

Tributação, Inovação e desenvolvimento

Paulo Caliendo
Stefanie Turatti
Orgs.



Editora Fundação Fênix

A presente obra é resultado da sinergia produtiva entre docentes e discentes do Programa de Pós-Graduação da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PPGD). A obra, coordenada pelo Prof. Dr. Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira e pela discente Stefanie Turatti reúne mais de 20 textos de alta qualidade que exploram diversas áreas do Direito Tributário, sempre com enfoque nos Direitos Fundamentais. Cada capítulo, redigido por pesquisadores engajados, aborda aspectos relevantes e inovadores no contexto tributário, refletindo a excelência acadêmica e o comprometimento com a formação integral de pesquisadores e profissionais éticos. Os temas variam desde a análise do uso de inteligência artificial nas execuções fiscais até questões atuais como a tributação de criptoativos, a situação tributária de migrantes e o papel dos sistemas digitais no Supremo Tribunal Federal. Ao promover a interdisciplinaridade e inovação, esta obra se destaca como uma contribuição valiosa para o entendimento e a evolução do Direito Tributário no cenário contemporâneo, sendo um convite à toda comunidade acadêmica sua leitura.

*Porto Alegre, outubro de 2023.
Os Organizadores*



Editora Fundação Fênix



Tributação, Inovação e desenvolvimento

Série Direito

Conselho Editorial

Editor

Ingo Wolfgang Sarlet

Conselho Científico – PPG Direito PUCRS

Gilberto Stürmer – Ingo Wolfgang Sarlet

Marco Felix Jobim – Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira

Regina Linden Ruaro – Ricardo Lupion Garcia

Conselho Editorial Nacional

Adalberto de Souza Pasqualotto – PUCRS

Amanda Costa Thomé Travincas – Centro Universitário UNDB

Ana Elisa Liberatore Silva Bechara – USP

Ana Maria DÁvila Lopes – UNIFOR

Ana Paula Gonçalves Pereira de Barcellos – UERJ

Angélica Luciá Carlini – UNIP

Augusto Jaeger Júnior – UFRGS

Carlos Bolonha – UFRJ

Claudia Mansani Queda de Toledo – Centro Universitário Toledo de Ensino de Bauru

Cláudia Lima Marques – UFRGS

Clara Iglesias Keller – WZB Berlin Social Sciences Center e Instituto Brasileiro de Ensino

Desenvolvimento e Pesquisa – IDP

Danielle Pamplona – PUCRS

Daniel Antônio de Moraes Sarmento – UERJ

Daniel Wunder Hachem – PUCPR e UFPR

Daniel Mitidiero – UFRGS

Denise Pires Fincato – PUCRS

Draiton Gonzaga de Souza – PUCRS

Eugênio Facchini Neto – PUCRS

Elda Coelho de Azevedo Bussinguer – UniRio

Fabio Siebeneichler de Andrade – PUCRS

Fabiano Menke – UFRGS

Flavia Cristina Piovesan – PUC-SP

Gabriel de Jesus Tedesco Wedy – UNISINOS

Gabrielle Bezerra Sales Sarlet – PUCRS

Germano André Doederlein Schwartz – UNIRITTER

Gilmar Ferreira Mendes – Ministro do STF, Professor Titular do IDP e Professor aposentado da UNB

Gisele Cittadino – PUC-Rio

Gina Vidal Marcilio Pompeu – UNIFOR

Giovani Agostini Saavedra – Universidade Presbiteriana Mackenzie – SP

Guilherme Camargo Massaú – UFPel

Gustavo Osna – PUCRS

Hermes Zaneti Jr

Hermilio Pereira dos Santos Filho – PUCRS

Ivar Alberto Martins Hartmann – FGV Direito Rio
Jane Reis Gonçalves Pereira – UERJ
Juliana Neuenschwander Magalhães - UFRJ
Laura Schertel Mendes
Lilian Rose Lemos Rocha – Uniceub
Luis Alberto Reichelt – PUCRS
Luís Roberto Barroso – Ministro do STF, Professor Titular da UERJ, UNICEUB, Sênior Fellow na Harvard Kennedy School
Miriam Wimmer - IDP - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa
Mônia Clarissa Hennig Leal – UNISC
Otavio Luiz Rodrigues Jr – USP
Patryck de Araújo Ayala – UFMT
Paulo Ricardo Schier - Unibrasil
Phillip Gil França - UNIVEL – PR
Richard Pae Kim – UNISA
Teresa Arruda Alvim – PUC-SP
Thadeu Weber – PUCRS

Conselho Editorial Internacional

Alexandra dos Santos Aragão – Universidade de Coimbra
Alvaro Avelino Sanchez Bravo – Universidade de Sevilha
Catarina Isabel Tomaz Santos Botelho – Universidade Católica Portuguesa
Carlos Blanco de Moraes – Universidade de Lisboa
Clara Iglesias Keller – WZB Berlin Social Sciences Center e Instituto Brasileiro de Ensino
Desenvolvimento e Pesquisa – IDP
Cristina Maria de Gouveia Caldeira – Universidade Europeia
César Landa Arroyo – PUC de Lima, Peru
Elena Cecilia Alvites Alvites – Pontifícia Universidade Católica do Peru
Elena Alvites Alvites - PUCP
Francisco Pereira Coutinho – Universidade NOVA de Lisboa
Francisco Ballaguer Callejón – Universidade de Granada - Espanha
Fernando Fita Ortega - Universidade de Valência
Giuseppe Ludovico - Universidade de Milão
Gonzalo Aguilar Cavallo – Universidade de Talca
Jorge Pereira da Silva – Universidade Católica Portuguesa
José João Abrantes – Universidade NOVA de Lisboa
José Maria Porrás Ramirez – Universidade de Granada – Espanha
Manuel A Carneiro da Frada – Universidade do Porto
Paulo Mota Pinto – Universidade de Coimbra
Pedro Paulino Grandez Castro – Pontificia Universidad Católica del Peru
Richard Pae Kim – Professor do Curso de Mestrado em Direito Médico da UNSA
Víctor Bazán – Universidade Católica de Cuyo

Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira

Stefanie Turatti

Organizadores

Tributação, Inovação e desenvolvimento



Editora Fundação Fênix

Porto Alegre, 2023

Direção editorial: Ingo Wolfgang Sarlet
Diagramação: Editora Fundação Fênix
Concepção da Capa: Editora Fundação Fênix

O padrão ortográfico, o sistema de citações, as referências bibliográficas, o conteúdo e a revisão de cada capítulo são de inteira responsabilidade de seu respectivo autor.

Todas as obras publicadas pela Editora Fundação Fênix estão sob os direitos da Creative Commons 4.0 –
http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR

A presente obra foi editada com o Auxílio CAPES/PROEX N° 0776/2018, Processo N° 23038.001021/2018-58



Série Direito – 88

Catálogo na Fonte

T822 Tributação, inovação e desenvolvimento [recurso eletrônico] / Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira, Stefanie Turatti Organizadores. – Porto Alegre : Editora Fundação Fênix, 2023. 489 p. (Série Direito ; 88)

Disponível em: <<http://www.fundarfenix.com.br>>

ISBN 978-65-5460-091-0

DOI <https://doi.org/10.36592/9786554600910>

1. Direito tributário. 2. Inteligência artificial. 3. Tributação. 4. Inovação. I. Silveira, Paulo Antonio Caliendo Velloso da (org.). II. Turatti, Stefanie (org.).

CDD: 340

Responsável pela catalogação: Lidiane Corrêa Souza Morschel CRB10/1721

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	13
<i>Paulo Caliendo</i>	
PREFÁCIO	17
<i>Ingo Wolfgang Sarlet</i>	
1. A INTERPRETAÇÃO LITERAL OU "RESTRITIVA" NAS NORMAS DE ISENÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	19
<i>Stefanie Turatti</i>	
2. ANÁLISE SOBRE O USO DE INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NO CONTEXTO DAS EXECUÇÕES FISCAIS NO ÂMBITO DO PODER JUDICIÁRIO BRASILEIRO	29
<i>Ana Luiza Liz dos Santos</i>	
3. MIGRANTES E MATÉRIA TRIBUTÁRIA: O ESTADO BRASILEIRO TRATA DE FORMA IGUALITÁRIA OS NACIONAIS E OS ESTRANGEIROS?	51
<i>Caroline Dimuro Bender D'Avila</i>	
4. O PAPEL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL NO CONTROLE E ACOMPANHAMENTO DE INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS POR MUNICÍPIOS	79
<i>César Augusto Hülsendeger</i>	
5. QUAL O VALOR DOS DADOS: UMA PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA SOBRE A MOEDA DE TROCA DA ECONOMIA DIGITAL	95
<i>Daniel Cunha Salomão</i>	
6. A TRIBUTAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE INVESTIMENTOS DO MARCO LEGAL DAS STARTUPS	121
<i>Daniela Froener</i>	
7. MEIOS CONSENSUAIS DE EQUALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: NJP E TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	137
<i>Edimilson Cardias Rocha</i>	

8. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR SOBRE AS DOAÇÕES DESTINADAS AO SETOR PÚBLICO NÃO-ESTATAL: INCONSISTÊNCIA DECISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E MODULAÇÃO DE EFEITOS	151
<i>Gabriel de Souza Ramos Borges</i>	
9. REGULARIZAÇÃO FUNDIÁRIA NA COMARCA DE TRAMANDAÍ E REFLEXOS NA ARRECADAÇÃO DO IPTU E DO ITBI	183
<i>Henrique Almeida Ribeiro</i>	
10. TRIBUTAÇÃO E CRIPTOMOEDAS: CENÁRIO REGULATÓRIO, OPERAÇÕES DE PERMUTA, MOEDAS DIGITAIS DOS BANCOS CENTRAIS E RISCO FISCAL	207
<i>Henrique Franceschetto</i>	
11. INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: VICTOR, RAFA 2030 E VITÓRIA	233
<i>Helen Lentz Ribeiro Bernasiuk</i>	
12. CONTRIBUIÇÕES DA ECONOMIA COMPORTAMENTAL PARA A EFETIVIDADE DA SIMPLICIDADE ENQUANTO PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO ESTRUTURANTE	257
<i>Juliana Rodrigues Ribas</i>	
13. A INTEROPERABILIDADE NAS ATIVIDADES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA-FISCAL: RISCOS, LIMITES E A NECESSIDADE DE UMA ANÁLISE DE RISCO JUSHUMANA E JUSFUNDAMENTAL	273
<i>Lucas Reckziegel Weschenfelder</i>	
14. CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE O ESTUDO DA EXTRAFISCALIDADE NOS MODELOS DE TRIBUTAÇÃO SOBRE VALOR AGREGADO	311
<i>Manoela Siqueira Neumann</i>	
15. A TRIBUTAÇÃO DA SECAAS: A POSSIBILIDADE DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO EM BUSCA DO CUMPRIMENTO DA LGPD	325
<i>Maria Eugênia Londero Deggeroni</i>	

16. TRIBUTAÇÃO DE CRIPTOATIVOS NO BRASIL: ETHEREUM	359
<i>Mário Augusto Figueiredo de Lacerda Guerreiro</i>	
17. ESG E POSSÍVEIS IMPACTOS TRIBUTÁRIOS E FINANCEIROS	373
Carolina Oselame	
<i>Nicole Schultz Della Giustina</i>	
18. CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO ENVOLVENDO AS PLATAFORMAS DIGITAIS DE INTERMEDIÇÃO DE TRANSPORTE E OS MOTORISTAS DE APLICATIVO	387
<i>Paula Jaeger da Silva Porto</i>	
19. AS APOSTAS DIGITAIS E O PODER-DEVER DE SUA TRIBUTAÇÃO	403
<i>Ricardo Luís Lenz Tatsch</i>	
20. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL AO ADMINISTRADOR: CUMPRIMENTO DAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS	425
<i>Magda Azario Kanaan Polanczyk</i>	
<i>Taina Daniele Werle</i>	
21. RESPONSABILIDADE CIVIL VERSUS EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA: ADESÃO DO CORRETO MANEJO DOS RESÍDUOS SÓLIDOS	467
<i>Victória Maltchik Salles Jung</i>	

APRESENTAÇÃO

Os presentes trabalhos foram apresentados sob a égide de Disciplina de Processo Tributário no Programa de Pós-Graduação da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PPGD). Os trabalhos foram realizados e apresentados na forma de pesquisas orientadas por critérios de inovação, interdisciplinaridade, impacto e visão internacional.

Todos os trabalhos descortinam aspectos relevantes e inovadores relativos aos *Princípios Fundamentais do Direito Tributário*, coordenados por mim e pela competente *Stefanie Turatti*. A obra foi objeto de chamada de artigos para a Rede de Pesquisas sobre *Tributação, Desenvolvimento e Sustentabilidade*, cadastrado junto Diretório do Grupo de Pesquisas CNPQ, da qual participam PUCRS, UFC, UFSC, UERJ e UFMG.

A presente publicação se dirige a alinhar-se com a exigência de uma produção inovadora e de impacto, pela produção de conhecimento inovador e que possua efeito positivo na busca de soluções econômicas, sociais e jurídicas originais e adequada aos desafios atuais. Trata-se de uma obra colaborativa a ser divulgada e trabalhada pelos grupos da Rede de Pesquisas *Tributação, Desenvolvimento e Sustentabilidade*.

O desafio atual é do aliar o conhecimento e sabedoria do passado com os desafios tecnológicos do futuro, tal como exposto em uma das palestras da *UNESCO World Convention on Higher Education (a "mix of the wisdom of the past with the technology of the future")*¹. Os pesquisadores serão, nesse future, tanto experts, quanto estudiosos por excelência. Haverá uma convergência entre aprendizagem e liderança de pesquisa. Talvez a formação de líderes em pesquisas seja a principal missão das Universidades e não mais a reprodução de conhecimento técnico.

