção ou fabricação de bens ou produtos”, o que induz à interpretação de que aquilo que é utilizado antes ou após o processo produtivo não geraria o crédito. No caso do “frete de produtos acabados entre estabelecimentos”, portanto, haveria uma utilização posterior, o que não está abrangido pelo dispositivo legal.

Nesse sentido, inclusive, caminham decisões proferidas no âmbito do CARF, sustentando-se na leitura do Recurso Especial nº 1.221.170/PR³ e nas decisões proferidas pelo STJ acerca da matéria.

A exemplo, cita-se o acórdão nº 9303-013.757⁴, de 14 de março de 2023, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

³ Cf. Brasil (2018a, p. 467).

⁴ Cf. Brasil (2023).

[...]

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos. [...]

Na mencionada decisão, fundamentada em trechos do voto vogal proferido pelo ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, prevaleceu a compreensão de que teria sido excluído o direito ao crédito sobre os fretes de produtos acabados, posição reforçada pela Receita Federal do Brasil no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018⁵. Concluiu-se, ainda, que “o STJ tem, hoje, posição sedimentada, pacífica e unânime em relação ao tema aqui em análise (fretes de produtos acabados entre estabelecimentos)”.

Inicialmente, cabe observar que, ao longo das diversas manifestações exaradas pelos ministros que compuseram o paradigmático julgamento, diversas ponderações e conjecturas foram apresentadas, observações essas que podem até mesmo ser consideradas para fins de interpretação. Compreendemos, no entanto, que a fixação da matéria efetivamente colocada *sub judice* e da tese jurídica fixada e, especialmente, o alcance do que restou decidido devem se limitar ao voto vencedor proferido pelo ministro relator Napoleão Nunes, em que pesem, como dito, as manifestações exaradas pelos demais ministros⁶.

⁵ Cf. Brasil (2018b).

⁶ O ministro Mauro Campbell, na condição de prolator do voto-vogal, traz algumas considerações acerca do frete, inclusive na ementa proposta: “5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado, não estão *a priori* incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” (“Despesas Gerais Comerciais”) não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença”. Contudo, além de o posicionamento do ministro não representar aquela que sagrou vencedora no julgamento do feito e, portanto, não suportar a tese fixada, o próprio ministro, ao excluir determinadas despesas do conceito de insumo, destacou

Pela leitura do voto vencedor, mais especificamente do trecho do voto da ministra Regina Helena Costa, que foi encampado pelo ministro relator, observa-se que o feito em exame abrangeu o pedido mandamental para que fossem considerados insumos, dentre outros, as “Despesas Gerais Comerciais” (‘Despesas com Vendas’, incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, *fretes*, prestação de serviços – PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões)”, sendo que estas despesas foram excluídas da abrangência do termo *insumo*. Evidentemente, despesas de frete vinculadas a despesas de venda devem ser analisadas em face do inciso IX, e não do inciso II, sobre o qual se debruçou o Tribunal naquela oportunidade.

Portanto, o acórdão proferido em sede de recurso representativo, ao excluir o direito ao crédito sobre o frete, o fez exclusivamente pela conclusão de que tais despesas, quando enquadradas como despesas comerciais gerais (despesas com vendas), não se subsomem ao inciso II, mas ao inciso IX. Não há, no voto vencedor do acórdão proferido, qualquer menção a uma suposta exclusão do frete do conceito de insumo pelo fato de ocorrer posteriormente ao processo produtivo, tampouco se examinam circunstâncias nas quais o frete pode ser decorrente de exigências legais, quando se torna aplicável o critério da relevância.

É de se observar a própria norma interpretativa elaborada pela Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, que “consolida as normas sobre 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”. Nesta se admite, em determinadas situações, a apropriação de gastos incorridos antes ou depois do processo produtivo. Ou seja, o entendimento segundo o qual os gastos com insumos passíveis de creditamento seriam excluídos pelo simples fato de serem consumidos após o processo produtivo, em sentido estrito, deve ser afastado.

Dispõe o art. 176 da IN RFB nº 2.121/2022:

tratar-se de um exame apriorístico, o que, no nosso entendimento, significa exatamente que estas exclusões não são taxativas e vinculam-se à análise de cada caso concreto.

Art. 176 Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, *caput*, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, *caput*, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal [...].⁷ (grifos nossos)

Conclui-se que a própria RFB admite existirem situações nas quais despesas incorridas antes ou depois do processo produtivo podem gerar direito ao crédito, especialmente na hipótese de despesa posterior, quando decorrente de imposição legal.

Logo, com a devida vênia aos posicionamentos contrários, entendemos não ser correto afirmar que o frete de produtos acabados entre estabelecimentos configura despesa, *per si*, não passível de enquadramento no conceito de insumo. Inicialmente, porque o voto vencedor proferido no Recurso Especial nº 1.221.170/PR não proferiu juízo de valor acerca do frete, apenas excluindo do conceito de insumo o custo do frete apropriado como Despesas Gerais Comerciais (Despesas com Vendas) (objeto do inciso IX), sem adentrar nas hipóteses específicas em que esse frete, por exemplo, pode decorrer de uma exigência legal. Ainda, mesmo para aqueles que defendem que o voto-vista proferido pelo ministro Mauro Campbell deva ser integrado ao entendimento firmado (do que discordamos), ainda assim é possível perceber que naquela manifestação foi realizada uma análise *a priori*, ou seja, uma análise inicial a partir de aspectos básicos, mas que não dispensa o necessário aprofundamento a partir de peculiaridades de cada processo produtivo.

⁷ Cf. Brasil (2022a).

O voto vencedor do acórdão prolatado pelo Tribunal Superior é enfático no sentido de que especialmente o critério da relevância vai além do processo produtivo em si, abrangendo a atividade econômica do contribuinte, como se extrai do seguinte trecho, de redação da ministra Regina Helena:

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da **essencialidade** ou **relevância**, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte [...].

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência. (grifos no original)

Nota-se que, textualmente, o critério da *essencialidade* é conceituado como aquele “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, ao passo que a *relevância*, mais abrangente, alcança a despesa que, “embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção”, quando não se exige, com grifos no original, que seu emprego ocorra “na produção ou na execução do serviço”, como se exige no critério da pertinência.

A utilização das expressões “processo produtivo” e “produção” em contraposição à expressão “atividade econômica” não se deu de forma despropositada, mas, sim, com o objetivo explícito de diferenciar aquilo que,

mesmo não intrinsecamente ligado à produção, se mostra imprescindível para que a atividade econômica se viabilize como um todo.

Confira-se a tese fixada com a diferenciação entre tais expressões:

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Exemplo paradigmático do que seria *relevante* para fins de caracterização como insumo é o frete (e/ou a armazenagem) *refrigerado* de produtos acabados, mesmo quando realizado entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ou seja, após a obtenção do produto acabado, quando se trata de produtos perecíveis. Nesse caso, o que se deve ter em conta não é a natureza do transporte realizado, mas, sim, a necessidade de que este cumpra requisitos mínimos estabelecidos pela legislação como forma de viabilizar o próprio bem produzido. Ou seja, seria absolutamente inócuo todo o processo produtivo de um item perecível, caso não se entendesse *relevante* que este bem acabado fosse mantido (armazenagem) e transportado (frete) em condições essenciais para sua manutenção.

Desse modo, entendemos que o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 1.221.170/PR na sistemática de recursos repetitivos, não excluiu a possibilidade de se enquadrar o frete de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte como um *insumo*. Embora tenha feito ressalva quanto ao frete englobado exclusivamente como uma *despesa comercial* ou *despesa de venda* (inciso IX), o fez de forma genérica, sem afastar a possibilidade de que, em análise casuística de determinados processos produtivos ou mesmo prestação de serviços, o frete possa vir a ser entendido como uma despesa relevante e, portanto, passível de creditamento. Anui a esta conclusão o disposto no inciso II do art. 176 da IN RFB nº 2.121/2022.

3. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA (INCISO IX)

Relativamente ao enquadramento como *frete na operação de venda*, a discussão jurisprudencial reside no que deve ser considerado como *operação de venda*. A jurisprudência dominante no âmbito do CARF entende que deve ser considerada como tal exclusivamente a remessa direta ao comprador.

O STJ, como visto no tópico precedente, não apreciou tal aspecto no âmbito do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, até porque, naquela oportunidade, o que se examinou foi o alcance do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 – conceito de *insumo* –, e não o inciso IX – *frete* e armazenagem na operação de venda.

Nada obstante, não se pode olvidar a existência de diversos julgados proferidos pelo STJ especificamente quanto ao direito à apropriação de crédito decorrente da contratação de frete para operações de venda, como esta manifestação:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

[...]

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa [...].⁸

Não se pretende discutir, aqui, a literalidade do que restou decidido pelo STJ quanto à impossibilidade de se apropriarem créditos sobre “despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa”, mas, sim, levantar reflexões quanto à afirmação de que “é pacífico o entendimento” no âmbito da corte superior.

Pois bem, em exame pormenorizado dos precedentes que antecederam tal julgado, observa-se que a conclusão obtida calca-se em premissas jurídicas já superadas no âmbito do próprio STJ.

⁸ Cf. Brasil (2022b).

O Recurso Especial nº 1.147.902/RS⁹, relatado pelo ministro Herman Benjamin em 18 de março de 2010, concluiu que “inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial”. Naquela oportunidade, o voto proferido – sem qualquer vinculação a um eventual julgado anterior – sustenta-se exclusivamente no acórdão então recorrido, que se limitou a sustentar que, “em que pese exista previsão legal de desconto de créditos relativos ao frete pago nas operações de venda de mercadorias (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03), esta não abarca as despesas despendidas no transporte interno de mercadorias entre os estabelecimentos da impetrante, haja vista que tais despesas não estão diretamente ligadas em operações de venda”.

Em 18 de dezembro de 2012, fazendo expressa menção ao julgado acima apresentado, o ministro Castro Meira proferiu o voto condutor do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.014/CE¹⁰, assentando que “a previsão normativa para desconto de crédito é apenas em relação ao frete na operação de venda, desde que sejam suportados pelo vendedor”, fundamentando-se, contudo, no inciso II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e não no inciso IX. Também sustenta sua conclusão na compreensão de que “a norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica”, tese há muito superada no âmbito do STJ¹¹.

Humberto Theodoro Júnior nos ensina, ao discorrer acerca da utilização dos precedentes como técnica de motivação das decisões judiciais, que “o juiz tem de demonstrar a semelhança do caso concreto com o precedente utilizado ou com o quadro fático que ensejou a elaboração da súmula”, destacando que “o julgador terá de preocupar-se com o enquadramento ou não da nova causa nos moldes do precedente invocado”¹².

⁹ Cf. Brasil (2010, p. 177).

¹⁰ Cf. Brasil (2013).

¹¹ Nesse sentido, citamos trecho do voto vencedor proferido no REsp nº 1.221.170: “38. Como bem apontado no parecer do eminente Professor HUGO DE BRITO MACHADO (fls. 604), o creditamento não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, de modo que não há de ser interpretado necessariamente de forma literal ou restritiva, como está naquele dispositivo do CTN; essa assertiva do mestre cearense calha como uma luva na compreensão do tema que se discute”.

¹² Cf. Theodoro Júnior (2018, p. 1.095-1.096).

Por evidente, o enquadramento ou não deve se dar não apenas a partir das similitudes fáticas, mas, também, dos fundamentos jurídicos que sustentaram a tese replicada, ou seja, à *ratio decidendi* do julgado.

Tais aspectos nos fazem provocar a reflexão acerca das decisões proferidas pelo STJ a partir de *precedentes* cuja sustentação jurídica não mais se legitima. Na hipótese especificamente examinada, questionamos se a possibilidade de apropriação de créditos sobre custos incorridos com “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda” deve se limitar à saída final das mercadorias com destinado ao comprador, mormente quando a tese da interpretação literal da norma já se encontra superada.

Ou seja, dentro do contexto da atividade econômica exercida por determinado contribuinte, composto de diversas unidades de fabricação, armazenagem e distribuição, como se pode conceber que o transporte de produtos acabados de uma unidade exclusivamente produtora para uma outra exclusivamente de armazenagem e venda, com fins específicos de comercialização¹³, não possa ser entendido como parte integrante da “operação de venda”?

Não nos parece que a expressão “frete na operação de venda” possa comportar uma interpretação literal tal qual aparentemente se concebeu nos chamados “precedentes” firmados no âmbito do STJ, quando o mesmo texto legal (artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) recebeu, quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, uma adequada interpretação teleológica de modo a afastar tanto uma interpretação literal quanto o caráter taxativo da norma.

Nota-se que a provocação ora apresentada não se pauta na ideia de superação de precedentes (*overruling*), mas num ponto anterior a este, qual seja, na concepção da própria existência de um precedente. Como dito anteriormente, a técnica de formação de precedentes deve se pautar na conformação de uma tese jurídica sustentada nos mesmos fundamentos aplicáveis a um mesmo contexto fático, o que não nos parece ter ocorrido relativamente à afirmação de que “é pacífico o entendimento no Superior

¹³ Esclarecemos que a natureza e a destinação do frete devem ser informadas pelo contribuinte por meio do Código Fiscal de Operações e de Prestações das Entradas de Mercadorias e Bens e da Aquisição de Serviços, ou Código Fiscal de Operações e de Prestações – CFOP. Com tal classificação é possível distinguir, por exemplo, uma operação de mera transferência de bens do ativo de uma operação com fins específicos de comercialização.

Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda”.

Ao discorrer acerca do dever de consistência na formação dos precedentes, Fredie Didier Jr. assinala:

Uma jurisprudência pode ser coerente, mas inconsistente: o tribunal interpreta o Direito de modo coerente (do ponto de vista lógico), mas a argumentação que sustenta a *ratio decidendi* é frágil e lacunosa. Uma jurisprudência pode ser íntegra, mas inconsistente: o tribunal decide com atenção à unidade do Direito, às peculiaridades de determinado microsistema ou às relações entre o processo e o Direito material, mas o faz a partir de distinções inconsistentes, teorias obsoletas ou sem o enfrentamento de todos os argumentos suscitados em torno da controvérsia.¹⁴

O consagrado processualista, ainda na ideia de coerência, cita Ronald Dworkin ao alertar que “a prática jurídica precisa se preocupar com o que foi feito anteriormente. [...] [a autorreferência] torna a prática mais comprometida com a coerência no discurso jurisdicional, por meio da criação de uma espécie de linha sequencial de decisões”¹⁵, de modo a se evitar uma mera repetição de palavras sem se atentar aos fundamentos que sustentaram o posicionamento tido como “precedente”.

4. CONCLUSÕES

Conforme normas que estabelecem a não cumulatividade do PIS e da Cofins, o exame acerca do direito ao crédito sobre o frete no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa é feito ora em face do conceito de insumo, ora em face do conceito estrito de frete na operação de venda.

Todavia, parece-nos que as decisões proferidas tanto no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, como pelo próprio Superior Tribunal de Justiça, merecem maior aprofundamento nos aspectos fáticos

¹⁴ Cf. Didier Jr. (2017, p. 139).

¹⁵ Cf. Didier Jr. (2017, p. 141).

que redundam na geração de tais despesas e na apropriação do crédito correspondente.

No que diz respeito ao frete apropriado na condição de insumo, o crédito respectivo deve ser examinado sob o viés de insumo quando se tratar de uma atividade de natureza relevante ao processo produtivo. Ou seja, quando se revestir do caráter de relevância sob o ponto de vista de viabilizar a manutenção (o não perecimento) do produto acabado, o crédito deve ser permitido, sob os contornos decididos no REsp 1.221.170/PR.

Já no que toca ao frete na operação de venda, não nos parece ser razoável ou coerente a considerada jurisprudência pacífica do STJ quanto à limitação do direito ao crédito na estrita hipótese de remessa ao comprador, posto que as conclusões obtidas em tais julgados claramente se fundamentam em premissas jurídicas já superadas no âmbito da própria corte.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. *DOU*, Brasília, 30 dez. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm. Acesso em: 9 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.147.902/RS, de 18 de março de 2010. Relator: Ministro Herman Benjamin. *DJe*, Brasília, 6 abr. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.335.014/CE, de 18 de dezembro de 2012. Relator: Ministro Castro Meira. *DJe*, Brasília, 8 fev. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.221.170/PR, de 22 de fevereiro de 2018. Relator: Ministro Napoleão Nunes Filho. *DJe*, Brasília, 24 abr. 2018a.

BRASIL. Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. *Gov.Br*, Brasília, 18 dez. 2018b. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/parecer-normativo-cosit-05-2018.pdf/view>. Acesso em: 19 mar. 2024.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022. Consolida as normas sobre 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. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 46, 20 dez. 2022a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm. Acesso em: 9 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.978.258/RJ, de 23 de maio de 2022. Relatora: Ministra Regina Helena Costa. *DJe*, Brasília, 25 maio 2022b.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-013.757. Redator designado: Conselheiro Rosaldo Trevisan. Brasília, 14 mar. 2023.

DIDIER JR., Fredie. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos Tribunais: uniformidade, estabilidade, integridade e coerência da jurisprudência. *Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro*, nº 64, abr./jun. 2017.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil*. 59. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.



AS DESPESAS COM FRETE DE PRODUTOS ACABADOS NO CREDITAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E DA COFINS

MARCOS ROBERTO DA SILVA

Mestre em Direito pela UCP. Especialista em Direito Tributário pela UGF. Bacharel em Direito. Conselheiro representante da Fazenda Nacional no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Auditor-fiscal da Receita Federal.

Resumo: O presente artigo tem por finalidade efetuar uma análise jurídica a respeito do aproveitamento de créditos da sistemática da não cumulatividade das Contribuições para o PIS e da Cofins especificamente no que concerne às despesas de fretes nas operações de transporte de insumos e de transferência de produtos e mercadorias. Adicionalmente, buscar-se-á realizar uma breve apresentação do conceito de insumos das referidas contribuições, com enfoque na possibilidade de creditamento das despesas com frete, e apresentar o atual entendimento extraído dos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça.

Palavras-chave: Contribuições; fretes; creditamento.

Abstract: *The purpose of this article is to carry out a legal analysis regarding the use of credits from the non-cumulative system of contributions to PIS and Cofins, specifically with regard to freight expenses in the operations of transporting inputs and transferring products and goods. Additionally, we will attempt to make a brief presentation of the concept of inputs for the aforementioned contributions, focusing on the possibility of crediting freight expenses, and present the current understanding extracted from the*

judgments handed down by the Administrative Council of Tax Appeals and the Superior Court of Justice.

Keywords: *Contribution; freight; crediting.*

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. As Contribuições para o PIS e a Cofins e o conceito de insumos; 3. Creditamento de fretes; 4. Frete de produtos acabados e a jurisprudência do STJ e do CARF; 5. Conclusão; Referências.

1. INTRODUÇÃO

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 introduziram no sistema tributário brasileiro a possibilidade do aproveitamento de créditos da sistemática da não cumulatividade das Contribuições para o PIS e da Cofins, entretanto determinadas questões afetas à conceituação de insumos não estavam suficientemente claras, especialmente no que concerne aos créditos relacionados aos gastos com despesas de fretes nas operações de transporte de insumos e de transferência de produtos e mercadorias.

Neste sentido, este trabalho tem por objetivo delimitar o conceito de insumos das referidas contribuições, considerando as diretrizes estabelecidas na decisão proferida no REsp. nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, bem como apontar as possibilidades do creditamento das despesas com frete, tendo por base entendimentos jurisprudenciais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

2. AS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E A COFINS E O CONCEITO DE INSUMOS

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12 do art. 195¹ da Constituição Federal o princípio da não cumulatividade das contribuições sociais, no qual a contribuição cobrada em operações anteriores deve ser escriturada como crédito para fins de apropriação com as contribuições devidas nas operações subsequentes, deixando expressamente consignado que a definição dos setores da atividade econômica alcançados pela não cumulatividade seria determinada por lei. Portanto, a Constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins.

¹ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: b) a receita ou o faturamento; IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”

A referida sistemática da não cumulatividade das Contribuições para o PIS e da Cofins foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS), e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (Cofins). O art. 3º, inciso II², de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Diante do permissivo previsto nas citadas normas, a Secretaria da Receita Federal editou as Instruções Normativas nº 247/2002 (PIS/Pasep) e 404/2004 (Cofins), nas quais apresentou uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela Cofins um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapolou as disposições previstas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente se incorre em erro quando se utiliza, para fins de definição de insumos no contexto das contribuições, a conceituação estabelecida na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, tendo em vista que a caracterização de determinado dispêndio como insumo seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), quando do julgamento das controvérsias a respeito do conceito de insumos das Contribuições para o PIS e da Cofins, já vinha apresentando um entendimento intermediário na conceituação de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das

² “Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi [...]”

Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, os quais deveriam estar intimamente ligados ao critério da *essencialidade*. Este critério tinha por objetivo a busca de uma posição “intermediária” construída pelo CARF na definição de insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou o serviço utilizado como insumo e a atividade realizada pelo contribuinte.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento do recurso especial nº 1.246.317/MG realizado em 16 de junho de 2011, decidiu pela ilegalidade do art. 66, §5º, I, “a” e “b”, da IN/SRF nº 247/2002 e do art. 8º, §4º, I, “a” e “b”, da IN/SRF nº 404/2004. Nesta mesma decisão, o STJ adotou um conceito de insumo específico e diferenciado quando comparado aos conceitos estabelecidos na legislação do IPI e do Imposto de Renda. A seguir, a ementa do referido julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula nº 98/STJ: “Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório”.

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF nº 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF nº 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de “insumos” previsto no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, não se

identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, porque demasiadamente elasticados.

5. São “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvesse os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microrganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo “insumo” para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Diante desta decisão, o CARF passou a adotar este mesmo entendimento na maioria dos seus julgados. Relevante destacar o trecho do Acórdão nº 9303-003.069³, proferido em 13 de agosto de 2014, no qual utilizou o conceito de insumo que serviu de base para diversos julgamentos relacionados ao tema:

Portanto, “insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº

³ Cf. Brasil (2014).

10.637/2002 e 10.833/2003), *deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.* (Brasil, 2014; grifos nossos)

Nesta linha de entendimento, para que determinado bem ou prestação de serviço fosse considerado insumo na sistemática da não cumulatividade das Contribuições para o PIS e da Cofins, seriam imprescindíveis a sua *essencialidade* e *relevância* ao processo produtivo ou prestação de serviço, mesmo que direta ou indiretamente.

Já em 22 de fevereiro de 2018 o mesmo STJ proferiu nova decisão sobre o tema no julgamento do REsp. nº 1.221.170-PR, agora sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (art. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabelecendo o conceito de insumo a ser empregado na sistemática da não cumulatividade das contribuições e definindo diretrizes para os critérios da essencialidade e/ou relevância na compreensão do que viria a ser insumo. Reproduz-se a seguir relevante trecho da ementa do referido julgado que retrata o entendimento adotado por aquela Corte Superior:

[...]

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) *o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.* (REsp. 1221170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018; grifos nossos)

Diante da decisão, a qual buscou pacificar o entendimento abstrato sobre o conceito de insumos para fins de creditamento na sistemática da não cumulatividade das Contribuições para o PIS e da Cofins, a Procuradoria Geral

da Fazenda Nacional publicou em 3 de outubro de 2018 a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF⁴, com vistas a proferir uma análise do citado julgado, formalizar orientações no âmbito daquela Procuradoria e viabilizar a adequada observância da tese por parte da RFB. Na linha da pacificação do entendimento firmado, é relevante reproduzir os itens 14 a 17 da referida nota explicativa:

14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço – utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques. (Ministério da Fazenda, 2018, p. 3)

Neste mesmo ano de 2018, a Coordenação-geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018⁵,

⁴ Cf. Ministério da Fazenda (2018).

⁵ Cf. Receita Federal do Brasil (2018).

apresentando as principais repercussões no âmbito da RFB da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

Portanto, restando consolidado o entendimento a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não cumulatividade das Contribuições *para o PIS e da Cofins*, passa-se ao estudo das circunstâncias relacionadas aos dispêndios com os diversos tipos de fretes de modo a identificar aqueles que possam ser aproveitados como créditos nas referidas contribuições.

3. CREDITAMENTO DE FRETES

Quando estamos diante de uma atividade industrial, é possível identificar a existência de diversas situações nas quais haverá a contratação de serviços de fretes. Para fins didáticos, podem-se dividir os fretes em quatro tipos: 1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores; 2) fretes utilizados na fase de produção, como, por exemplo, em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte; 3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa ou para armazém geral do próprio contribuinte; e 4) fretes de produtos acabados em operações de venda.

Na aquisição de mercadorias e produtos por uma determinada empresa, o Regulamento do Imposto de Renda de 2018, por intermédio do art. 301, §1º (art. 289, §1º, do RIR/1999), prevê a possibilidade de o frete utilizado no transporte dos referidos bens integrar o custo de aquisição das mercadorias revendidas ou o custo de produção.

Neste sentido, aplica-se este fundamento jurídico para a apropriação dos créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins em relação ao valor dos gastos com serviços de transporte de bens para revenda ou para produção – somente nesta condição em que o frete integra o custo de aquisição, mesmo que não haja expressa previsão nos art. 3º, I, e §1º, I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Ressalte-se que o valor do frete no transporte dos bens somente poderá integrar a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas quando tais fretes sofrerem a incidência das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica realizar algumas operações do processo produtivo em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá a necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, o que demandará a prestação de serviços de transporte.

Portanto, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob a forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem destinado à produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço de transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

A apropriação dos créditos referentes a despesas com frete utilizado durante o processo produtivo da empresa pode ainda ser enquadrada no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, por se tratar de um serviço utilizado como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Diante destas disposições legais, encontra-se pacífico o entendimento sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos das citadas contribuições relacionados aos fretes empregados na aquisição de insumos e no transporte de produtos durante o processo produtivo. Contudo, algumas dúvidas persistem em relação aos fretes utilizados no transporte de produtos acabados.

A apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete suportado pelo vendedor e pago no transporte dos produtos acabados em uma operação de venda, quando encerrado o ciclo de produção ou industrialização, possui previsão expressa no art. 3º, IX⁶, e §1º, II, da Lei 10.833/2003. Esta possibilidade de creditamento também se

⁶ "Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

aplica à Contribuição para o PIS/Pasep disciplinada na Lei nº 10.637/2002, por haver remissão expressa ao tema no art. 15 daquela lei.

Contudo, há situações nas quais determinado produto acabado é transportado para um outro estabelecimento da empresa ou mesmo para um armazém geral antes mesmo que se concretize a operação de sua venda propriamente dita. Diante desta situação, surge a seguinte questão: o frete decorrente das operações de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa produtora ou para seu armazém geral é essencial ao processo produtivo da empresa ou constitui operação de venda?

4. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS E A JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DO STJ

Para responder objetivamente à questão posta ao final do tópico anterior, é necessário inicialmente identificar o momento no qual se encerra o processo produtivo de uma determinada empresa.

Notadamente, considerando que o produto já está acabado, ou seja, que houve efetivamente a finalização da sua produção, por conseguinte, necessariamente o processo produtivo também se encontra encerrado. Portanto, não há que se falar em insumo do processo produtivo nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, tendo em vista que culminado está o processo produtivo.

Este entendimento se encontra alinhado com o que dispôs o REsp. nº 1.221.170/PR, no que concerne ao “teste de subtração”, a seguir reproduzido:

São “insumos” [...] todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e *cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção*, isto é, *cuja subtração obsta a atividade da empresa*, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. (grifos nossos)

IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”

Ou seja, a retirada do “frete de produtos acabados” certamente não afeta/obsta a obtenção do produto da empresa, muito menos acarreta a perda de sua qualidade. Neste sentido, resta concluir que não há que se falar em aproveitamento de crédito destes dispêndios com frete como insumos do processo produtivo.