O trabalho da Ana Luiza *Liz Dos Santos* versa sobre um dos temas mais relevantes e práticos da atualidade que é a análise sobre o uso de inteligência artificial nas execuções fiscais no âmbito do Poder Judiciário Brasileiro. Trata-se de

¹ Ilie-Cardoza, Camelia. The Future of Higher Education. ReVista. 2022. Disponível em: <https://revista.drclas.harvard.edu/the-future-of-higher-education/>. Acesso em 05.11.2023.

uma das principais causas de congestionamento nos tribunais e a sua solução é um dos grandes desafios atuais do processo tributário.

Caroline Dimuro Bender D'avila irá trabalhar como instigante tema da situação tributária dos migrantes e de uma possível discriminação no tratamento entre os nacionais e os estrangeiros. *César A. Hülsendeger* irá verificar o papel do sistema de controle interno municipal no controle e acompanhamento de incentivos fiscais concedidos por municípios, em um dos temas mais controversos e importantes na atualidade dos Municípios.

Daniel Salomão irá trazer o importante tema do valor dos dados em uma economia digital e sua perspectiva tributária. Seriam os dados a moeda de troca da economia digital? Outro tema de especial importância é sobre o uso de meios consensuais de equalização do crédito tributário, por meio do uso da NJP e transação tributária, realizado por *Edimilson Cardias Rocha*.

Henrique Almeida Ribeiro irá verificar um caso concreto e paradigmático da regularização fundiária como meio de aprimoramento da arrecadação do IPTU e do ITBI na Comarca de Tramandaí. O resultado dessa pesquisa pode e muito produzir normativas extremamente eficientes para a casos similares de conflitos registrais e seus reflexos na incidência de tributos municipais e estaduais.

Helen Lentz Ribeiro Bernasiuk traz um capítulo muito importante sobre o uso de Inteligência Artificial no Supremo Tribunal Federal, por meio dos sistemas Victor, Rafa 2030 e Vitória. O texto produz um inventário acuradamente preciso e uma análise crítica muito importante para indagações atuais, presentes e futuras.

Juliana Ribas conduziu como maestria suas considerações sobre as contribuições da economia comportamental para a efetividade da simplicidade enquanto princípio tributário estruturante. As pesquisas sobre análise econômica das decisões são as mais promissoras da atualidade, em Direito Tributário.

Lucas Reckziegel Weschenfelder irá verificar os desafios, oportunidades, limites e riscos da interoperabilidade nas atividades da administração tributária-fiscal. Como compatibilizar esses desafios como os direitos fundamentais do contribuinte. *Manoela Siqueira Neumann* irá tratar de um tema extremamente atual que é a atualidade e importância da extrafiscalidade nos tributos sobre valor agregado. O tema se torna cada vez mais relevante em face das propostas de

reforma tributária no país e de seu tratamento dos bens e serviços prejudiciais à saúde e meio ambiente.

Maria Eugênia Londero Deggeroni irá discorrer sobre o importante problema da tributação da Segurança como Serviço (SECaaS), que um serviço gestão da segurança. SECAAS. *Mário Augusto Figueiredo De Lacerda Guerreiro* por sua vez irá analisar a tributação de *criptoativos* no Brasil, tomando como caso de estudo o *Ethereum*.

Nicole Schultz Della Giustina e Carolina Oselame investigará o interessante problema do ESG e seus possíveis impactos tributários e financeiros. *Paula Jaeger da Silva Porto* analisará as plataformas digitais de intermediação de transporte e os motoristas de aplicativo, bem como o seu regime de tributação.

Um dos casos mais instigantes será o regime jurídico das apostas digitais e de seu modelo de tributação, a ser apreciado por *Ricardo Luís Lenz Tatsch*. Não menos importante será o estudo de *Stefanie Turatti*, sobre a interpretação restritiva das isenções em matéria tributária. O *redirecionamento da execução fiscal ao administrador* foi objeto de estudo de *Taina Daniele Werle e Magda Polanczyk*.

O correto manejo dos resíduos sólidos será objeto de investigação por parte de *Victória Maltchik Salles Jung*, ao analisar o fenômeno da extrafiscalidade tributária.

Torna-se necessário agradecer à editora Fênix, na pessoa do Prof. Dr. *Jair Tauchen*, que, embora recente, tantos serviços têm prestado à academia brasileira.

Porto Alegre, 31 de outubro de 2023.

Prof. Dr. Dr. Paulo Caliendo.

Professor Titular de Direito Tributário e Membro Permanente do PPGD da
Escola de Direito da PUCRS (Capes 06).

Lattes: ID Lattes: 9047483160060734

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-7549-8275>.

PREFÁCIO

Na condição de coordenador do Programa de Pós-Graduação da Escola de Direito da Pontifícia Universidade do Rio Grande do Sul (PPGD), é sempre motivo de alegria testemunhar o “nascimento” de mais um trabalho científico resultante das pesquisas desenvolvidas no âmbito dos projetos de investigação do Programa, o que se aplica tanto aos docentes quanto aos discentes, porquanto a excelência somente se atinge num contexto de sinergia produtiva. Afinal de contas, sempre é bom lembrar, que a vocação de um Programa de Pós-Graduação é a de formar pesquisadores, professores, e acima de tudo pessoas e profissionais moral e tecnicamente qualificados, algo que para o PPGD da PUCRS tem sido particularmente caro.

É nesse contexto que obras coletivas que dão voz e espaço para os trabalhos realizados pelos discentes nas disciplinas cursadas merecem especial destaque, como se verifica precisamente com a coletânea coordenada e organizada pelo ilustre colega e amigo, Professor Doutor PAULO ANTONIO CALIENDO VELLOSO DA SILVEIRA e pela dedicada e competente mestranda STEFANIE TURATTI.

Trata-se de obra que reúne nove textos de qualidade (que aqui não serão relacionados porquanto constantes, assim como os respectivos autores, no sumário), todos gravitando em torno do tema **PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO**, cuja relevância e atualidade é incontestável.

Além disso, é de se sublinhar que foi realizada uma chamada para receber artigos da rede de pesquisas integrada pelo Grupo de Pesquisas CNPQ do Prof. Paulo Caliendo, de modo a reunir também textos resultantes de investigações realizadas no âmbito da referida rede.

Outro aspecto digno de nota é a publicação no formato de e-book e com acesso aberto, viabilizando a difusão dos trabalhos e dos resultados das pesquisas realizadas. Note-se, ainda, que a despeito da existência de alguma resistência em relação aos livros eletrônicos, cuida-se de modalidade que democratiza e capilariza a transferência de conhecimento, sem prejuízo da qualidade que deve sempre orientar publicações de perfil acadêmico.

18 | Tributação, Inovação e desenvolvimento

Por isso, há que parabenizar coordenadores e autores, mas também a editora Fênix, na pessoa do Prof. Dr. Jair Tauchen, que, embora recente, tantos serviços tem prestado à academia brasileira.

Porto Alegre, 02 de outubro de 2023

Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet.

Professor Titular e Coordenador do PPGD da Escola de Direito da PUCRS.

1. A INTERPRETAÇÃO LITERAL OU “RESTRITIVA” NAS NORMAS DE ISENÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-01>

*Stefanie Turatti*¹

RESUMO

A presente pesquisa objetiva identificar as técnica interpretativa que o Superior Tribunal de Justiça utiliza quando provocado a decidir sobre isenções em matéria tributária. A pergunta que este estudo objetiva responder é se é possível, de forma satisfatória, apenas com o uso da técnica interpretação literal, coadunar os objetivos constitucionais na norma infraconstitucional. A interpretação de normas jurídicas, especialmente no contexto das isenções fiscais, é uma tarefa complexa enfrentada pelo Poder Judiciário. O artigo 111 do Código Tributário Nacional estabelece a interpretação literal para legislação tributária, incluindo isenções. A ênfase na interpretação literal visa garantir uniformidade na aplicação das normas, reduzindo a subjetividade, mas debates acadêmicos questionam o alcance da restrição – se considerada restritiva - imposta. Partimos do marco teórico de Wittgenstein, destacando a relação entre linguagem e mundo, partindo do significado das palavras vinculado ao contexto social. A interpretação das isenções em matéria tributária é frequentemente considerada restritiva, mas casos específicos revelam divergências jurisprudenciais, levantando questões sobre isonomia e dignidade humana. O método de pesquisa é o hipotético-dedutivo, partindo da análise jurisprudencial e doutrinária.

Palavras Chave: Interpretação. Isenção. Tributário. Jurisprudência.

INTRODUÇÃO

A interpretação de uma norma jurídica é atividade complexa. Apesar disso, o Poder Judiciário, quando provocado, preciso indicar qual a melhor interpretação para a norma objeto da controvérsia. Em alguns casos, basta o raciocínio subsuntivo; entretanto, para outros, faz-se necessária a utilização de outras técnicas interpretativas para a solução do caso concreto.

¹ Advogada. Mestranda em Direito pela PUCRS com bolsa CAPES PROEX. Pós-graduanda em Direito Tributário pelo IBET. Coordenadora editorial da Revista de Direitos Fundamentais e Tributação - RDFT, que é vinculada Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUC/RS e conta com a Diretoria do Professor Paulo Caliendo. Integrante do Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário (GTAX). Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário, Teoria Geral do Direito e Constitucional.

A interpretação das isenções, (e aqui partimos do pressupostos de que são casos de “exclusão”² do crédito tributário³), é realizada de forma literal ou, como referido por parte da doutrina e jurisprudência, de forma restritiva, conforme determina de forma expressa o artigo 111⁴ do Código Tributário Nacional:

Art. 111. Interpreta-se **literalmente** a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - **outorga de isenção;**

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Não desconhecemos aqui a divergência doutrinária no tocante à natureza do artigo 111 do CTN, renomados autores entendem que sequer seria possível falar em exclusão de crédito tributário, haja vista a lei isentiva caracterizar na exclusão de um dos elementos da regra matriz.

Embora tributaristas de renome sustentem que a isenção é a dispensa legal de tributo devido [...] na verdade ela exclui o próprio fato gerador. A lei isentiva retira uma parcela da hipótese de incidência da lei de tributação. Isenção, portanto, não é propriamente dispensa de tributo devido. [...] A isenção seria, assim, a dispensa de tributo que não chega a existir no plano da concreção jurídica. (grifo do autor).⁵

Tal dispositivo vincula o julgador à interpretação estritamente gramatical, tornando desafiador o uso do contexto para busca da resposta mais adequada diante de um conflito. A ausência de contexto no entendimento de Carrió pode gerar diversos equívocos, haja vista o papel deste na determinação do significado das palavras, reduzindo a vagueza e ambiguidade inerentes à linguagem natural.

² **BRASIL**, Lei .5.172/66. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Diário Oficial da União. 1966. Art. 175.

³ **SCHOUERI**, p. 855

⁴ **BRASIL**, Lei 5.172/66. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Diário Oficial da União. 1966.

⁵ **MACHADO**, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2009.

El contenido del concepto jurídico es, pues, exactamente el que el legislador le ha acordado, y en esto la semejanza entre esta clase de conceptos y los conceptos matemáticos es profunda. Entre el concepto de hipoteca y el de triángulo existe la coincidencia de que ambos están constituidos por un número limitado de elementos puesto.⁶

Contudo, se a abordagem gramatical, em alguns casos subestimados pela hermenêutica, restringe a utilização plena do contexto e se limita ao simples conhecimento do significado literal das palavras, trazendo desafios diante da complexidade que a realidade apresenta, de outro lado à segurança da uniformidade da aplicação das normas que concedem isenção pode ser maior, haja vista a redução do espectro da subjetividade.

Ao falar de segurança jurídica referimo-nos as condições que o Estado deve fornecer para garantir a não violação da liberdade individual. A partir do conceito básico de que, para haver segurança jurídica, é indispensável o trinômio cognoscibilidade (possibilidade de acesso e entendimento da norma), confiabilidade (estabilidade e segurança quanto à permanência de seu conteúdo) e calculabilidade (previsibilidade), desenvolvidos por Humberto Ávila⁷.

À ênfase da interpretação lexical do artigo 111 do Código Tributário Nacional visava resguardar que as exceções previstas pelo legislador infraconstitucional na ausência de ônus tributário para determinadas pessoas e/ou bens, com observância dos demais preceitos constitucionais. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres⁸:

[...] juridicamente um privilégio, no sentido originário do termo, isto é, uma concessão de lei que estabelece exceção à regra geral. Se a lei geral institui a obrigação tributária, a norma do privilégio permite que alguém não pague o tributo, através do mecanismo da isenção (privilégio negativo) [...]

⁶ CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 6. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, p. 19-21.

⁷ AVILA, Humberto. *Constituição, liberdade e interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 24

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

O direito é a “correspondência entre o ser o dever ser”⁹, ocorre que nem sempre tal correspondência se dá de forma linear. A relação entre a linguagem e o mundo (jurídico) não é novidade e é um dos temas centrais nas teorias da linguagem de Wittgenstein. Em sua primeira obra, o *Tractatus Logico-Philosophicus*, Wittgenstein defende que a linguagem é uma representação do mundo, e que a estrutura da linguagem reflete a estrutura do mundo. Segundo ele, as proposições da linguagem têm um significado preciso e correspondem a estados de coisas no mundo. A verdade ou falsidade de uma proposição depende da correspondência entre os elementos da proposição e os elementos da realidade que ela representa.

Ocorre que nem sempre a verificação de correspondência se amoldará a realidade de forma literal às palavras. A abordagem de Wittgenstein é conhecida como o “realismo lógico” ou “correspondência” entre linguagem e mundo. Nessa visão, a linguagem tem a capacidade de representar a realidade de forma objetiva e verdadeira, e a verdade ou falsidade das proposições pode ser avaliada a partir de uma correspondência entre a linguagem e o mundo.

No “segundo Wittgenstein” há uma mudança significativa em relação a essa visão e ela ocorre, justamente, em razão da necessidade de observância do contexto. O referido autor argumenta que a linguagem é um jogo, e que o significado das palavras depende do contexto em que são usadas. Para ele, as palavras não têm um significado fixo e preciso, mas sim uma multiplicidade de usos em diferentes contextos, o que explica em grande medida a crítica hermenêutica realizada pela interpretação literal.

Dessa forma, Wittgenstein¹⁰ passa a questionar a ideia de que a linguagem pode representar o mundo de forma objetiva e verdadeira. Para ele, o significado das palavras é determinado pelo seu uso em práticas e convenções compartilhadas por uma comunidade linguística. Nesse sentido, a linguagem é tratada como fenômeno social, que se desenvolve a partir de práticas e convenções compartilhadas pelos membros de uma comunidade linguística.

No mesmo sentido Chiassoni bem define:

⁹ KAUFMANN, Arthur. Filosofia do direito. Tradução de António Ulisses Cortês. 4ª ed. Portugal : Fundação Calouste Gulbenkian, 2010, p. 219.

¹⁰ SANTOS, L. H. L. dos. A essência da proposição e a essência do mundo. In: WITTGENSTEIN, L. *Tractatus logico-philosophicus*. São Paulo: Edusp, 1994.

A interpretação constitui o banco de prova do jurista. O cultor do direito que não sabe interpretar não é um jurista: pouco importa os esforços profusos na assimilação das palavras da lei, em internalizar na memória a opinião dos doutores, em fixar na mente as máximas jurisprudenciais até mesmo dos últimos tribunais de província¹¹.

O ponto fulcral da interpretação envolvendo a normativa do artigo 111 do CTN refere-se a possível decisão do legislador, em determinar o alcance do uso de um método interpretativo – o literal – em detrimento de outros. Considerando que a norma é veiculada por meio da linguagem e esta é ferramenta que o operador do deôntico utiliza para análise e cumprimento das prescrições, ao escolher um método em desprestígio dos demais, opera o julgador em um espaço de possibilidades restrito.

Para Paulo de Barros "interpretar o direito é conhecê-lo, atribuindo valores aos símbolos, isto é, adjudicando-lhes significações e, por meio dessas, fazer referência aos objetos do mundo".¹² A partir disso, analisaremos o alcance – ou a restrição – que o Tribunal Superior de Justiça e o Supremo Tribunal Federal conferem à interpretação das normais que outorgam isenção tributária.

INTEPRETAÇÃO DAS ISENÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Atualmente não é incomum encontrar a expressão "restritiva" quando análise da interpretação literal prevista no artigo 111 do Código Tributário Nacional. Luciana Ibiapina Lira Aguiar¹³ realizou minucioso estudo a partir do (i) Anteprojeto do CTN; (ii) relatório apresentado por Rubens Gomes Souza e aprovado pela Comissão Especial à época; (iii) o próprio artigo 111 do CTN.

¹¹ **CHIASSONI**, Pierluigi. Técnica da interpretação jurídica. Breviário para justistas. São Paulo. Thomson Reuters Brasil, 2020 p. 11.

¹² **CARVALHO**, Paulo de Barro. Direito tributário: linguagem e método. 6ª ed. São Paulo: Noeses. 2015. p. 34.

¹³ **AGUIAR**, L. I. L., & Aguiar, L. I. (2021). Reflexões Históricas sobre o Artigo 111 do CTN: a Escolha pela Expressão "literalmente" em Oposição à Expressão "restritivamente". *Revista Direito Tributário Atual*, (32), 245–255. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/74>

A autora traz diversas reflexões e conclui, com retrospectiva histórica e analítica, que a intenção do legislador na expressão “interpreta-se literalmente” não foi de restringir o espaço hermenêutico do julgador, não correspondendo aquela expressão à uma “interpretação meramente gramatical ou restritiva”, de forma que a determinação do artigo 111 do CTN não é sinônimo de interpretação restritiva.

O professor Luis Eduardo Schoueri, acertadamente, qualifica como “infeliz”¹⁴ a expressão “interpretam-se literalmente”, haja vista, como já referida, a possibilidade de entendimento – que se prova hoje em diversos julgados – como uma limitação à atuação do intérprete.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior aduz sobre a interpretação-aplicação restritiva:

(...) ocorre toda vez que se limita o sentido da norma, não obstante a amplitude de sua expressão literal. (...) A interpretação restritiva corresponde a uma paráfrase que decodifica uma mensagem codificada num código fraco por meio de um código forte.

O método literal consiste apenas na porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei, devendo, contudo, ser enfatizado que não deve ser confundido com a vontade do legislador. Até porque, ao escolher as palavras da lei quando da elaboração da mesma, o legislador levou em consideração o contexto da época, isso é, os princípios aos quais se visava então a alcançar, as demais leis que regulamentavam matérias complementares e assim por diante. Assim, devem sempre ser utilizados todos os métodos interpretativos, partindo-se do literal para o sistemático e o teleológico, não se esquecendo do histórico, quando for relevante.¹⁵

Analisaremos alguns casos de isenção neste capítulo, a fim de identificar – ou ao menos tentar – a *ratio decidendi* existente nos julgamentos que concedem ou negam isenção e a técnica interpretativa utilizada.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 741.

¹⁵ LEOPOLDO, Ana Caroline Kruger de Lima. A interpretação das Imunidades. In: Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais. Luiz Felipe Silveira Difini (Org.). Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2010. p. 15).

O primeiro caso refere-se à controvérsia instaurada no recurso em Mandado de Segurança nº 51.424/RJ, de relatoria do Ministro Mauro Campbell, em que discutia-se a possibilidade de isenção do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) para pessoas com transtorno do espectro autista – sem ser a condutora do veículo -. Inicialmente, o Tribunal de origem interpretou de forma literal o disposto na lei estadual, entendendo por inviabilizada a pretensão do impetrante uma vez que “o referido benefício fiscal somente é concedido e reconhecido ao deficiente [sic] que conduza, ele próprio, o veículo” (fls. 68, e-STJ).

A construção racional do julgado que negou o pedido de isenção de IPVA se deu a partir da determinação do aqui já referido artigo 111 do Código Tributário Nacional. Ocorre que, quando instado a decidir, o Superior Tribunal de Justiça reformou a decisão, aduzindo que, inobstante a doutrina e jurisprudência clássica entendessem que as normas isentivas em matéria tributária devam ser interpretadas literalmente “- de modo restritivo a teor da hermenêutica do artigo 111 do Código Tributário Nacional”, no caso paradigma, tal interpretação seria incompatível com outros princípios do ordenamento jurídico, tais como a dignidade da pessoa humana.

Antes de realizar qualquer análise crítica à forma racional que o Superior Tribunal de Justiça decidiu quando provocado a definir o alcance das isenções em matéria tributária, analisaremos um segundo caso: a isenção para portadores de doenças graves.

Neste segundo paradigma a controvérsia foi instauradas em razão da redação do artigo 6º, inciso XIV da Lei 7.713/88. Muitas discussões iniciaram a partir de tal redação, desde o rol que elenca as doenças ser – ou não – taxativo, a limitação a concessão dos benefícios a aposentados e exclusão, portanto, de trabalhadores ativos, até eventual limitação temporal da benesse e outras dúvidas sobre alcance e aplicabilidade da norma.

Para os fins que se propõe esta pesquisa e tendo em vista a limitação de tempo e espaço, iremos adentrar apenas na construção realizada pelo Superior Tribunal de Justiça no tocante à taxatividade do rol de doenças. Em 2010 a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1.116.620, Tema 250, fixou o entendimento de que o rol de doenças é taxativo e deveria ser interpretado de

forma literal e restritiva. Conforme expresso pelo Ministro Luiz Fux (á época Ministro do STJ):

Revela-se interditada a interpretação das normas concessivas de isenção de forma analógica ou extensiva, restando consolidado entendimento no sentido de ser incabível interpretação extensiva do aludido benefício à situação que não se enquadre no texto expresso da lei, em conformidade com o estatuído pelo artigo 111, II, do Código Tributário Nacional.

Assim, de forma diversa do primeiro caso analisado, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que a dignidade da pessoa humana, neste caso, não seria ofendida pela interpretação restritiva concedida a partir da exegese do artigo 111 do CTN. O professor Ingo Sarlet¹⁶, referência no tema da dignidade humana aduz:

Vinculado ao princípio da proteção da dignidade da pessoa humana [...] também pode ser tida como limite ao retrocesso na esfera da legislação social a preservação de um mínimo indispensável para uma existência digna [...]. Somente isto já poderia servir de limite para uma legislação restritiva e, principalmente, demolitória do sistema de prestações sociais vigente, no sentido de que em qualquer hipótese jamais poderá o legislador agredir núcleo essencial deste direito fundamental não escrito (ou implícito).

O problema na diferença de decidir e, portanto, na conclusão de ambos os julgados que partem de uma mesma premissa – a interpretação das isenções em matéria tributária – apesar do objeto específico ser diferente, o cotejo final é o mesmo: qual limite de ampliação para além do texto expressamente escrito?

O entendimento deste segundo paradigma implica na ausência de isonomia entre pessoas acometidas por doenças graves que não estejam elencadas no inciso XIV do artigo 6º da referida lei e aquelas que possuam doenças ali listadas, tal ofensa implica na inobservância do macro princípio da dignidade humana e, conseqüentemente, na inconstitucionalidade da diferenciação.

¹⁶ **SARLET**, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais. Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 13ª ed. rev.. Livraria do Advogado. 2021

SÍNTESE CONCLUSIVA

O desenvolvimento de padrões que permitam o controle dos aplicadores do Direito, em relação ao acerto ou erro da subsunção do fato à norma sempre foi objeto de estudo da metodologia jurídico-científica, segundo Kriele¹⁷ a *práxis* costuma seguir o seu próprio caminho. Uma decisão normativamente correta exige que, entre a fase da pré-compreensão e da decisão haja uma fase de verificação metodológica¹⁸.

Em síntese, a interpretação das isenções em matéria tributária, ancorada no artigo 111 do Código Tributário Nacional, representa um desafio complexo para o Poder Judiciário. A busca por uniformidade, através da ênfase na interpretação literal, confronta-se com debates filosóficos sobre a natureza da linguagem e sua relação com a realidade. A dicotomia entre a abordagem restritiva e as considerações sobre dignidade humana e isonomia evidencia a balança entre a segurança jurídica e a necessidade de adaptar a interpretação às nuances da vida social.

A diversidade de perspectivas filosóficas e interpretações judiciais destaca a necessidade contínua de reflexão sobre os métodos aplicados na hermenêutica jurídica. A complexidade da realidade tributária requer uma abordagem flexível, que vá além da interpretação literal, contemplando os contextos sociais e as evoluções conceituais. Nesse sentido, a pesquisa ressalta a importância de considerar a multiplicidade de métodos interpretativos para uma compreensão mais completa e justa das normas, visando conciliar a segurança jurídica com a adaptação necessária diante das demandas sociais e éticas em constante evolução.

REFERÊNCIA BIBLIOGRAFICA

AGUIAR, L. I. L., & Aguiar, L. I. (2021). **Reflexões Históricas sobre o Artigo 111 do CTN: a Escolha pela Expressão “literalmente” em Oposição à Expressão**

¹⁷ KRIELE, Martin. *Theorie der Rechtsgewinnung: entwickelt am Problem der Verfassungsinterpretation*. 2. ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1976.p. 21

¹⁸MASTRONARDI, Philippe. *Juristisches Denken: eine Einführung*. Bern usw.: Haupt (UTB), 2001.

“restritivamente”. *Revista Direito Tributário Atual*, (32), 245–255. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/74>

AVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 24

BRASIL, Lei .5.172/66. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília, DF: Diário Oficial da União. 1966. Art. 175.

CARRIÓ, Genaro. **Notas sobre derecho y language**. 6. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011, p. 19-21.

CARVALHO, Paulo de Barro. **Direito tributário: linguagem e método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses. 2015. p. 34.

CHIASSONI, Pierluigi. **Técnica da interpretação jurídica. Breviário para justistas**. São Paulo. Thomson Reuters Brasil, 2020 p. 11.

KAUFMANN, Arthur. **Filosofia do direito. Tradução de António Ulisses Cortês**. 4ª ed. Portugal : Fundação Calouste Gulbenkian, 2010, p. 219.

KRIELE, Martin. **Theorie der Rechtsgewinnung: entwickelt am Problem der Verfassungsinterpretation**. 2. ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1976.p. 21

LEOPOLDO, Ana Caroline Kruger de Lima. **A interpretação das Imunidades**. In: **Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais**. Luiz Felipe Silveira Difini (Org.). Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2010. p. 15).

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.
MASTRONARDI, Philippe. **Juristisches Denken: eine Einführung. Bern usw.: Haupt (UTB)**, 2001.

SANTOS, L. H. L. dos. **A essência da proposição e a essência do mundo**. In: **WITTGENSTEIN, L. Tractatus logico-philosophicus**. São Paulo: Edusp, 1994.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais. Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 13ª ed. rev.. Livraria do Advogado. 2021

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 741.
SCHOUERI, p. 855

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

2. ANÁLISE SOBRE O USO DE INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NO CONTEXTO DAS EXECUÇÕES FISCAIS NO ÂMBITO DO PODER JUDICIÁRIO BRASILEIRO

ANALYSIS ON THE USE OF ARTIFICIAL INTELLIGENCE IN THE CONTEXT OF TAX EXECUTIONS ON THE BRAZILIAN JUDICIARY



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-02>

Ana Luiza Liz dos Santos¹

RESUMO

A presente investigação tem o propósito de estudar o uso de mecanismos de Inteligência Artificial no âmbito do Poder Judiciário brasileiro, para o objetivo de conferir maior celeridade e efetividade à prestação jurisdicional, especialmente nos processos executivos fiscais, que são os maiores responsáveis pelo alto índice de congestionamento e morosidade. Na pesquisa, parte-se da hipótese de que os processos em fase de execução, especialmente as execuções fiscais, atuam como significativo fator de morosidade à prestação judicial, demandando esforços no que diz com o desenvolvimento de alternativas para a solução deste problema. A esse efeito, o primeiro capítulo apresenta um breve apanhado sobre os gargalos identificados no âmbito dos processos executivos, a partir de uma análise geral sobre os fatores que motivam esta realidade. Em seguida, no segundo capítulo, aborda-se a necessária correlação entre Direito e tecnologia, mais especificamente no que diz com o uso de Inteligência Artificial no Poder Judiciário pátrio. Por derradeiro, no terceiro capítulo, estuda-se a aplicabilidade prática de ferramentas de Inteligência Artificial nos processos executivos fiscais, com análise de resultados e avaliação de riscos e benefícios. Para tanto, ampara-se na metodologia hipotético-dedutiva e nas técnicas de pesquisa bibliográfica, legislativa e jurisprudencial.