O CARF tem adotado este entendimento em praticamente todos os seus recentes julgados. Citem-se os Acórdãos nº 3302-010.922⁷, 9303-012.936⁸ e 9303-013.785, que apontam exatamente no sentido de que não cabe o aproveitamento de créditos de frete utilizado no transporte de produtos acabados por se tratar de dispêndios realizados após encerrado o processo produtivo. Reproduz-se a ementa do Acórdão 9303-013.785:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008
CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.
Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos. (Acórdão nº 9303-013.785, relator Conselheira Érica Costa Camargos Autran, Terceira Turma da CSRF, julgado em 15/03/2023, publicado no DOU em 11/04/2023)

Poder-se-ia ainda questionar se estes fretes estariam enquadrados em uma operação de venda. Entretanto, para que a venda fosse caracterizada como tal, necessariamente deveriam ter ocorrido as tratativas afetas a uma operação de compra e venda entre aqueles interessados no negócio, a empresa com seus efetivos clientes. Esta operação efetivamente não ocorre quando há uma transferência interna das mercadorias (produto acabado) para estabelecimentos da mesma empresa. Ou seja, não ocorre uma contratação de frete para a entrega de mercadorias a terceiros, seja um comerciante atacadista, varejista ou consumidor final. Portanto, nesta linha de raciocínio, na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos

⁷ Cf. Brasil (2021).

⁸ Cf. Brasil (2022).

da empresa, ou mesmo para um armazém geral criado para este fim, não ocorre a contratação de frete na operação de venda conforme determinado pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Pode ser observado ainda que o STJ, em diversos julgados posteriores à decisão consubstanciada no REsp. nº 1.221.170/PR, adotou esta linha de entendimento. Reproduzem-se a seguir algumas ementas de julgados daquele Tribunal Superior que retratam a questão posta em debate:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. *DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.*

Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária. [...] (AgInt no AREsp nº 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020; grifos nossos)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. *DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.*

1. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, *não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária.* Precedentes. 2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros – atacadista, varejista ou consumidor –, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida. 3. Agravo interno não provido. (AgInt no REsp 1890463/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/05/2021, DJe 26/05/2021; grifos nossos)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. *DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS.*

APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

[...]

III – É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual *as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.* (AgInt no REsp nº 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022; grifos nossos)

Neste sentido, verifica-se que as despesas com o frete nas operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, ou para o seu armazém geral, não podem ser utilizadas para fins de creditamento das Contribuições para o PIS e da Cofins.

5. CONCLUSÃO

Conclui-se ser possível o aproveitamento de créditos da sistemática da não cumulatividade das Contribuições para o PIS e da Cofins em relação a diversos dispêndios com fretes nas operações de transporte de insumos e de transferência de produtos e mercadorias. Entretanto, quando se trata de despesas com fretes de produtos acabados na transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, ou quando destinados ao seu armazém geral, não há fundamento legal permissivo para o creditamento da não cumulatividade das referidas contribuições. Este é o entendimento extraído dos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. A não-cumulatividade das contribuições sobre a receita. *Revista do Direito Tributário Atual*, São Paulo, IBDT, nº 55, ano 41, p. 133-175, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2452/2197>. Acesso em: 15 mar. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-003.069. Julgado em 13/8/2014. Brasília, 2014. Disponível em: <http://www.carf.fazenda.gov.br>. Acesso em: 15 mar. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3302-010.922. Julgado em 25/5/2021. Brasília, 2021. Disponível em: <http://www.carf.fazenda.gov.br>. Acesso em: 15 mar. 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-012.936. Julgado em 14/3/2022. Brasília, 2022. Disponível em: <http://www.carf.fazenda.gov.br>. Acesso em: 15 mar. 2024.

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 6, nº 34, jul./ago. 2008.

MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. In: FISCHER, Octávio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *PIS/COFINS – Questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF. *Gov. Br*, 26 set. 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/nota-sei-63-2018.pdf/view>. Acesso em: 15 mar. 2024.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de; ONO, Juliana M. O.; OLIVEIRA, Jonathan José F. de. *Manual do PIS e da COFINS*. São Paulo: Fiscosoft, 2011.

PAULSEN, Leandro. *Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS*. São Paulo: IOB Thomson, 2004.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 194, 18 dez. 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>. Acesso em: 15 mar. 2024.



REVISÃO ADUANEIRA NA IMPORTAÇÃO: CONCEITO E LIMITES

LAÉRCIO CRUZ ULIANA JUNIOR

Conselheiro e vice-presidente de Turma no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Doutorando em Direito pela UFPR. Especialista em Planejamento e Gestão em Negócios com ênfase em comércio exterior pela FAE Business School. Conselheiro titular da 3ª Seção do CARF. Coordenador-adjunto da pós-graduação em Direito e Processo Tributário da ABDConst. Advogado licenciado. Membro consultor da Comissão Nacional de Direito do Conselho Federal da OAB.

OSWALDO GONÇALVES DE CASTRO NETO

Conselheiro e vice-presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Mestrando e pós-graduado em Ciências Jurídico-criminais pela FDUL. Pós-graduado em Comércio Exterior pela Unicamp e em Direito Aduaneiro Europeu pela Universidade de Valência/Espanha. Delegado do Customs Affairs Institute da International Federation of Freight Forwarders Association – FIATA.

Resumo: O presente artigo busca compreender o fator da revisão aduaneira quando torna-se viável a utilização de tal mecanismos e os efeitos que podem ser gerados ao contribuinte, em especial tentando compreender o erro de direito e fato após a carga ter sido parametrizada em canal amarelo, vermelho e cinza.

Palavras chaves: revisão aduaneira – erro de direito e fato – parametrização – direito aduaneiro – segurança jurídica

Abstract: *This article seeks to understand the factor of customs review when the use of such mechanisms becomes viable and the effects that can be generated for the taxpayer, especially trying to understand the error of law and fact after the cargo has been parameterized in a channel yellow, red and gray.*

Keyword: *customs review – error of law and fact – parameterization – customs law – legal certainty.*

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Da Declaração de Importação. 3. Do despacho aduaneiro. 4. Da revisão (aduaneira). 5. A revisão no caso concreto.

1. INTRODUÇÃO

Poucos temas acendem tanto o debate das fronteiras entre direito tributário e direito aduaneiro quanto a possibilidade de retorno às informações descritas pelo contribuinte na Declaração de Importação, ou, para utilizarmos termo conhecido, a revisão aduaneira. Em geral, aqueles que defendem a possibilidade irrestrita da revisão aduaneira escudam-se em principiologia própria do direito aduaneiro; outros, negando de forma mediata a *autonomia* do direito aduaneiro perante o direito tributário, pressionam a revisão aduaneira até os conhecidos limites tributários.

Todavia, olvidam os cultores das posições extremadas que direito aduaneiro e direito tributário são “filhos do direito” (se é que assim é possível chamá-los), isto é, são fenômenos que tendem a regulamentar ações humanas por meio de prescrições abstratas construídas por regras de interpretação. Com efeito, o procedimento para a compreensão do conceito de revisão aduaneira em direito é o mesmo de qualquer outro conceito jurídico: interpretar o ordenamento jurídico como um todo, sem distinções de *espécies* de direito. É o que se passa a fazer.

2. DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO

O fenômeno importação, enquanto entrada de produtos estrangeiros em um determinado território, é complexo e comporta dentro de si inúmeras relações jurídicas.¹ Assim, por exemplo, para importador e exportador, importação é uma transferência de propriedade (ou de posse direta) internacional regulamentada por normas de direito privado, geralmente descrita em uma fatura comercial internacional, ou em outro contrato que lhe faça as vezes. A seu turno, para importador ou exportador e transportador (a depender do Incoterm), importar configura um contrato de transporte internacional de carga, expresso em um conhecimento de transporte. Ao final, importar também implica a formalização de relação jurídica de direito público entre fisco e importador (contribuinte), relação que vem ao mundo e recebe contornos sensíveis (sem prejuízo das informações prestadas pelos

¹ Por este motivo, Roosevelt Baldomir Sosa (1995) divide sua célebre obra em capítulos destinados à área negocial, logística, cambial e fiscal.

transportadores e armazéns para a fiscalização), com o registro da Declaração de Importação,² nos termos do artigo 44 do Decreto-Lei nº 37/1966.

A Convenção de Quioto Revisada (promulgada pelo Decreto nº 10.276/2020) joga luzes sobre as declarações apresentadas às administrações aduaneiras, determinando que estas devem ser subscritas por quem possa dispor das mercadorias. Ademais, tais declarações devem conter somente o indispensável para a exigência de crédito tributário, a elaboração de estatísticas e a aplicação da legislação aduaneira.

Em sentido semelhante, o artigo 24 da Decisão CMC nº 50/2004 dispõe que a declaração apresentada à autoridade aduaneira deve conter “todos os dados necessários à aplicação das disposições correspondentes ao regime aduaneiro respectivo”. Em adendo, a antedita Matrícula ressalta que eventuais encargos devem ser recolhidos até o registro da declaração das mercadorias, inclusive.

Como resultado da equação legal, temos que a Declaração de Importação é o documento apresentado pelo importador (ou quem o represente) à autoridade aduaneira.³ Neste documento o contribuinte deve: (a) descrever os dados necessários para a aplicação do regime aduaneiro e para as estatísticas macroeconômicas, bem como (b) apontar o valor devido ao Erário Público e, sendo o caso, recolhê-lo.⁴

O artigo 44 do citado Decreto-Lei nº 37/1966 elenca entre os regimes aduaneiros o despacho para consumo (de mercadoria “destinada a consumo ou a outro regime”), no que é seguido pelo Capítulo 7 da Decisão CMC nº 50/2004 – que relaciona entre as hipóteses de Regime Aduaneiro (nome do capítulo) o despacho para consumo em que, regra geral, há pagamento de tributos – e também pela Convenção de Quioto Revisada – que trata da simplificação e harmonização dos regimes aduaneiros. A seu turno, o artigo 71 do Decreto-Lei nº 37/1966 trata dos regimes aduaneiros especiais em que há a suspensão (ou alguma outra forma de não pagamento) do imposto incidente.

² Cf. Lacombe (1979, p. 125), Trevisan (2017, p. 313) e Sosa (1995, p. 131). Carlos M. Giuliani Fonrouge (1976, p. 834) dispõe que, no ordenamento jurídico argentino, “importación, despacho a plaza y nacionalización son sinónimas y se refieren al momento em que se formaliza el despacho aduanero de la mercadería”.

³ Cf. Sosa (1995, p. 114).

⁴ Cf. Folloni (2005, p. 96) e Sosa (1995, p. 131).

Contudo, não se pode confundir a declaração de regime aduaneiro com mera declaração de regime tributário (suspensivo ou não). Tal ocorre porque os regimes aduaneiros especiais em espécie (admissão temporária, entreposto aduaneiro, trânsito aduaneiro etc.), não obstante a característica comum de – regra geral – suspensão (ou outra hipótese de não pagamento) do imposto de importação, apresentam requisitos e condições diferentes. É dizer, sem embargo da identidade de consequência jurídica (leia-se, não pagamento de tributos), o antecedente normativo dos regimes é distinto e, por via de consequência, os fatos que nele se enquadram.

Desta feita, mais do que simplesmente declarar a imediata exigibilidade ou não de um tributo, ao declarar um regime aduaneiro, “a pessoa que tenha o direito de dispor das mercadorias” informa dados da realidade, norma de enquadramento e realiza a subsunção.

A seu turno, antes de apontar o valor devido ao Erário e recolhê-lo (“informações consideradas indispensáveis para permitir a liquidação e a cobrança dos direitos e demais imposições”, segundo a Convenção de Quioto Revisada), o declarante deve aplicar uma das “alíquotas previstas na Tarifa Aduaneira, sobre a base de cálculo”, nos termos do artigo 22 do Decreto-Lei nº 37/1966. Em assim sendo, ante a constatação do enquadramento da operação em um regime aduaneiro de consumo, o declarante deve identificar a base de cálculo, valorá-la e sobre ela aplicar uma alíquota, recolhendo aos cofres públicos o resultado desta operação⁵ – tudo como descrito no artigo 551 do Regulamento Aduaneiro.

Com o antedito, temos que a ação do declarante (contribuinte do imposto, na forma do artigo 31, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/1966) verifica uma situação jurídica preexistente e a declara, atribuindo-a uma consequência jurídica – um ato de verificação. De modo mais específico, a ação do contribuinte é necessária à “comprovação e valoração da dívida tributária [...] com a consequente aplicação da taxa e a concreta determinação da [sua] dívida”,⁶ o que consiste em um *accertamento* com efeitos tributários, algo próximo ao lançamento descrito no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Assim – não obstante traga consigo alguns “efeitos aduaneiros” (por exemplo, início do prazo de admissão temporária, início do despacho

⁵ Cf. Barros (2001, p. 179).

⁶ Cf. Xavier ([s.d.], p. 25-26).

aduaneiro)⁷ –, ao determinar a descrição de fato tendente a obrigação tributária, vinculando-o a uma consequência jurídica da mesma natureza, a norma marca declaração do contribuinte com carimbo de direito tributário; dá para esta declaração a natureza jurídica aparente de lançamento. É fato que a Convenção de Quioto Revisada, a Decisão CMC nº 50/2004 e o Decreto-Lei nº 37/1966 tratam de uma Declaração. Não menos verdadeiro é que esta declaração não é “meramente tributária”. No entanto, ao ser tributária, ela adquire natureza jurídica aparente de lançamento. Para que se pudesse aventar a possibilidade de concorrência entre um lançamento tributário e um lançamento aduaneiro, seria necessária a previsão deste último em Lei Complementar, por força do artigo 146, inciso III, alínea ‘b’, da Constituição Federal.⁸

Tomando a aparência de lançamento como realidade, alguns autores enxergam na Declaração de Importação um lançamento por declaração, isto é, aquele em que o contribuinte “presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação” (art. 147 do CTN), e que esta última lança, fazendo incidir a norma jurídica cabível e apresentando ao contribuinte o valor do tributo a recolher.

Parte destes autores – v.g., Lacombe (1979, p. 125-126) e Sosa (1995, p. 188) – fundamenta sua posição em regime anterior, em que, efetivamente, o contribuinte descrevia os fatos sob os quais o lançamento incidia e o fisco emitia guia para posterior pagamento, *ex vi* art. 7º da IN SRF nº 69/1996.

Outros estudiosos do direito defendem que a Declaração de Importação possui natureza mista; quando parametrizada ao canal verde de *conferência* (sobre o tema da conferência, vide abaixo), a Declaração de Importação é lançamento por homologação; se parametrizada para qualquer outro canal de conferência, a declaração é lançamento por declaração.⁹

Esta doutrina assevera que a verificação pela fiscalização dos dados descritos pelo contribuinte na declaração altera o regime de lançamento. Não obstante se compartilhe boa parte das conclusões desta doutrina, é fato que

⁷ Cf. Fernandes (2016, posição 8140).

⁸ Sobre a concreção pelo artigo 142 do CTN do artigo 146 da Constituição Federal, e consequente aplicação daquele a todo o ordenamento jurídico, vide Santi (2010, posição 1919).

⁹ “Assim, nos canais de parametrização amarelo, vermelho e cinza de conferência aduaneira, estamos diante de ato de lançamento na modalidade por declaração, na qual o desembaraço aduaneiro deve ser compreendido como o próprio ato de lançamento.” (Goulart, 2019, posição 3590).

tanto no lançamento por declaração quanto no lançamento por homologação há participação da fiscalização na chancela das informações descritas pelo contribuinte. De outro modo, não é a participação da fiscalização que diferencia um e outro regime, e sim a antecipação do pagamento. Existindo obrigação legal de antecipar o pagamento, o lançamento é por homologação; não presente a obrigação, o lançamento é por declaração.

Ora, demonstrou-se acima que o contribuinte não apenas declara os fatos em que incidirão a norma de regência, como faz a subsunção e recolhe os tributos antes de qualquer participação da autoridade fiscal.¹⁰ Em assim sendo, tendo em vista que o importador apresenta os elementos de fato e de direito necessários à fixação do crédito (e, antes disto, da obrigação tributária) e os recolhe sem a participação de autoridade administrativa por meio de uma declaração (de importação), esta (declaração) a princípio equivaleria à primeira parte do lançamento por homologação,¹¹ descrito no artigo 150, *caput*, do CTN.

O uso do verbo “equivaler” no futuro do pretérito é proposital. Isto porque o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa (art. 142, *caput*, do CTN).¹² A declaração do contribuinte indicando dados suficientes à concretização da obrigação tributária – antecipando ou não o pagamento – é parte do lançamento,¹³ mas não o lançamento, que sempre depende de atividade da autoridade administrativa.

Com isto se quer dizer que, para afirmar se a Declaração de Importação é ou não um lançamento, não basta analisá-la; é necessário observar qual é a atividade da autoridade administrativa a partir da entrega desta declaração. E qual é?

3. DO DESPACHO ADUANEIRO

O antedito artigo 44 do Decreto-Lei nº 37/1966 descreve que toda mercadoria proveniente do exterior deverá ser submetida a um despacho.

¹⁰ Cf. Fernandes (2016, posição 8337).

¹¹ Cf. Carlucci (2001, p. 383) e Acórdão do CARF nº 9303-007.469, qualidade, Red. Designado Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, sessão de 20 set. 2018.

¹² Cf. Santi (2010, posição 2000).

¹³ Mera atividade descritiva, no dizer de Borges (1981, p. 432), ou mero cumprimento de dever legal acessório, como leciona Xavier ([s.d.], p. 63).

Já o artigo 47 da mesma norma dispõe que o trâmite do despacho pode ser interrompido, a indicar que o despacho é um procedimento.

Em um salto lógico, o artigo 50 do Decreto-Lei nº 37/1966 deixa de se referir a despacho e passa a conceituar conferência aduaneira como um procedimento de competência de auditor-fiscal da Receita Federal de verificação de mercadorias importadas. O artigo 51 dispõe que, concluída a conferência sem exigência de classificação fiscal, valoração aduaneira ou outros elementos do despacho, a mercadoria é desembaraçada e posta à disposição do importador.

Como se nota apenas da análise do Decreto-Lei nº 37/1966, a conferência aduaneira é o procedimento de competência de auditor-fiscal da Receita Federal para a verificação de mercadorias com o intuito de confirmar os dados descritos na declaração do importador;¹⁴ tudo, aliás, como descrito no artigo 564 do Regulamento Aduaneiro.

No entanto, nota-se que o Decreto-Lei descreve três conceitos – conferência, desembaraço e despacho –, sem indicar a implicação entre estes. Parece que os dois primeiros são etapas do último.¹⁵ Isto porque a Seção do Capítulo do Decreto-Lei em que se discorre sobre os temas em análise chama-se Despacho Aduaneiro, isto é, conferência e desembaraço ocorrem dentro do despacho. Chega-se, então, à conclusão de que despacho aduaneiro é o procedimento de processamento da declaração do importador,¹⁶ como também descreve o artigo 542 do Regulamento Aduaneiro.

Algo mais complexo é o conceito de (e, em especial, os efeitos do) desembaraço aduaneiro. De saída, desembaraço aduaneiro e entrega de mercadorias não se confundem.¹⁷ Embora o *caput* do artigo 51 do Decreto-Lei nº 37/1966 emparelhe desembaraço aduaneiro e entrega de mercadoria, o § 2º do mesmo artigo dispõe que a mercadoria pode ser posta à disposição do importador antes de ser desembaraçada.

¹⁴ Cf. Sosa (1995, p. 169–170) e Trevisan (2012, p. 353).

¹⁵ Cf. Fernandes (2016, posição 8089). Neste sentido, Trevisan (2017, p. 314) aponta, além das duas etapas citadas, o registro da Declaração de Importação, a entrega/envio de documentos à aduana, a entrega da mercadoria e a conclusão do despacho.

¹⁶ Cf. Carlucci (2001, p. 429), Sosa (1995, p. 132), Santos Filho (2008, p. 76) e Guimarães (2017, p. 105).

¹⁷ Guimarães (2017, p. 109) e Folloni (2005, p. 97) não tratam os conceitos de desembaraço e entrega como equivalentes.

Pormenorizando, no artigo 51 do Decreto-Lei nº37/1966, o *caput* da norma descreve que, encerrada a conferência aduaneira (procedimento de verificação de competência da fiscalização) sem exigência “relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho”, a mercadoria é desembaraçada e posta à disposição do importador (entregue a ele); caso exista exigência, a mercadoria pode ser desembaraçada, desde que adotadas cautelas fiscais (§ 1º); se impossível a verificação, a mercadoria deve ser posta à disposição do importador e o desembaraço ocorrerá em outro momento (§ 2º).

Divisão semelhante àquela descrita no Decreto-Lei nº 37/1966 pode ser observada na Convenção de Quioto Revisada. A norma transitória 3.32 da Convenção dispõe que para determinadas pessoas a liberação das mercadorias pode ser feita nas instalações do declarante, ou seja, com a mercadoria já entregue. Do mesmo modo, o item 3.34 da norma internacional permite a autorização de entrega das mercadorias, desde que as formalidades de liberação sejam cumpridas “futuramente”.

Desta forma, parece que o conceito de autorização de entrega do Decreto nº 10.276/2020 equivale à posta à disposição do Decreto-Lei nº 37/1966. A seu turno, a liberação de mercadorias da Convenção de Quioto Revisada é o desembaraço aduaneiro do Decreto-Lei nº37/1966.¹⁸

A aparência inicial ganha força ao observarmos que, na tradução da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (CPLP) da Convenção de Quioto Revisada, a expressão “liberação de mercadorias” é substituída por “desalfandegamento”,¹⁹ que é sinônimo de “desembaraço aduaneiro”.²⁰ Em adendo, o art. 3º da Decisão CMC 27/2010 (futuro Código Aduaneiro do Mercosul) substituiu a expressão “desembaraço aduaneiro” por “liberação de mercadorias”, conceituando-a como “o ato pelo qual a Administração Aduaneira autoriza o declarante ou quem tiver a disponibilidade jurídica da mercadoria a dela dispor para os fins previstos no regime aduaneiro autorizado, após o cumprimento das formalidades aduaneiras exigíveis”.

¹⁸ O antedito se afasta da doutrina que defende que desembaraço e entrega são atos subsequentes, eis que o segundo pode ocorrer sem o primeiro.

¹⁹ Cf. Organização Mundial das Aduanas (2009).

²⁰ Cf. Trevisan (2012, p. 355).

Tomada como premissa a identidade de conceitos acima descrita, a Convenção de Quioto Revisada expõe que autorização de entrega “é o ato pelo qual as Administrações Aduaneiras permitem aos interessados disporem das mercadorias que são objeto de liberação” e conceitua “liberação” como “o cumprimento das formalidades aduaneiras necessárias para importar definitivamente mercadorias, para exportá-las ou submetê-las a outro regime aduaneiro”; formalidades aduaneiras que são constituídas pelo “conjunto das operações que devem ser executadas pelas pessoas interessadas e pelos serviços aduaneiros para cumprimento da legislação aduaneira”.

Destarte, tal qual a liberação demarca o final das formalidades aduaneiras, o desembaraço equivale ao último ato da conferência aduaneira;²¹ tal qual a liberação significa o cumprimento da legislação aduaneira, o desembaraço significa a concordância, o aceite, pela Administração do quanto descrito – em especial, do regime descrito – na Declaração de Importação.²²

Portanto, o desembaraço é a ciência – porquanto previamente verificado – e a concordância – eis que não formalizada exigência – pela fiscalização do quanto descrito pelo contribuinte na Declaração de Importação, ou seja, o desembaraço é “ato administrativo unilateral, praticado no exercício de competência vinculada, em que a administração manifesta formal aprovação de ato jurídico pretérito (eventualmente praticado por ela própria) fundando-se no preenchimento dos requisitos exigidos”,²³ um ato de homologação. Dito de outra forma, o desembaraço aduaneiro (e não a entrega das mercadorias) após a conferência aduaneira comprova, homologa, a “exatidão da declaração apresentada” pelo contribuinte.²⁴

Pois bem, ficou dito acima que na declaração apresentada pelo contribuinte para dar início ao despacho são indicados dados da realidade suficientes para descrever a hipótese de incidência tributária, fazer a subsunção destes

²¹ Cf. Carlucci (2001, p. 430) e Sosa (1995, p. 355). No mesmo sentido aponta Guimarães (2017, p. 109), embora discorde dos efeitos do desembaraço aduaneiro após a conferência.

²² O artigo 62, combinado com o artigo 33, da Decisão CMC nº 50/2004 condensa todo o raciocínio: “Art. 62. Entende-se por análise documental e verificação da mercadoria a sequência de atos praticados pela autoridade aduaneira, para efeito de comprovar a exatidão da declaração apresentada e o cumprimento dos requisitos de ordem legal e regulamentar correspondentes ao respectivo regime aduaneiro”; “Art. 33. Concluídos os controles documentais e físicos que corresponderem e cumpridas todas as exigências fiscais ou de outra natureza, a mercadoria destinada à importação será entregue ao importador ou a seu representante”.

²³ Cf. Justen Filho (2006, p. 220).

²⁴ Cf. Carlucci (2001, p. 43).

fatos à hipótese e recolher o crédito tributário eventualmente devido. Neste trecho do trabalho chegou-se à conclusão de que, após o registro da declaração (de importação) pelo contribuinte, o fisco pode tomar ciência dos dados nela descritos e, caso concorde com estes, homologá-los. Em assim sendo, a Declaração de Importação somada ao procedimento de conferência aduaneira concluído com o desembaraço é o lançamento por homologação,²⁵ descrito no artigo 150 do CTN.

Ao analisar e apor anuência, concordância, com a declaração e o pagamento anteriormente realizados, ou seja, ao manifestar expressamente a homologação, a autoridade competente lança.²⁶ Contudo (poder-se-ia objetar), o lançamento por homologação (em uma de suas formas) exige homologação expressa, manifestação da Administração Pública,²⁷ e não há qualquer despacho decisório no curso do despacho aduaneiro, apenas entrega de mercadorias ao importador.

Agora bem, o lançamento por homologação é de competência exclusiva de autoridade administrativa (art. 142 e art. 150, parte final, do CTN), motivado por anterior declaração de contribuinte (art. 150, primeira parte, do CTN), atestando-a, com a finalidade de declaração do crédito tributário e sua subsequente extinção. Portanto, o lançamento por homologação é ato com competência (fisco), finalidade (declaração do crédito tributário), forma (manifestação expressa), motivo (declaração do contribuinte) e objetos (atestar a declaração) definidos em lei. Logo, o lançamento é ato administrativo vinculado.²⁸

Em sendo ato administrativo, o lançamento, *de per se*, é – na lição de Otto Mayer – “uma decisão da autoridade pertencente à administração, que determina, ante o súdito, no caso concreto, o que para ele deve ser direito”,²⁹ portanto desnecessário despacho decisório. Até mesmo porque despacho decisório é um ato de jurisdição ou jurisdicional que contém decisão sobre

²⁵ Não obstante, Folloni (2005, p. 98-99) destaca, com base no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, que o desembaraço das mercadorias não equivale ao lançamento por homologação. No entanto, o artigo 54 é absolutamente compatível com o caráter homologatório do desembaraço, como descrito no corpo deste texto.

²⁶ Cf. Xavier ([s.d.], p. 64), sem embargo de o autor entender – diversamente do descrito neste artigo – que o lançamento por homologação é eventual.

²⁷ Cf. Santi (2010, posição 2019).

²⁸ Cf. Coêlho (1999, p. 659).

²⁹ Apud Maurer (2006, p. 206).

matéria controvertida.³⁰ Porém, no lançamento, e em especial no lançamento por homologação, não há matéria controvertida. No lançamento, regra geral, a controvérsia surge após a impugnação. No lançamento por homologação, a fiscalização homologa, referenda, aceita o quanto declarado e pago pelo contribuinte, inexistindo interpretações divergentes acerca de situações de fato ou de direito (*rectius*, controvérsia). Inexistindo controvérsia, não há necessidade de ato de jurisdição, apenas e tão somente de ato de constatação, por meio do qual a Administração “verifica e proclama uma situação fática ou jurídica ocorrente”.³¹

Descabida ainda a tese acerca da necessidade de despacho decisório se com ela se quer dizer necessidade de motivação do lançamento por homologação. Motivo não é motivação. Motivo são os elementos de fato e de direito que levam à prática do ato administrativo.³² Motivação é a descrição destes elementos,³³ a exteriorização formal do motivo, visando propiciar o controle quanto à regularidade do ato. O motivo, no lançamento por homologação, é a declaração pelo contribuinte dos elementos de fato e de direito que cercam a obrigação e o crédito tributários. Desta feita, dá as caras a inutilidade de motivação no lançamento por homologação, eis que o interessado (contribuinte) goza de ciência prévia dos motivos de sua declaração (fato gerador e obrigação tributária).³⁴

Não fosse suficiente, a apresentação dos motivos no ato administrativo de lançamento por homologação é legalmente desnecessária.³⁵ Homologação “é o ato administrativo unilateral, praticado no exercício de competência vinculada, em que a Administração Pública manifesta formal aprovação a ato jurídico pretérito”,³⁶ “é ato administrativo de controle pelo qual a autoridade superior examina a legalidade e a conveniência de ato anterior da própria Administração, de outra entidade ou de particular, para dar-lhe eficácia”.³⁷

³⁰ Cf. Meirelles (2002, p. 173).