Palavras-chave: Inteligência Artificial; Poder Judiciário; Execução Fiscal; Efetividade; Celeridade.

ABSTRACT

The present investigation pretends to study the use of Artificial Intelligence mechanisms in the Brazilian Judicial Branch, to take more celerity and effectiveness to legal assistance, especially on the tax enforcement proceedings, that are the mains responsible for the high rate of congestion and slowness. In the reserch, it is assumed

¹ Doutoranda em Direito no Programa de Pós-Graduação da PUCRS, bolsista CAPES-PROEX. Mestre em Direito pela FMP-RS. Especialista em Proteção de Dados: LGPD e GDPR – Curso Binacional com dupla titulação (FMP-RS e Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa). Especialista em Direito Público pela PUCRS. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pelo IDC. Graduada em Direito pela PUCRS. Assessora Jurídica no Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1213105149446784>. E-mail: analuzaliz.s@hotmail.com.

that process in the execution phase, especially the tax execution, act as a significant factor of delay in the judicial provision, requiring efforts with regard to the development of alternatives for the solution of this problem. To this end, the first chapter presents a brief overview of the bottlenecks identified in the scope of executive processes, based on a general analysis of the factors that motivate this reality. Then, in the second chapter, the necessary correlation between Law and technology is studied, more specifically with regard to the use of Artificial Intelligence in the Brazilian Judiciary. Finally, in the third chapter, the practical applicability of Artificial Intelligence mechanisms in the tax executive processes is studied, with analysis of results and assessment of risks and benefits. For this, it is based on the hypothetical-deductive methodology and on bibliographical, legislative and jurisprudential research techniques.

Keywords: Artificial Intelligence; Judicial Branch; Tax Execution; Effectiveness; Celerity.

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Breve panorama sobre os gargalos no âmbito dos processos executivos e a problemática das execuções fiscais no Brasil. 3. Direito e tecnologia: notas sobre o uso de inteligência artificial no Poder Judiciário brasileiro. 4. Inteligência artificial aplicada aos processos executivos fiscais: análise sobre algumas experiências práticas no ordenamento jurídico brasileiro. 5. Considerações finais. Referências.

1 INTRODUÇÃO

A realidade contemporânea indica a existência de significativos níveis de congestionamento processual no âmbito do Poder Judiciário brasileiro. Esta conjuntura, por sua vez, reflete na morosidade do andamento dos processos e, por consequência, na adequada e efetiva prestação jurisdicional.

O Conselho Nacional de Justiça e os Tribunais em todo país não desconhecem, por certo, a situação, motivo pelo qual estão continuamente em busca de soluções e alternativas para aperfeiçoar a prestação da justiça aos jurisdicionados e minimizar os prejuízos. Esta conjuntura, de igual modo, desperta a atenção dos pensamentos acadêmico e doutrinário, que reforçam a necessidade de ampliação de discussões jurídico-científicas aptas encontrar alternativas que busquem soluções aos problemas.

Em paralelo a isso, tem-se que o processo de evolução das sociedades, o campo do desenvolvimento do ambiente digital, e os seus novos mecanismos, foram sendo criados para suprir o distanciamento entre indivíduos e comunidades em rede mundial. Na contemporaneidade, o desenvolvimento e o avanço tecnológico são realidades presentes, sendo que a Sociedade da Informação e a Era Digital são frutos deste movimento, protagonizando, por sua vez, uma constante reestruturação das relações pessoais, sociais, econômicas, políticas e culturais.

A inteligência artificial, inserida neste contexto, está cada vez mais presente na vida das pessoas, ainda que de forma imperceptível para muitos, que ainda pensam tratar-se de "coisa do futuro". Significa dizer, milhares de pessoas que se utilizam de ferramentas como identificação facial em seus celulares, ou aplicativos de rotas com previsão de chegada, estão sistematicamente e rotineiramente se utilizando de ferramentas de inteligência artificial, ainda que não façam a devida correlação entre o nome e a funcionalidade.

Unificando ambas as temáticas, chega-se na relevância do uso de mecanismos tecnológicos, e, nomeadamente, de inteligência artificial, no âmbito do Poder Judiciário. De forma mais específica, e considerando-se a pouca efetividade e celeridade no andamento e julgamento, alcança-se a necessidade de estudo sobre a utilização de ferramentas de inteligência artificial para o deslinde dos processos de execução fiscal no ordenamento jurídico pátrio.

É neste contexto, pois, que está inserida a problemática da presente investigação, a qual se propõe a estudar a importância, bem assim a avaliar as condições de aplicabilidade prática, que envolvem o desenvolvimento e o uso de mecanismos e sistemas de inteligência artificial nos executivos fiscais, com o objetivo de acelerar e aperfeiçoar a prestação jurisdicional. Tem-se, ademais, a atualidade do problema e a sua necessidade de desenvolvimento e resolução justificam a presente pesquisa.

Por estas considerações, o presente ensaio se propõe, em um primeiro momento, a fazer um breve apanhado sobre os gargalos no âmbito dos processos executivos e a problemática das execuções fiscais no Brasil, a partir de uma análise geral sobre o que motiva tal realidade. Na sequência, objetiva adentrar no estudo que envolve a correlação entre Direito e tecnologia, a partir de um panorama sobre o uso

de ferramentas de inteligência artificial no âmbito do Poder Judiciário pátrio, a fim de verificar o estado da arte, conjuntamente com os principais benefícios e com os eminentes riscos. Ao final, pretende analisar a aplicabilidade prática de mecanismos de inteligência artificial no âmbito dos processos de execução fiscal, mais especificamente no Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul e no Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, a fim de avaliar seus principais resultados, sem descuidar da análise de sua constitucionalidade.

2 BREVE PANORAMA SOBRE OS GARGALOS NO ÂMBITO DOS PROCESSOS EXECUTIVOS E A PROBLEMÁTICA DAS EXECUÇÕES FISCAIS NO BRASIL

Os processos de execução em geral, que incluem as execuções fiscais, incidem sobre o patrimônio do devedor, de modo que ele (devedor) responde com seus bens presentes e futuros pelo cumprimento da obrigação, que, por sua vez, ordinariamente é representada pelo crédito exequendo². Assim, tem-se que os processos executivos contam com a particularidade de realizar atos práticos de invasão patrimonial ou de pressão sobre a vontade da pessoa, os quais são destinados a impor resultados efetivos decorrentes da relação entre dois ou mais sujeitos³.

Especificamente os processos judiciais de execução fiscal, embasados em um título executivo extrajudicial, visam o adimplemento de uma obrigação que, em que pese tenha sido tentada, não foi devidamente cumprida na esfera administrativa. Quer dizer, uma vez deixando de pagar, o devedor é inscrito em dívida ativa, originando uma Certidão de Dívida Ativa – CDA, que representa o título apto a embasar o ajuizamento judicial do executivo fiscal.

É neste fator que reside a grande – e, possivelmente, a principal – problemática desta categoria de processos. Quer dizer, as ações judiciais de execução fiscal tentam a satisfação de uma dívida, mesmo após a ocorrência de diversas tentativas frustradas, repetindo justamente as etapas e as providências de

² BOTTESINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odmir. **Execução Fiscal: defesa e cobrança do crédito público**. São Paulo: Atlas, 2018, p. 45.

³ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 32.

localização do devedor ou de seu patrimônio que já foram anteriormente adotadas, sem sucesso.

Em assim sendo, chegam no Poder Judiciário títulos de dívidas antigas e/ou com tentativas de cobrança prévias frustradas, o que significa que buscam satisfazer créditos com menor probabilidade de recuperação. Assim, uma vez sendo dotadas destas peculiaridades, a tendência é que, mesmo no âmbito do Poder Judiciário, tenham sua efetivação dificultada e/ou comprometida. Por isso, repita-se, não é incomum que restem frustradas as tentativas de bloqueio de valores via BacenJud, de indisponibilidade de veículos automotores via RenaJud e de consulta de outros bens via InfoJud, de modo que o Judiciário esgota, ao menos em um primeiro momento, os meios previstos em lei para a satisfação do crédito, mantendo-o carente de satisfação.

Para o exequente, resta a alternativa de postular a suspensão do feito, o que, na maioria dos casos, ocorre de forma sistemática e reiterada, o que, por certo, contribui para o aumento no número de processos pendentes. Em 2021, o tempo médio de tramitação de um executivo fiscal no Poder Judiciário brasileiro foi de 6 anos e 11 meses⁴, um número extremamente elevado, especialmente se considerado o baixo grau de complexidade da demanda propriamente dita.

Esta realidade, por sua vez, em muito contribui para os altos índices de congestionamento e para a morosidade do Poder Judiciário, o que se reverte em prejuízos para os cidadãos e para o próprio Estado, inclusive porque a recuperação de créditos tributários é essencial para que os entes públicos obtenham os recursos que, ressalta-se, lhe são devidos, para revertê-los em prestações aos cidadãos e à comunidade. Assim, se o Poder Público figura como o grande interessado no fornecimento de informações mais precisas sobre os custos da prestação jurisdicional em geral, para aprimorar a eficiência de sua atuação, isto se manifesta em dupla medida no caso das execuções fiscais⁵.

É deste contexto que decorrem tanto os diversos estudos doutrinários e acadêmicos, quanto as ações administrativas elaboradas pelo Conselho Nacional de

⁴ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2022**. Brasília, 2022, p. 175-176.

⁵ PORTO, Fábio Ribeiro. O impacto da utilização da inteligência artificial no executivo fiscal. Estudo de caso do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Direito em Movimento**, v. 17, nº 1, p. 142-199. Rio de Janeiro, 1º sem. 2019, p. 183.

Justiça e pelos Tribunais em todo país, sobre o desenvolvimento e a aplicabilidade de tecnologias no auxílio à prestação jurisdicional. São pelas razões até aqui expostas, igualmente, que os processos de execução fiscal figuram como protagonistas nesta inovação, no sentido de que são, até agora, os principais destinatários das ferramentas de inteligência artificial aplicáveis no auxílio à organização e à tomada de decisão no contexto do Poder Judiciário brasileiro.

3 DIREITO E TECNOLOGIA: NOTAS SOBRE O USO DE INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NO PODER JUDICIÁRIO BRASILEIRO

A tecnologia tem, a cada dia, promovido cada vez mais transformações na humanidade. Efetivamente, é inegável que a tecnologia reflete nas relações humanas, ao mesmo tempo em que não há como negar a dependência humana dos meios tecnológicos para o desenvolvimento de suas habilidades. O sociólogo espanhol Manuel Castells⁶, nesse sentido, e tratando da contemporaneidade, dispõe que, muito mais que determinar a sociedade, a tecnologia é a sociedade, ou seja, é a própria sociedade que molda a tecnologia, de acordo com os interesses, valores e necessidades das pessoas que se utilizam destas tecnologias.

Avançando na temática, o jurista alemão Wolfgang Hoffmann-Riem ressalta que a digitalização do mundo, isto é, o fato de tornar digital o mundo e as suas relações, representa uma transformação tão significativa, que tem gerado “profundas convulsões na sociedade”⁷. Assim, é preciso considerar que trata-se, sem dúvidas, de uma moeda de dois lados, que conta com pontos positivos e negativos, devendo, pois, ser sempre analisada sob a ótica dos seus benefícios e riscos.

A angústia com o futuro, porém, não significa a sua recusa⁸. Esta ideia, exposta por Stefano Rodotà, ao tratar da questão relativa à tecnologia, em muito

⁶ CASTELLS, Manuel; CARDOSO, Gustavo. **A sociedade em rede: do conhecimento à ação política**. Lisboa, 2005, p. 17.

⁷ HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. **Teoria geral do Direito Digital: transformação digital, desafios para o Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 1.

⁸ RODOTÀ, Stefano. **A vida na sociedade da vigilância: a privacidade hoje**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 41.

representa os desafios e as vantagens que, desde a sua origem, até a atualidade, acompanham o avanço e o desenvolvimento tecnológico. E isso porque, ao lado da cada vez mais crescente percepção dos riscos que decorrem do progresso tecnológico, há, também, uma consciência da impossibilidade de deter este progresso, mesmo que ele não seja dotado exclusivamente de prognósticos positivos.

Não há como se desconsiderar, de igual modo, que as diversas transformações que ocorreram – e seguem ocorrendo – no mundo, do desenvolvimento tecnológico ao progresso político, que fomentam as transformações das relações sociais, necessariamente impactam o Direito. Quer dizer, diante do fenômeno tecnológico, a ciência jurídica, inclusive por decorrência do seu elemento social, deve acompanhar as transformações da sociedade.

Efetivamente, o Direito se edifica em consonância com a evolução da sociedade, e é por isso que “os institutos de segurança jurídica assentam bases nas relações sociais, constituindo-se em episódios narrados na literatura e estudados pela filosofia”⁹. Isso significa dizer que o Direito não é fixo e, assim sendo, há de acompanhar as transformações da sociedade e a fluência do comportamento humano¹⁰, seu destinatário final.

Neste contexto, o Direito Digital representa a evolução do próprio Direito, alcançando todos os princípios fundamentais e institutos que estão vigentes e são aplicados até hoje, além de introduzir novos institutos e elementos para o pensamento jurídico, em todas as suas áreas¹¹. Por esta ideia, o Direito Digital está consagrado como uma realidade transnacional, representando um microsistema jurídico que é continuamente desenvolvido, na tentativa de se aproximar, ao máximo possível, da proporção em que ocorre o desenvolvimento tecnológico¹².

A transformação digital tem como um de seus principais elementos a utilização de inteligência artificial que, por sua vez, busca simular comportamentos

⁹ LIMBERGER, Têmis. **Cibertransparência: informação pública em rede – a virtualidade e suas repercussões na realidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

¹⁰ MALDONADO, Viviane Nóbrega. **Direito ao esquecimento**. São Paulo: Novo Século, 2017, p. 118.

¹¹ PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito Digital**. 7 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 26.

¹² BRANT, Cássio Augusto Barros; REINALDO FILHO, Demócrito. O direito digital como microsistema jurídico. In: BRANT, Cássio Augusto Barros (Org.). **Direito Digital e Sociedade 4.0**. Belo Horizonte e São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 26.

humanos inteligentes, com o objetivo de levar as máquinas à capacidade de pensar, isto é, de dotar as máquinas de capacidades intelectuais compatíveis às dos seres humanos¹³, a partir da reprodução digital de estruturas de decisão semelhantes às humanas¹⁴. Assim, em um sentido amplo, a inteligência artificial representa um conjunto de práticas tecnológicas que se utilizam de dados e algoritmos computacionais, com o objetivo de fornecer resultados inteligentes.

Esta realidade urge que as atenções sejam voltadas para o fato de que o avanço da ciência não deve ultrapassar os limites da ética¹⁵, de modo que a implementação, o treinamento e o uso de inteligências artificiais devem ser baseados em parâmetros de ética e de responsabilidade. Esta ética, ressalta-se, vai muito além do uso adequado, plural e consciente das bases de dados e métodos de treinamento dos algoritmos, devendo passar, sobretudo, por um endereçamento adequado dos contornos éticos que devem existir para que, no futuro, possam ser exigidos em situação de necessidade, para o seu adequado controle¹⁶. É importante, pois, que as questões sejam abordadas e regulamentadas, para garantir que a tecnologia seja usada de forma justa e ética, bem assim para que, notadamente no campo do Direito, possa ser possível exigir explicações à tomada de decisão assertiva realizada¹⁷.

De mais a mais, a ética deve ser adotada por todas as partes interessadas, essencialmente para (tentar) garantir integridade e/ou precisão da inteligência artificial com relação ao seu propósito, porque a máquina aprende com base nos dados que processa, os quais, se não alcançarem representatividade e/ou precisão,

¹³ LABIDI, Sofiane; GOIS JÚNIOR, José Caldas. Inteligência artificial, robôs e direito: marco regulatório da robótica e da inteligência artificial. In: BRANT, Cássio Augusto Barros (Org.). **Direito Digital e Sociedade 4.0**. Belo Horizonte e São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 98.

¹⁴ HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. **Teoria geral do Direito Digital: transformação digital, desafios para o Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 14.

¹⁵ LABIDI, Sofiane; GOIS JÚNIOR, José Caldas. Inteligência artificial, robôs e direito: marco regulatório da robótica e da inteligência artificial. In: BRANT, Cássio Augusto Barros (Org.). **Direito Digital e Sociedade 4.0**. Belo Horizonte e São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 119.

¹⁶ VAKKURI, Ville; ABRAHAMSSON, Pekka. The Key Concepts of Ethics of Artificial Intelligence. **IEEE International Conference on Engineering, Technology and Innovation (ICE/ITMC)**, Stuttgart, p. 1-6, 2018.

¹⁷ PAULO, Lucas Moreschi. As transformações na prática do direito a partir das inovações e acessibilidades das plataformas de Chatbots com Inteligência Artificial. **Instituto de Aperfeiçoamento e Prática Jurídica – IAPJ**, 2023. Disponível em: <<https://www.iapj.com.br/colunas/as-transformacoes-na-pratica-do-direito-a-partir-das-inovacoes-e-acessibilidades-das-plataformas-de-chatbots-com-inteligencia-artificial>>. Acesso em 10 jul. 2023.

acabarão por desenvolver resultados antiéticos¹⁸. Por isso a importância de se pensar sobre alinhamento e coordenação nacional e internacional, entre as esferas pública e privada, para que seja possível evitar – ou ao menos reduzir – os riscos de impactos negativos não-intencionais que decorram da complexidade dos sistemas inteligentes¹⁹.

Diante destas noções, é possível considerar que a ética aplicada à inteligência artificial decorre – e tem como resultado – a tomada de decisões baseada em princípios e valores, observando a sua compatibilidade com os direitos fundamentais, além de critérios como transparência, explicabilidade, previsibilidade, imparcialidade, respeito à privacidade dos usuários e possibilidade de realização de auditoria. Estes valores e princípios, por sua vez, devem ser incorporados desde a concepção, como padrão em todo ciclo de vida da inteligência artificial²⁰.

Em termos práticos, em que pese passe despercebida por muitos, rotineiramente diversas ferramentas de inteligência artificial são usadas diversas vezes ao dia, estando presentes na vida de milhares de pessoas. Os assistentes de voz, os corretores automáticos de texto e as ferramentas de identificação facial são apenas alguns exemplos.

No Brasil, também, já há diversas ferramentas de inteligência artificial implementadas nos órgãos públicos e, inclusive, de forma específica no Poder Judiciário, o que ocorre desde meados do ano de 2017. Neste caso, são utilizadas para auxiliar em determinadas tarefas específicas e, por consequência, otimizar suas operações, como, por exemplo, na identificação de processos repetitivos e na sugestão de ações.

Esta realidade confirma a importância da modernização do Poder Judiciário, que deve superar o conceito primário e, de certa forma, limitado, de que eficiência e efetividade estão exclusivamente atreladas à multiplicação de órgãos jurisdicionais,

¹⁸ PASETTI, Marcelo. Algumas reflexões no desenvolvimento da inteligência artificial ética: sua importância na regulação no Brasil. In: PEDRO, Ricardo; CALIENDO, Paulo (Coord.). **Inteligência Artificial no contexto público: Portugal e Brasil**. Coimbra: Almedina, p. 173-190, 2023, p. 175.

¹⁹ CALIENDO, Paulo. Aprendizado de máquina e os direitos fundamentais do contribuinte. In: PEDRO, Ricardo; CALIENDO, Paulo (Coord.). **Inteligência Artificial no contexto público: Portugal e Brasil**. Coimbra: Almedina, p. 297-313, 2023, p. 300.

²⁰ PASETTI, Marcelo. Algumas reflexões no desenvolvimento da inteligência artificial ética: sua importância na regulação no Brasil. In: PEDRO, Ricardo; CALIENDO, Paulo (Coord.). **Inteligência Artificial no contexto público: Portugal e Brasil**. Coimbra: Almedina, p. 173-190, 2023, p. 177-178.

por uma ideia de Justiça presente em todos os lugares. Quer dizer, é importante ultrapassar a noção de que mais processos reclamam mais cargos, mais juizes, mais servidores, mais prédios e espaços físicos, para que seja possível racionalizar os trabalhos com a alocação e a realocação de servidores nas áreas mais carentes e capacitação de pessoal, com o objetivo de alcançar a máxima eficiência operacional e a automatização do processo, momento em que a tecnologia atua como ferramenta indispensável²¹.

O Supremo Tribunal Federal já conta com três ferramentas de inteligência artificial: o *Victor* (nome em homenagem ao Ministro Victor Nunes Leal, principal responsável pela sistematização da jurisprudência do STF em súmula), que foi implementado no ano de 2018, com o objetivo de aumentar a eficiência e a velocidade de avaliação judicial dos processos que chegam ao Tribunal, a partir da análise de temas de repercussão geral na triagem dos recursos; o *Rafa 2030* (que significa Redes Artificiais Focadas na Agenda 2030), implementado em 2022, com objetivo de classificar as ações de acordo com os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas (ONU); e a *Vitória*, implementada em no corrente ano de 2023, que realiza o agrupamento dos processos por similaridade de temas, mas que conta com capacidade para ser utilizada em outras etapas da tramitação processual.

Vê-se, pois, que a crescente integração da inteligência artificial em todas – ou praticamente todas – as esferas da sociedade não excetua a atividade judicial. A ideia está em aprimorar o acesso à justiça, acelerar a prestação jurisdicional, dar maior eficiência ao cumprimento das ações e desafogar o sistema processual, privilegiando a desburocratização e a celeridade. Até porque, a morosidade processual é tida como principal e mais marcante elemento de ineficiência do Judiciário²². Assim, pelo eixo do princípio da eficiência, a tecnologia desempenha um

²¹ PORTO, Fábio Ribeiro. O impacto da utilização da inteligência artificial no executivo fiscal. Estudo de caso do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Direito em Movimento**, v. 17, nº 1, p. 142-199. Rio de Janeiro, 1º sem. 2019, p. 154.

²² PORTO, Fábio Ribeiro. O impacto da utilização da inteligência artificial no executivo fiscal. Estudo de caso do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Direito em Movimento**, v. 17, nº 1, p. 142-199. Rio de Janeiro, 1º sem. 2019, p. 155.

papel determinante nos avanços da gestão pública²³.

O Poder Judiciário, porém, tem a incumbência de realizar atividades dotadas de elevados níveis sensibilidade e com muitas particularidades, além de ter a função máxima de proteger os direitos fundamentais, de modo que estes pontos tornam imprescindível a dedicação de cuidados especiais no desenvolvimento e na implementação de ferramentas de inteligência artificial neste contexto. Não restam dúvidas que a técnica computacional já viabiliza a utilização de inovações tecnológicas no Direito, especialmente nas demandas mais simples e repetitivas, mas é imprescindível considerar que a técnica jurídica requer a formulação de questionamentos sobre a constitucionalidade das ações e de sua aplicabilidade prática.

4 INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL APLICADA AOS PROCESSOS EXECUTIVOS FISCAIS: ANÁLISE SOBRE ALGUMAS EXPERIÊNCIAS PRÁTICAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

O uso de mecanismos tecnológicos, em sentido amplo, no Poder Judiciário, não é mais novidade. Máquina de escrever, computadores e sistemas de organização e integração processual, apenas para citar alguns marcos, têm importância histórica para o desenvolvimento, a evolução e o aprimoramento do Judiciário.

Mais recentemente, o que chama a atenção, como tem sido desenvolvido ao longo do presente estudo, são as ferramentas de inteligência artificial aplicadas a diversos setores da vida e, como não poderia deixar de ser, também ao Poder Judiciário. Um dos principais objetivos desta fase da transformação digital, no âmbito do Judiciário, reside em tentar ajudar o gabinete do magistrado que, após as anteriores etapas de transformação tecnológica ajudarem os cartórios e secretarias

²³ BASTOS, Verônica Issi Simões; BEVILACQUA, Lucas. Administração pública do século XXI: a execução fiscal, a tecnologia e os novos caminhos trilhados no aprimoramento da prestação dos serviços públicos. In: CALIENDO, Paulo; LIETZ, Bruna (Coords.). **Direito Tributário e novas tecnologias**. Porto Alegre: Fi, p. 25-49, 2021, p. 26.

a conferir uma tramitação processual em velocidade muito superior, passaram a figurar como gargalo e ponto de morosidade do processo²⁴.

Nesse contexto, a temática do uso de ferramentas de inteligência artificial nos processos judiciais de execução fiscal é de extrema relevância e atualidade, mormente porque no relatório Justiça em Números de 2022, organizado pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ referente ao ano-base 2021, foi identificado que de todos os processos que tramitam no Poder Judiciário brasileiro, 53,3% referem-se à fase de execução²⁵. Quer dizer, mais da metade de todos os processos que tramitam, são processos executivos, o que inclui execuções judiciais criminais, não criminais, execuções de títulos extrajudiciais não fiscais, e, por certo, as execuções fiscais.

Ainda outro ponto importante de consideração diz com o fato de que são ajuizados quase duas vezes mais processos de conhecimento, em comparação com os processos de execução, mas no acervo, a quantidade de processos executivos é 38,4% maior²⁶. Ademais, tem-se que de todos os processos em fase de execução, 65% correspondem aos executivos fiscais, o que confirma que estes são os principais responsáveis pela elevada taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando 35% do total de processos pendentes e um congestionamento de 90%²⁷.

Por estes dados, resta demonstrada a justificação para o uso de mecanismos de inteligência artificial, especialmente no âmbito dos executivos fiscais, a fim de aperfeiçoar e acelerar, dentro do possível e dos limites legais e constitucionais, a prestação jurisdicional.

No ano de 2020, o Distrito Federal e 17 Estados da Federação contavam com pelo menos um sistema de inteligência artificial implantado no âmbito do Poder Judiciário, enquanto nove Estados permaneciam sem qualquer ferramenta²⁸. No Rio

²⁴ PORTO, Fábio Ribeiro. O impacto da utilização da inteligência artificial no executivo fiscal. Estudo de caso do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Direito em Movimento**, v. 17, nº 1, p. 142-199. Rio de Janeiro, 1º sem. 2019, p. 167.

²⁵ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2022**. Brasília, 2022, p. 164.

²⁶ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2022**. Brasília, 2022, p. 164.

²⁷ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2022**. Brasília, 2022, p. 164.

²⁸ SALOMÃO, Luís Felipe (coord.). Relatório de pesquisa: tecnologia aplicada à gestão dos conflitos no âmbito do Poder Judiciário brasileiro. **FGV Conhecimento**. 2021, p. 65. Disponível em:

Grande do Sul havia três projetos, sendo dois no Tribunal Regional Federal da 4ª Região e um no Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região, isto é, não havia ferramentas no âmbito da Justiça Estadual²⁹. Já no ano de 2022, após um significativo salto de desenvolvimento, o Estado gaúcho passou a contar com um total de 11 projetos³⁰, incluindo, agora, no âmbito do Tribunal de Justiça Estadual.

Dentre os sete sistemas de inteligência artificial que foram incorporados ao Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, um é relativo aos processos de execução fiscal: *IA Execução Fiscal*. Trata-se de ferramenta que tem por objetivo aumentar a produtividade, em termos de volume e tempo, tendo sido desenvolvida pela Direção de Tecnologia da Informação e Comunicação – DITIC do TJRS, integrada ao Sistema Eproc, que, por sua vez, é um sistema que não se limita ao processo eletrônico, e sim provoca uma verdadeira transformação digital e organizacional do Poder Judiciário³¹.