³¹ *Idem*.

³² Cf. Santi (2010, posição 1388).

³³ *Ibidem*, posição 1170.

³⁴ Sobre a desnecessidade de motivação em atos vinculados, ver Mello (2000, p. 345).

³⁵ Contra Santi (2010, posição 1401), embora admita a possibilidade de breve descrição em atos administrativos vinculados.

³⁶ Cf. Justen Filho (2006, p. 220).

³⁷ Cf. Meirelles (2002, p. 186).

Desta feita, ao homologar, a Administração não nega, limita ou afeta direitos ou interesses do contribuinte (artigo 50, inciso I, da Lei nº 9.784/1999), impõe ou agrava deveres, encargos ou sanções (artigo 50, inciso II), decide processos administrativos de concurso ou seleção pública (inciso III), dispensa ou declara a inexigibilidade de processo licitatório (IV), decide recursos administrativos (V), decorre de reexame de ofício (VI) – lembrando que a homologação não é um reexame do lançamento (outro ato administrativo), mas um exame da declaração de um particular –, deixa de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepa de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais (VII), importa em anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo – sem olvidar que a declaração do contribuinte não é ato administrativo, posto que praticado por particular.

Por todo o exposto, não há necessidade de despacho decisório ou descrição pormenorizada de motivação do lançamento por homologação. O mero ato de homologar, de certificar e aprovar a declaração do contribuinte é decisão suficiente para tanto. Em sede aduaneira, o ato de homologar se manifesta no desembaraço das mercadorias (e não na posta à disposição), na liberação destas. Liberar, afinal, significa declarar o cumprimento das formalidades aduaneiras necessárias para importar definitivamente mercadorias, para exportá-las ou para submetê-las a outro regime aduaneiro. Portanto, fiscalizar e liberar as mercadorias (desembaraçá-las) é manifestação expressa, homologação expressa, da declaração do contribuinte.

Agora, se, por hipótese, excluirmos o desembaraço como manifestação, como ação, e o entendermos como mera inação, a conclusão segue exatamente a mesma.

Em regra, o ato administrativo se manifesta por ação; porém, de forma pacífica, a doutrina admite o ato administrativo por inação, *rectius* mediato, em que a Lei atribui à inação uma consequência jurídica. Com efeito, Mello nomeia de ato implícito “os casos em que a administração não se manifesta explicitamente ante uma dada situação, entretanto, através de outro comportamento seu, pode-se deduzir, inequivocamente, uma decisão implícita, decorrente de algum ato explícito ou mesmo de um fato”.³⁸ No mesmo sentido, Justen Filho anota que, “quando um particular ou um

³⁸ Cf. Mello (2000, p. 354).

agente estatal, no curso de uma comunicação por meio eletrônico, exercita opções que exteriorizam sua vontade, verifica-se um ato jurídico”.³⁹

Fixado o antedito, o lançamento por homologação é ato administrativo vinculado, é dizer, só tem lugar se presentes os motivos para tanto.⁴⁰ A autoridade administrativa lança por homologação se a declaração do contribuinte encontra respaldo fático e realiza perfeita subsunção à norma; caso contrário, a Administração maneja outro remédio com a finalidade de constituir o crédito tributário, nomeadamente, o lançamento *ex officio*.⁴¹ Lendo a norma em sentido oposto, se a autoridade administrativa não lança de ofício é porque a declaração do contribuinte encontra respaldo fático e realiza perfeita subsunção à norma. Reforça a impossibilidade de uma terceira via o artigo 142 do CTN, ao gravar o lançamento com o functor relacional deôntico obrigatório:⁴² ou a) a declaração do contribuinte é perfeita e há o lançamento por homologação, ou b) é imperfeita e há o lançamento de ofício.⁴³ Portanto, do fato de não lançar de ofício pode-se concluir inequivocamente o lançamento por homologação; a inação, ou o não lançar de ofício, é um ato implícito.⁴⁴

A tese acerca do ato implícito ganha contornos mais marcantes ao observarmos que o artigo 47 do Decreto-Lei nº 37/1966 determina a paralisação do despacho até a satisfação de exigência de depósito ou pagamento. Caso o contribuinte discorde da exigência, a autoridade aduaneira lança eventual crédito tributário de ofício,⁴⁵ como dispõe o artigo 570, § 3º, do Regulamento Aduaneiro.

Desta forma, se (i) o despacho aduaneiro não foi paralisado ou se (ii) caso paralisado, inexistiu lançamento de ofício, é porque a declaração do contribuinte resta acreditada, comprovada, enfim, homologada, restando ao

³⁹ Cf. Justen Filho (2006, p. 192).

⁴⁰ Cf. Borges (1981, p. 68).

⁴¹ *Ibidem*, p. 438.

⁴² Cf. Santi (2010, posição 2148).

⁴³ Cf. Borges (1981, p. 443) e Sosa (1995, p. 188).

⁴⁴ No mesmo sentido aponta o artigo 102.2 do Código Aduaneiro da União Europeia, o qual dispõe que, se a autoridade administrativa concorda com o descrito pelo contribuinte em sua declaração, não há necessidade de notificação de liquidação, basta o levante.

⁴⁵ Cf. Fernandes (2016, posição 9456).

auditor-fiscal (autoridade competente) desembaraçá-la⁴⁶ manualmente,⁴⁷ como revela o artigo 48 da Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 680/2006.

Em repetição, a inação, o não lançamento de ofício, a não paralisação do despacho após a conferência aduaneira significam homologação, aceite, comprovação da correção da declaração do contribuinte.⁴⁸

Todavia, a inação, o não lançamento de ofício, a não paralisação do despacho após a conferência aduaneira, e mesmo as ações de lançar, homologar, aceitar, comprovar a correção da declaração do contribuinte não significam, *in totum*, impossibilidade de alterar, de revisar, este ato administrativo (de lançamento).

4. DA REVISÃO (ADUANEIRA)

Aparentemente, a primeira hipótese legal de alterar o lançamento encontra-se no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, que dispõe acerca da possibilidade de a Fazenda Nacional, nos cinco anos posteriores ao registro da Declaração de Importação, apurar a “regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos [...] ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador”. Isto porque alguma doutrina⁴⁹ pretende enxergar no artigo supra uma autorização amplíssima

⁴⁶ Cf. Santos Filho (2008, p. 80).

⁴⁷ Cf. Fernandes (2016, posição 9593).

⁴⁸ Uma leitura mais superficial do texto poderia apontar contradição entre o agora descrito e a conclusão inicial sobre o não desembaraço em canal verde de parametrização, afinal, em canal verde também há inação seguida de entrega das mercadorias. Todavia, no canal verde de parametrização não há intervenção humana, não há ato de vontade, logo, não há ato administrativo, nem implícito. A mercadoria é “desembaraçada [sic] automaticamente pelo Siscomex”, nos termos do artigo 48, § 3º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680/2006. O silêncio nada mais significa do que a posta à disposição das mercadorias para o importador. Assim, longe de contradição, a conclusão sobre o ato administrativo indireto mais uma vez escancara a coerência do sistema jurídico. Acima, apontou-se que no canal verde de parametrização não há conferência e conseqüentemente desembaraço. Agora, afirma-se que o lançamento é ato administrativo, demanda decisão, vontade humana. Desta forma, no canal verde de parametrização, porquanto inexistente intervenção humana, não há ato administrativo. Em não existindo ato administrativo, não há homologação, e, sem este último, não há lançamento ou desembaraço. Quer se analise o canal verde de parametrização pelo foco da “zona de intersecção” entre o direito tributário e o direito aduaneiro, quer se analise o mesmo tema no ponto de encontro entre o direito tributário, o direito aduaneiro e o direito administrativo, a resposta é a mesma: não há comprovação, aceite, lançamento, homologação ou desembaraço em canal verde, somente entrega das mercadorias ao importador.

⁴⁹ Cf. Barros (2001, p. 179).

(a perder de vista) para a revisão aduaneira – como expressa, inclusive, o artigo 638 do Regulamento Aduaneiro.⁵⁰

Para melhor analisar a *autorização* legal e regulamentar, ideal coligir lado a lado criador e criatura:

DECRETO-LEI N ° 37/1966	REGULAMENTO ADUANEIRO
<p>Seção II Conclusão do Despacho</p> <p>Art. 54 A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art. 44 deste Decreto-Lei.</p>	<p>Capítulo IV Da Revisão Aduaneira</p> <p>Art. 638. Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação.</p>

Salta aos olhos que o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, em momento algum, fala em revisão aduaneira⁵¹ – e muito menos que esta pode ser realizada após o desembaraço aduaneiro. De fato, o nome da Seção que antecedia o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, antes do Decreto-Lei nº 2.472/1988, era “Revisão”. Contudo, hodiernamente, o nome da Seção em que supostamente se encontra o fundamento legal da revisão aduaneira é “Conclusão do Despacho”. Assim, além de o alegado suporte legal à revisão aduaneira inexistir, após a “apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador”, o despacho é concluído.⁵²

Ora, restou demonstrado que o desembaraço é a ciência – porquanto previamente verificado – e a concordância – eis que não formalizada exigência –

⁵⁰ Cf. Fernandes (2016, posição 9693).

⁵¹ Como admite Trevisan no Acórdão do CARF nº 3401-004.020 (maioria, Red. Designado Cons. Rosaldo Trevisan, sessão de 24 out. 2017), porém, com consequências diametralmente opostas àquelas descritas neste artigo.

⁵² Cf. Carlucci (2001, p. 430).

pela fiscalização do quanto descrito pelo contribuinte na Declaração de Importação. Destarte, o desembaraço aduaneiro após a conferência é a “apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional”, é a conclusão do despacho.

Então, qual é o motivo do artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966? Se sempre o desembaraço equivale à conclusão do despacho, bastaria o artigo 51 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Pois bem. A Decisão CMC nº 50/2004 dispõe sobre dois procedimentos de competência da autoridade fiscal “para efeito de comprovar a exatidão da declaração apresentada” pelo contribuinte, a análise documental e a verificação física.

A análise documental compreende a análise dos dados da declaração e dos documentos que a integram (artigo 63 da Decisão CMC nº 50/2004). A verificação física da mercadoria consiste no exame físico desta, de seus dados concretos, sensíveis.

Fixado o acima descrito, o artigo 64 da Decisão CMC nº 50/2004 estabelece modelos, parâmetros de controle aduaneiro,⁵³ nos seguintes termos:

Artigo 64

1. A fim de determinar o tipo e amplitude do controle a ser efetuado, ficam estabelecidos os seguintes canais de seleção:

- a) Canal Verde: a mercadoria será entregue imediatamente, sem a realização da análise documental nem da verificação física;
- b) Canal Laranja: será realizada somente a análise documental e, não sendo constatada nenhuma irregularidade, a mercadoria será entregue. Caso contrário, a mercadoria ficará sujeita à verificação física;
- c) Canal Vermelho: a mercadoria objeto de seleção para esse canal somente será entregue após realização da análise documental e da verificação física.

Do acima, temos que, no canal laranja (para nosso ordenamento, amarelo) há, em regra, apenas a verificação documental. No canal vermelho são realizadas a verificação física e a análise documental. Por fim, no canal verde a mercadoria importada é entregue sem qualquer tipo de análise, física ou

⁵³ Cf. Folloni (2005, p. 96).

documental.⁵⁴ Desta feita, excluído o canal de parametrização verde, todos os demais canais estão sujeitos à análise da operação por um auditor-fiscal, conforme estabelecido no art. 21 da IN SRF nº 680/2006.

Nos termos do artigo 50 do Decreto-Lei nº 37/1966, é imprescindível à conferência aduaneira a verificação da mercadoria (física ou documental)⁵⁵ realizada por auditor-fiscal da Receita Federal; se não há verificação e não há participação de servidor público competente, não há conferência aduaneira.⁵⁶ Por questão de simples lógica, não se pode dizer que houve verificação se não houve! Se não houve conferência aduaneira, o desembaraço, enquanto manifestação do término deste procedimento, também não existiu. Portanto, a operação de importação parametrizada para o canal verde, nos termos da Lei, é apenas posta à disposição da mercadoria ao importador, e não desembaraçada, nos termos do § 2º do artigo 51 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Assim, ganha sentido o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, como possibilidade de verificação *a posteriori* da operação de importação (física e documental) de mercadorias parametrizadas no canal verde,⁵⁷ como, aliás, antevê o *caput* do artigo 50 do Decreto-Lei nº 37/1966, ao dispor que a verificação será realizada “na conferência aduaneira ou em outra ocasião”.⁵⁸

A harmonia entre o ramo tributário e aduaneiro do direito ganha novas cores (com o perdão do trocadilho). No canal verde de parametrização há apenas a declaração do contribuinte com o pagamento de tributos, ou seja, a primeira parte do lançamento por homologação. O ato da autoridade administrativa (auditor-fiscal, nos termos do artigo 50 do Decreto-Lei nº 37/1966) pode ocorrer em até cinco anos contados do fato gerador (registro da Declaração de Importação – artigo 23 do Decreto-Lei nº 37/1966), como dispõe o artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 e, antes dele, o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

⁵⁴ Cf. Guimarães (2017, posição 3270) e Fernandes (2014, posição 9095).

⁵⁵ Cf. Trevisan (2012, p. 353).

⁵⁶ Fernandes (2014, posição 12739) admite que há conferência sem conferência.

⁵⁷ Voto vencido do conselheiro Diego Diniz Ribeiro – relator do Acórdão do CARF nº 3402-005.395, qualidade, Red. Designado Cons. Rodrigo Mineiro Fernandes, sessão de 24 jul. 2018.

⁵⁸ Em idêntico sentido, o artigo 7 do Acordo de Facilitação do Comércio (embora utilize a expressão “liberação” como sinônimo de “simples entrega”) dispõe que “cada Membro adotará ou manterá procedimentos que permitam a liberação dos bens antes da determinação final dos direitos aduaneiros, tributos e encargos”.

A segunda – e novíssima – hipótese de revisão aduaneira é a descrita no item 4.14 do Capítulo 4 do Anexo Geral (Apêndice II) da Convenção de Quioto Revisada (CQR), internalizada pelo Decreto nº 10.276, de 13 de março de 2020:

Quando as Administrações Aduaneiras constatarem que os erros cometidos na declaração de mercadorias ou no momento da liquidação dos direitos e demais imposições possam determinar ou determinem a cobrança ou a recuperação de um montante de direitos e demais imposições inferior ao que é legalmente exigível, retificarão esses erros e cobrarão o montante em falta. Porém, se o montante em causa for inferior ao montante mínimo especificado na legislação nacional, não se procederá a sua cobrança ou recuperação.

Decompondo a norma em liça: a qualquer tempo (quando), a fiscalização (Administração Aduaneira – Capítulo 2, § 2º, do Anexo Geral da CQR) pode retificar erros e cobrar tributos em falta (direitos e demais imposições – Capítulo 2, § 16, do Anexo Geral da CQR) em constatado erro na declaração de mercadorias (Declaração de Importação – Capítulo 2, § 11, do Anexo Geral da CQR) ou no momento da determinação do montante de tributos (liquidação, *tax determination* – Capítulo 2, § 21, do Anexo Geral da CQR).

Linhas acima, restou demonstrado que a Declaração de Importação desembaraçada após conferência aduaneira é um lançamento por homologação – lançamento marcado com o carimbo de tributário, portanto. Ao ser lançamento por homologação, a Declaração de Importação desembaraçada pode ser revista nos casos descritos no artigo 149 do CTN e, dentre eles, “quando a lei assim o determine”. Ora, o item 4.14 do Capítulo 4 do Anexo Geral (Apêndice II) da Convenção de Quioto Revisada tem força de Lei (artigo 98 do CTN). Portanto, em uma primeira aproximação, após a publicação do Decreto nº 10.276/2020, a revisão aduaneira passou a ser admitida irrestritamente, para toda e qualquer Declaração de Importação. Para tanto basta que se constatem o erro na Declaração de Importação, ou na determinação da base de cálculo ou de alíquota, e o não recolhimento de tributos para tornar possível a revisão aduaneira, independentemente do canal de parametrização.

No entanto, mantida a premissa de que a Declaração de Importação (nas circunstâncias acima) é lançamento tributário, toda a regra matriz de revisão do lançamento deve ser respeitada, isto é, a hipótese legal de revisão

aduaneira agora analisada abarca não apenas os artigos 145 e 149 do CTN, como também os artigos 142 e 146 da mesma Matrícula.^{59,60}

O artigo 146 do CTN, como sabido, descreve proibição de modificação de critério jurídico do lançamento. Modificar, do vernáculo, é transformar a forma, imprimir novo modo de ser, alterar. Destarte, modificar o critério jurídico é substituir a interpretação jurídica inicial, a premissa maior do silogismo jurídico ou a síntese do mesmo, por outra, independentemente do motivo que levou à modificação.⁶¹

Daí já se vê que o erro está contido no conceito de modificação de critério jurídico.⁶² Em primeiro, porque o erro é a falsa apreensão de uma realidade,⁶³ no caso, jurídica. A fiscalização, ao se deparar com a falsa interpretação da realidade jurídica, obrigatoriamente (art. 142, parágrafo único, do CTN), substitui, altera, modifica a falsa interpretação por outra, verdadeira. O erro, portanto, é motivo de alteração deste critério; motivo dispensável, nos termos do artigo 146 do CTN.

Ademais, não é juridicamente possível (ainda que de fato seja) erro sobre norma. Erro pressupõe desconhecimento (*rectius*, conhecimento equivocado) da realidade jurídica, porém a ninguém – e muito menos à fiscalização – é

⁵⁹ Cf. Santi (2010, posição 3346).

⁶⁰ Não é demais lembrar que o artigo 146, inciso III, alínea 'b', da Constituição Federal transfere à Lei Complementar a competência para "estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre [...] lançamento" e que, sem qualquer sombra de dúvida, o artigo 146, agora do CTN, é norma geral sobre lançamento. Por ser norma geral, o artigo 146 do CTN deve ser aplicado (com o perdão do pleonasma) na generalidade dos casos que tratam de revisão do lançamento, e não somente nas hipóteses integralmente descritas no artigo 149 do mesmo Código, como também em Leis (ou normas com força de Lei) que tratam de revisão do lançamento. De modo direto, admitir uma hipótese de revisão do lançamento fora dos limites descritos no artigo 146 do CTN é criar regra matriz de revisão com graves problemas de constitucionalidade.

⁶¹ O tema dos limites entre erro de fato e de direito é algo controverso em doutrina. Coelho (1999, p. 661), por exemplo, chama erro de direito de erro de abusão, imputação e subsunção. Carvalho (2003, p. 415-416) desloca a linha divisória para a composição da norma: se o erro é intranormativo, é de fato; se é entre a norma individual e concreta e a geral e abstrata (ou, por óbvio, entre duas gerais e abstratas), o erro é de direito. A seu turno, Santi (2010, posição 3319) subdivide o procedimento da lógica jurídica e encontra o erro na divergência entre a absorção do conteúdo da realidade pelo intérprete e a realidade bruta. Se esta divergência é entre o conceito do fato e o fato em si, temos um erro de fato; se é entre o conceito normativo e o ordenamento, temos um erro de direito. Preferimos, para este estudo, adotar uma posição conglobante e conceituar como erro de direito não apenas o erro na construção do enunciado normativo, mas também na aplicação deste enunciado aos dados da realidade.

⁶² Embora Amaro (2007, p. 333-334) admita diferença entre o erro e a modificação do critério jurídico, termina por admitir a impossibilidade de alteração do lançamento em um e no outro caso.

⁶³ Cf. Pereira (2010, p. 443).

dado desconhecer a Lei, *nemo iuris ignorare censetur*. Em suma, para o ordenamento (insista-se), sempre que se substitui uma interpretação da norma por outra, há modificação, não erro.

Em adendo, o lançamento é ato administrativo vinculado, em que os motivos (leia-se, fatos e norma aplicável) encontram-se descritos em Lei e que, por definição, contrapõe-se ao ato administrativo discricionário, em que há escolha do administrador dos motivos e oportunidade do ato. Admitir a possibilidade de simples modificação no lançamento em não sendo constatado erro nos fatos, admitir que a Lei deixa ao talante do aplicador a escolha entre dois caminhos igualmente legais, é o mesmo que admitir que a aplicação da norma depende da escolha do legislador, é “admitir que a atividade de lançamento [é] discricionária”.⁶⁴

Não é demais lembrar que o fundamento último da proibição de modificação de critério jurídico é o princípio da confiança, tão bem descrito no art. 100 do CTN, e no art. 24 da LINDB. Tais normas permeiam o campo tributário e administrativo; por mais que se tente aduzir que nem sempre é possível aplicar a norma tributária em relação ao direito aduaneiro, pois poderia estar se tratando de matéria não tributária, o art. 24 da LINDB veio por exteriorizar o princípio da segurança jurídica.

Tal exteriorização do art. 24 da LINDB é de suma importância, uma vez que, quer seja pelo princípio da segurança jurídica, quer seja pelos demais que orbitam a Constituição Federal, tem por objetivo que o cidadão tenha atos previsíveis; inclusive, foi com esse afincamento que se criaram mecanismos de estabilização da jurisprudência nos Tribunais (súmula vinculante, súmulas, repercussão geral etc.).⁶⁵

⁶⁴ Cf. Souza (1975, p. 109).

⁶⁵ Neste sentido, Lobato (2012) verticaliza: “[...] restando evidente que quando o ato administrativo é concreto e individualizado, possui ele a total proteção da confiança, não podendo – numa mudança de posicionamento – alcançar fatos geradores passados, nos exatos termos do art. 146 do CTN. Lado outro, quando o ato administrativo tem força normativa, de caráter geral e abstrato, a mudança de posicionamento permite a invocação da confiança apenas para que não sejam cobrados os juros, as penalidades e a correção monetária, na aplicação direta do art. 100, parágrafo único do CTN. [...] Mas ainda nos resta a análise dos casos em que não encontramos um ato administrativo vinculado, formalizado, nem tampouco um ato administrativo genérico e abstrato, mas a prática reiterada da administração quanto a atuação de um determinado contribuinte. Não há formalização do ato administrativo, mas a Administração atua num caso concreto, sobre a situação fática de um determinado contribuinte. Neste caso, pensamos nós, que se aquela prática revela um entendimento ou critério jurídico razoável do texto legal, deve a situação ser protegida nos exatos termos do art. 146 do CTN”.

Em suma, a Constituição Federal (art. 146) determina que normas gerais sobre lançamento tributário devem ser editadas por Lei Complementar. O artigo 146 do CTN é norma geral sobre lançamento fixada em Lei Complementar. Portanto, qualquer nova forma de modificar o lançamento deve respeitar o quanto dito no artigo 146 do CTN; e assim chegamos ao primeiro limite à revisão aduaneira, a fixação de critério jurídico.

Para ter-se por fixado um critério jurídico, é estritamente necessário que a fiscalização conheça na sua integralidade a matéria de fato que será objeto de análise; se a fiscalização conheceu (ou deveria conhecer) todos os elementos de fato que cercam o lançamento, não há que se falar em revisão aduaneira. De outro modo, para que se possa falar em revisão aduaneira, antes necessário fato novo.

A qualidade de novo é sempre relacional, algo é novo sempre em relação a alguma coisa. O fato novo o é em relação ao fato anterior (o velho), que, no nosso caso, são aqueles fatos dos quais a fiscalização tomou ciência no curso da conferência aduaneira.

Sobre o conteúdo da conferência aduaneira falou-se linhas acima (especialmente ao se tratar dos canais de parametrização). De novidade sobre o tema “conferência” temos que, para o Regulamento Aduaneiro (art. 564), o expediente de conferência tem a finalidade de identificar dados da realidade, o que não significa que todos os dados da realidade chegaram ao conhecimento da fiscalização. Desta forma, mais importante do que uma análise do canal de parametrização é observar o que efetivamente foi fiscalizado no âmbito da conferência aduaneira. O fato novo a autorizar a revisão aduaneira é novo com relação ao fato antigo, e não com relação ao canal de parametrização.

É claro que um bom parâmetro a ser adotado para auferir a qualidade de novo do fato é o canal de parametrização; até porque a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 680/2006 – que nada mais é do que uma ordem para aquele que executa o despacho aduaneiro – determina o que deve ser analisado na conferência física (art. 29) e na conferência documental (art. 25). Caso a revisão aduaneira pretenda fundamentar-se em uma das análises descritas nos artigos 25 e 29 da IN nº 680/2006 (isto é, no que, por dever legal, deveria ter sido analisado no curso da conferência), com elevado grau de certeza esta revisão não encontrará base em fato novo – afinal, não

se pode partir do princípio de que o auditor-fiscal descumpra as normas que lhe são endereçadas.

Todavia, a correspondência não é exata; ainda que em canal amarelo ou vermelho de parametrização, é possível a revisão aduaneira, se demonstrado que o fato que se pretende novo (em análise no curso da revisão) não foi objeto de análise em conferência ou se existe uma inadequação entre os fatos analisados e a realidade. É possível a revisão aduaneira se demonstrado erro de fato, quer por omissão, quer por inadequação.

A análise do erro de fato por omissão é simples, basta analisar se o objeto da revisão aduaneira foi objeto da conferência – análise que é feita, em regra, por meio das exigências lançadas e dos documentos pleiteados no curso do despacho aduaneiro. Tal tema ganhará concretude linhas abaixo, no próximo item.⁶⁶

A seu turno, a análise do erro de fato por inadequação é algo mais complexo. Primeiro, trata-se de um erro de fato, e não de um erro de prova. Sem prejuízo da sapiência dos cultores das teorias das provas atreladas aos argumentos (fundamentadas, especialmente, em Habermas), temos que os fatos ocorrem não apenas em um espaço, mas também em uma dimensão temporal; ao acontecer (salvo capacitor de fluxo), impossível reavivá-los, revivê-los. No entanto, enquanto fenômeno humano (ou ao menos sensível ao ser humano), o fato deixa marcas na natureza, deixa vestígios, representações de seu acontecimento passado, e nisto consiste a prova, nas marcas, nos vestígios, nas representações deixadas pelos fatos. A prova, então, não é um fato, ela informa um fato.

É certo que, ante duas provas que informem fatos díspares, a revisão aduaneira é quase certa (e caberá à Administração – e, em última instância, ao Judiciário – sopesar as provas apresentadas⁶⁷). Porém, casos há em que o conflito de provas é apenas aparente, *rectius*, em que as provas em conflito já foram analisadas pela fiscalização e sobre elas chegou-se a uma conclusão.

⁶⁶ Em precedente sobre o tema (Acórdão nº 3201-007.326), o CARF fixou entendimento de que o limite estabelecido no canal amarelo de parametrização (o que estendemos a todos os demais canais) é entre a exigência prestada e o que foi informado.

⁶⁷ O ideal é que a novidade da prova, o fato de ela ter sido produzida posteriormente à primeira prova, não seja tomada em consideração como força probante – o que, infelizmente, com alguma constância, acontece. Tomar as conclusões da revisão aduaneira como certas em detrimento das conclusões do auditor-fiscal no despacho aduaneiro é desprestigiar o trabalho deste último, que, a rigor, teve um contato direto com o fato (a operação de comércio exterior).

Em sendo levado em consideração no curso do despacho o conflito de versões apresentadas pelas provas, não há possibilidade de revisão aduaneira, simplesmente por faltar a novidade do fato. Caso a fiscalização tenha a informação do fato agora dito equivocado e, não obstante este suposto equívoco, tenha chegado a uma conclusão distinta do que aquela revisada, há erro de interpretação dos fatos (se é que tanto), e não erro de fato.⁶⁸

Em síntese conclusiva, a revisão aduaneira é a possibilidade de fiscalizar operações de importação que tenham como objeto mercadorias entregues aos contribuintes e lançar de ofício, tanto na hipótese em que a fiscalização divirja do contribuinte quanto aos fatos descritos na declaração ou quanto à interpretação jurídica destes fatos em caso de mercadorias parametrizadas para o canal verde de conferência aduaneira, como na ocasião em que aprecie fato novo, não analisado no curso da conferência aduaneira, quer por divergência entre os fatos analisados e a realidade, quer por falta de análise dos fatos pela autoridade competente durante a conferência.⁶⁹

5. A REVISÃO NO CASO CONCRETO

Feitas as digressões acima, de modo prático, questiona-se: poderia então ocorrer a revisão aduaneira após o desembaraço aduaneiro?