Em um primeiro momento, a ferramenta foi implantada apenas para os executivos estaduais, começando pela Comarca de Tramandaí – historicamente conhecida pelos gargalos das execuções fiscais – e pela 14ª Vara da Fazenda Pública de Porto Alegre, até, em seguida, ser efetivada em todas as Comarcas do Estado. No que diz com as execuções fiscais municipais, por enquanto, a ferramenta só está disponível nas Comarcas de Santa Maria, Passo Fundo, Caxias do Sul, Tramandaí e Novo Hamburgo, porém, a Administração do Tribunal de Justiça já assume que em breve deve estar disponível para todas as Comarcas gaúchas³².

<https://conhecimento.fgv.br/sites/default/files/2022-08/publicacoes/estudos_e_pesquisas_ia_1afase.pdf>. Acesso em 11 jul. 2023.

²⁹ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Projetos com inteligência artificial no Poder Judiciário – 2020**. 2020. Disponível em: <<https://paineisanalytics.cnj.jus.br/single/?appid=29d710f7-8d8f-47be-8af8-a9152545b771&sheet=b8267e5a-1f1f-41a7-90ff-d7a2f4ed34ea&lang=pt-BR&opt=ctxmenu,currsel>>. Acesso em 11 jul. 2023.

³⁰ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Projetos com inteligência artificial no Poder Judiciário – 2022**. 2022. Disponível em: <https://paineisanalytics.cnj.jus.br/single/?appid=9e4f18ac-e253-4893-8ca1-b81d8af59ff6&sheet=b8267e5a-1f1f-41a7-90ff-d7a2f4ed34ea&lang=pt-BR&theme=IA_PJ&opt=ctxmenu,currsel&select=language,BR>. Acesso em 11 jul. 2023.

³¹ VIVIAN, Sheron Garcia. Transformação digital e o Poder Judiciário. **Revista de direitos fundamentais e tributação**, v. 1, nº 3, p. 93-123, 2020, p. 104. Disponível em: <<http://www.rdfc.com.br/revista/article/view/22/22>>. Acesso em 10 jul. 2023.

³² TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Projeto que usa Inteligência Artificial em processos de execução fiscal será expandido**. Porto Alegre, 2023. Disponível em: <<https://www.tjrs.jus.br/novo/noticia/projeto-que-usa-inteligencia-artificial-em-processos-de-execucao-fiscal-sera-expandido/>>. Acesso em 10 jul. 2023.

Em termos práticos, a IA analisa e extrai informações da petição inicial e dos documentos com ela anexados, e encaminha os processos para localizadores³³ específicos, com a intenção de indicar ações, com base nas conclusões extraídas dos documentos analisados. Quer dizer, se a petição inicial e os documentos estiverem em conformidade, a IA encaminha o processo para um localizador que indica a citação. Em contrapartida, em sendo verificada alguma inconsistência, a IA encaminha o processo para o localizador referente àquela inconsistência – por exemplo, verificar nome do executado, conferir endereço, analisar prescrição. Sobre o ponto, é de se destacar que não necessariamente a incoerência apontada pela IA efetivamente aconteceu, pois em alguns casos, a máquina, por suas limitações e pelo enquadramento das informações que lhe são conferidas, não é capaz de interpretar que, por exemplo, uma abreviação do nome ou do endereço do executado não significa um erro. De qualquer forma, nestes casos, o servidor terá sua atenção chamada para, de imediato, verificar a possível inexatidão e dar o devido andamento. Ainda assim, tem-se que em 80% dos casos não há registro de erros³⁴.

Trata-se de ferramenta útil em termos práticos e, o mais importante, dentro dos parâmetros constitucionais e do que preceitua o artigo 19 da Resolução nº 332/2020 do CNJ³⁵, que dispõe que os sistemas de inteligência artificial devem ser usados como ferramenta auxiliar para a elaboração de decisão judicial, isto é, jamais como instrumento autônomo e independente na tomada de decisão, devendo, por

³³ Localizador é um conceito do Eproc, para a que os usuários saibam como localizar um ou mais processos. Resumidamente, um localizador é uma pasta, pela qual é possível encontrar processos, quer dizer, o localizador indica o local virtual do processo. Cada processo precisa estar em pelo menos um localizador, isto é, não pode ficar sem localizador, mas é possível que possa estar em mais de um também. Existem os localizadores do sistema – como os referentes à IA Execução Fiscal – e os localizadores do órgão, que são os criados pelos servidores para organização dos processos do seu setor.

³⁴ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Inteligência Artificial acelera a tramitação dos processos de execução fiscal e agiliza a cobrança de receita pelos entes públicos.** Porto Alegre, 2019. Disponível em: <<https://www.tjrs.jus.br/novo/noticia/inteligencia-artificial-acelera-a-tramitacao-dos-processos-de-execucao-fiscal-e-agiliza-a-cobranca-de-receita-pelos-entes-publicos/>>. Acesso em 10 jul. 2023.

³⁵ Artigo 19. Os sistemas computacionais que utilizem modelos de Inteligência Artificial como ferramenta auxiliar para a elaboração de decisão judicial observarão, como critério preponderante para definir a técnica utilizada, a explicação dos passos que conduziram ao resultado. Parágrafo único. Os sistemas computacionais com atuação indicada no *caput* deste artigo deverão permitir a supervisão do magistrado competente. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Resolução nº 332/2020.** Brasília, 2020. Disponível em: <<https://atos.cnj.jus.br/files/original191707202008255f4563b35f8e8.pdf>>. Acesso em 11 jul. 2023.

isso, conforme preceitua o *caput* do referido dispositivo, permitir a supervisão do magistrado competente. Isso porque, no caso do TJRS, a inteligência artificial não toma qualquer decisão, mas apenas faz a conferência dos documentos e indica ações, as quais, na sequência, serão conferidas e validadas pelo servidor e/ou pelo magistrado, para somente então ser proferida decisão.

Já no Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em experiência de inteligência artificial desenvolvida para os processos de execução fiscal no ano de 2018, que foi aplicada na 12ª Vara da Fazenda Pública da Cidade, nos executivos municipais – escolhidos pelo alto impacto e por representarem casos simples –, os resultados são impressionantes. O objetivo estava em realizar tanto testes de atos constitutivos, pela via do BacenJud, para penhora online de valores disponíveis em instituições bancárias, e RenaJud, para penhora online de veículos automotores, quanto testes de consulta, via InfoJud, para identificar bens passíveis de penhora em consulta junto ao banco de dados da Receita Federal.

O sistema tinha por propósito, primeiro, analisar os processos que, em que pese a citação tenha sido positiva, a dívida não havia sido paga e o devedor não havia indicado bens à penhora, quando, na sequência, a IA deveria buscar no banco de dados do Município o valor atualizado da dívida e identificar a natureza do tributo. Com isso, a IA estaria apta para realizar a penhora no sistema BacenJud, aguardar o prazo e ler o resultado: em sendo penhorada a totalidade da dívida, a IA deveria proceder à transferência do valor para a conta judicial e desbloquear eventual excedente, sugerindo a minuta de decisão respectiva; em sendo negativa ou parcial a penhora de valores, a IA deveria seguir no fluxo, com a tentativa de constrição de veículos automotores via RenaJud e/ou consulta de outros bens via InfoJud, informando, na sequência, a existência, ou não, de bens passíveis de penhora, e igualmente sugerindo a minuta de decisão. Em cada etapa, ressalta-se, os servidores e magistrados realizaram uma validação, a fim de cumprir a confirmação humana da atividade realizada pela máquina, inclusive para verificar a acurácia e a utilidade do sistema³⁶.

³⁶ PORTO, Fábio Ribeiro. O impacto da utilização da inteligência artificial no executivo fiscal. Estudo de caso do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Direito em Movimento**, v. 17, nº 1, p. 142-199. Rio de Janeiro, 1º sem. 2019, p. 186.

Como destacado anteriormente, os resultados da fase de teste foram alarmantes. Em três dias, foram analisados 6.619 processos, com uma média de 25 segundos para cada um – isto é, para desenvolver todas as atividades acima citadas –, e com uma precisão de 99,5%, o que significa dizer que dos mais de seis mil, apenas três incidiram em incongruências. A realidade demonstra que, se a mesma atividade tivesse sido desenvolvida por um servidor, teria demorado dois anos e cinco meses – isso com dedicação exclusiva de um servidor, o que, como é sabido, não é a realidade, pois cada servidor desenvolve diversas atividades –, com uma média de 35 minutos para cada processo, e com cerca de 15% de equívocos. Quer dizer, a ferramenta de inteligência artificial foi 1400% mais rápida, e com uma acurácia muito superior.

Outro detalhe que impressiona diz com a economia de aproximadamente R\$ 11.597.923,42, uma vez considerados o tempo e o custo médio de cada processo, bem assim com a arrecadação de R\$ 2.133.994,88 de custas e taxa judiciária para o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, e, ainda, com a arrecadação de R\$ 31.919.214,37 para os cofres do Município do Rio de Janeiro, a partir de penhoras integrais e parciais. Quer dizer, a ferramenta de inteligência artificial gerou arrecadação recorde em apenas três dias, além de ter incentivado uma educação fiscal, a partir do incentivo dos devedores ao pagamento de suas dívidas³⁷. O à época Presidente do TJRJ, Desembargador Milton Fernandes de Sousa, inclusive, destacou que o uso da tecnologia pelo Direito representa, na atualidade, o instrumento mais eficaz de agilização na distribuição da Justiça, sendo que, nos executivos fiscais, atua como uma verdadeira revolução na gestão pública, seja pelo adequado funcionamento do processo de cobrança, seja pela criação de uma cultura fiscal³⁸.

Os resultados são fantásticos e o sucesso é indiscutível. Aliás, dentre as duas experiências demonstradas, é inegável que a ferramenta desenvolvida e utilizada no

³⁷ PORTO, Fábio Ribeiro. O impacto da utilização da inteligência artificial no executivo fiscal. Estudo de caso do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Direito em Movimento**, v. 17, nº 1, p. 142-199. Rio de Janeiro, 1º sem. 2019, p. 189.

³⁸ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **TJRJ adota modelo inovador nas cobranças de tributos municipais**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<http://www.tjrj.jus.br/noticias/noticia/-/visualizar-conteudo/5111210/5771753#:~:text=Parece%20coisa%20de%20fic%C3%A7%C3%A3o%20cient%C3%ADfica,para%20o%20Tribunal%20de%20Justi%C3%A7a.>>. Acesso em 11 jul. 2023.

âmbito da Justiça Estadual do Rio de Janeiro é mais avançada e mais “ativa” se comparada com o sistema adotado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Em que pese ambas atuem no âmbito dos processos executivos fiscais, a experiência carioca tem capacidade de alcançar mais, em termos de quantidade, e mais significativos resultados do que a gaúcha.

Porém, é preciso ter cautela. E isso especialmente no que diz com o poder – ou possível poder – decisório da inteligência artificial. O entusiasmo com a celeridade, com os avanços e com as conquistas não podem tirar a atenção dos questionamentos sobre a constitucionalidade das ações, as quais devem respeitar a dignidade da pessoa humana, o devido processo legal, o contraditório, a ampla defesa, a paridade de armas, o juiz natural, a noção de que ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente, dentre outros preceitos legais e constitucionais.

Em verdade, instaura-se uma espécie de tensão dialética³⁹ entre, de um lado, o aprimoramento do acesso à justiça e a celeridade na prestação jurisdicional, e, de outro lado, os direitos do contribuinte. Por isso, questiona-se: no exemplo prático da ferramenta desenvolvida e utilizada nos processos executivos fiscais municipais do Rio de Janeiro, a inteligência artificial decide ou indica caminhos?

Como visto, o sistema é voltado para procedimentos de investigação e busca de bens e de valores dos executados. Em um primeiro momento, é possível defender a ausência de cognição em torno dos elementos da CDA e dos atos que tentam concretizar a cobrança. Porém, em contrapartida, mesmo não sendo denominadas “decisão” em sentido estrito, é inegável que, ao menos até certo ponto, carregam um conteúdo material com carga decisória, especialmente porque interferem na esfera patrimonial dos executados.

De mais a mais, há que se tomar cuidado com os riscos que decorrem do uso propriamente dito das tecnologias, o que inclui os mecanismos de inteligência artificial. Isso porque, para realizar suas atividades, as ferramentas precisam ser alimentadas com dados e informações, os quais, por sua vez, se não forem

³⁹ PORTO, Fábio Ribeiro. O impacto da utilização da inteligência artificial no executivo fiscal. Estudo de caso do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Direito em Movimento**, v. 17, nº 1, p. 142-199. Rio de Janeiro, 1º sem. 2019, p. 178-179.

corretamente tutelados e administrados, podem estar sob risco em termos de vigilância estatal e abuso e uso indevido dos dados por parte do setor privado⁴⁰. Cabe ao Direito, então, uma proteção que vai além dos dados pessoais e individuais, devendo ser ampliada em termos sociopolíticos e jurídicos, incluindo as oportunidades e os riscos da digitalização no Estado e na sociedade⁴¹. Nesse contexto, conclui-se que um dos grandes desafios está em identificar os riscos e planejar ações eficazes para evitar – ou minimizar ao máximo – as consequências negativas.

Retomando à experiência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, tem-se ser possível concluir, ainda que até certo ponto de forma preliminar, que não há maiores objeções e riscos de violações a direitos fundamentais pelo uso deste mecanismo de inteligência artificial no âmbito de processos de execução fiscal, pois em cada etapa de ações da ferramenta, os servidores procedem à sua validação.

Tal conclusão, porém, não exclui a urgente necessidade de uma forte, completa e sistematizada legislação sobre a temática que envolve o uso de tecnologias, e mais especificamente de ferramentas de inteligência artificial, no âmbito do Poder Judiciário brasileiro, especialmente porque a legislação atualmente vigente não dá conta, de forma satisfatória, das demandas que cada vez mais vão surgir no contexto do desenvolvimento tecnológico.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O panorama que decorre do ordenamento jurídico brasileiro indica que os processos de execução fiscal são os principais responsáveis pelos elevados índices de mora e congestionamento do Poder Judiciário. Com o objetivo de tentar solucionar a situação – ou, ao menos, contorná-la – o Judiciário passou a se valer de recursos tecnológicos, mais especificamente de inteligência artificial.

Foi possível perceber que o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul e o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro desenvolveram suas próprias

⁴⁰ HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. **Teoria geral do Direito Digital: transformação digital, desafios para o Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 5.

⁴¹ HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. **Teoria geral do Direito Digital: transformação digital, desafios para o Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 6.

ferramentas, exclusivamente para os executivos fiscais, destinadas a contribuir e acelerar a análise e o julgamento dos referidos processos. Uma análise sobre os principais resultados demonstra que os avanços e os benefícios são inegáveis.

A utilização de máquinas como substituto da mão-de-obra humana, incontestavelmente, confere celeridade, além de maior acurácia, na realização de atividades repetitivas e de pouca complexidade. Tal fator justifica e incentiva a utilização de tecnologias e ferramentas de inteligência artificial no âmbito do Poder Judiciário.

É essencial, porém, uma atenção redobrada quanto às ações que serão realizadas pelas ferramentas, bem assim sobre a necessária conferência humana quanto aos atos por elas executados, a fim de que sejam garantidos e tutelados os fundamentos constitucionais e os direitos fundamentais dos jurisdicionados. Somado a isso, entende-se como primordial a elaboração de legislação que sistematize e delimite a temática, a fim de conferir segurança jurídica, bem assim porque, cada vez mais, inclusive em razão dos bem-sucedidos resultados até agora apresentados, serão desenvolvidos projetos que incorporem mecanismos de inteligência artificial a ser aplicados no Poder Judiciário e, por consequência, na prestação jurisdicional.

Por fim, destaca-se a primordial consciência de que não se trata de objetivar, ou defender, a utilização de inteligência artificial em toda e qualquer demanda judicial, das simples às complexas, das repetitivas às inovadoras. Trata-se, sim, de sua incidência no plano de demandas e de atividades repetitivas e com baixa complexidade, capazes de gerar significativos impactos em termos de volume e tempo, sempre com o destaque de que as decisões judiciais derivadas das ações das máquinas devem passar pela supervisão do magistrado competente.

REFERÊNCIAS

BASTOS, Verônica Issi Simões; BEVILACQUA, Lucas. Administração pública do século XXI: a execução fiscal, a tecnologia e os novos caminhos trilhados no aprimoramento da prestação dos serviços públicos. In: CALIENDO, Paulo; LIETZ, Bruna (Coords.). **Direito Tributário e novas tecnologias**. Porto Alegre: Fi, p. 25-49, 2021.

BOTTESINI, Maury Ângelo; FERNANDES, Odmir. **Execução Fiscal: defesa e cobrança do crédito público**. São Paulo: Atlas, 2018.

BRANT, Cássio Augusto Barros; REINALDO FILHO, Demócrito. O direito digital como microsistema jurídico. In: BRANT, Cássio Augusto Barros (Org.). **Direito Digital e Sociedade 4.0**. Belo Horizonte e São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 23-69.

CALIENDO, Paulo. Aprendizado de máquina e os direitos fundamentais do contribuinte. In: PEDRO, Ricardo; CALIENDO, Paulo (Coord.). **Inteligência Artificial no contexto público: Portugal e Brasil**. Coimbra: Almedina, p. 297-313, 2023.

CASTELLS, Manuel; CARDOSO, Gustavo. **A sociedade em rede: do conhecimento à ação política**. Lisboa, 2005.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2022**. Brasília, 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Projetos com inteligência artificial no Poder Judiciário – 2020**. 2020. Disponível em: <<https://paineisanalytics.cnj.jus.br/single/?appid=29d710f7-8d8f-47be-8af8-a9152545b771&sheet=b8267e5a-1f1f-41a7-90ff-d7a2f4ed34ea&lang=pt-BR&opt=ctxmenu,currsel>>. Acesso em 11 jul. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Projetos com inteligência artificial no Poder Judiciário – 2022**. 2022. Disponível em: <https://paineisanalytics.cnj.jus.br/single/?appid=9e4f18ac-e253-4893-8ca1-b81d8af59ff6&sheet=b8267e5a-1f1f-41a7-90ff-d7a2f4ed34ea&lang=pt-BR&theme=IA_PJ&opt=ctxmenu,currsel&select=language,BR>. Acesso em 11 jul. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Resolução nº 332/2020**. Brasília, 2020. Disponível em: <<https://atos.cnj.jus.br/files/original191707202008255f4563b35f8e8.pdf>>. Acesso em 11 jul. 2023.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. **Teoria geral do Direito Digital: transformação digital, desafios para o Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

LABIDI, Sofiane; GOIS JÚNIOR, José Caldas. Inteligência artificial, robôs e direito: marco regulatório da robótica e da inteligência artificial. In: BRANT, Cássio Augusto Barros (Org.). **Direito Digital e Sociedade 4.0**. Belo Horizonte e São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 93-124.

LIMBERGER, Têmis. **Cibertransparência: informação pública em rede – a virtualidade e suas repercussões na realidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

MALDONADO, Viviane Nóbrega. **Direito ao esquecimento**. São Paulo: Novo Século, 2017.

PASETTI, Marcelo. Algumas reflexões no desenvolvimento da inteligência artificial ética: sua importância na regulação no Brasil. In: PEDRO, Ricardo; CALIENDO, Paulo (Coord.). **Inteligência Artificial no contexto público: Portugal e Brasil**. Coimbra: Almedina, p. 173-190, 2023.

PAULO, Lucas Moreschi. As transformações na prática do direito a partir das inovações e acessibilidades das plataformas de Chatbots com Inteligência Artificial. **Instituto de Aperfeiçoamento e Prática Jurídica – IAPJ**, 2023. Disponível em: <<https://www.iapj.com.br/colunas/as-transformacoes-na-pratica-do-direito-a-partir-das-inovacoes-e-acessibilidades-das-plataformas-de-chatbots-com-inteligencia-artificial>>. Acesso em 10 jul. 2023.

PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito Digital**. 7 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

PORTO, Fábio Ribeiro. O impacto da utilização da inteligência artificial no executivo fiscal. Estudo de caso do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Direito em Movimento**, v. 17, nº 1, p. 142-199. Rio de Janeiro, 1º sem. 2019.

RODOTÀ, Stefano. **A vida na sociedade da vigilância: a privacidade hoje**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

SALOMÃO, Luís Felipe (coord.). Relatório de pesquisa: tecnologia aplicada à gestão dos conflitos no âmbito do Poder Judiciário brasileiro. **FGV Conhecimento**. 2021. Disponível em: <https://conhecimento.fgv.br/sites/default/files/2022-08/publicacoes/estudos_e_pesquisas_ia_1afase.pdf>. Acesso em 11 jul. 2023.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **TJRJ adota modelo inovador nas cobranças de tributos municipais**. Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <<http://www.tjrj.jus.br/noticias/noticia/-/visualizar-conteudo/5111210/5771753#:~:text=Parece%20coisa%20de%20fic%C3%A7%C3%A3o%20cient%C3%ADfica,para%20o%20Tribunal%20de%20Justi%C3%A7a.>>. Acesso em 11 jul. 2023.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Inteligência Artificial acelera a tramitação dos processos de execução fiscal e agiliza a cobrança de receita pelos entes públicos**. Porto Alegre, 2019. Disponível em: <<https://www.tjrs.jus.br/novo/noticia/inteligencia-artificial-acelera-a-tramitacao-dos-processos-de-execucao-fiscal-e-agiliza-a-cobranca-de-receita-pelos-entes-publicos/>>. Acesso em 10 jul. 2023.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Projeto que usa Inteligência Artificial em processos de execução fiscal será expandido**. Porto Alegre, 2023. Disponível em: <<https://www.tjrs.jus.br/novo/noticia/projeto-que-usa-inteligencia-artificial-em-processos-de-execucao-fiscal-sera-expandido/>>. Acesso em 10 jul. 2023.

VAKKURI, Ville; ABRAHAMSSON, Pekka. The Key Concepts of Ethics of Artificial Intelligence. **IEEE International Conference on Engineering, Technology and Innovation (ICE/ITMC)**, Stuttgart, p. 1-6, 2018.

VIVIAN, Sheron Garcia. Transformação digital e o Poder Judiciário. **Revista de direitos fundamentais e tributação**, v. 1, nº 3, p. 93-123, 2020. Disponível em: <<http://www.rdf.t.com.br/revista/article/view/22/22>>. Acesso em 10 jul. 2023.

3. MIGRANTES E MATÉRIA TRIBUTÁRIA: O ESTADO BRASILEIRO TRATA DE FORMA IGUALITÁRIA OS NACIONAIS E OS ESTRANGEIROS?

MIGRANTS AND TAX MATTERS: DOES THE BRAZILIAN STATE TREAT NATIONALS AND FOREIGNERS EQUALLY?



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-03>

Caroline Dimuro Bender D'Avila¹

Resumo

O artigo possui como objetivo apresentar como a relação entre tributação, estrangeiros e direitos fundamentais deve ser tratada no contexto do Estado Democrático de Direito, com base na Constituição Federal de 1988 e na Lei n. 13.445/2017, que revogou o antigo Estatuto do Estrangeiro. No período ditatorial, a Lei n. 6.815/80 regulava a condição jurídica do estrangeiro de forma excludente e discriminatória, em desarmonia com o regime e os princípios fundamentais que orientam a ordem jurídica inaugurada com a redemocratização. A nova Lei de Migração, de 2017, embora com desafios, concretizou o espírito humanitário do fenômeno das migrações e, na linha do texto constitucional, estabelece o tratamento igualitário entre nacionais e estrangeiros. No entanto, a partir de uma necessária e indispensável interpretação sistemática do ordenamento jurídico brasileiro, o Supremo Tribunal Federal já decidiu – mesmo em casos anteriores ao advento da Lei de Migração – acertadamente, algumas questões: estrangeiros sem condições financeiras de se manter tem direito a benefício assistencial (RE 587.470) e estrangeiros hipossuficientes com residência permanente no país são isentos do pagamento de taxas relativas ao processo de regularização migratória (RE 1018911). Estrangeiros que vivem no Brasil, especialmente os mais vulneráveis, devem contar com a proteção do Estado para exercer a cidadania e ter uma vida digna, como determina a Constituição.

Palavras-chave: Migrantes. Hipossuficiência. Direitos Fundamentais. Imunidades tributárias. Regularização migratória.

Abstract

The article aims to present how the relationship between taxation, foreigners and fundamental rights should be treated in the context of the Democratic State of Law, based on the Federal Constitution of 1988 and Law n. 13.445/2017, which repealed the old Foreigner Statute. During the dictatorial period, Law n. 6.815/80 regulated the legal status of foreigners in an exclusionary and discriminatory manner, in disharmony with the regime and the fundamental principles that guided the legal order inaugurated with redemocratization. The new Migration Law of 2017, although with challenges, materialized the humanitarian spirit of the migration phenomenon and, in line with the constitutional text, establishes equal

¹ Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Porto Alegre. Brasil. Professora do Curso de Direito da Atitus/POA. Doutoranda na PUCRS com bolsa CAPES. E-mail: carolinebdavila@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3874-1643>.

treatment between nationals and foreigners. However, based on a necessary and indispensable systematic interpretation of the Brazilian legal system, the Supreme Court has already decided – even in cases before to the advent of the Migration Law – correctly, some issues: foreigners without financial conditions to support themselves are entitled to assistance benefits (RE 587.470) and hyposufficient foreigners with permanent residence in the country are exempt from paying fees related to the migration regularization process (RE 1018911). Foreigners living in Brazil, especially the most vulnerable, must rely on the protection of the State to exercise citizenship and lead a dignified life, as determined by the Constitution.

Keywords: Migrants. Hyposufficiency. Fundamental rights. Tax immunities. Migratory regularization.

Sumário

Introdução. 1. A condição jurídica do migrante no Brasil sob a perspectiva histórico-evolutiva: do Estatuto do Estrangeiro à Lei de Migração. 2. O tratamento igualitário entre nacionais e estrangeiros e as exceções constitucionais. 3. Estrangeiros, benefícios assistenciais, imunidades e isenções tributárias: por uma interpretação sistemática do texto constitucional. 4. Hipossuficiência e isenção do estrangeiro relativa às taxas de regularização migratória: o *leading case* (Recurso Extraordinário n. 1.018911). Considerações finais. Referências.

Introdução

Os fluxos migratórios fazem parte da história da humanidade desde os seus primórdios, por variados e diferentes motivos: conflitos armados, crises humanitárias, perseguições raciais e religiosas, catástrofes da natureza e busca por melhores condições de vida, de trabalho e de segurança. Conforme Mazzuoli, “a migração é uma característica intrínseca do ser humano, que tem necessidade de movimentar-se constantemente, deslocando-se no espaço”.²

Porém, na atualidade, seus contornos aumentaram em complexidade devido à globalização, à violação sistemática de direitos humanos em determinadas regiões e ao elevado número de pessoas deslocadas forçosamente. Estima-se que cerca de 281 milhões de pessoas vivem fora das fronteiras de seus países de origem em 2020, de acordo com o *World Migration Report 2022*,³ da Organização Internacional das Migrações.

² MAZZUOLI, Valerio de O. **Curso de Direito Internacional Público**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559645886. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645886/>. Acesso em: 14 abr. 2023. p. 688.

³ MCAULIFFE, M.; TRIANDAFYLLIDOU, A. (eds.), 2021. **World Migration Report 2022**. International Organization for Migration (IOM), Geneva. p. 23.

No território brasileiro foram registrados no SisMigra (Sistema Nacional Migratório), em 2021, mais de 150 mil imigrantes. Destaca-se, nos últimos dez anos, o crescimento do número de registros – bem como das solicitações de refúgio – de mulheres e de crianças e adolescentes imigrantes.⁴ Em relação ao mercado de trabalho formal, entre 2011 e 2021, o número de trabalhadores imigrantes mais que triplicou, chegando à marca de 188 mil.⁵

Nesse panorama, o tema dos direitos e garantias dos migrantes merece especial atenção sob diversos aspectos. No caso do presente artigo, o recorte proposto é a possibilidade de tratamento igualitário entre nacionais e estrangeiros em matéria tributária.