Num primeiro momento, temos que conjecturar algumas primas entre elas:

1. Durante o despacho da mercadoria houve verificação documental e/ou física?

⁶⁸ No CARF, podemos notar a aplicação da tese acima em precedentes pontuais. Um deles é o Acórdão de Recurso de Ofício nº 3302.008.295, em que o conselheiro relator – acompanhado pela maioria de seus pares – afirma *per relationem*: “Uma vez perfeito e acabado o procedimento do despacho de importação porque, atestada a correção da declaração de importação e a mercadoria importada devidamente vistoriada, tudo em conformidade com a legislação vigente à época dos fatos e, principalmente, de acordo com o código tarifário até então acolhido pela Fiscalização, a presente ação fiscal não apresenta condições de sustentação”.

⁶⁹ Ainda que por caminhos absolutamente distintos, tal conclusão parece alinhar o ordenamento jurídico brasileiro ao europeu. Se bem que absolutamente correto afirmar que a revisão da Declaração de Importação pode ocorrer a qualquer momento na Europa, o artigo 119 do Código Aduaneiro da União prevê a hipótese de remissão do débito tributário no caso de erro das autoridades (acompanhado de erro do próprio devedor e da boa-fé deste último). Ao interpretar o conteúdo do conceito de erro das autoridades, o Tribunal de Justiça da União Europeia, analisando os casos (sentenças Foto-Frost e Hewlett Packard), considerou que deve ser apreciado “erro quando as autoridades alteram de critério sem aportar para isto elementos novos, de modo que podemos estabelecer a regra geral, conforme a qual deverá apreciar-se que as autoridades não incorrido em um erro sempre que a liquidação posterior se baseie em informações das quais a Administração já dispunha ao ditar a liquidação que precedeu ao levante das mercadorias” (Ibáñez Marsilla, 2021, p. 14-15; tradução livre).

2. Havendo tal fiscalização, o que foi fiscalizado?
3. Está ocorrendo revisão aduaneira de cargas não fiscalizadas cujo critério jurídico utilizado (v.g., classificação) foi empregado em outras mercadorias desembracadas anteriormente e fiscalizadas?

Com isso devemos retornar às nossas hipóteses. Em razão do primeiro questionamento, não ocorrendo qualquer fiscalização, não há de se falar em modificação de critério jurídico, pois notadamente nada foi fiscalizado, e, pela norma do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, a fiscalização deveria ocorrer no prazo de cinco anos.

Ocorrendo a fiscalização, seja ela em canal amarelo, vermelho ou cinza, é de responsabilidade do auditor, conforme o limite e os termos do procedimento de fiscalização, atribuir algum critério jurídico para o que está sendo fiscalizado, e, ao atribuir tal critério jurídico dentro daquele limite estabelecido, ao nosso entender, ele somente poderia visitar a matéria nos termos do art. 146 e/ou 149 do CTN.

No caso prático, poderíamos trabalhar algumas questões hipotéticas. Numa primeira, suponhamos que a mercadoria tenha sido parametrizada em canal amarelo e a fiscalização exigido descrição documental e catálogo para determinar uma classificação fiscal, tendo o fiscal concordado com aquela classificação atribuída pelo contribuinte.

Passados três anos, a fiscalização, com amparo no art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, abre novo processo administrativo contra o contribuinte sobre os mesmos fatos e compreende que a classificação utilizada e aceita pela fiscalização agora não pode ser mais admitida. Nesse caso hipotético, mantemos a insurgência de que o ato somente poderia ser revisitado nos termos do art. 149 do CTN. E por quê?

A razão é a de que a fiscalização, ao se deparar com a falsa interpretação da realidade jurídica, obrigatoriamente (art. 142, parágrafo único, do CTN), substitui, altera, modifica a falsa interpretação por outra, verdadeira.

De outro giro, pensemos em outra questão hipotética, em que a mercadoria tenha sido parametrizada em canal vermelho e a fiscalização apurado se existiria subfaturamento. Durante o procedimento fiscal, nada foi identificado em relação a tal ponto, mas imaginemos que houvesse a ocultação do real adquirente e nada tenha sido arguido em relação a esse assunto.

Nessa esteira, o contribuinte, dois anos após o despacho, é intimado a apresentar esclarecimentos/defesa em razão da ocultação do real adquirente. Nesse caso, existiria algum impeditivo para tanto? Ao nosso ver, não, pois em nenhum momento houve fiscalização nesse tocante, então não haveria nenhuma modificação de critério jurídico, uma vez que nada em relação a esse procedimento teria sido submetido ao conhecimento da fiscalização.

Diante do primeiro caso, é notório que a fiscalização tinha o conhecimento e não poderia fazer tal modificação, pois, como mencionado, não poderia aduzir que houve erro de fato. Nesse sentido houve voto do conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco:

49. Há de se apontar para o fato de que, independentemente de quem incorreu em erro, seja Estado ou particular, o que se prestigia, na dicção da Corte Superior, é a estabilidade das relações e da aplicação do direito. A decisão que impede a modificação dos critérios jurídicos que regem o relacionamento entre o Estado e os particulares prestigia a segurança jurídica e, portanto, o próprio convívio social. Assim, o dispositivo torna defesa a aplicação de critério jurídico novo a fatos geradores anteriores à sua introdução, de maneira a atestar a sua irretroatividade: "(...) o dispositivo é severo com o Fisco", que "(...) deve primeiro divulgar o novo critério para depois poder aplicá-lo nos lançamentos futuros pertinentes a fatos geradores também futuros". (CARF, voto vencido no Acórdão nº 3401-004.020, maioria, Red. Designado Cons. Rosaldo Trevisan, sessão de 24 out. 2017)

No mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. IMPORTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. REVISÃO ADUANEIRA. CANAIS DE CONFERÊNCIA ADUANEIRA. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. impossibilidade. honorários. 1. A revisão aduaneira trata-se procedimento administrativo previsto no art. 638 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), ato pelo qual é apurada, após o desembarço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação. 2. Caso a DI revisada tenha sido selecionada para os canais amarelo, vermelho ou cinza de conferência aduaneira -

nos quais há análise documental de toda a operação realizada, inclusive com a verificação física da mercadoria -, o fato de a autoridade não ter, à época do desembaraço aduaneiro, apontado nenhum erro quanto à classificação fiscal, embora não configure homologação formal expressa dos procedimentos realizados pelo importador, sem dúvida causaria neste uma expectativa de direito de utilizar-se novamente dos mesmos procedimentos em importações futuras. Nesse contexto, seria possível concluir por uma verdadeira mudança de critério jurídico, ainda que limitada à seara fática da controvérsia. Precedentes desta Corte [...]. (TRF-4, AC 5051121-86.2017.4.04.7000, PRIMEIRA TURMA, Relator Francisco Donizete Gome, juntado aos autos em 10/05/2020)

Com isso devemos notar que o princípio da confiança encontra amparo quando realizada a fiscalização nos termos do art. 100 do CTN. Nesse sentido leciona Rodrigo Mineiro Fernandes:⁷⁰

Nas Declarações de Importação parametrizadas para o canal verde de conferência aduaneira, por estar ausente a base da confiança, seja porque nenhum ato foi praticado pelo agente público que poderia ensejar uma proteção de confiança por parte do importador, seja porque o único ato praticado é aquele do próprio importador (no caso, o registro da Declaração de Importação), nenhuma confiança há que ser protegida e pode ser alegada pelo importador.

No desembaraço aduaneiro das Declarações de Importação parametrizadas para os canais amarelo e vermelho de conferência aduaneira, resultam em uma base de confiança apta a ser utilizada, e os atos dos importadores derivados da confiança manifestada nessa base estarão sob a guarda da proteção da confiança, através da aplicação do parágrafo único do artigo 100 do CTN.

No entanto, em que pese somente no CTN constarem as delimitações para se revisitarem os atos administrativos, é de trazer à baila ainda, com esteira no princípio da segurança jurídica e da confiança, e no pressuposto de que é certo e válido o ato administrativo praticado, que não há a necessidade de norma para prever sua validade e que, para sofrer alteração, o ato tem de ser anulado.

⁷⁰ Cf. Fernandes (2014, p. 177).

Tal entendimento implicitamente está vinculado aos princípios da segurança jurídica e confiança, defendidos, e da validade dos atos administrativos. Nesse mesmo sentido, o ministro Gilmar Mendes, ao proferir voto no MS nº 22.135, assim trata do assunto:

Em verdade, a segurança jurídica como subprincípio do estado de direito assume valor ímpar no sistema jurídico, cabendo-lhe papel diferenciado na realização da própria ideia de justiça material. Nesse sentido, vale trazer passagem de estudo do professor Miguel Reale: Não é admissível, por exemplo, que, nomeado irregularmente um servidor público, visto carecer, na época, de um dos requisitos complementares exigidos por lei, possa a Administração anular seu ato, anos e anos volvidos, quando já constituída uma situação merecedora de amparo e, mais do que isso, quando a prática e a experiência podem ter compensado a lacuna originária. Não me refiro, é claro, a requisitos essenciais, que o tempo não logra por si só convaler, – como seria, por exemplo, a falta de diploma para ocupar cargo reservado a médico, – mas a exigências outras que, tomadas no seu rigorismo formal, determinariam a nulidade do ato. Escreve com acerto José Frederico Marques que a subordinação do exercício do poder anulatório a um prazo razoável pode ser considerada requisito implícito no princípio do *due process of law*. Tal princípio, em verdade, não é válido apenas no sistema do direito norte-americano, do qual é uma das peças basilares, mas é extensível a todos os ordenamentos jurídicos, visto como corresponde a uma tripla exigência, de regularidade normativa, de economia de meios e forma e de adequação à tipicidade fática.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BARROS, André Ferreira de. *Um introito ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. Forense: Rio de Janeiro, 1981. (Coleção Tratado de Direito Tributário Brasileiro)

CARLUCCI, José Lence. *Uma introdução ao Direito Aduaneiro*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Forense: Rio de Janeiro, 1999.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). Acórdãos 9303-007.469, 3401-004.020, 3201-007.326 3302.008.295 e 3402-005.395. Disponíveis em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Revisão aduaneira, revisão do lançamento tributário e segurança jurídica*. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2014.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Revisão aduaneira e segurança jurídica*. São Paulo: Intelecto, 2016.

FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho Financiero*. v. II. Buenos Aires: De Palma, 1976.

GOULART, Paula Jacques. Revisão aduaneira e reclassificação fiscal de mercadorias. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla (coord.). *Ensaio de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Intelecto Soluções, 2019.

GUIMARÃES, Luiz Henrique. Revisão aduaneira: política pública ou revisão de critério jurídico. In: LEÃO, Gustavo Junqueiro Carneiro; ARAUJO, Renata Alcione de Faria Villela de (coord.). *Direito Aduaneiro e tributação aduaneira em homenagem a José Lence Carlucci*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 101-121.

IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago. *Diploma de Especialización em Derecho Aduanero de la UE*. Valencia: ADEIT, 2021.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

LACOMBE, Américo Masset. *Imposto de Importação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos. *Sacha Calmon Misabel Derzi Advogados*, 2012. Disponível em: <https://sachacalmon>.

com.br/wp-content/uploads/2012/09/Artigo-Misabel-analise-dos-arts-100-e-146-do-CTN-final.pdf.

MAURER, Hartmut. *Direito Administrativo Geral*. Barueri: Manole, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 27. ed., atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS. *Convenção de Quioto Revisada*. 26 jun. 2009. Disponível em: http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/pt/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/conventions/kyoto-convention/04_-_anexo-geral-10-cap%C3%8Dtulos.pdf?la=en.

PEREIRA, Caio Mario Pereira da Silva. *Instituições de Direito Civil: introdução ao estudo do Direito Civil – teoria geral de Direito Civil*. 24. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

SANTI, Eurico Marco Diniz de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTOS FILHO, Roberto Lemos dos. Desembaraço aduaneiro. Recintos alfandegados. Regimes aduaneiros. In: FREITAS, Vladmir Passos de (coord.). *Importação e exportação no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 75-106.

SOSA, Roosevelt Baldomir. *A aduana e o comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 1995.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Resenha Tributária: São Paulo, 1975.

TREVISAN, Rosaldo. A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coord.). *Tributação e direitos fundamentais conforme jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 341-376.

TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: Lex, 2017.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e natureza do lançamento tributário*. São Paulo: Juriscredi, [s/d].



CONSIDERAÇÕES SOBRE A “REVISÃO ADUANEIRA”

ROSALDO TREVISAN¹

Doutor em Direito (UFPR). Professor de Direito Aduaneiro, Tributário e Internacional em diversas instituições de ensino no Brasil e no exterior. Professor do corpo permanente *stricto sensu* da Universidade Católica de Brasília (UCB). Autor/coordenador de vários livros e artigos científicos sobre Direito Aduaneiro, Tributário e Internacional. Instrutor do BID, consultor do FMI e especialista acreditado pela OMA em matérias aduaneiras, com missões realizadas em mais de uma dezena de países. Conselheiro do CARF. Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF e presidente substituto da 3ª Seção de Julgamento do CARF. Membro da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Membro das comissões redatoras dos regulamentos aduaneiros brasileiros de 2002 e 2009, e do grupo encarregado da redação do Código Aduaneiro do Mercosul. Auditor-fiscal da RFB. Membro de número 52 da Academia Internacional de Direito Aduaneiro.

Resumo: A “revisão aduaneira” no Brasil suscitou, historicamente, frequentes controvérsias no CARF. Originado no Regulamento Aduaneiro de 1985, que disciplinou comando legal posteriormente alterado, o instituto da “revisão aduaneira” acabou se adaptando às práticas internacionais relacionadas com gestão de risco, seletividade e fluidez do comércio, presentes em tratados no âmbito da OMC e da OMA. A evolução, no século XXI, das Aduanas e do tratamento por elas dispensado às mercadorias, buscando a célere liberação, sem prejuízo de posterior análise, provocou impactos não só na legislação brasileira, mas na jurisprudência administrativa e judicial, o que mitigou a confusão entre institutos tributários e aduaneiros, alinhou o Brasil aos padrões internacionais em matéria aduaneira e reduziu o grau de litigância sobre o tema.

Palavras-chave: Aduana; revisão aduaneira; práticas internacionais; gestão de risco; jurisprudência.

¹ É importante esclarecer que este texto técnico-científico, com propósito acadêmico, não reflete, necessariamente, a posição oficial dos órgãos e instituições em que atua o autor.

Abstract: The post clearance audit (named “revisão aduaneira” in Brazil) has historically given rise to frequent controversies at CARF. Originated in the Customs Regulation of 1985, which regulated a legal command that was later amended, the institute of post clearance audit ended up adapting to international practices related to risk management, selectivity, and fluidity of trade, present in treaties within the scope of the WTO and the WCO. The evolution, in the 21st Century, of Customs and the treatment they give to goods, seeking rapid release, without prejudice to subsequent analysis, has had an impact not only on Brazilian legislation, but also on administrative and judicial jurisprudence, reducing misunderstandings between tax and customs institutes, bringing Brazil into line with international standards in customs matters, and reducing the level of litigation on the subject.

Keywords: Customs; Post Clearance Audit; international practices; risk management; jurisprudence.

SUMÁRIO: 1. Introdução: terminologia e especificidades aduaneiras; 2. Origem da expressão “revisão aduaneira” no Brasil; 3. Evolução da legislação brasileira; 4. Tratados internacionais aduaneiros; 5. Impactos nacionais da evolução do tema; 6. Considerações finais; Referências.

1. INTRODUÇÃO: TERMINOLOGIA E ESPECIFICIDADES ADUANEIRAS

A primeira e mais importante observação a fazer quando se está analisando um tema jurídico aduaneiro é que o Direito Aduaneiro não se confunde com o Direito Tributário. Traçamos, em 2008², distinções básicas entre o Direito Aduaneiro e o Direito Tributário, no Brasil e internacionalmente, em sua evolução histórica e sistematização, retomando o assunto em 2015³. O tema era novo no Brasil, embora já houvesse substanciais estudos em outros países⁴.

O Direito Aduaneiro, que definimos como “o segmento do Direito que se dedica ao complexo de normas que disciplinam as relações entre a Aduana e os intervenientes nas operações de comércio exterior, estabelecendo os direitos e as obrigações de cada um, e as restrições tarifárias e não tarifárias nas importações e exportações”⁵, tem objeto de estudo, institutos, princípios⁶ e terminologia própria⁷.

Ademais, as normas que regem o Direito Aduaneiro apresentam preocupação crescentemente internacional, evidenciada no elevado número de tratados que regulam o comércio entre os países, no âmbito de diversas organizações internacionais, cabendo aqui citar as duas principais: a Organização Mundial do Comércio⁸ e a Organização Mundial das Aduanas⁹, responsáveis por tratar de alguns dos temas aduaneiros mais recorrentes em contenciosos aduaneiros: a classificação de mercadorias e a valoração aduaneira. Aliás, a classificação aduaneira é um dos principais assuntos

² Cf. Trevisan (2008).

³ Cf. Trevisan (2015).

⁴ Destaque-se que, no início da década de 1990, internacionalmente, já havia discussões sobre a autonomia do Direito Aduaneiro. A título ilustrativo, desde a clássica obra italiana de Cutrera (1927), passando por Gual Villalbí (1943), por Berr e Tréméau (1975), e chegando a Basaldúa (1988), temos boa amostra do que já se discutia, mundo afora, sobre a temática aduaneira, mas que ainda não era explorado, em regra, no Brasil.

⁵ Cf. Trevisan (2017, p. 44).

⁶ Sobre princípios próprios e elementos fundamentais de Direito Aduaneiro, remeta-se a: Basaldúa (2019) e Rohde Ponce (2019).

⁷ Tratamos dessa terminologia em Valle e Trevisan (2018).

⁸ Sobre a Organização Mundial do Comércio, remeta-se a: Jackson (1997), Van den Bossche (2005), Basaldúa (2013) e Thorstensen (2009).

⁹ Sobre a Organização Mundial das Aduanas (nome de trabalho adotado em 1994 pelo Conselho de Cooperação Aduaneira), remeta-se a: Asakura (2002) e Juárez Allende (2021).

interseccionados pelo tema-mestre eleito para o presente estudo: a “revisão aduaneira”¹⁰.

2. ORIGEM DA EXPRESSÃO “REVISÃO ADUANEIRA” NO BRASIL

A expressão “revisão aduaneira” não é de uso internacional. Embora esse instituto exista mundialmente, a denominação aqui adotada é doméstica e deriva da regulamentação de nossa principal norma aduaneira de ordem legal: o Decreto-Lei nº 37/1966, que pretendia ser um “código aduaneiro brasileiro”¹¹.

O Decreto-Lei nº 37/1966, em seu Título II (“Controle Aduaneiro”), Capítulo III (“Normas Gerais de Controle Aduaneiro das Mercadorias”), possuía originalmente quatro Seções (Seção I – “Despacho Aduaneiro”; Seção II – “Conferência”; Seção III – “Desembaraço”; e Seção IV – “Revisão”). A referida Seção IV era composta apenas pelo artigo 54, com o seguinte teor:

Art. 54. A *revisão* para apuração da regularidade do recolhimento de tributos e outros gravames devidos à Fazenda Nacional será realizada na forma que estabelecer o regulamento, cabendo ao funcionário revisor 5% (cinco por cento), das diferenças apuradas, revogado o art. 4º do Decreto-Lei nº 8.663, de 14 de janeiro de 1946. (grifo nosso)

O Regulamento Aduaneiro de 1985, aprovado pelo Decreto nº 91.030, disciplinou tal comando de ordem legal em seu artigo 455:

Art. 455. *Revisão aduaneira* é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com

¹⁰ Sobre a “revisão aduaneira” e a classificação de mercadorias, remeta-se a: Trevisan (2012), Fernandes (2016) e Meira e Trevisan (2023).

¹¹ O Decreto-Lei nº 37/1966, em sua Exposição de Motivos nº 867 (publicada no *Diário do Congresso Nacional* de 21 de novembro de 1966, p. 13.403), não escondia a pretensão de ser um “Código Aduaneiro”, como se percebe de seu item 15: “A exemplo de *Códigos Aduaneiros modernos*, o projeto dispõe tão somente sobre *matéria de natureza substantiva*, deixando-se aos regulamentos toda a matéria de procedimento, a fim de que se mantenham sempre atuais os métodos e sistemas de trabalho, que hoje se exigem cada vez mais simplificados” (grifos nossos). Apesar de nossa principal norma de ordem legal aduaneira ser de 1966, cabe destacar que seu texto já foi substancialmente atualizado ao longo das últimas décadas e que, de seus 172 artigos, apenas 42 permanecem vigentes com suas redações originais. Em relação aos demais artigos do Decreto-Lei nº 37/1966, 39 tiveram nova redação dada por leis posteriores, como a Lei nº 10.833/2003 e a Lei nº 12.350/2010; 24 foram expressamente revogados; e 67 já não produzem efeitos, e sequer foram disciplinados no Regulamento Aduaneiro, como levantamos em Trevisan (2022a).

a finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado (Decreto-Lei nº 37/66, art. 54). (grifo nosso)

Essa é a certidão de nascimento da expressão “revisão aduaneira” no Brasil. E, diga-se, naquele contexto, em que não havia seletividade (100% das declarações de importação eram objeto de verificação pela Aduana), até fazia sentido considerar como “revisão” a análise de mercadoria após o desembaraço aduaneiro¹².

Mas o fato de a revisão ser efetuada sempre após o desembaraço aduaneiro (liberação da mercadoria, na dicção do Acordo de Facilitação do Comércio – AFC/OMC), aliado à incipiente distinção entre institutos aduaneiros e tributários no Brasil, fez com que se debatesse administrativa e judicialmente a questão aduaneira da “revisão” à luz de um artigo da codificação tributária: o art. 146 do CTN, que trata de modificação de critério jurídico: “A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

E, entendendo-se que a revisão aduaneira se tratava de “revisão de lançamento” e que o desembaraço da mercadoria seria uma “homologação de lançamento tributário”, passou a ser frequente a invocação em juízo da Súmula 227, de 1986, do extinto Tribunal Federal de Recursos (“A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento”), para sustentar ser incabível a revisão aduaneira, por constituir alteração de critério jurídico, tendo em conta a alegada “homologação de lançamento”. Ocorre que o desembaraço aduaneiro não é um ato de homologação do lançamento,¹³ e a chamada “revisão aduaneira” não constitui, portanto, “revisão de ofício” tributária.

¹² Mencione-se que o Regulamento Aduaneiro de 1985 também tornava extremamente claro, em seu art. 450, § 1º, que: “Desembaraço aduaneiro é o ato final do despacho aduaneiro em virtude do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador” (grifo nosso).

¹³ Em endosso à afirmação de que o desembaraço não é um ato de homologação do lançamento, ver: Fernandes (2016, p. 76-80) e Sehn (2021, p. 246-247).

Essa situação ocasionou alteração legislativa em 1988, que acabou não sendo precisamente refletida em normas de hierarquia inferior, como se descreve no tópico seguinte.

3. EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Para eliminar a ideia de que a conclusão do despacho (e eventual homologação) se daria com o desembaraço, e adaptar a legislação aduaneira brasileira a práticas internacionais, o Decreto-Lei nº 2.472/1988 promoveu algumas alterações no Decreto-Lei nº 37/1966. Entre elas, cabe destacar a nova estrutura de Seções que passou a compor o Capítulo III do Título II, perceptível na tabela comparativa a seguir:

Texto original do Decreto-Lei nº 37/1966	Texto alterado pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988
Seção I - "Despacho Aduaneiro" (arts. 44 a 47)	Seção I - "Despacho Aduaneiro" (arts. 44 a 53)
Seção II - "Conferência" (arts. 48 a 52)	
Seção III - "Desembaraço" (art. 53)	
Seção IV - "Revisão" (art. 54)	Seção II - "Conclusão do Despacho" (art. 54)

A nova redação certamente buscou aclarar que conferência e desembaraço eram apenas etapas do despacho aduaneiro, e que o desembaraço não era o ato final do despacho, esclarecendo que a conclusão do despacho se dá (como sugere claramente o título da Seção II) quando ocorre a situação descrita no novo art. 54:

Art. 54. *A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art. 44 deste Decreto-Lei. (grifos nossos)*

Para quem não visualize ou não considere clara e intencional a alteração no título da Seção II e a eliminação da palavra "revisão" (ou melhor, sua substituição pela expressão "apuração da regularidade"), cabe mencionar outra alteração efetuada, pelo mesmo Decreto-Lei nº 2.472/1988, no texto

do art. 102¹⁴ do Decreto-Lei nº 37/1966, com o propósito idêntico de informar que o desembaraço não era (ou não era mais) o ato final do despacho:

Texto original do Decreto-Lei nº 37/1966	Texto alterado pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988
"Art. 102. Ressalvada a hipótese prevista no inciso III do art. 107, a declaração voluntária feita pelo infrator à autoridade aduaneira, capaz de evitar a efetivação de ato punível com a perda da mercadoria, excluirá a imposição das penalidades cominadas para sua prática, desde que a declaração anteceda ao comprovado conhecimento do ilícito, pela fiscalização, ou a atos de busca, exame ou conferência aduaneira."	"Art.102. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade. § 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada: a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; [...]."

O excerto "[...] no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria" seria absolutamente dispensável (e redundante) no texto se o despacho terminasse com o ato de desembaraço.

Mas essa sutil alteração não foi muito bem compreendida ou considerada em normas de hierarquia inferior.¹⁵ O Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543), embora não afirmasse mais ser o desembaraço aduaneiro o "ato final" do despacho, disciplinou o novo art. 54 da norma de ordem legal em seu art. 570, sob o título de "revisão aduaneira". E esse mesmo texto foi trazido para o Regulamento Aduaneiro atual (Decreto nº 6.759/2009).

¹⁴ A redação do art. 102 foi ainda alterada, depois, pela Lei nº 12.350/2010, que, porém, não alterou os excertos aqui transcritos.

¹⁵ Ainda em 1996, a Instrução Normativa SRF no 69 asseverou no parágrafo único de seu art. 3º (certamente influenciado pelo art. 450, § 1º, do Regulamento Aduaneiro de 1985): "O desembaraço aduaneiro constitui o ato final do despacho aduaneiro em virtude do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador".

Texto do Decreto nº 4.543/2002	Texto do Decreto nº 6.759/2009
<p>“Art. 570. <i>Revisão Aduaneira</i> é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º, e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).” (grifo nosso)</p>	<p>“Art. 638. <i>Revisão aduaneira</i> é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º, e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).” (grifo nosso)</p>

O nome “revisão aduaneira”, provavelmente mantido por tradição, mesmo estando ausente da norma de ordem legal, já não espelhava nem a realidade da matriz legal, nem o cenário internacional, nem o que ocorria no próprio país, por influência de práticas internacionais relacionadas com gestão de risco e seletividade, como se analisa a seguir.

4. TRATADOS INTERNACIONAIS ADUANEIROS

Como exposto, a legislação aduaneira é predominantemente internacional. E, após a série de acordos multilaterais celebrados em Marraqueche, que culminou na criação da OMC, em 1995, e no surgimento do tema da facilitação do comércio, em 1996, o mundo voltou os olhos para a questão da fluidez nas operações de comércio exterior, sem prejuízo dos controles adequados.

A Organização Mundial das Aduanas, de 1995 a 1999, revisou a Convenção de Quioto de 1974 (Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros)¹⁶, incorporando ao novo texto a dicotomia segurança-facilitação, que foi acentuada em ferramentas e instrumentos como o Marco SAFE (*SAFE Framework of Standards to secure and facilitate global trade*), de 2005¹⁷, e no documento *Customs in the 21st Century: Enhancing Growth and Development through Trade Facilitation and Border Security*, de 2008¹⁸, e informa que a missão comumente aceita, hoje,

¹⁶ A Convenção de Quioto de 1974 tem textos autênticos apenas em inglês e francês. O Brasil jamais foi parte de tal versão da convenção, mas existe tradução publicada em língua portuguesa (Organização Mundial das Aduanas, 1988).

¹⁷ Cf. OMA (2021).

¹⁸ Cf. OMA (2008).

para as Aduanas, mundialmente, é “desenvolver e implementar um conjunto de políticas e procedimentos integrados que garantam uma segurança cada vez maior, assim como a efetiva facilitação do comércio e o ingresso de receitas”.

Para garantir segurança e facilitação ao mesmo tempo, a Convenção de Quioto Revisada, entre outros instrumentos da OMA, incorpora a filosofia da antecipação da informação, permitindo a gestão de riscos, e a celeridade na liberação das mercadorias (com a medição de tempos, no intuito de eliminar “gargalos” e reduzir a permanência de mercadorias em portos, aeroportos e fronteiras), permitindo o que se denomina de “*post clearance audit*”¹⁹.

A Convenção de Quioto Revisada (CQR)²⁰, em seu Anexo Geral, Capítulo 6, trata de melhores práticas internacionais relacionadas com gestão de risco, seletividade, avaliação de cumprimento (*compliance*) e auditorias, que fecham o ciclo procedimental das Aduanas modernas, as quais, por sua vez, focam seus controles em informações prévias e buscam, por meio de gestão de risco, selecionar parcela reduzida de operações (da ordem de 5% a 10%), deixando grande margem para auditorias posteriores.

A CQR/OMA serviu de inspiração para o primeiro tratado relevante da Rodada Doha da OMC, ainda inconclusa. O Acordo sobre a Facilitação do Comércio (AFC)²¹, que busca disciplinar os artigos V, VIII e X do GATT, trata, em sua parte substantiva (artigos 1 a 12), da mesma filosofia de liberação célere com possibilidade de auditorias posteriores (o que se depreende do art. 7.5.1: “Com vistas a tornar mais ágil a liberação dos bens, cada Membro adotará ou manterá mecanismo de auditoria posterior ao despacho aduaneiro para assegurar o cumprimento das leis e regulamentos aduaneiros aplicáveis”)²².

¹⁹ A OMA, por um lado, incentiva os países a promoverem a liberação célere das mercadorias, disponibilizando, inclusive, ferramentas de estudo de tempos de liberação (*Time Release Study – TRS*) para identificar gargalos e avaliar desempenho. E, por outro lado, disponibiliza ferramentas para fiscalização posterior à liberação (*Post-clearance Audit – PCA*), como as *Guidelines for PCA*, com volume I público e volume II de uso interno das Aduanas. Cf. OMA (2012).

²⁰ Sobre a CQR/OMA, remete-se a: Basaldúa (2022) e Morini (2015).

²¹ Sobre o AFC/OMC, ver: Coelho (2008); Neufeld (2014); Scorza (2007); Thorstensen, Ferraz, Nogueira e Eleoterio (2015); Trevisan (2020); e Rohde Ponce (2021).

²² Texto na tradução oficial do Decreto nº 9.326/2018. Os textos autênticos, em inglês, francês e espanhol, dispõem, respectivamente: “With a view to expediting the release of goods, each Member shall adopt or maintain post-clearance audit to ensure compliance with customs and other related laws and regulations”; “En vue d’accélérer la mainlevée des marchandises, chaque Membre adoptera ou maintiendra un contrôle après dédouanement pour assurer le respect des lois et réglementations douanières et des autres lois et réglementations connexes”; e “Con miras a agilizar el levante de las

Recorde-se que a CQR/OMA tem atualmente 136 membros, e o AFC/OMC, 164 membros, sendo o Brasil parte contratante de ambos os tratados, vigentes e plenamente aplicáveis. A combinação entre liberação célere de mercadorias (inclusive, com competição entre as Aduanas, que podem ser comparadas por meio da ferramenta *Time Release Study*, da OMA) e possibilidade de auditorias *a posteriori* constitui, portanto, uma realidade internacional, que não pode ser ignorada pela Aduana nem pelos tribunais administrativos e judiciais, como se avalia a seguir.

5. IMPACTOS NACIONAIS DA EVOLUÇÃO DO TEMA

Nos idos de 1990, já era comum, internacionalmente, a utilização de ferramentas de tecnologia da informação para a seletividade (incentivadas desde a Convenção de Quioto de 1974), o que fazia com que as declarações fossem submetidas a “canais de conferência”, efetuando-se verificações apenas em um percentual delas. Já não se tratava de amostragem da verificação em uma declaração, mas de uma parte do universo de declarações que sequer seriam verificadas²³.

No âmbito do Mercosul, a Decisão CMC nº 18/1994, em seu art. 67, já estabelecia que a “autoridade aduaneira determinará as declarações que serão objeto de conferência total, parcial ou de nenhuma conferência antes da entrega da mercadoria”, de acordo com os critérios fixados no art. 69: canal verde: “a mercadoria será entregue sem a realização do exame documental, da verificação da mercadoria e da análise do valor aduaneiro, o que não impedirá que a autoridade aduaneira efetue controles sobre essa operação”; canal laranja: “será realizado somente o exame documental e, não sendo constatada nenhuma irregularidade, a mercadoria será liberada”;

mercancías, cada Miembro adoptará o mantendrá una auditoría posterior al despacho de aduana para asegurar el cumplimiento de las leyes y reglamentos aduaneros y otras leyes y reglamentos conexos”. Veja-se que, internacionalmente, não há nenhum melindre em se informar que a auditoria é posterior ao “despacho”. E aqui também assim seria, não houvesse a histórica confusão entre o tributário e o aduaneiro, com a aplicação do CTN em detrimento do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966, mais específico, o que culminou na alteração deste em 1988. De todo modo, a tradução de “*clearance*” e “*release*” no Decreto nº 9.326/2018 (AFC/OMC) não segue a mesma linha da adotada na CQR. Na tradução oficial para o português da CQR/OMA, no Decreto nº 10.276/2020, “*release*” (“*mainlevée*”) correspondeu a “autorização de entrega” e “*clearance*” (“*dédouanement*”) a “liberação”. A versão oficial para o espanhol, na Argentina, v.g., que figura como anexo à Lei nº 27.138/2015, traduz “*release*” (“*mainlevée*”) como “*retiro de mercancías*” e “*clearance*” (“*dédouanement*”) como “*desaduanamiento*”. Ao que parece, estamos diante de divergências de tradução que ainda reclamam melhor disciplina.

²³ Como se narra em Meira e Trevisan (2023).

e canal vermelho: “somente serão liberadas após a realização do exame documental, da verificação da mercadoria e, sendo o caso, da análise do valor aduaneiro”. O Brasil nem esperou a conclusão do debate regional para instituir a seletividade baseada em canais de conferência na exportação, em 1993, a qual foi estendida às importações, em 1997.²⁴

Assim, desde a década de 1990, o Brasil passou a não fiscalizar 100% das declarações, na importação e na exportação. E, com o passar do tempo, os percentuais de seleção para canais diferentes de verde foram sendo ainda mais reduzidos, a ponto de o Balanço Aduaneiro de 2023, divulgado pela RFB, indicar que 88,9% das declarações de exportação e 97,41% das declarações de importação haviam sido automaticamente liberadas em canal verde.²⁵

Isso só destaca a inadequação do nome “revisão aduaneira”, tendo em conta que a absoluta maioria das operações sequer foi vista²⁶. E o canal diferente de verde não significa que o tema específico objeto de “revisão aduaneira” tenha sido efetivamente analisado no curso da conferência aduaneira.

Não há, assim, limitação à revisão aduaneira em função do canal de conferência para o qual foi selecionada a declaração de importação, nem no Brasil, nem nos tratados internacionais que espelham as melhores práticas aduaneiras no exterior (AFC/OMC e CQR/OMA, ambos já incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro, respectivamente, pelos Decretos nº 9.326/2018 e nº 10.276/2020).

Hoje, com uma melhor compreensão do papel das Aduanas no despacho aduaneiro no Brasil e no mundo, qual seja, o de dar celeridade à liberação das mercadorias, deixando para verificar depois do desembaraço (em auditorias a *posteriori*, aqui denominadas de “revisão aduaneira”) tópicos que não sejam,

²⁴ A Decisão CMC nº 16/1994 foi substituída pela Decisão CMC nº 50/2004 (que regulou ainda a possibilidade de outros canais de conferência, como o “canal cinza” brasileiro), incorporada ao nosso ordenamento jurídico pelo Decreto nº 6.870/2009. Na importação, o Brasil optou por denominar o canal “*naranja*” de “amarelo”, talvez pelo sentido que a palavra “laranja” passava a ter na realidade de comércio exterior brasileira.

²⁵ Percentuais referentes a importadores/exportadores que não são Operadores Econômicos Autorizados – OEA. Entre os OEA, os percentuais de liberação automática em canal verde são ainda maiores: 99,35% na exportação e 99,33 % na importação. Cf. RFB (2023).

²⁶ Chamamos a atenção para o fato de que a situação tratava de “rever o que nunca foi visto”, o que remete a uma conhecida música, mencionada em coluna na *Conjur* de 8 de novembro de 2022, publicada em conjunto com Liziane Angelotti Meira e intitulada *Direito Aduaneiro e “revisão”: “o pop não poupa ninguém”!* (Meira; Trevisan, 2022).

por exemplo, impeditivos das importações, está mais claro que a “revisão aduaneira” é conforme as normas nacionais e estrangeiras, para todos os canais de conferência.

Essa visão moderna do papel das Aduanas é assentada e unânime, hoje, no Superior Tribunal de Justiça (STJ), nas duas turmas competentes para a análise do tema:

[...] DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CANAIS VERMELHO E AMARELO. REVISÃO. POSSIBILIDADE. [...]

2. Conforme estabelece o art. 638 do Decreto nº 6.759/2009 - Regulamento aduaneiro -, “revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação”.

3. *A legislação que rege a matéria não vincula o direito do fisco de proceder à revisão da regularidade do pagamento dos impostos a determinado tipo de canal de conferência aduaneira ao qual a mercadoria foi submetida, quais sejam, canais de parametrização verde, amarelo, vermelho ou cinza, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 680/2006. Precedentes. (REsp nº 1.826.124/SC, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, unânime, julgado em 14/12/2021, DJe de 1/2/2022; grifo nosso)*

[...] REVISÃO ADUANEIRA REALIZADA NA VIGÊNCIA DO DECRETO Nº 6.759/2009 (RA-2009) DENTRO DA SISTEMÁTICA DE LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ALTERAÇÃO DE CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. POSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 50, 51, 52, 54, DO DECRETO-LEI 37/66, E DOS ARTS. 149, V E 150, §4º DO CTN. APLICABILIDADE DA SÚMULA nº 227 DO EXTINTO TFR APENAS PARA AS DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO DENTRO DA SISTEMÁTICA DE LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO (ART. 147, DO CTN), OU SEJA, DECLARAÇÕES REGISTRADAS DURANTE A VIGÊNCIA DO DECRETO nº 91.030/85 (RA-85).

[...] 2. O “Despacho Aduaneiro” é um procedimento que se inicia com o registro da “Declaração de Importação” (art. 44, do Decreto-Lei nº 37/66), passa pela “Conferência Aduaneira” nos chamados canais “Verde”, “Amarelo”, “Vermelho” e “Cinza” (art. 50, do Decreto-Lei nº 37/66 e art. 21, da IN/SRF nº 680/2006), depois pelo “Desembaraço

Aduaneiro” onde se libera a mercadoria importada (art. 51, do Decreto-Lei nº 37/66) e pode ter sua conclusão submetida a condição resolutória por 5 (cinco) anos, em razão da homologação (“Conclusão do Despacho” via “Revisão Aduaneira”) prevista no art. 54, do Decreto-Lei nº 37/66 e art. 638, do Decreto nº 6.759/2009 - RA-2009).

3. Assim, o lançamento efetuado pela autoridade fiscal e aduaneira no procedimento de “Revisão Aduaneira” tem por base o art. 54, do Decreto-Lei nº 37/66, o art. 150, §4º, do CTN, e o art. 638, do Decreto nº 6.759/2009 (RA-2009) que permitem a reclassificação fiscal da mercadoria na NCM. Sua autorização legal está nos incisos I, IV e V, do art. 149, do CTN.

4. São inconfundíveis a “Conferência Aduaneira” e o “Desembaraço Aduaneiro” e a “Conclusão do Despacho” (“Revisão Aduaneira”) que pode se dar 5 (cinco) anos depois, tendo em vista a condição resolutória prevista tanto no art. 54, do Decreto-Lei nº 37/66, quanto no art. 150, §4º, do CTN, e no art. 638, do Decreto nº 6.759/2009 (RA-2009) que adotaram a sistemática do lançamento por homologação.

5. É pacífica a jurisprudência desta Casa no sentido de que a «Conferência Aduaneira» e o posterior «Desembaraço Aduaneiro» (arts. 564 e 571 do Decreto nº 6.759/2009) não impedem que o Fisco realize o procedimento de «Revisão Aduaneira», respeitado o prazo decadencial de cinco anos da sistemática de lançamento por homologação (art. 638, do Decreto 6.759/2009). Precedentes: REsp. nº 1.201.845/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 18.11.2014; REsp. nº 1.656.572/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 18.04.2017; AgRg no REsp. nº 1.494.115/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 03.03.2015; REsp. nº 1.452.531/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 12.08.2014; REsp. nº 1.251.664/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 18.08.2011.

6. *Indiferente os canais adotados para a “Conferência Aduaneira” (“Verde”, “Amarelo”, “Vermelho” ou “Cinza”), somente há que se falar em lançamento efetuado no ato de “Conferência Aduaneira” se houver a apresentação da Manifestação de Inconformidade a que se refere o art. 42, §2º, da IN/SRF nº 680/2006. Não ocorrendo esse lançamento, as retificações de informações constantes da Declaração de Importação - DI são atos praticados pelo próprio contribuinte na condição de “autolancamento”, dentro da sistemática de lançamento por homologação, apenas se cogitando da incidência do art. 146, do CTN (modificação de “critérios jurídicos adotados pela autoridade*

administrativa”), se esses atos se deram em razão de orientação expressa dada pelo fisco no momento de sua feitura que há de ser comprovada nos autos. (REsp nº 1.576.199/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, unânime, julgado em 13/4/2021, DJe de 19/4/2021; grifos nossos)

O CARF também consolidou o posicionamento em sua Câmara Superior da 3ª Seção de Julgamento, competente para a análise do assunto:

“REVISÃO ADUANEIRA”. POSSIBILIDADE. APURAÇÃO DE REGULARIDADE. IRRELEVÂNCIA DO CANAL DE CONFERÊNCIA.

Conforme entendimento assentado e unânime do STJ, que se encontra em consonância com as melhores práticas internacionais, previstas na Convenção de Quioto Revisada, da Organização Mundial das Aduanas (CQR/OMA), e no Acordo sobre a Facilitação do Comércio, da Organização Mundial do Comércio (AFC/OMC), *não há impedimento à realização do procedimento de “revisão aduaneira” previsto no art. 54 do Decreto-Lei 37/1966, dentro do período decadencial, qualquer que seja o canal de conferência aduaneira.* (Acórdão 9303-014.439, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 18 out. 2023; grifo nosso)

A consolidação do posicionamento, em sede administrativa e judicial, tende a posicionar o Brasil no rol de países que adotam procedimentos alinhados com o AFC/OMC e a CQR/OMA, e contribui para a redução da litigância em relação ao tema.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observamos, ao longo deste estudo, que aquilo que denominamos no Brasil de “revisão aduaneira” é, internacionalmente, fruto da filosofia que norteia as Aduanas do século XXI, representando uma escolha: a de fiscalizar o essencial e de forma célere com vistas à liberação das mercadorias, deixando para ocasião posterior auditorias mais complexas e detalhadas. A impossibilidade de fiscalização posterior à liberação, nesse contexto, marcaria escolha diversa, pelo regresso à Aduana de meados do século passado.

Em termos de comércio internacional, maior alinhamento significa maior possibilidade de inserção e maior participação. Isso porque, para os países que comerciam com o Brasil, é importante a previsibilidade/segurança jurídica,

no sentido de saberem que encontrarão aqui normatização regulatória aduaneira que não destoaria da encontrada nas principais economias mundiais.

Na área aduaneira, a busca pela consolidação das melhores práticas internacionais (com as organizações internacionais disponibilizando um “*benchmarking*” à comunidade aduaneira, em geral, como fonte inspiradora para codificações nacionais e regionais) fornece um norte certo, permitindo a implementação nacional de mecanismos que já tenham efetivamente resultados exitosos em outros países.

É certo que o debate sobre a “revisão aduaneira”, no Brasil, ainda demanda um ajuste fino, não generalizado, diante de situações excepcionais. No entanto, houve significativa evolução na admissão de que, em regra, o art. 146 da codificação tributária não representa óbice à aplicação do comando aduaneiro do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966.

REFERÊNCIAS

ASAKURA, Hironori. *World History of the Customs and Tariffs*. Bruxelas: World Customs Organization, 2002.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Introducción al Derecho Aduanero: Concepto y Contenido*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1988.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2013.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. Principios Generales del Derecho Aduanero. In: PARDO CARRERO, Germán (dir.). *Derecho Aduanero*. T.1. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019, p. 101-117.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. El Convenio de Kyoto Revisado: Antecedentes y Principios Aduaneros Involucrados. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022, p. 81-120.

BERR, Claude J.; TRÉMEAU, Henri. *Le Droit Douanier*. Paris: Librairie Générale du Droit et de Jurisprudence, 1975.

COELHO, Flávio José Passos. *Facilitação comercial: desafio para uma Aduana moderna*. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

CUTRERA, Achille. *Principii di Diritto e Politica Doganale*. Milão: Ulrico Hoepli, 1927.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Revisão aduaneira e segurança jurídica*. São Paulo: Intelecto, 2016.

GUAL VILLALBÍ, Pedro. *Teoría y Técnica de la Política Aduanera y de los Tratados de Comercio*. Barcelona: Juventud, 1943.

JACKSON, John H. *The World Trading System: Law and Policy of International Economic Relations*. 2. ed. Cambridge: MIT University Press, 1997.

JUÁREZ ALLENDE, Héctor Hugo. *La Organización Mundial de Aduanas: pasado, presente y futuro*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2021.

MEIRA, Liziane Angelotti; TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro e “revisão”: “o pop não poupa ninguém”! *Conjur*, 8 nov. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-nov-08/territorio-aduaneiro-direito-aduaneiro-revisao-pop-nao-poupa-ninguem/>. Acesso em: 18 mar. 2024.

MEIRA, Liziane Angelotti; TREVISAN, Rosaldo. Um olhar aduaneiro internacional sobre recentes decisões de cortes superiores no Brasil. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla (org.). *Ensaio de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023, p. 80-86.

MORINI, Cristiano. A Convenção de Quioto Revisada e a modernização da Administração Aduaneira. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas atuais de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Lex, 2015, p. 163-198.

NEUFELD, Nora. *The long and winding road: how WTO members finally reached a Trade Facilitation Agreement*. April 7, 2014 Disponível em: https://www.wto.org/english/res_e/reser_e/ersd201406_e.pdf. Acesso em: 18 mar. 2024.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS (OMA). Conselho de Cooperação Aduaneira. *Convenção internacional para a simplificação e a harmonização dos regimes aduaneiros*. Trad. Hilda Badenes da Costa e Silva. Rev. técnica de Oswaldo da Costa e Silva. Brasília: ESAF, 1988.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS (OMA). *Customs in the 21st Century: Enhancing Growth and Development through Trade Facilitation and Border Security*. June 2008. Disponível em: [https://www.wcoomd.org/~media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/customs-in-the-21st-century/annexes/annex_ii_en.pdf?la=en](https://www.wcoomd.org/~/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/customs-in-the-21st-century/annexes/annex_ii_en.pdf?la=en). Acesso em: 18 mar. 2024.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS (OMA). *Guidelines for Post Clearance Audit*. 2012. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/ru-ru/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/guidelines/pca-guidelines.aspx>. Acesso em: 18 mar. 2024.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS (OMA). *WCO SAFE Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade*. V. 2021. Disponível em: http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/frameworks-of-standards/safe_package.aspx. Acesso em: 18 mar. 2024.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). *Balanço aduaneiro 2023: janeiro a dezembro*. Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/aduana/balanco-aduaneiro-2023>. Acesso em: 18 mar. 2024.

ROHDE PONCE, Andrés. Los elementos fundamentales del Derecho Aduanero. In: PARDO CARRERO, Germán (dir.). *Derecho Aduanero*. T.1. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2019, p. 118-173.

ROHDE PONCE, Andrés. *La Facilitación del Comercio*. Ciudad de México: CAAAREM, 2021.

SCORZA, F. A. T. Facilitação do comércio e procedimentos aduaneiros nas negociações da OMC: os impactos para o direito aduaneiro do Brasil. *Revista Brasileira de Comércio Exterior*, Rio de Janeiro, Funcex, v. 92, p. 44-58, 2007.

SEHN, Solon. *Curso de Direito Aduaneiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

THORSTENSEN, Vera. *Organização Mundial do Comércio: as regras do comércio internacional e a nova rodada de negociações multilaterais*. São Paulo: Aduaneiras, 2009.

THORSTENSEN, Vera; FERRAZ, Lucas; NOGUEIRA, Thiago; ELEOTERIO, Belisa. *The Trade Facilitation Agreement and its Impacts to the Brazilian Transformation Industry*. 2015. Disponível em: <http://wtochairs.org/brazil/research/trade-facilitation-agreement-and-its-impacts-brazilian-transformation-industry>. Acesso em: 18 mar. 2024.

TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro e Direito Tributário – distinções básicas. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas atuais de Direito Aduaneiro*. São Paulo: LEX, 2008, p. 11-55.

TREVISAN, Rosaldo. A revisão aduaneira de classificação de mercadorias na importação e a segurança jurídica: uma análise sistemática. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coord.). *Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 341-376.

TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro no Brasil: a hora e a vez da internacionalização. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas atuais de Direito Aduaneiro II*. São Paulo: Lex, 2015, p. 11-60.

TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o Direito Aduaneiro Internacional*. São Paulo: LEX, 2017.

TREVISAN, Rosaldo. O Acordo sobre a Facilitação do Comércio e seu impacto na legislação aduaneira brasileira. In: CASTRO JUNIOR, Osvaldo Agripino de (org.). *Constituição, tributação e Aduana no transporte marítimo e na atividade portuária*. v. I. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 1-36.

TREVISAN, Rosaldo. Uma contribuição à visão integral do universo de infrações e penalidades aduaneiras no Brasil, na busca pela sistematização. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022a, p. 571-630.

TREVISAN, Rosaldo. “Benchmarking aduaneiro”: influência e aplicação no Brasil. *Conjur*, 7 jun. 2022b. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jun-07/territorio-aduaneiro-benchmarking-aduaneiro>. Acesso em: 18 mar. 2024.

VALLE, Maurício Timm do; TREVISAN, Rosaldo. A “Babel” na tributação do comércio exterior: por um glossário aduaneiro. *Revista Novos Estudos Jurídicos*, v. 23, nº 2, p. 599-626, 2018.

VAN DEN BOSSCHE, Peter. *The Law and Policy of the World Trade Organization*. Cambridge: Cambridge University Press, 2005.



LIMITE TEMPORAL À PRODUÇÃO PROBATÓRIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)¹

CLEBERSON ALEX FRIESS

Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Conselheiros do CARF. Pós-graduado em Direito Tributário e em Direito Previdenciário.

FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA

Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Ex-Conselheiro do CARF. Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) / Escola de Administração Fazendária (ESAF) e em Processo Administrativo Fiscal pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Bacharel em Contabilidade pela Universidade Potiguar e em Administração pela UFRN.

Resumo: O presente artigo tem como objetivo oferecer um breve panorama a respeito da juntada extemporânea da prova na visão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), tendo em consideração uma interpretação menos restritiva do momento processual para apresentação de documentos trazido no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Tomam-se por base os acórdãos e resoluções proferidos durante o ano de 2021, com a finalidade de identificar os fundamentos mais significativos para tornar menos rígido o momento da exibição da prova e, a partir deles, verificar a existência de aspectos convergentes que levam os colegiados a atenuar a preclusão probatória.

¹ Artigo originalmente apresentado à Universidade Católica de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário e Processo Administrativo Fiscal.

Palavras-chave: Processo administrativo fiscal; prova documental; juntada posterior; preclusão; verdade material.

Abstract: *The purpose of this article is to provide a brief overview of the extemporaneous submission of evidence in the view of the Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), taking into account a less restrictive interpretation of the procedural moment for the submission of documents brought in § 4 of art. 16 of Decree nº 70.235, of 1972. The judgments and resolutions handed down during 2021 are taken as a basis, with the aim of identifying the most significant grounds for making the time for showing evidence less rigid and, based on them, verifying the existence of converging aspects that lead the collegiate bodies to mitigate evidentiary estoppel.*

Keywords: *Tax administrative proceedings; documentary evidence; subsequent submission; preclusion; material truth.*

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Metodologia; 3. Apuração dos dados; 4. Análise dos resultados; 4.1 Flexibilização com base em princípios e garantias; 4.2 Provas destinadas a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos; 4.3 Aspectos convergentes e relevantes; 5. Conclusão; Referências.

1. INTRODUÇÃO

O processo administrativo fiscal (PAF), subordinado ao rito do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, comporta uma limitação temporal à apresentação da prova documental, meio mais comum de prova no processo tributário, consoante restrições trazidas nos §§ 4º e 5º do seu art. 16.²

A juntada da prova pelo sujeito passivo deve ser efetivada com a impugnação ou com a manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo nas situações expressamente enumeradas no texto legal, para as quais a parte tem o ônus de demonstrar nos autos do processo administrativo a ocorrência das condições.

A experiência profissional revela, contudo, que a limitação ao direito de produção probatória após a interposição da impugnação ou manifestação de inconformidade, nos moldes fixados no Decreto nº 70.235, de 1972, é alvo de controvérsias entre os órgãos julgadores administrativos.³

Em prol da segurança jurídica que deve orientar o avanço progressivo do processo, uma corrente é defensora da rigidez do sistema processual administrativo, que impõe limites temporais à prática de determinados atos com fundamento no instituto da preclusão. Assim, o legislador já teria contemplado no texto normativo todas as excepcionalidades para afastar a preclusão.

Por outro lado, decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), última instância administrativa de julgamento, chancelam a possibilidade de relativização do princípio da preclusão, nas quais sobressai a ponderação de princípios aplicados ao processo administrativo tributário.

² O Decreto nº 70.235, de 1972, no art. 16, dispõe que: “[...] § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. § 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior”.

³ A regra de preclusão probatória se estende à manifestação de inconformidade em processos administrativos de compensação, pedidos de restituição e ressarcimento de tributos, quando o pleito de iniciativa do sujeito passivo é indeferido, pois o litígio está submetido ao rito do Decreto nº 70.235, de 1972 (art. 61, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Este artigo se propõe a oferecer um breve panorama acerca das razões para se admitir a juntada extemporânea da prova no âmbito do CARF, a partir de interpretações mais extensivas às formalidades inerentes ao rito procedimental instituído pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

Tomam-se por base as informações extraídas das decisões proferidas pelo CARF em determinado recorte temporal, no âmbito das três seções de julgamento⁴, a fim de identificar os fundamentos mais representativos para tornar menos rígido o momento processual da apresentação da prova e, a partir deles, verificar a existência de aspectos convergentes que levam os colegiados a atenuar a preclusão probatória.

O CARF é um órgão colegiado, paritário, que tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial, em face da aplicação da legislação tributária federal, cujas turmas de julgamento são compostas por conselheiros indicados pela Fazenda Nacional e pelos contribuintes (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 25, inciso II, e §§).

Sendo órgão administrativo, acolher a prova documental extemporânea em situações não contempladas pelas excepcionalidades do § 4º do art. 16 não deve representar prática generalizada. Daí acreditar-se que as discussões sobre prova tardiamente juntada aos autos tenham como norteador a ponderação do conteúdo axiológico de princípios de maior relevância ao processo administrativo fiscal, aliada à garantia da ampla defesa, e sem perder de vista a própria integralidade do rito procedimental.

Em paralelo, a aceitação a destempo da prova documental, muito provavelmente, não estará dissociada dos fatos, pressupondo o exame das especificidades do caso concreto e pautando-se na concepção moderna de que o processo tributário, integrante do sistema de tributação, não é um fim em si mesmo, devendo se mostrar eficiente aos litigantes (Nunes, 2022, p. 27).

⁴ O CARF é dividido em três Seções de Julgamento, especializadas por matéria, compostas de Turmas Ordinárias, Turmas Extraordinárias e Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (art. 2º, inciso II, do Livro II do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

2. METODOLOGIA

A metodologia empregada neste trabalho consiste na análise de precedentes do CARF, mediante técnica de coleta de dados quantitativos extraídos do repositório de jurisprudência que está à disposição para consultas na página do tribunal administrativo na internet, para fins de identificar o universo de decisões em que houve deliberação colegiada sobre a juntada de provas aos autos depois da impugnação ou manifestação de inconformidade.

Após a extração, segue-se à organização e análise dos julgados para sistematizar os principais fundamentos descritos pelos colegiados a fim de acolher a flexibilização da limitação temporal à atividade probatória.

Essa análise dos dados e as conclusões que dela resultam são orientadas pela leitura do conteúdo dos acórdãos e resoluções⁵, por meio dos quais os colegiados formalizam as decisões administrativas, possibilitando identificar os seguintes aspectos, dentre outros: (i) Seção de Julgamento; (ii) situação fática; (iii) fundamentos que suportam a decisão, assim como a forma de sua aplicação; e (iv) princípios do processo contencioso tributário em confronto.

Utilizou-se como fonte de pesquisa o portal do CARF na internet, no endereço <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>, opção Jurisprudência, “Nova Pesquisa de Acórdãos – VER”, restringindo-se o levantamento às sessões de julgamento ocorridas durante o período de janeiro a dezembro de 2021.⁶

A escolha do ano de 2021 se deu pela representatividade das decisões mais recentes para se particularizar uma amostra da jurisprudência do CARF, considerando ainda que, não raras vezes, os votos ou as declarações de votos consignados nos acórdãos e resoluções fazem alusão à existência de precedentes de colegiados para reforçar o entendimento sobre determinada matéria, incluindo aqueles da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).⁷

⁵ A resolução é um ato decisório que não conclui o julgamento, podendo a turma se pronunciar sobre o mesmo recurso em momento posterior. É adotada, por exemplo, quando da conversão do julgamento em diligência.

⁶ Alternativamente, o acesso ao sistema de busca do CARF pode ser realizado diretamente através do endereço <https://acordaos.economia.gov.br>. Para efeito da extração dos dados, observaram-se as orientações básicas constantes do *Guia de uso da Plataforma VER – Sistema de busca de acórdãos e resoluções*.

⁷ No ano de 2022 houve cancelamentos e suspensões das reuniões de julgamento mensais, por diversas razões, prejudicando sensivelmente a representatividade das decisões publicadas. Deste modo, optou-se por deixar de fora a coleta de dados do ano de 2022.

A extração não foi realizada de forma automatizada, por meio de programas para *download* de dados. Então, com a finalidade de direcionar a coleta de dados ao objeto de investigação, a estratégia foi fazer uso da sintaxe de consulta com palavras-chave e operadores booleanos.

De início, aproveitou-se o filtro denominado de “busca facetada”, já pronto, disponibilizado no lado esquerdo da tela inicial, referente ao ano da sessão de julgamento. Assim, a busca retornou somente os acórdãos e resoluções das sessões ocorridas no ano de 2021.

Tendo em conta a natureza da matéria que se pretende detectar nas decisões do CARF, os verbetes escolhidos são “preclusão”, “verdade material”, “juntada” e “posterior”, que devem integrar simultaneamente o texto do acórdão ou da resolução. As expressões foram procuradas no documento como um todo, e não apenas no texto-resumo da plataforma que contém a data da sessão, data de publicação, ementa e decisão, entre outros.

Adicionalmente, suprimiram-se da extração as decisões contendo a expressão “sistema dos recursos repetitivos”, exatamente porque integram o chamado “lote de recursos repetitivos”, em que o conteúdo do voto e o resultado do julgamento são idênticos aos do recurso paradigma, escolhido como representativo da controvérsia e sorteado entre os conselheiros para relatoria e inclusão em pauta no mesmo dia e sessão. Em razão da significativa quantidade, mantê-las na amostragem poderia desajustá-la e nada acrescentaria ao trabalho (RICARF, art. 87).

Chegou-se à seguinte configuração para a consulta na Plataforma VER: preclusão AND “verdade material” AND juntada AND posterior NOT “sistemática dos recursos repetitivos”.

Apesar do esforço do CARF para conferência e uniformização dos acórdãos e resoluções, não se ignoram as falhas, omissões e deficiências de padronização dos textos. As ementas, por exemplo, nem sempre retratam de modo fiel a síntese da decisão quanto a cada um dos pontos controvertidos, de acordo com o entendimento do colegiado. Quanto à resolução, é desprovida do campo “ementa”.

Desta forma, a pesquisa de termos no documento como um todo significa maior confiabilidade da prospecção de dados, resultando em acervo decerto mais completo de decisões administrativas e, conseqüentemente,

em um panorama adequado para traçar um diagnóstico dos fundamentos relacionados à possibilidade de juntada extemporânea da prova.

O critério trouxe o inconveniente de incluir no resultado uma quantidade significativa de acórdãos e resoluções que não interessam propriamente ao presente trabalho. Aparentemente a dificuldade é inerente ao tema pesquisado, para o qual seria um desafio construir a busca manual na Plataforma VER com uma combinação de expressões capaz de retratar rigorosamente os julgados contendo discussões sobre prova documental juntada em momento posterior à impugnação ou à manifestação de inconformidade.

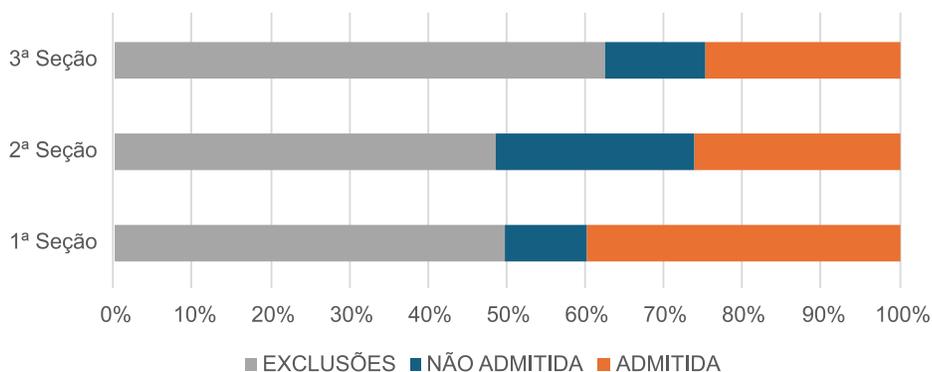
Os verbetes “preclusão”, “verdade material”, “juntada” e “posterior” são termos que, mesmo em conjunto, podem estar presentes em diferentes trechos de acórdãos ou resoluções, não vinculados diretamente com os debates sobre limitação temporal à produção probatória a que alude a linha investigativa.

Entre os muitos casos em que a matéria de fundo decidida é distinta, podem-se citar: (i) preclusão de matéria não impugnada/inação recursal (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972)⁸; (ii) intempestividade recursal; (iii) preclusão e verdade material abordadas de forma tangencial pelo colegiado; (iv) inadmissibilidade de recurso especial; (v) verdade material como expressão de pedido de exame pormenorizado e valoração da prova apresentada; e (vi) nulidade da decisão de primeira instância que deixou de apreciar documentos tempestivamente apresentados.

Com a diferenciação do conteúdo das decisões após extração de dados da Plataforma VER, o quantitativo de decisões alheias ao objeto investigatório foi expurgado da compilação e análise dos precedentes. Essas, considerando a abrangência dos termos consultados, representaram aproximadamente 50% do total de decisões extraídas para análise.

⁸ A investigação gira em torno da preclusão probatória associada à restrição de apresentação de novas provas/provas complementares na hipótese de matéria que integra o litígio fiscal. Logo, estão fora do escopo do trabalho as situações em que o colegiado reconhece ter havido inováção recursal, quando a parte deixa de contestar expressamente determinada matéria, operando a preclusão temporal para admissão de razões e provas.

Gráfico 1: Extração das decisões por percentual



Nota: As decisões extraídas foram divididas em três grupos: a) EXCLUSÕES, alheias ao objeto do estudo; b) NÃO ADMITIDA, cujas provas extemporâneas não foram conhecidas; c) ADMITIDA, cujas provas foram conhecidas.

Fonte: Elaborado pelos autores.

A pesquisa retornou um número de 968 acórdãos e resoluções, no universo de 34.995 publicados, relativamente ao período de janeiro a dezembro de 2021.⁹ Foram excluídos daquele total os julgados administrativos que, apesar de neles constar os termos pesquisados, não faziam parte do acervo de interesse da investigação, resultando a amostra final em 449 decisões.

3. APURAÇÃO DOS DADOS

Após o descarte daquelas decisões que não serviam ao estudo, os 449 acórdãos e resoluções extraídos do site do CARF foram analisados individualmente. Desse total, a maior quantidade de decisões que deliberaram sobre a apresentação extemporânea foi prolatada nas Turmas Ordinárias (TO) e Turmas Extraordinárias (TE) da 3ª Seção de Julgamento, seguidas das turmas da 1ª Seção de Julgamento. Essa proporção é mantida inclusive quando são adicionadas as decisões da Turma da CSRF correlata.

⁹ Período selecionado considerando-se a representatividade da base de pesquisa.

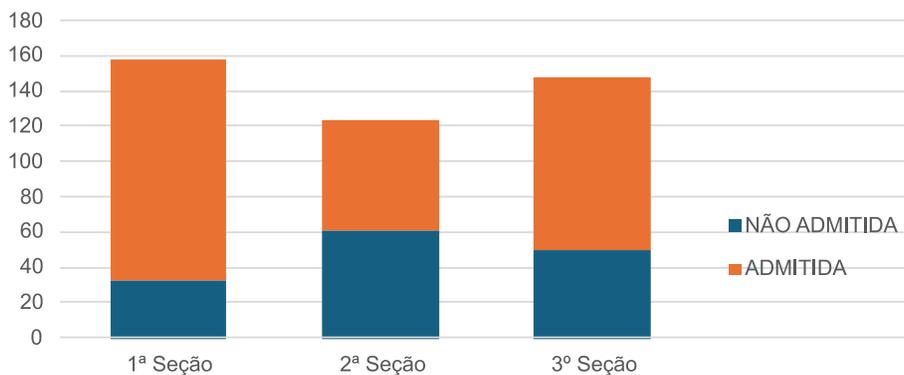
Tabela 1 – Seleção dos julgados com deliberação sobre provas extemporâneas – ano 2021

INSTÂNCIA	ADMITIDA	NÃO ADMITIDA	TOTAL
2ª Instância (TO e TE)	274	140	414
1ª Seção	117	31	148
2ª Seção	62	45	107
3ª Seção	95	64	159
Instância Especial (CSRF)	12	23	35
1ª Turma	8	2	10
2ª Turma	1	16	17
3ª Turma	3	5	8
Soma	286	163	449

Fonte: Elaborado pelos autores.

Por outro lado, notou-se uma maior incidência na 1ª Seção de Julgamento especificamente das decisões pela admissão da juntada extemporânea da prova.

Gráfico 2: Quantitativo de decisões, por Seção e Julgamento: provas admitidas e não admitidas

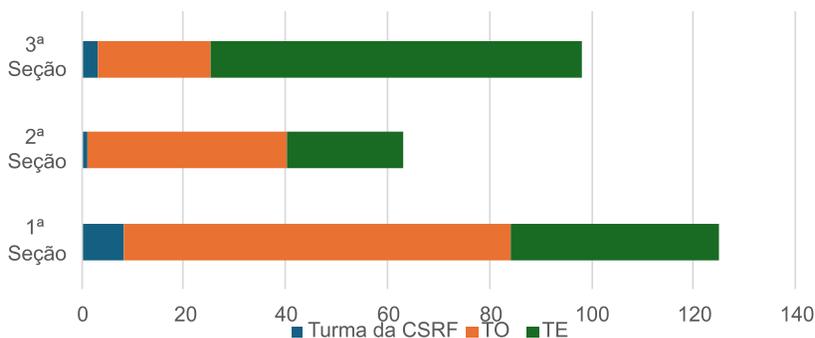


Fonte: Elaborado pelos autores.

Nas Turmas Extraordinárias da 2ª Seção de Julgamento, com base no registro dos votos, foi observada uma baixa incidência de discussões relacionadas à apresentação de documentação extemporânea. Ao contrário, na 3ª Seção de Julgamento, a maior quantidade de provas admitidas se deu nas Turmas Extraordinárias.

Cabe ressaltar, ainda, a participação reduzida das Turmas da CSRF, seja porque as provas adicionais são eventualmente apresentadas em sede de recurso voluntário, seja porque as questões submetidas a essas turmas estão sujeitas à análise de admissibilidade do recurso especial, para o qual é exigido acórdão paradigma dotado de similitude fática com o acórdão recorrido e que a decisão proferida seja contrária àquela contestada.¹⁰

Gráfico 3: Decisões com provas extemporâneas admitidas / por tipo de turma



Fonte: Elaborado pelos autores.

No tocante às razões aventadas nas decisões para tornar menos rígido o momento processual da apresentação da prova documental, os acórdãos e resoluções foram compilados em quatro grupos, consequência da identificação das três hipóteses das alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, e da relativização da produção probatória com eixo nos princípios informadores do processo administrativo tributário.

A menção às exceções das alíneas “a” e “b” do § 4º do art. 16 foi detectada em amostra menos expressiva de julgados. Tais decisões estão concentradas sobretudo na 1ª Seção de Julgamento, envolvendo a retificação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), depois de prolatado o despacho decisório, em que a comprovação do erro se dá por meio de

¹⁰ Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial com o objetivo de uniformizar eventual dissídio divergente verificado entre turmas do CARF (art. 50 do Livro I do RICARF).

apresentação de prova idônea em sede recursal, por se referir a fato ou direito superveniente, conforme aplicação da Súmula CARF nº 164.¹¹

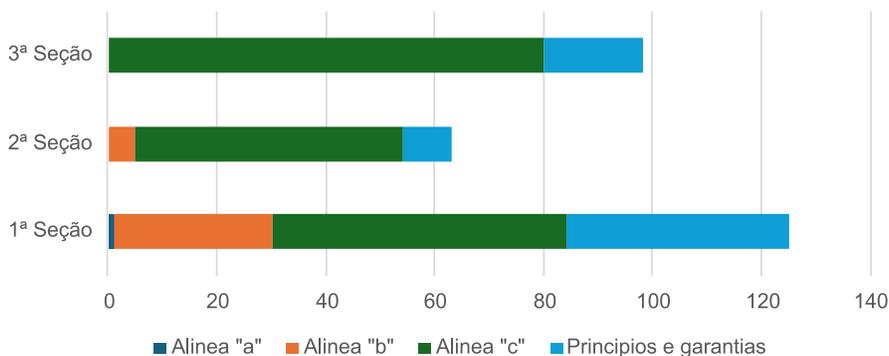
Para respaldar a aceitação da prova extemporânea, a argumentação mais utilizada em todas as Seções de Julgamento remete à subsunção do caso concreto à alínea “c” do § 4º do art. 16, já que a documentação teria por finalidade “contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos”.

Em relação a outros julgados, também distribuídos pelas três seções, a flexibilização da prova a destempo está assentada na lógica da prevalência de princípios do processo administrativo fiscal, independentemente de ocorrer o enquadramento nas hipóteses do § 4º do art. 16.

Cabe assinalar que, algumas vezes, as decisões fazem alusão à existência de fatos supervenientes ou à natureza complementar da prova, dificultando distinguir com exatidão o fundamento principal do órgão julgador para conhecer da prova documental em fase posterior.

O gráfico a seguir ilustra o agrupamento das decisões obtido neste trabalho, de acordo com a avaliação dos autores:

Gráfico 4: Provas admitidas por tipo de argumento



Nota: Na legenda, Alínea “a”, Alínea “b” e Alínea “c” referem-se ao § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Fonte: Elaborado pelos autores.

¹¹ Súmula CARF nº 164: “A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)”.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

O lastro probatório documental deve ser apresentado por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade, caso contrário o sujeito passivo não terá mais oportunidade de fazê-lo em outro momento processual, operando-se a preclusão. Essa é a regra geral, nos moldes previstos no *caput* do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Nas alíneas do § 4º do art. 16, o próprio legislador buscou salvaguardar as excepcionalidades que tornam legítima a apresentação de elementos probatórios a destempo no processo administrativo fiscal, que não dependem, propriamente, do sujeito passivo, ficando estabelecido que incumbe ao interessado o ônus de demonstrar a ocorrência de uma delas: (a) motivo de força maior, (b) quando as provas se referem a fato ou direito superveniente ou (c) quando se destinam a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Com base nos precedentes do CARF, restou confirmada a permissão para a juntada de elementos probatórios em fase posterior àquela determinada pela legislação tributária por critérios diversos, sendo possível apontar duas linhas principais de fundamentação para o acolhimento da prova documental apresentada em momento extemporâneo, em que fica óbvio o propósito de não se ater à literalidade das hipóteses do § 4º do art. 16.

Em uma delas, defende-se que a possibilidade da prova documental intempestiva vai além das exceções previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, levando-se em consideração que a preclusão probatória deve ceder espaço para a primazia de princípios e garantias aplicáveis ao processo administrativo tributário, sobretudo a legalidade, a verdade material e a ampla defesa. Além disso, a atenuação das regras de preclusão obtém inspiração nos preceitos da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal.

Para outra vertente, a aceitação da prova a destempo poderá ocorrer nas hipóteses do § 4º do art. 16, razão pela qual a flexibilização do momento processual para apresentação da prova passa pela interpretação sistemática das suas próprias alíneas, em conjunto com outras disposições do próprio

texto legal, a fim de dar às excepcionalidades ali previstas um sentido que alcance mais efetividade para aplicação ao processo administrativo fiscal.¹²

Neste último caso, extrai-se das decisões do CARF que as situações dizem respeito, em sua grande maioria, à normatividade da alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, para efeito de enquadramento na hipótese legal da juntada de provas, em sede recursal, destinadas a contrapor fatos ou razões trazidas aos autos em decorrência da fundamentação exarada na decisão do órgão julgador de primeira instância.

Passa-se, a seguir, a discorrer sobre o tema de maneira mais aprofundada.

4.1 Flexibilização com base em princípios e garantias

Historicamente, as decisões do CARF invocam a verdade material como principal vetor para a concretização de valores no âmbito do processo administrativo fiscal, em detrimento da literalidade da norma prescrita no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Dessa concepção resulta que as reprimereiros deles ocorreu em setembro de 2010. Daí em diante, o órgão vem fomentando a digras de preclusão probatória devem, e podem, ser temperadas com a busca da verdade material.

A preclusão é um instituto indispensável ao devido processo legal, porquanto visa garantir o andamento lógico do processo administrativo e, ao mesmo tempo, obstar o retorno às fases anteriores. Desse jeito a relação processual segue sua marcha procedimental em frente com vistas à decisão final, garantindo a estabilidade da relação jurídica (Grinover *et al.*, 2004, p. 329).

Para abrandar a rigidez da preclusão probatória e avançar sobre o quadro das excepcionalidades listadas no § 4º, os conselheiros trilham o caminho de buscar a interpretação principiológica das normas jurídicas envolvidas, sobretudo em relação aos princípios da legalidade, verdade material e formalismo moderado, responsáveis por atribuir maior eficácia ao processo administrativo fiscal. Confira-se a ementa do acórdão abaixo:

¹² As ementas das decisões, não raro, deixam de fazer menção expressa às hipóteses do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Por isso, recorreu-se aqui à leitura dos fundamentos do voto condutor e, eventualmente, da declaração de voto que acompanha a decisão.

ANÁLISE DE DOCUMENTOS JUNTADOS EXTEMPORANEAMENTE. BUSCA DA VERDADE MATERIAL

A verdade material é princípio que rege o processo administrativo tributário e enseja a valoração da prova com atenção ao formalismo moderado, devendo-se assegurar ao contribuinte a análise de documentos extemporaneamente juntados aos autos, mesmo em sede de recurso voluntário, a fim de permitir o exercício da ampla defesa e alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário, além de atender aos princípios da instrumentalidade e economia processuais. A busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dela decorrentes. (Acórdão CARF nº 1201-005.789, de 14 de abril de 2021)

A limitação ao momento em que a prova documental pode integrar os autos, contida no § 4º do art. 16, não condiz com a essência do processo administrativo fiscal, tampouco com o exercício da ampla defesa, considerando que a busca da verdade material¹³ é princípio de observância indeclinável pela administração tributária, em oposição à verdade formal, que prioriza a formalidade processual probatória.

O formalismo moderado, ou instrumentalidade das formas, permeia a prática de atos no processo administrativo fiscal e dá sentido finalístico à verdade material (Acórdão nº 1201-005.222, de 18 de outubro de 2021).

A verdade material é corolário do princípio da legalidade, daí sua visibilidade na jurisprudência do CARF. Os limites ao direito à prova, vinculados à preclusão dos meios de defesa processual, podem sofrer temperamentos com a finalidade de estabelecer a verdade e o controle do ato administrativo (Acórdão nº 2003-003.225, de 25 de maio de 2021).

¹³ Cabe anotar que parcela da doutrina considera a verdade material como um sistema probatório através do qual se expressa o princípio inquisitório, sem, contudo, reduzir sua importância ao processo administrativo (Nunes, 2022, p. 127). Além disso, a distinção entre verdade material e formal tem sido gradativamente eliminada, até porque, no processo civil, o juiz pode determinar de ofício a produção de provas. Para Michels (2015, p. 37-38), a denominada verdade material é apenas um mito. Nas lições de Tomé (2011, p. 26), o que se obtém é a verdade lógica, no processo administrativo ou judicial, em conformidade com as regras do respectivo sistema processual.

Outrossim, a relativização das regras de preclusão probatória é medida que também contribui para a efetividade do processo administrativo fiscal, com efeito positivo, até mesmo, na redução de judicialização de litígios tributários e na sucumbência da Fazenda Nacional (Acórdão nº 9101-005.865, de 10 de novembro de 2021).

Por último, a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (art. 3º, inciso III, e art. 38)¹⁴, contém, em caráter complementar, importantes contribuições para a flexibilização da rigidez do sistema processual administrativo, por exemplo quando dispõe que o interessado, para fazer prova de fatos, poderá juntar documentos até a tomada de decisão administrativa, alinhando-se ao princípio da verdade material (Acórdão nº 1301-005.657, de 14 de setembro de 2021).

Então, muito embora estabeleça o § 4º do art. 16 regra de preclusão para a juntada de prova documental, como também suas próprias exceções, a linha de compreensão acima é mais ampla e permissiva, porquanto o órgão julgador, à luz dos princípios informadores do processo administrativo fiscal, pode conhecer de documentos posteriormente à impugnação ou manifestação de inconformidade ainda que as circunstâncias que envolvam a apresentação da prova extemporânea não se enquadrem em uma das excepcionalidades da legislação processual.

Não defendem os acórdãos do CARF a juntada da prova de forma irrestrita, haja vista que a verdade material não é capaz de mitigar por completo as regras de preclusão do processo administrativo fiscal e rechaçar o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Cabe atenuá-las toda vez que a prova extemporânea for eficaz, ou potencialmente eficaz, para o controle de legalidade do ato administrativo, recusando-se a prova meramente protelatória que vise postergar o julgamento da lide.

Pautado na busca da verdade material e na sua convicção motivada, o julgador avaliará em quais situações a prova extemporânea deve ser aceita, particularmente quando a documentação apresentada mantém pertinência e correlação com a matéria controversa para o deslinde do feito. Senão vejamos a ementa abaixo:

¹⁴ É importante ressaltar o caráter de norma geral da Lei nº 9.784, de 1999, segundo o art. 69, com aplicação apenas subsidiária às matérias reguladas por legislação específica, tal como as regras de preclusão integrantes do Decreto nº 70.235, de 1972.

CONHECIMENTO. DOCUMENTOS ACOSTADOS APÓS A IMPUGNAÇÃO NO MOMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. ART. 16 DO DECRETO Nº 70.235/72. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E INFORMADA POR OUTRAS NORMAS. POSSIBILIDADE LEGAL.

As prescrições do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 devem ser interpretadas sistematicamente, considerando suas próprias exceções e outras disposições do próprio texto de tal Decreto, assim como à luz dos princípios da busca pela verdade material, da informalidade, da racionalidade e da efetividade do processo administrativo fiscal. É legalmente possível e permitido ao Julgador conhecer de documentação acostada aos autos após a Impugnação, na oportunidade recursal, junto das razões da reclamação interposta, sobretudo quando estes elementos possuem evidente pertinência e correlação com a matéria controversa, revelando-se potencial elemento de formação de convencimento e do juízo a ser aplicado. (Acórdão nº 9101-005.865, de 10 de novembro de 2021)

Em suma, a despeito da utilidade do instituto da preclusão para o avanço lógico e desenvolvimento adequado da relação processual, em garantia da segurança jurídica, sua observância tem sido flexibilizada pela jurisprudência do CARF com fundamento na busca da verdade material, em favor do controle sobre a legalidade dos atos administrativos, que é tida como a razão existencial do processo administrativo fiscal (Rocha, 2010, p. 357).

4.2 Provas destinadas a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos

Pondera-se que a juntada da prova extemporânea em qualquer fase processual, desde que requerida antes da decisão final, atenua sobremaneira a preclusão e poderia ensejar a negativa de vigência da legislação processual. A relativização da interpretação do § 4º do art. 16 não deve levar à fragilidade do instituto da preclusão que comprometa a própria integridade das formalidades do rito procedimental.

Nas alíneas do § 4º do art. 16 foram listadas situações para as quais se considerou plausível a apresentação extemporânea da prova, haja vista a impossibilidade concreta de fazê-lo no momento apropriado. Nesse sentido, a hipótese da alínea “c” se refere à possibilidade de juntada de documentos

para contrapor fatos ou razões trazidos aos autos em momento posterior à impugnação ou manifestação de inconformidade.

É o caso, por exemplo, de diligências e perícias destinadas a esclarecer questões relevantes para o convencimento do julgador, como meio de apurar melhor a verdade material. Aberto o contraditório, a juntada de prova documental em consequência do resultado da diligência ou perícia não demanda maiores dúvidas, justificada que está para se contrapor aos elementos produzidos nos autos, enquadrando-se, de forma satisfatória, ao propósito da exceção na alínea “c” do § 4º do art. 16.

Em compensação, poderia se cogitar de outro entendimento quanto à prova documental destinada a confrontar as razões de decidir trazidas pela decisão de primeira instância, cujos fundamentos, aliás, são consequência da atividade típica do órgão julgador no exame e valoração do conjunto probatório carreado aos autos.

Ainda assim, a maioria dos precedentes examinados neste trabalho enxerga que a flexibilização do momento processual para apresentação de prova extemporânea está autorizada pela alínea “c” do § 4º do art. 16, na medida em que o dispositivo legal permite tal enquadramento.

A seguir, algumas situações que bem ilustram tal raciocínio. Uma delas diz respeito à juntada nos autos, em sede recursal, de documentos que se destinam a contrapor fundamentação surgida por ocasião do julgamento de primeira instância em controvérsias acerca de glosa de despesas motivada pela falta de comprovação à fiscalização tributária da regularidade das deduções (Acórdão nº 2402-009.599, de 10 de março de 2021).

A preclusão da prova também é afastada na compensação não homologada com base em análise eletrônica, por meio de sistemas informatizados, cujo despacho decisório, muitas vezes, é demasiadamente sintético e não fornece todas as orientações de que se deve valer o sujeito passivo, através da linguagem de provas, para demonstrar a certeza e a liquidez do direito creditório. Novos elementos de prova apresentados no recurso voluntário são admitidos, já que necessários para contrapor razões ou fatos da decisão de primeira instância (Acórdão nº 9303-011.585, de 22 de julho de 2021).

As situações excludentes do § 4º do art. 16 abrangeriam conceitos abertos ou indeterminados que permitem seguir uma interpretação mais ampla da

norma jurídica nelas contida, sem, contudo, extrapolar o sentido da própria lei. Conhece-se de novos documentos, trazidos em recurso voluntário, para contestar a decisão que considerou insuficientes as provas reunidas na manifestação de inconformidade com a finalidade de demonstrar o saldo negativo pleiteado pelo contribuinte (Resolução nº 1302-000.978, de 16 de junho de 2021).

A hipótese da alínea “c” do § 4º foi examinada em conjunto com as demais disposições do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, oportunidade em que se concluiu não haver óbice à juntada de prova no recurso voluntário, desde que mantida a correlação da documentação com a matéria impugnada, objeto de discussão no acórdão recorrido, sem trazer inovação recursal (Acórdão nº 9101-005.474, de 13 de maio de 2021).

A juntada da documentação deve ocorrer na primeira oportunidade que a parte tem para se manifestar nos autos, ou seja, dentro do prazo de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida. Na prática, sucede a reabertura da instrução na fase recursal, de iniciativa do sujeito passivo, em analogia à expressão “a prova será apresentada na impugnação”, encartada no § 4º do art. 16, ainda que limitada aos documentos destinados a infirmar os fundamentos do acórdão de primeira instância, relativamente à matéria contestada no momento inicial.

A jurisprudência do CARF não limita os documentos que podem ser incorporados aos autos, mesmo quando o sujeito passivo deles já dispõe para juntada em momento oportuno, nem exige fundamento específico para legitimar a apresentação tardia da documentação, estando ela justificada pela possibilidade de interpor recurso contra a decisão de instância anterior.

Aliás, a documentação extemporânea juntada no recurso voluntário é vista como reforço probatório, resultado da marcha natural do processo. A natureza é de prova complementar àquela carreada aos autos, vinculada à matéria contestada, considerada insuficiente pela decisão de primeira instância para comprovar o direito e os fatos alegados na manifestação de inconformidade (Acórdão nº 9101-005.475, de 13 de maio de 2021). O mesmo se aplica quando os documentos se prestam a contrapor fatos ou razões trazidos no julgamento da impugnação contra lançamento tributário (Acórdão nº 9202-009.662, de 28 de julho de 2021).

Disso tudo, enquanto se tolera, no prazo recursal, a apresentação superveniente de documentos para contrapor-los a fatos ou razões trazidos aos autos, tomando-se a fundamentação da decisão prolatada em primeira instância, é clara a proposta de tornar menos rígida a preclusão probatória quando for possível fugir da literalidade da norma e, a partir de um critério de interpretação sistemática, arrolar a situação na alínea “c” do § 4º do art. 16.

Para fins de interpretação sistemática, a prova documental para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos pela decisão recorrida carece de exegese que ultrapasse a análise conjunta com os demais dispositivos do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, e considere as normas correlatas que integram o ordenamento jurídico. Daí porque dizer que a subsunção à alínea “c” do § 4º extrai, ao mesmo tempo, sustentação em normas principiológicas afetas ao processo administrativo fiscal, tais como a verdade material e o formalismo moderado, que dão efetividade ao controle da legalidade do ato administrativo.

É possível confirmar esse raciocínio que leva à moldagem na alínea “c” do § 4º a partir da leitura de algumas decisões administrativas cuja fundamentação é mais analítica, inclusive fazendo alusão a precedentes anteriores do CARF. Confira-se a ementa do seguinte acórdão:

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES APRESENTADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO RELACIONADAS COM A FUNDAMENTAÇÃO DO OBJETO LITIGIOSO TEMPESTIVAMENTE INSTAURADO. APRECIÇÃO. PRINCÍPIOS DO FORMALISMO MODERADO E DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL. NECESSIDADE DE SE CONTRAPOR FATOS E FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Em homenagem ao princípio da verdade material e do formalismo moderado, que devem vigor no âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se conhecer a prova documental complementar apresentada no recurso voluntário que guarda relação com a matéria litigiosa controvertida desde a impugnação, especialmente para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. O documento novo, colacionado com o recurso voluntário, pode ser apreciado quando se destinar a contrapor fatos ou razões da própria controvérsia especialmente para infirmar as razões novas delineadas pela DRJ, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo

administrado, de modo a se invocar a normatividade da alínea “c” do § 4.º do art. 16 do Decreto nº 70.235, não se cogitando de preclusão. (Acórdão nº 2202-008.546, de 12 de agosto de 2021)

Em resumo, parece haver um esforço para harmonizar, de um lado, o apego às regras do sistema processual administrativo, contidas no § 4º do art. 16, buscando-se manter a integridade do rito processual, em que conhecer da prova documental posteriormente juntada aos autos requer amoldar o caso concreto a uma das condições excludentes do Decreto nº 70.235, de 1972, e, de outro, a legitimidade de se atenuar a incidência da preclusão probatória em favor do desenvolvimento do processo fiscal orientado pela verdade material e pelo formalismo moderado.

Nessa linha de convicção, é aceita a prova documental nova, colacionada apenas no recurso voluntário, para contrapor os fundamentos da decisão de primeira instância, relativamente aos fatos controvertidos, alegando-se a normatividade da alínea “c” do § 4º do art. 16.

4.3 Aspectos convergentes e relevantes

Em primeiro lugar, infere-se que a juntada de prova extemporânea é admitida quando destinada à comprovação de matérias litigiosas. Apesar da sua importância, a verdade material não é um princípio absoluto no processo administrativo, logo incapaz de ampliar os limites objetivos da lide delimitados pela impugnação ou manifestação de inconformidade, nos termos a que se propõe o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 (Acórdão nº 3302-012.426, de 24 de novembro de 2021).

Por sua vez, a jurisprudência do CARF não legitima a quebra generalizada da regra de preclusão probatória, até em razão da necessidade de transparência e controle da atuação do órgão julgador administrativo sob o rito procedimental do Decreto nº 70.235, de 1972.

Isso significa que o conhecimento da prova extemporânea não é automático, pois o seu respaldo jurídico decorre das circunstâncias do caso concreto, bem como da avaliação racional do órgão julgador, no ato de decidir, e desde que a prova documental seja pertinente e correlata com a matéria controversa que integra os limites objetivos do litígio instaurado.

A consolidação das decisões administrativas relativas ao ano de 2021, extraídas do banco de dados do CARF, expõe que a juntada extemporânea de documentos aos autos do processo administrativo fiscal pode advir de uma pluralidade de situações, o que exige do órgão julgador avaliação do contexto fático, tomando-se por base os elementos que integram os autos do processo.

Nada obstante, é possível avistar um ponto de convergência entre as três Seções de Julgamento, que equivale a um alinhamento entre os conselheiros para encontrar um equilíbrio entre a interpretação mais elástica, com base em normas principiológicas, e aquela menos abrangente, que busca relativizar o momento processual para apresentação da prova, mantendo-se dentro dos limites das exceções legais para entrega extemporânea de documentos.

É dizer, esse equilíbrio é atingido quando se confirma que os documentos carreados aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância, particularmente junto ao recurso voluntário, mantêm relação com a matéria litigiosa, sem trazer inovação, possuindo a finalidade de contrapor razões ou fatos trazidos pela decisão recorrida, e destinados a complementar a prova documental já apresentada anteriormente, tida como insuficiente para demonstrar as alegações do interessado, justificando-se o conhecimento dos elementos probatórios em razão do enquadramento da situação na alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 (Acórdão nº 9101-005.474, de 13 de maio de 2021; Acórdão nº 9202-009.662, de 28 de julho de 2021, e Acórdão nº 9303-011.585, de 22 de julho de 2021).

A propósito, foram poucas as decisões que se ocuparam explicitamente das provas introduzidas no processo administrativo depois do recurso voluntário. Cabe mencionar, dado seu caráter uniformizador, que a 1ª Turma da CSRF se pronunciou quanto à juntada de provas após esgotado o prazo recursal no sentido de que a admissão passa, necessariamente, pelo exame das circunstâncias específicas de cada caso, avaliadas em conjunto, podendo, excepcionalmente, justificar a relativização da preclusão probatória insculpida no § 4º do art. 16 (Acórdão nº 9101-005.712, de 12 de agosto de 2021).

5. CONCLUSÃO

O CARF é a instância máxima de julgamento dos processos administrativos fiscais federais, exercendo relevante papel em prover oportunidades de solução de conflitos entre o sujeito passivo e a Fazenda Nacional, com base na aplicação do rito do Decreto nº 70.235, de 1972. Em diferentes questões se materializa um cenário mais previsível e estável, por meio de decisões reiteradas que consolidam sua jurisprudência em única vertente.

Quando o assunto é a aceitação da prova documental apresentada extemporaneamente, não se vê um entendimento uníssono em relação à aplicação e interpretação do Decreto nº 70.235, de 1972, embora haja nítida inclinação para admitir os documentos sempre que possam influenciar de modo substancial na solução da matéria controversa.

O § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, impõe como limite temporal para a juntada da prova documental o protocolo da impugnação ou da manifestação de inconformidade, excetuando, em suas alíneas, situações que, efetivamente, frustrariam sua apresentação naquele momento. E há decisões dos colegiados do CARF que entendem e deliberam assim, adotando uma interpretação que privilegia a literalidade na aplicação das regras do sistema processual.

Dentre as decisões proferidas no decorrer do ano de 2021 em que a questão da inclusão de novos documentos aos autos foi apreciada pelos colegiados, observou-se que em aproximadamente 36% delas não se conheceu da prova tida como extemporânea. Nos outros 64%, as diferentes turmas do CARF, nas três Seções de Julgamento, aceitaram como válida a documentação para integrar os autos do processo administrativo. Desse último grupo, foram identificadas duas principais linhas de fundamentação jurídica para fins de justificar o conhecimento da produção probatória a destempo nos autos.

A primeira delas tem por base argumentativa a incidência de princípios informadores do processo administrativo tributário, os quais são capazes de atenuar a rigidez da preclusão probatória, avançando sobre o quadro das exceções listadas no § 4º do art. 16. Nesse contexto, é feita a defesa da interpretação principiológica das normas jurídicas envolvidas, particularmente em relação aos princípios da legalidade, da verdade material

e do formalismo moderado, responsáveis por atribuir maior eficácia ao processo administrativo fiscal; de forma adicional, invoca-se a conformidade da exegese com regras e princípios contidos na Lei nº 9.784, de 1999.

A segunda linha de pensamento, que predominou entre os acórdãos e as resoluções das Seções de Julgamento, está atrelada à ideia subjacente de assegurar a integralidade do rito processual, em que a juntada posterior de documentos deve se amoldar às situações excepcionais do § 4º do art. 16. Nada obsta, porém, contornar a literalidade da norma com base em interpretação sistemática que considera os demais dispositivos do Decreto nº 70.235, de 1972, mas também a incidência dos princípios da verdade material e do formalismo moderado, admitindo-se a apresentação de documentos extemporâneos colacionados com o recurso voluntário quando para infirmar a fundamentação da decisão de primeira instância, com amparo na normatividade da alínea “c” do § 4º do art. 16.

Se bem que mais abrangente a primeira corrente, há a possibilidade de divisar um ponto de convergência entre as linhas de raciocínio que acaba por oportunizar a flexibilização do momento processual da apresentação da prova documental em grande parte das decisões examinadas.

É quando a documentação juntada não tiver a pretensão de iniciar a produção probatória na fase do recurso voluntário e, conjuntamente, estiver no contexto da discussão da matéria em litígio, sem inovação. Além disso, os documentos carreados aos autos na oportunidade recursal devem configurar prova complementar destinada a contrapor fatos ou razões trazidos com a decisão de primeira instância, enquadrando-se na normatividade da alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Nesse grupo de decisões têm significativa representatividade aquelas que tratam da apresentação extemporânea da prova em processos contenciosos de iniciativa do sujeito passivo ou de lançamento tributário em que novos elementos de prova documental são colacionados com o recurso voluntário, a partir de orientação que se extrai da própria decisão de primeira instância, como necessários à comprovação do direito de crédito ou da improcedência do lançamento fiscal, ainda que o interessado deles já dispusesse para juntada no momento inicial.

Para finalizar, reforça-se que não se identificou na jurisprudência analisada a legitimação para a quebra generalizada da regra de preclusão

probatória, de maneira que a flexibilização do momento processual para apresentação da prova extemporânea não é levada às últimas consequências, com desprezo acentuado ao formalismo do rito processual, que poderia, eventualmente, resultar em consequências indesejáveis ao andamento do processo administrativo fiscal. A relativização da preclusão probatória é ponderada no caso concreto, à luz dos elementos dos autos, em que as turmas do CARF consideram, no ato de decidir, a convicção motivada sobre os fatos e o direito em discussão.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal. *DOU*, Brasília, 7 mar. 1972. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 (revogada). Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 14, 10 jun. 2015. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/portarias/regimento-interno-do-carf-portaria-mf-343-09062015.pdf>.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdãos publicados. Brasília, 2021. Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br>.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). *Guia de uso da Plataforma VER – Sistema de busca de acórdãos e resoluções*. Brasília, versão nov. 2021. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/publicacoes/ver-guia-de-orientacao-nov2021-2.pdf>.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 55, 22 dez. 2023. Disponível em: http://carf.economia.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/editado-ricarf_portaria-mf-1634_09_01_2024.pdf.

GRINOVER, Ada Pellegrini *et al.* *Teoria geral do processo*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MICHELS, Gilson Wessler. *Processo administrativo fiscal: comentários e anotações ao Decreto nº 70.235/1972*. Versão 20, atualizada até fev. 2015.

NUNES, Cleucio Santos. *Curso completo de direito processual tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022.

ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.



EFITOS DO VOTO DE QUALIDADE NA COBRANÇA DE MULTAS: MUITAS DÚVIDAS E POUCAS RESPOSTAS

LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI

Vice-presidente da 1ª Seção do CARF. Conselheiro titular da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Professor convidado em cursos de pós-graduação.

Resumo: O presente artigo tem por escopo a análise do § 9º-A do artigo 25 do Decreto nº 70.235/1972, inserido pela Lei nº 14.689/2023, que determinou a exclusão das multas na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo. Trata-se de dispositivo legal que impacta diretamente os efeitos dos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), mas cuja aplicação é objeto de muitas dúvidas e poucas respostas. Após analisar a natureza jurídica desse benefício, seu campo e competência de aplicação, e como forma de instigar um debate mais aprofundado sobre o tema, colocaremos em evidência os seus potenciais impactos no processamento de recursos especiais interpostos em face de acórdãos proferidos pelo CARF em sede de segunda instância, levando em conta inclusive as manifestações de desistência destes recursos.

Palavras-chave: Voto de qualidade; efeitos nos julgamentos do CARF.

Abstract: *The scope of this article is to analyze paragraph 9-A of article 25 of Decree nº 70.235/1972, added by Law nº 14.689/2023, which determined the exclusion of fines in the event of a tax administrative proceeding being*

resolved in favor of the Treasury by the casting vote provided for in paragraph 9 of this article. This is a legal provision that directly impacts the effects of Administrative Council of Tax Appeals (CARF) judgments, but its application raises many doubts and provides few answers. After analyzing the legal nature of this benefit, its scope of application and competence, and in order to instigate a more in-depth debate on the topic, we will highlight its potential impacts on the processing of special appeals filed against CARF decisions at second level, even taking into account the expressions of withdrawal of these appeals.

Keywords: *Casting vote; effects on CARF's judgments.*

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Da natureza jurídica da exclusão de multas prevista no § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972; 3. Da condição da *anistia* instituída pelo § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972; 4. Da competência para a aplicação da *anistia condicionada* instituída pelo § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972; 5. Dos impactos da *anistia condicionada* instituída pelo § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972 na apreciação de recursos especiais, inclusive aqueles objeto de desistência pelo sujeito passivo; 5.1. Da prejudicialidade recursal; 5.2. Da desistência do recurso; 5.3. Da *retroatividade benéfica* do percentual da multa qualificada; 6. Conclusões; Referências.

1. INTRODUÇÃO

Considerando o regime paritário no CARF, não raramente o resultado do julgamento no âmbito deste tribunal administrativo é de empate na votação. Nesta situação, o art. 25, § 9º, do artigo 25 do Decreto nº 70.235/1972, desde a sua redação original, conferiu ao voto do presidente do Colegiado, indicado pela Fazenda Nacional, a *qualidade* de resolver a demanda. Trata-se do conhecido *voto de qualidade* (ou *voto de minerva*), assim entendido aquele que ditará a decisão final alcançada pelo Colegiado.

Por força do artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, inserido pela Lei nº 13.988/2020, o empate no julgamento do CARF passou a ser decidido favoravelmente aos contribuintes.

Posteriormente, a Lei nº 14.689/2023 revogou o artigo 19-E, tendo inserido o § 9º-A do artigo 25 do Decreto nº 70.235/1972, que assim dispõe:

§ 9º-A. Ficam excluídas as multas e cancelada a representação fiscal para os fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º deste artigo¹.

A referida lei também incluiu o art. 25-A no Decreto nº 70.235/1972, nos seguintes termos:

Art. 25-A - Na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido definitivamente a favor da Fazenda Pública pelo voto de qualidade previsto no § 9º do art. 25 deste Decreto, e desde que haja a efetiva manifestação do contribuinte para pagamento no prazo de 90 (noventa) dias, serão excluídos, até a data do acordo para pagamento, os juros de mora de que trata o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

A Lei nº 14.689/2023, ademais, ainda prescreveu (artigo 15) que “o disposto no § 9º-A do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972,

¹ “§ 9º - Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.”

aplica-se inclusive aos casos já julgados pelo CARF e ainda pendentes de apreciação do mérito pelo Tribunal Regional Federal competente na data da publicação desta Lei”.

Como se percebe, o Legislador determinou que, *havendo julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade*, inclusive nos casos já julgados pelo CARF, mas desde que ainda pendentes de apreciação do mérito pelos Tribunais Regionais Federais (Poder Judiciário), “as multas devem ser excluídas”. Neste contexto, e havendo renúncia da discussão da decisão definitivamente julgada no âmbito do CARF em sede de contencioso judicial, foi concedido o direito de o contribuinte se manifestar, em até noventa dias, pela quitação do débito, o que enseja inclusive o perdão dos juros.

A aplicação prática do § 9º-A em questão está gerando muitas dúvidas e poucas respostas. Daí nosso interesse em analisar as seguintes questões, sem prejuízo de sugerir algumas respostas na sequência. São elas: (i) Qual a natureza jurídica da exclusão de multas previstas em tal dispositivo? (ii) Qual o campo de sua aplicação? (iii) Quem tem poderes para aplicá-lo? (iv) Qual o seu impacto no conhecimento de recursos especiais à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), inclusive aqueles objeto de desistência?

2. DA NATUREZA JURÍDICA DA EXCLUSÃO DE MULTAS PREVISTA NO § 9º-A DO ART. 25 DO DECRETO Nº 70.235/1972

De acordo com os artigos 175, 181 e 182, todos do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

[...]

II - a anistia

Art. 181. A anistia pode ser concedida:

I - em caráter geral;

II - limitadamente:

[...]

Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em

requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

Aliomar Baleeiro², ao comentar esses dispositivos legais, assim se pronunciou:

Como a anistia política, a anistia fiscal pode ser absoluta ou condicional, geral ou restrita. O CTN preferiu dizer geral ou limitada. [...]

Se a anistia fiscal é geral ou absoluta, a lei tem eficácia imediata, independentemente de qualquer provocação ou súplica do sujeito passivo. Extingue-se, independentemente de qualquer formalidade, o crédito fiscal ou o ato administrativo em relação às infrações. Nem se fará qualquer procedimento para apuração dessa multa ou para sanção outra contra as infrações anistiadas.

Mas se a anistia é limitada, o beneficiário deverá requerê-la com a prova pré-constituída do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para a sua concessão. A clemência torna-se efetiva com o despacho da autoridade administrativa que a concede. O art. 182 não alude a prazo para esse requerimento, mas, evidentemente, a legislação tributária (CTN, arts. 96 a 100) deverá fixá-lo, para que não fique em aberto, protelando o sujeito passivo o cumprimento das condições e requisitos legais.

Luciano Amaro³ ainda esclarece que:

Anistia é o perdão de infrações, do que decorre a inaplicabilidade da sanção. Não é a sanção que é anistiada; o que se perdoa é o ilícito; perdoado este, deixa de ter lugar a sanção; o perdão, portanto, toma o lugar da sanção, obstando a que esta seja aplicada.

[...]

A anistia, voltando-se para fatos pretéritos, suscita um problema sério, que é o da isonomia na sua aplicação. Com efeito, só se anistiam alguns dos fatos passados, quais sejam, aqueles que ainda não foram punidos. Quem tenha praticado a infração e já tenha sofrido a sanção legalmente cominada (por exemplo, pagando a multa prevista) não é

² Cf. Baleeiro (2010, p. 958).

³ Cf. Amaro (2011, p. 481, 484).

perdoado; aquele que, com maior sorte, ainda não tiver sido apanhado pelo Fisco é beneficiado. O problema é comum à remissão de obrigações tributárias, que só favorece quem ainda não tenha pago.

Trazendo essas considerações para este estudo, verifica-se que a exclusão das multas em questão corresponde a uma espécie de “anistia condicionada”. Por que “anistia”? Porque tem o condão de exonerar multas. E por que “condicionada”? Porque depende da ocorrência de “julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade”, sem que haja decisão de mérito proferida no âmbito dos Tribunais Regionais Federais.

A natureza jurídica da exclusão de multas prevista no § 9º-A, portanto, é de uma anistia condicionada (ou limitada), razão pela qual cabe à parte interessada, para exercer o direito à anistia, requerer e demonstrar que cumpre os requisitos legais.

3. DA CONDIÇÃO DA ANISTIA INSTITUÍDA PELO § 9º-A DO ART. 25 DO DECRETO Nº 70.235/1972

Conforme visto, a anistia prevista no § 9º-A está limitada aos julgamentos “de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade”, sem que haja julgamento superveniente por algum Tribunal Regional Federal (TRF).

Este é o texto que veiculou a condição da “anistia: na hipótese de julgamento de processo administrativo fiscal resolvido favoravelmente à Fazenda Pública pelo voto de qualidade”. Embora não seja técnico, é a partir dele que o intérprete deve buscar definir o seu campo de aplicação.

E aqui surgem ao menos duas perguntas de “bate-pronto”.

A primeira é se a anistia deve ser aplicada de forma *ampla*, atingindo todas as multas constantes de um processo administrativo fiscal ou se deve ser aplicada de forma mais *restrita*, tomando como referência cada uma das *matérias* contempladas no PAF.

Já a segunda indagação diz respeito ao julgamento referenciado pela regra legal. Nesse sentido, cabe pontuar se a anistia possuiria efeitos sobre qualquer julgamento do CARF ou apenas sobre o último julgamento da matéria ou do

processo, sabendo-se que esta última decisão compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão cuja competência é a de solucionar divergências interpretativas entre as decisões das Turmas Ordinárias do CARF, o que se faz apenas após a admissibilidade e o conhecimento do recurso especial interposto pelas partes.

Na busca por respostas, cabe inicialmente ponderar, com fundamento no Decreto nº 70.235/1972, especialmente nos seus artigos 1º, 9º, 14 e 17⁴, que o CARF não julga processo administrativo propriamente dito, mas sim recursos interpostos contra decisões que mantenham ou excluam exigências de tributos e/ou multas (de ofício, qualificada ou isoladas) formalizadas ordinariamente por meio de Autos de Infração que dão origem ao PAF.

A instauração da fase litigiosa se dá, pois, com a contestação de cada matéria que integra o lançamento/cobrança, o que pode ocorrer com base em uma ou mais teses jurídicas. Assim, tanto o Fisco, na acusação fiscal, quanto o contribuinte, na sua defesa, podem se utilizar de um ou mais fundamentos para cada matéria. Não atacando o sujeito passivo determinada matéria que compõe a lide, ocorre a preclusão, com a consequente continuidade imediata da parte da cobrança não impugnada em processo administrativo, inclusive apartado.

A matéria consiste justamente no ponto que a parte do processo deseja questionar ou rediscutir, podendo a Turma Julgadora, na apreciação da controvérsia instaurada, valer-se de um ou mais fundamentos autônomos em suas razões de decidir sobre cada uma das matérias que foram contestadas na impugnação ou recurso. Aqui que se fala nos capítulos da decisão, mas, dentro do rito do PAF, preferimos nos referir à matéria, como parte passível de desmembramento do total lançado.

Façamos um parêntese: caso um argumento (ou tese) arguido no recurso deixar de ser apreciado por Turma Julgadora do CARF, cabe à parte, em caso

⁴ “Art. 1º. Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal. [...]”

Art. 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. [...]

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. [...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

de “derrota”, questionar a omissão no julgado por meio de embargos de declaração, até mesmo como forma de pré-questionamento da matéria. Por outro lado, na hipótese de procedência recursal sem apreciação do mérito de todas as questões ventiladas pelo recorrente, devem os autos retornarem ao Colegiado a quo para novo julgamento no caso de reforma do julgado em instância superior.

Isso significa dizer que um único processo administrativo fiscal pode (e isso é bastante comum) contemplar no mesmo lançamento uma ou mais matérias, autônomas ou dependentes da exigência principal, cada qual com sua motivação própria, e que devem ser individualizadas, sem prejuízo do sujeito passivo contestá-las com um ou mais fundamentos.

Assim, por exemplo, sob um único PAF, podem ser exigidos tributos por duas glosas de despesas, uma a título de ágio e outra de multa ambiental. Neste cenário estaríamos diante de duas matérias, objeto de um único Auto de Infração, consubstanciado em um processo administrativo específico. Iniciado o contencioso, o contribuinte possui o direito de se defender de forma ampla ou restrita (atacando apenas uma ou as duas glosas), de modo que uma matéria pode eventualmente ser julgada por maioria de votos e a outra pelo critério de desempate, independentemente do que foi acolhido como argumento vencedor (*ratio decidendi*).

Um contribuinte, ademais, pode ser acusado, em um mesmo feito, de omitir tanto receita da atividade (primeira matéria) quanto receita presumida em face de depósitos bancários (segunda matéria), sendo-lhe exigida inclusive multa qualificada (terceira matéria) e multa isolada em face da estimativa apurada de ofício (quarta matéria). Neste exemplo, estaríamos diante de uma situação em que ao menos quatro matérias estão concentradas em um único processo e, se impugnadas ou recorridas, poderão ser julgadas, a depender das peculiaridades dos temas e do entendimento dos Julgadores, de forma global ou individualizada, inclusive com resultados diferentes em relação a cada uma. Daí a necessidade de se firmar a premissa de que se julga a matéria contestada, e não o processo.

A anistia prevista no § 9º-A, contudo, deve ser aferida com base no resultado do julgamento da matéria, pouco importando, para este fim, qual foi o fundamento jurídico que deu azo ao empate. É o resultado do julgado, enquanto fim (e não meio), a hipótese prevista na norma de anistia.

Ocorre que, como se sabe, há três tipos de multas lançadas de ofício pelas autoridades fiscais: (i) a multa ordinária de 75%, incidente sobre o tributo (principal) exigido; (ii) a multa qualificada (de 100% ou 150%, também incidente sobre o principal lançado, nos termos do artigo 44, § 1º, VI e VII⁵, com a redação dada pelo artigo 8º, também da Lei nº 14.689/2023); e (iii) as multas isoladas (como, por exemplo, de 50% sobre estimativa não recolhida), podendo estas penalidades, notadamente a isolada, não estarem diretamente vinculadas à manutenção do principal lançado.

Havendo vinculação direta da penalidade com a infração principal (caso, por exemplo, da multa ordinária de 75%, da multa qualificada e da multa isolada sobre estimativa), e tendo a respectiva matéria principal (infração que deu causa à multa) sido julgada de forma favorável à Fazenda Nacional pelo voto de qualidade, parece-nos não haver dúvidas de que estas multas devem ser excluídas à luz do § 9º-A.

Caso contrário, ou seja, não havendo vinculação direta entre a infração principal e a multa, ou caso aquela (a matéria principal) seja julgada em favor do Fisco por maioria de votos, a questão que surge é a seguinte: ainda assim as multas devem ser excluídas?

Embora estas situações não estejam reguladas de forma expressa na lei, entendemos que, restando decidida a qualificação da multa por voto de qualidade, esta deve ser reduzida ao patamar ordinário de 75%. Isso porque, tendo sido mantida a matéria qualificação por voto de qualidade, não poderia o empate, diante da novel legislação, ensejar a duplicação ou a majoração da multa de ofício. O mesmo racional se aplicaria à exclusão da multa isolada, caso sua manutenção, enquanto matéria autônoma, seja decidida pelo voto de qualidade.

⁵ “Art. 44 – [...]”

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do *caput* deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. § 1º-A Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.”

A nosso ver, tal como positivado, o § 9º-A deve atingir os efeitos pecuniários das multas mantidas por julgamento resolvido pelo voto de qualidade, sem qualquer limitação ou ressalva. Nesses termos, e inclusive sistematizando tal dispositivo ao comando previsto no artigo 112 do CTN⁶, havendo empate na infração que lhe deu causa, toda a multa deve ser excluída; havendo empate na matéria qualificação, apenas os efeitos da qualificação devem ser neutralizados; e, havendo empate na multa isolada, esta deve ser excluída.

Nesse ponto, cumpre observar que havia proposta, no texto legal, de se restringir a anistia às multas vinculadas a tributos, mas esta foi rejeitada de forma expressa no âmbito do processo legislativo, o que reforça a exegese ora exposta.

Quanto ao julgamento a que se refere o § 9º-A, há ao menos duas linhas interpretativas: (i) a de que, seja pela ausência de menção ao termo “resolvido definitivamente”, como constou no art. 25-A acima transcrito, seja diante do princípio da impossibilidade de uma posterior *reforma in pejus*, a anistia atingiria qualquer julgamento do CARF por voto de qualidade; e (ii) a de que a anistia está condicionada ao resultado do último julgamento proferido no rito individual de cada PAF, que deve se dar pelo voto de qualidade.

Filiamo-nos à segunda corrente, com a ressalva de que o último julgamento deve ser aferido por matéria.

O art. 25-A, na verdade, tratou de um outro benefício fiscal, ampliando a anistia para também incluir o perdão de juros, mas sob outra condição, qual seja, a manifestação de pagamento da parcela (ou matéria) definitivamente julgada, mediante renúncia de discussão no contencioso judicial. Trata-se, assim, de um outro permissivo legal.

De qualquer forma, o que precisa ficar claro é que o próprio § 9º-A já faz menção à resolução do processo no CARF por julgamento pelo voto de qualidade, resolução que somente ocorre após esgotados todos os meios de recursos cabíveis, na linha do que predica o artigo 1.008 do Código de

⁶ “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Processo Civil, quando estabelece que “o julgamento proferido pelo tribunal substituirá a decisão impugnada no que tiver sido objeto de recurso”.

A própria continuidade do PAF, submetendo-o ao rito ordinário, parece-nos impedir a caracterização de uma *reforma in pejus* caso o resultado do julgamento seja reformado, afinal a anistia não integra o conteúdo do julgado em si considerado, como se fosse uma matéria, mas atua na verdade sobre o resultado do julgamento.

Adotando, então, uma interpretação teleológica/sistemática, preservando o rito processual do PAF – o qual inclusive pode ser influenciado por eventual pedido de desistência – e até mesmo considerando a isonomia com aquele contribuinte que ganha em segunda instância, mas corre o risco de que esta decisão vencedora seja recorrida pela Fazenda Nacional e reformada por maioria na Instância Especial, sem a possibilidade de ter se valido da anistia⁷, entendemos que a condição da anistia diz respeito ao último julgamento da matéria proferido favoravelmente à Fazenda Nacional, desde que inexistente decisão posterior por algum Tribunal Regional Federal.

4. DA COMPETÊNCIA PARA A APLICAÇÃO DA ANISTIA CONDICIONADA INSTITUÍDA PELO § 9º-A DO ART. 25 DO DECRETO Nº 70.235/1972

Sem dúvida, cabe à Unidade de Origem, quando aplicável, excluir definitivamente as multas em conformidade com o que prevê o § 9º-A. Isso pode ocorrer de ofício ou mediante provocação, a depender das circunstâncias de cada processo.

Trata-se, na verdade, de medida de *alteração do lançamento*⁸ decorrente da lei de anistia, submetendo-se, portanto, ao mesmo procedimento operacional de quando há redução total ou parcial no crédito tributário

⁷ Essa hipótese inclusive revela uma situação no mínimo inusitada: a depender da jurisprudência da CSRF, pode ser mais vantajoso ao contribuinte perder em segunda instância pelo voto de qualidade do que “ganhar” por maioria.

⁸ Nesse sentido dispõe o artigo 145 do CTN, *in verbis*:

“Artigo 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149”.

resultante dos efeitos do que restou decidido em sede de contencioso administrativo, na dita *fase de liquidação do julgado*.

Em sede das Turmas Ordinárias do CARF (competentes para julgar recurso de ofício e voluntário), aliás, a aplicação da anistia restaria prejudicada, afinal a possibilidade de interposição de recurso especial pelas partes impediria que se aferisse a condição necessária para o reconhecimento da anistia neste momento processual.

O mesmo, todavia, não acontece na Instância Especial (Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF), que inclusive vem sendo provocada a se manifestar sobre os efeitos do § 9º-A no processamento de recursos especiais interpostos tanto pela Fazenda Nacional quanto pelos contribuintes.

Esse tema será abordado em seguida.

5. DOS IMPACTOS DA ANISTIA CONDICIONADA INSTITUÍDA PELO § 9º-A DO ART. 25 DO DECRETO Nº 70.235/1972 NA APRECIÇÃO DE RECURSOS ESPECIAIS, INCLUSIVE AQUELES OBJETO DE DESISTÊNCIA PELO SUJEITO PASSIVO

O direito ao benefício instituído pelo § 9º-A vem provocando debates na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no que diz respeito ao processamento de recursos especiais.

Passaremos a expor algumas situações concretas, sem a pretensão de esgotar o campo das possibilidades, na tentativa de sistematizar os pontos duvidosos sobre essa temática, provocando, até mesmo com nossas formulações de respostas, novas reflexões que possam nortear os operadores do Direito e auxiliá-los a conferir segurança jurídica na aplicação da anistia em comento.

Situação (i): Contribuinte perde por qualidade no CARF tanto na infração principal (por exemplo, glosa de ágio) quanto na multa qualificada, apresentando recurso especial à CSRF para as duas matérias (glosa e qualificação). Quais são os efeitos produzidos?

- (i.i) Se conhecida a matéria principal e se o recurso especial do contribuinte vir a ser julgado procedente neste ponto, não nos parece haver dúvida de que a multa qualificada deve ser exonerada integralmente. Ora, descaracterizando-se a infração que lhe deu causa, cancela-se a respectiva multa, restando prejudicada, por consequência lógica, a apreciação autônoma da matéria qualificação.
- (i.ii) Se conhecida a matéria principal e se o recurso especial do contribuinte vir a ser julgado improcedente neste ponto por voto de qualidade, deve a multa qualificada ser exonerada em razão da anistia⁹. As dúvidas que se colocam são: a apreciação da matéria multa qualificada restaria prejudicada à luz do § 9º-A? Esta discussão da multa, enquanto matéria autônoma, teria perdido o objeto? Entendemos que sim, conforme será abordado mais adiante.
- (i.iii) Se conhecida a matéria principal e se o recurso especial do contribuinte vir a ser julgado improcedente neste ponto por maioria de votos, a condição para a anistia não mais se faria presente, devendo a matéria qualificação ser apreciada normalmente. Em caso de sua manutenção por voto de qualidade, tal penalidade, a nosso ver, deve ser reduzida para 75%, quando da liquidação do julgado, conforme já exposto. E, caso mantida por maioria de votos, a multa qualificada deve ser considerada devida. Aqui surge uma nova questão: esta multa passaria para 100%, em face da retroatividade benéfica do artigo 8º, também da Lei nº 14.689/2023, ou permaneceria no patamar de 150%? Apesar de este tema *fugir* do escopo do presente estudo, adiantamos que, a nosso ver, deveria ser de 100%, conforme apontaremos resumidamente mais adiante.
- (i.iv) Finalmente, se não conhecida a *matéria principal*, prevaleceria como último julgamento a decisão de segunda instância favorável à Fazenda Nacional pelo voto de qualidade, fato este que confere o direito do contribuinte à anistia. Neste cenário, repetimos as seguintes perguntas: a apreciação da matéria multa qualificada restaria prejudicada à luz do § 9º-A? Esta discussão da multa,

⁹ O mesmo racional seria aplicável, por exemplo, para a multa isolada sobre estimativas: se o principal que lhe deu causa seja mantido pela CSRF pelo voto de qualidade, é aplicável a anistia. A dúvida é: isso impactaria a análise da matéria *multa isolada*? Por outro lado, se o principal é mantido por maioria, mas a multa isolada por voto de qualidade, deve a unidade de origem excluí-la em razão da anistia.

enquanto matéria autônoma, teria perdido o objeto? Entendemos que sim, conforme será abordado mais adiante.

Antes, porém, de prosseguirmos com nossos questionamentos, cabe pontuar que, para evitar o risco de “perda do direito da anistia” – o que ocorreria em razão de uma eventual reforma no resultado do último julgamento, por maioria de votos na CSRF, de acórdão de segunda instância decidido em favor da Fazenda Nacional pelo voto de qualidade –, alguns contribuintes vêm optando pela *desistência* do seu recurso especial, justamente para se valer da exclusão das multas prevista no § 9º-A. Aqui a pergunta que se faz é: o pedido de desistência realmente garante o gozo da anistia? Entendemos que sim, conforme será abordado mais adiante.

Situação (ii): Contribuinte perde por qualidade no CARF apenas na multa qualificada (por exemplo, em caso de glosa de ágio mantida por maioria) e apresenta recurso especial para ambas as matérias. Quais são os efeitos produzidos?

(ii.i) Quanto à *matéria principal*, aplicam-se as mesmas considerações dos itens (i.i), (i.ii) e (i.iii) acima.

(ii.ii) Caso, porém, não seja conhecida a matéria principal, o que tornaria o principal devido por maioria em última decisão no PAF, a situação se enquadraria no item (i.iv) acima, de modo que o direito à anistia ensejaria a sua redução ao patamar de 75%.

Situação (iii): Contribuinte perde por maioria no CARF tanto na infração principal (por exemplo, glosa de ágio) quanto na multa qualificada, apresentando recurso especial à CSRF para as duas matérias (glosa e qualificação). Quais são os efeitos produzidos?

Nesta hipótese, os efeitos do item anterior se repetiriam, com a única diferença de que, caso não conhecida a matéria multa qualificada, seria inaplicável a anistia.

Situação (iv): Contribuinte ganha a infração principal em segunda instância e a Fazenda Nacional apresenta recurso especial. Quais são os efeitos produzidos?

(iv.i) Se conhecido o recurso especial da Fazenda e caso este seja julgado procedente por maioria, prevalece esta última decisão reformadora,

que tem o condão de restabelecer todo o lançamento, devendo a necessidade ou não de retorno dos autos ao Colegiado *a quo* ser analisada para que questões eventualmente prejudicadas quando do julgamento em segunda instância sejam apreciadas.

- (iv.ii) Se conhecido o recurso especial da Fazenda e caso este seja julgado procedente por qualidade de votos, prevalece esta última decisão reformadora apenas para restabelecer o principal, devendo o retorno dos autos à instância *a quo* ser analisado nos mesmos termos do item anterior. A multa qualificada, reflexa da infração principal, tornar-se-ia passível de exclusão ante a anistia. As questões que se apresentam, portanto, são: deveriam os autos retornarem ao Colegiado *a quo* para que este apreciasse a aplicação da multa como matéria autônoma? A continuidade da discussão acerca da penalidade faria sentido? A nosso ver não, não havendo mais que se falar em cobrança de multa, conforme será abordado mais adiante.
- (iv.iii) Caso não conhecido o recurso, todo o lançamento seria extinto em face da *vitória* do contribuinte em segunda instância (última decisão nesta hipótese).

Situação (v): Contribuinte perde o *principal* por voto de qualidade e ganha a multa qualificada (para 75%) em segunda instância, sendo admitido apenas recurso especial da Fazenda Nacional neste segundo ponto (*multa*).

Aqui visualizamos dois potenciais cenários:

- (v.i) Nenhuma provocação ou requerimento sobre a anistia é feito pelo sujeito passivo. Nesta hipótese, deve o julgamento do recurso especial fazendário seguir o trâmite normal?
- (v.ii) Por outro lado, havendo simples provocação (requerimento genérico) ou *demonstração cabal do direito* à anistia pelo contribuinte, haveria impacto no julgamento do recurso especial fazendário? A apreciação da matéria multa qualificada restaria prejudicada, com o conseqüente não conhecimento recursal por perda de objeto? Como a prejudicial aqui seria apenas possível (e não certa), conforme será abordado mais adiante, a resposta seria: depende do pleito e da comprovação do cumprimento da condição da anistia.

5.1. Da prejudicialidade recursal

As respostas às questões formuladas acima sobre os efeitos do § 9º-A no processamento de recursos especiais, notadamente no que diz respeito às divergências de matérias que envolvem a cobrança de multas passíveis de serem anistiadas, estão diretamente relacionadas às premissas jurídicas a serem adotadas.

Assim, caso seja entendido que a anistia de maneira nenhuma atinge o julgamento, ou melhor, a função jurisdicional, cabendo única e exclusivamente ao órgão de liquidação do julgado reconhecer ou não o seu direito e a sua aplicação, nada muda na atividade judicante da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Também se for compreendido que a CSRF deve apenas dirimir divergência de legislação tributária exclusivamente a partir do controle e análise dos *paradigmas*, também o comando do § 9º-A nada muda para fins de conhecimento e julgamento de recursos especiais.

Por outro lado, adotando-se a premissa de que cabe, em sede de Instância Especial, além de analisar divergências sob a perspectiva do confronto entre acórdão recorrido e paradigma, atestar o necessário interesse de agir a partir da possibilidade ou não de manter ou restabelecer a multa de ofício/isolada ou sua qualificação, é possível sustentar a prejudicialidade da sua discussão, com a consequente perda de objeto recursal, quando a multa já se mostrar atingida pela anistia no momento do julgamento do caso pela CSRF.

De fato, estando a multa ou sua qualificação subsumida à regra de anistia, realmente não nos parece fazer sentido conhecer e julgar o recurso especial que tenha essa matéria como objeto, afinal nos parece inquestionável que, antes de apreciar o dissídio, o Apelo tem como função maior a busca de provimento apto a cobrar ou a afastar justamente o crédito tributário por inteiro ou parte dele.

A necessária demonstração de divergência, enquanto filtro para abrir a porta para o processamento do recurso especial na Câmara Superior de Recursos Fiscais, na verdade constitui mero meio para a parte processual ver rediscutida a procedência ou não do lançamento, esta sim a atividade-fim da função jurisdicional do contencioso administrativo.

O processo administrativo fiscal nasce do resultado pecuniário da conduta do sujeito passivo, e não da “conduta propriamente dita”, embora ambos, conduta e resultado, estejam diretamente associados, figurando como os *dois lados da moeda*.

A *finalidade* do contencioso, pois, é a manutenção ou não do *quantum debeatur* lançado, e este é representado pelo principal + multa. Exonerando-se a parcela da multa pela lei de anistia, encerram-se eventuais discussões sobre ela no feito.

A *divergência* da matéria *multa*, quando esta já é atingida pela anistia, deixa de existir por escolha do Legislador, que viu no empate do último julgamento um critério que a afasta do lançamento. Não há mais, sob este viés, que se falar de dissídio, quando seu próprio objeto não subsiste.

Restando, então, comprovado que, no momento de apreciação da matéria multa, inclusive sua qualificação, o contribuinte já reúne as condições previstas no § 9º-A, quer nos parecer que a sua apreciação resta prejudicada, devendo o recurso não ser conhecido nesse particular.

Caso contrário, ou seja, na hipótese de a multa já ser passível de exclusão pela anistia e ainda assim o recurso ser apreciado, poderíamos vivenciar uma situação no mínimo curiosa, de a Fazenda Nacional “ganhar o recurso, mas nada levar diante da lei”. Por isso nos causa muita estranheza submeter a parte da exigência correspondente à multa ou sua qualificação a um novo julgamento, em momento no qual a própria lei já determina sua exclusão.

Não se trata, aqui, de a Câmara Superior de Recursos Fiscais invadir a competência da fase de liquidação do julgado, mas sim da necessidade de se avaliar o efeito da nova Lei nº processamento do recurso especial na Instância Especial, evitando-se julgar a procedência ou não de penalidades que já se encontram extintas pela anistia.

A propósito, a Lei nº 9.784/1999, ao regular o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, reforça essa interpretação, quando assim dispõe:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

[...]

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação (grifos nossos).

Mais adiante, no seu artigo 52, dispõe a Lei nº 9.784/1999 que “o órgão competente poderá declarar extinto o processo quando exaurida sua finalidade ou o objeto da decisão se tornar impossível, inútil ou prejudicado por fato superveniente”.

Prestigiando, assim, os princípios da razoabilidade e da moralidade, e atuando conforme a lei e o Direito (no caso o direito à anistia), sem perder de vista o dever de impulsionar o processo e o dever de interpretar a norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público, a nossa opinião é a de que, uma vez demonstrado que a multa que se busca rediscutir já deve ser excluída em face da anistia veiculada pelo art. 25, § 9º-A, do Decreto nº 70.235/1972, inserido pela Lei nº 14.689/2023, a rediscussão desta matéria na CSRF resta prejudicada, podendo implicar o não conhecimento de recursos especiais.

E como *demonstrar* o direito à anistia? A nosso ver, esta imprescindível demonstração pode se dar por dois meios: (i) como reflexo do próprio julgamento em Instância Especial (casos, por exemplo, das situações (i.ii), (i.iv) e (iv.ii) acima)¹⁰. Não sendo esta a situação, (ii) mediante requerimento formal do contribuinte, que também possui o ônus de comprovar o seu direito pleno à anistia (caso, por exemplo, da situação (v.ii) acima), sob pena de prosseguimento ordinário do rito processual.

¹⁰ Aqui tomamos como última decisão definitiva aquela proferida pela própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que esta possa ser objeto de embargos de declaração, os quais, segundo pensamos, não interferem na prejudicialidade ora suscitada. Opostos embargos, e sendo eles admitidos, a reanálise da questão, inclusive dos efeitos da anistia, deveria ocorrer através do reconhecimento ou não de efeitos infringentes.

5.2. Da desistência do recurso

Tendo em vista a anistia prevista no § 9º-A, determinados contribuintes que tiveram seus recursos voluntários julgados improcedentes por voto de qualidade apresentaram pedidos de desistência, com o receio de perder o benefício em caso de julgamento desfavorável por maioria de votos na CSRF.

Trata-se de medida que realmente merece atenção diante da malfadada anistia e que vem sendo implementada sob o enfoque de que seria “melhor” ou “mais vantajoso” reconhecer a perda do principal na esfera administrativa, com a exoneração de multas, do que correr o risco de manutenção integral do lançamento em caso de uma sucessiva derrota, mas por maioria em última instância. Ou seja: “mais valeria um pássaro na mão do que dois voando?”

No âmbito do Código de Processo Civil, “o recorrente poderá, a qualquer tempo, sem a anuência do recorrido, desistir do recurso” (art. 998).

E, de acordo com os artigos 61, XIX, e 133 do Ricarff:

Art. 61. Além de outras atribuições previstas neste Regimento Interno, ao Presidente do CARF incumbe, ainda:

[...]

XIX - determinar a devolução do processo à repartição de origem, quando manifestada a desistência do recurso;

[...]

Art. 133. O recorrente poderá, em qualquer fase processual, desistir do recurso em tramitação.

[...]

§ 3º - No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.

§ 4º - Quando houver decisão desfavorável ao sujeito passivo, total ou parcial, sem recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento:

I - se a desistência for parcial, os autos serão encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, retornem ao CARF para seguimento quanto à parcela da decisão que não foi objeto de desistência; e

II - se a desistência for total, os autos serão encaminhados à unidade de origem para as providências de sua alçada, sem retorno ao CARF.

§ 5º - *Quando houver decisão favorável ao sujeito passivo, total ou parcial, com recurso da Fazenda Nacional pendente de julgamento, e a desistência for total, o Presidente de Câmara declarará a definitividade do crédito tributário, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis.*

§ 6º - *Após iniciado o julgamento, a definitividade do crédito tributário, e a insubsistência de eventuais decisões favoráveis ao sujeito passivo, serão declaradas pelo Colegiado (grifos nossos).*

Pelo que se percebe, há previsão regimental expressa que faculta a desistência recursal pela parte recorrente, ato processual este que implica a renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, devendo ser “homologada” por despacho do presidente, com a devolução dos autos à repartição de origem.

Não vemos na norma, tal como positivada, que a desistência do recurso especial tenha o condão de anular ou tornar insubsistentes os julgamentos anteriores desfavoráveis aos sujeitos passivos, notadamente aqueles que ocorreram por voto de qualidade. Pelo contrário, a própria regra regimental prevê a insubsistência de decisões pretéritas apenas quando estas forem favoráveis ao contribuinte, na hipótese de desistência total, o que não se confunde com a natureza dos pleitos de renúncia recursal apresentados com fundamento na lei de anistia, lei esta que, conforme amplamente abordado, traz como pressuposto a existência de decisão favorável à Fazenda nacional, e não ao sujeito passivo.

Com efeito, os pedidos de desistência de recursos especiais fundados no § 9º-A fazem as vezes do requerimento previsto no art. 182 do CTN, acima transcrito. O contribuinte, ao assim proceder, abre mão da continuidade da discussão da matéria em Instância Especial, justamente para preservar a decisão que lhe foi desfavorável pelo voto de qualidade, com a qual passa a *concordar* em prol da exclusão das multas.

Trata-se de pleito legítimo e que na prática acabou sendo inclusive induzido pelo § 9º-A do artigo 25 do Decreto nº 70.235/1972, inserido pela Lei nº 14.689/2023.

Eventual interpretação de que a renúncia do recurso especial do contribuinte, na matéria que ele perdeu por voto de qualidade, teria o condão de restabelecer todo o crédito tributário, inclusive a multa, a nosso ver significaria criar restrição não prevista na lei, além do que também violaria a boa-fé do recorrente, que acabaria indevidamente caindo em uma armadilha processual.

Nenhum reparo, contudo, cabe às ponderações de Antonio Carlos Guidoni Filho e Thais de Laurentiis¹¹, assim vazadas:

[...] uma vez feita a desistência (total ou parcial) do recurso especial pelo contribuinte, não há julgamento colegiado via superveniente acórdão para manter ou reformar a decisão anteriormente proferida, mas sim simples despacho, reconhecendo a desistência do recurso e declarando extinto o processo, cristalizando (ou seja, tornando definitivo) os efeitos da última decisão (de mérito) proferida no processo. Não há e nunca haverá decisão da CSRF sobre a (im)procedência do crédito tributário, sendo certo que a decisão administrativa final de mérito sobre a matéria é aquela exarada pela Turma ordinária de julgamento do CARF.

[...]

[...] o disposto no artigo 133, §3º do Ricarf não altera o entendimento supra. A uma, pois o Ricarf disciplina o rito procedimental perante o CARF apenas, e, portanto, não poderia trazer validamente disposição que pressupusesse a geração de efeitos materiais fora do âmbito do procedimento regulamentado. A duas, pois o Ricarf é aprovado por mera portaria do Ministério da Fazenda, cujo status normativo não permitiria sequer em tese criar obrigação (ou situação) de renúncia a direito sem previsão/autorização em lei em sentido estrito.

Nesse sentido, concluímos que a desistência do recurso especial formulada pelo sujeito passivo contra decisão de segunda instância que lhe for desfavorável pelo voto de qualidade torna esta a decisão transitada em julgado apta a constituir definitivamente o crédito tributário, garantindo-lhe o direito à anistia.

¹¹ Cf. Guidoni Filho e Laurentiis (2024).

5.3. Da *retroatividade benéfica* do percentual da multa qualificada

Antes da alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 pelo artigo 8º da Lei nº 14.689/2023, a multa qualificada no âmbito federal recebia o percentual de 150% do tributo apurado, por força da duplicação da multa de ofício (de 75%).

Com o advento da Lei nº 14.689/2023, foi alterada a regra para a qualificação da multa, que passou a se submeter a duas faixas percentuais: (i) de 100% sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; ou (ii) de 150% sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo, reincidência esta definida pela própria lei (vide nota 6).

Isso significa dizer que a antiga multa qualificada de 150% foi, como regra geral, reduzida para 100%. Dizemos “como regra geral” porque é possível a sua aplicação mediante percentual de 150%, mas desde que a autoridade fiscal caracterize a novel figura da reincidência cometida pelo sujeito passivo.

Nesse contexto, não se pode perder de vista, com fundamento no art. 106 do CTN, que, em se tratando de ato não definitivamente julgado, a lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Dessa forma, estando em pauta de julgamento a multa qualificada, restando esta considerada devida, a redução de 150% para 100% é medida que se impõe, não podendo o Julgador verificar os pressupostos da reincidência, sob pena de indevidamente se colocar na posição de autuante. Trata-se a figura da reincidência, pois, de critério inovador e por isso somente possui efeitos sobre os lançamentos efetuados a partir de sua vigência.

E nem se diga que o reconhecimento da *retroatividade benéfica* fugiria da competência de julgamento do CARF, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Muito pelo contrário, trata-se de aplicação do correto percentual legal da multa ao caso concreto, devendo a retroatividade ser atestada quando do julgamento da matéria.

6. CONCLUSÕES

- A natureza jurídica da exclusão de multas prevista no § 9º-A do artigo 25 do Decreto nº 70.235/1972, inserido pela Lei nº 14.689/2023, é a de uma *anistia condicionada* (ou *limitada*).
- A anistia deve ser aferida por *matéria*, com base no último julgamento proferido, e desde que não haja decisão posterior em nível de Tribunal Regional Federal.
- Tratando-se de decisão favorável à Fazenda Nacional pelo voto de qualidade na matéria *infração principal*, e sendo esta infração a causa de aplicação de multas, estas devem ser excluídas em razão da anistia.
- Tendo a infração sido julgada procedente por maioria de votos, mas sendo as matérias *qualificação* ou *penalidade isolada* mantidas por voto de qualidade, a multa qualificada deve ser reduzida para 75% e a multa isolada deve ser exonerada. Julgada a multa qualificada favoravelmente ao Fisco por maioria de votos, cabe ao CARF se manifestar sobre a *retroatividade benéfica* decorrente da alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 pelo artigo 8º da Lei nº 14.689/2023, podendo reduzi-la para 100%.
- Cabe à Unidade de Origem, quando aplicável, excluir as multas em conformidade com o que prevê o § 9º-A.
- Uma vez verificado que a multa que se busca rediscutir por meio de recurso especial já se encontra atingida pela anistia, a rediscussão dessa matéria na CSRF resta prejudicada, podendo implicar o não conhecimento de recursos especiais.
- A desistência do recurso especial interposto pelo sujeito passivo contra decisão que lhe foi desfavorável por voto de qualidade constitui medida eficaz para o gozo do direito à anistia.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

FILHO, Antonio Carlos Guidoni; LAURENTIIS, Thais. Pagamento de tributos e o direito de desistir conforme a Lei 14.689/23. *Consultor Jurídico*, 6 mar. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-mar-06/pagamento-de-tributos-e-o-direito-de-desistir-conforme-a-lei-14-689-2023/>.

As coletâneas de Estudos Tributários e Aduaneiros surgiram da necessidade de registrar os conhecimentos técnico e teórico de autoridades e especialistas que participam dos seminários do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Esta coletânea traz artigos com abordagens mais detalhadas dos temas debatidos no IX Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, realizado em novembro de 2023, em que foram discutidos com a sociedade os "Rumos e Desafios do Contencioso Administrativo Fiscal Brasileiro".

O evento contou com a palestra de abertura do presidente do Colegiado e mais três painéis:

- O contencioso fiscal federal: presente e futuro;
- Experiências nacionais e internacionais no contencioso fiscal tributário e aduaneiro;
- A reforma tributária e o contencioso administrativo fiscal.

A publicação traz ainda artigos com os temas do Fórum Interno de Debates dos conselheiros do CARF, coordenado pelos presidentes de Seções de Julgamento, que visa debater questões relevantes em votação no Colegiado. Apesar de o evento ser fechado, de participação restrita aos Conselheiros do CARF, aqui o leitor pode desfrutar dos temas abordados.

Em 2024, o CARF comemora 99 anos de serviços voltados à promoção da segurança jurídica e à garantia do direito ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Apoio



Realização



MINISTÉRIO DA
FAZENDA



ISBN 978-65-87496-02-3

CL



9 786587 149602 3