Para tanto, em um primeiro momento, apresenta-se a evolução da legislação brasileira no que concerne à abordagem político-jurídica das migrações. Posteriormente, são tecidas considerações sobre as normas – internacionais e internas – que determinam a ausência de distinção entre nacionais e estrangeiros e as exceções autorizadas pela Constituição ao princípio da isonomia. O título seguinte ocupa-se do modelo de interpretação sistemática do texto constitucional no que diz respeito ao direito de assistência social aos estrangeiros e às imunidades e isenções e, por fim, é aqui trazido um *leading case* julgado pelo Supremo Tribunal Federal acerca da possibilidade de desoneração de estrangeiro residente no Brasil das taxas de regularização migratória.

1. A condição jurídica do migrante no Brasil sob a perspectiva histórico-evolutiva: do Estatuto do Estrangeiro à Lei de Migração

A legislação brasileira relativa à situação jurídica do estrangeiro adotada em 1980 – Lei n. 6.815 – foi elaborada em período ditatorial e sob a justificativa do interesse e da segurança nacional, impôs diversos deveres aos estrangeiros, bem

⁴ CAVALCANTI, L; OLIVEIRA, T.; SILVA, B. G. **Relatório Anual OBMigra 2022**. Série Migrações. Observatório das Migrações Internacionais; Ministério da Justiça e Segurança Pública/ Conselho Nacional de Imigração e Coordenação Geral de Imigração Laboral. Brasília, DF: OBMigra, 2022. p. 11.

⁵ CAVALCANTI, L; OLIVEIRA, T.; SILVA, B. G. **Relatório Anual OBMigra 2022**. Série Migrações. Observatório das Migrações Internacionais; Ministério da Justiça e Segurança Pública/ Conselho Nacional de Imigração e Coordenação Geral de Imigração Laboral. Brasília, DF: OBMigra, 2022. p. 94.

como requisitos proibitivos de ingresso e de permanência no território brasileiro.⁶ Trata-se de documento normativo discriminatório e contrário aos fundamentos e preceitos constitucionais consagrados em 1988.⁷ Após um regime militar ditatorial que durou mais de duas décadas – de 1964 a 1985 – a Constituição de 1988 inaugurou um regime político democrático no país, alicerçado no princípio da dignidade da pessoa humana e aberto à internacionalização da proteção dos direitos humanos.⁸

Portanto, havia necessidade de elaboração de uma legislação em matéria migratória em harmonia com o texto constitucional, o que só veio a ocorrer mais de duas décadas após redemocratização do país. Importante salientar algumas mudanças trazidas pela nova Lei de Migração – Lei n. 13.445/2017. Enquanto a Lei n. 6.815/80, denominada Estatuto do Estrangeiro, tinha como objetivo principal o desenvolvimento da economia nacional com mão de obra especializada de outros países, a Lei de Migração, sem descuidar desse aspecto, implementou uma perspectiva nitidamente humanitária do fenômeno das migrações.⁹

Percebe-se o espírito humanista da lei que revogou por completo o antigo marco legal pelos seguintes motivos: a) orienta-se por uma lógica desburocratizante (simplifica e aumenta as possibilidades, antes restritas, de concessão de vistos); b) gerou uma repercussão positiva no âmbito internacional (Ban Ki Moon, Secretário

⁶ “No caso das ditaduras civis-militares de segurança nacional que assolaram o continente latino americano nas décadas de 60 a 80 do século passado tanto os nacionais como os estrangeiros que coubessem no alargado rótulo de “subversivos” sofriam contra si o andamento de uma política sistemática de perseguição e eliminação gerada pelos governos de força. Nesse sentido, havia uma indistinção entre nacionais e estrangeiros, mas estes, porém, pela sua condição vulnerável, atraíam fórmulas e procedimentos ainda mais autoritários, como os atos expulsórios perpétuos, que mesmo após um processo de transição política rumo à democracia e a implementação de leis de anistia, continuaram sendo válidos.” MORAES, Ana Luísa Zago; SILVA FILHO, José Carlos Moreira. A cidadania como dispositivo de segurança: por uma justiça de transição em matéria de migrações. **Revista Direito e Práxis**, Rio de Janeiro, v. 7 n. 4, p. 96-134, 2016. p. 99.

⁷ GUERRA, Sidney. **Curso de direito internacional público**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627918. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627918/>. Acesso em: 13 abr. 2023. p. 187.

⁸ PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553620476. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620476/>. Acesso em: 13 abr. 2023. p. 37-38.

⁹ MAZZUOLI, Valerio de O. **Curso de Direito Internacional Público**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559645886. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645886/>. Acesso em: 14 abr. 2023. p. 688.

Geral da Organização das Nações Unidas à época em que a lei entrou em vigor, parabenizou o Brasil pela evolução em termos legislativos); c) criou um instituto jurídico denominado *autorização de residência*, aplicável a 17 hipóteses – não taxativas – que pode ser concedido independentemente da situação migratória do indivíduo; d) permite que o migrante recorra da decisão denegatória da solicitação de *autorização de residência* e garante o contraditório e a ampla defesa (inexistia a previsão de recurso nos processos relacionados a vistos na antiga legislação); e) promove a acolhida de migrantes por razões humanitárias ao prever a concessão de visto temporário ao apátrida ou ao nacional de qualquer país em situação de instabilidade institucional, conflito armado, calamidade de grande proporção, desastre ambiental e de grave violação dos direitos humanos; f) proíbe práticas de expulsão e de deportação coletivas; g) traz um rol extenso de direitos e garantias do migrante; e h) seus princípios, tais como o repúdio à xenofobia, ao racismo e à discriminação, reforçam o respeito aos direitos humanos.¹⁰

Embora o texto original da Lei n. 13.445 aprovado pelo Congresso Nacional tenha recebido vários vetos do Poder Executivo – os quais restringiram a proteção jurídica destinada aos migrantes – a legislação constitui um expressivo avanço se comparada ao diploma anterior. A título exemplificativo, foram vetados os parágrafos 2º e 3º do artigo 4º e a alínea “d” do inciso II do artigo 30, que permitiam ao imigrante o exercício de cargo, emprego e função pública no Brasil; o § 2º do art. 1º, que previa a livre circulação de indígenas e populações tradicionais entre fronteiras, em terras tradicionalmente ocupadas; o artigo 116, que revogava as expulsões decretadas antes de 5 de outubro de 1988; e o parágrafo único do artigo 37, que permitia a extensão do parentesco para vínculos sociais para a concessão de visto ou de autorização de residência para fins de reunião familiar.¹¹

¹⁰ VARELLA, Marcelo D. et al. O caráter humanista da nova lei de migrações: avanços da Lei n. 13.445/2017 e os desafios da regulamentação. **Revista de Direito Internacional**, v. 14, n. 2, 2017. p. 253-266.

¹¹ Todos os vetos à Lei de Migração, com as respectivas razões podem ser encontrados em: Mensagem 163, de 24 de maio de 2014. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2017/lei-13445-24-maio-2017-784925-veto-152813-pl.html>. Acesso em 12 mai 2023.

Além das críticas direcionadas aos vetos à Lei de Migração,¹² que foram todos integralmente mantidos pelo Congresso Nacional, mais desaprovação ainda recebeu o seu regulamento, que se deu por meio do Decreto executivo n. 9.199, de 2017. Pesquisadores que integraram a Comissão de Especialistas constituída pelo Ministério da Justiça que teve a finalidade de elaborar uma proposta de Anteprojeto de Lei de Migrações e Promoção dos Direitos dos Migrantes no Brasil entre 2013 e 2014, afirmam que o decreto regulamentador apresenta diversas deficiências e omissões, de modo que “representa uma grave ameaça a conquistas históricas, tanto no que se refere aos direitos dos migrantes como no que tange à capacidade do Estado brasileiro de formular políticas adequadas em relação a esta matéria de relevância crescente.”¹³

Há que se observar, ainda, acerca das perspectivas legislativas voltadas aos migrantes que residem no país – e que, em razão da pandemia de Covid 2019 nos anos de 2020 e 2021 se depararam com obstáculos ainda maiores relacionados ao acesso pleno e integral à saúde, aos benefícios socioassistenciais e ao trabalho¹⁴ – que elas não são favoráveis. O projeto de lei 5326/2019,¹⁵ ao qual foram apensados os projetos de lei 6119/2019, 6359/2019, 305/2020, 719/2022 e 25/2023, pretende alterar a Lei de Migração, dando nova redação e acrescentando dispositivos relativos ao impedimento de ingresso, à repatriação, à deportação sumária, à redução ou cancelamento do prazo de estada de pessoa perigosa para a segurança do Brasil ou de pessoa que tenha praticado ato contrário aos princípios e objetivos dispostos na Constituição Federal. A justificativa de trazer mais segurança jurídica acerca das

¹² SUGIMOTO, Luiz. **Vetos podem desfigurar Lei de Migração, alertam especialistas**: Legislação é considerada progressista, mas temor é de que sua interpretação seja conservadora. Disponível em: <https://www.unicamp.br/unicamp/index.php/ju/noticias/2017/10/03/vetos-podem-desfigurar-lei-de-migracao-alertam-especialistas>. Acesso em 12 mai 2023.

¹³ RAMOS, André de Carvalho; RIOS, Aurelio RIOS; CLÈVE, Clèmerson, VENTURA, Deisy; GRANJA, João Guilherme; MORAIS, José Luis Bolzan de; PIRES JR., Paulo Abrão; DALLARI, Pedro B. de Abreu; REIS, Rossana Rocha; JARDIM, Tarciso Dal Maso; BERNER, Vanessa. Regulamento da nova Lei de Migração é *contra legem* e *praeter legem*. **Revista Consultor Jurídico**, 23 de novembro de 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-nov-23/opiniao-regulamento-lei-migracao-praetem-legem>. Acesso em 12 mai 2023.

¹⁴ SQUEFF, Tatiana. Migrantes no Brasil em tempos de Covid-19: respostas e dificuldades. In: BAENINGER, Rosana et al. **Migrações internacionais e a pandemia de Covid-19**. Campinas: NEPO/Unicamp, 2020. p. 282-295.

¹⁵ Projeto de Lei n. 5329/2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2222905>. Acesso em 12 mai 2023.

medidas de retirada compulsória do território nacional não se mostra suficiente para afastar uma análise crítica. Observa-se um retrocesso aos princípios humanitários previstos na Lei de Migração e já mitigados com o decreto regulamentador 9199/2017.

2. O tratamento igualitário entre nacionais e estrangeiros e as exceções constitucionais

No *caput* do artigo 5 da Constituição Federal de 1988 está assentado: "todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos *estrangeiros residentes* no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:". A ausência de referência à extensão da titularidade dos direitos fundamentais aos estrangeiros não residentes no território nacional, não implica que indivíduos nessa condição não sejam destinatários de tais direitos, em razão: a) do princípio da universalidade, combinado com o princípio da dignidade humana, b) do próprio texto constitucional, que em diversos momentos alarga a titularidade ao utilizar as expressões *todos* no *caput* do artigo 5 ("*todos* são iguais perante a lei") e *ninguém* no inciso III do artigo 5 ("*ninguém* será submetido a tortura") e c) do catálogo aberto de direitos fundamentais consagrado no parágrafo 2 do artigo 5, que permite o reconhecimento novos direitos fundamentais por força do regime e dos princípios constitucionais e também dos tratados internacionais.¹⁶

Via de regra, o tratamento destinado aos nacionais e estrangeiros deve ser igualitário, mas algumas distinções podem ser feitas sem a configuração de uma discriminação indevida. Existem, por exemplo, restrições constitucionais a determinados cargos, que são privativos de brasileiros natos. São eles, conforme o artigo 12, § 3º: de Presidente e Vice-Presidente da República, de Presidente da Câmara dos Deputados, de Presidente do Senado Federal, de Ministro do Supremo

¹⁶ SARLET, Ingo W.; MARINONI, Luiz G.; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553620490. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620490/>. Acesso em: 12 mai. 2023. p. 162.

Tribunal Federal, da carreira diplomática, de oficial das Forças Armadas e de Ministro de Estado da Defesa.

Atividades de natureza política também não podem ser exercidas por estrangeiros, conforme a vedação contida no artigo 14, § 2º, do texto constitucional: “não podem alistar-se como eleitores os estrangeiros”. No entanto, o artigo 4 da Lei de Migração assegura ao migrante os direitos de reunião e de associação, inclusive sindical. Ademais, apenas brasileiros natos ou naturalizados podem ser proprietários de empresa jornalística e de radiodifusão sonora e de sons e imagens (artigo 222, da Constituição), adquirir ou arrendar propriedade rural (nos termos da lei, de acordo com o art. 190 da Constituição) e ocupar ou utilizar a faixa de 150 quilômetros de largura, ao longo das fronteiras terrestres (também conforme lei regulamentadora, segundo o artigo 20, § 2º).

Diversas outras restrições são impostas a estrangeiros no Brasil, tanto em nível constitucional quanto legal. Algumas das atividades que sofrem limitações – seja total ou parcialmente – são as seguintes: bancos, seguros, petróleo, minas, águas, energia hidráulica, pesca, ensino de determinadas disciplinas, exercício de certas profissões (químico, corretor de títulos da Dívida Pública e de navios, leiloeiro, despachante aduaneiro, tradutor público, radioamador), assim como a exigência de um mínimo de 2/3 de empregados brasileiros em todas as empresas.¹⁷

Apesar das restrições estabelecidas no texto constitucional e na legislação ordinária – que devem ser interpretadas *numerus clausus* – pode-se dizer que, sob o paradigma dos direitos humanos, “fazer discriminação em razão de origem nacional passa a ser a negação da universalidade da pessoa humana”.¹⁸ A Constituição Federal de 1988 promoveu a abertura do seu texto ao direito internacional, adotando o valor da primazia do ser humano e redefinindo a forma pela qual os direitos fundamentais são assegurados no seu território. Nesse contexto, os tratados internacionais ganham destaque e, especialmente os que versam sobre

¹⁷ DOLINGER, Jacob; TIBURCIO, Carmem. **Direito Internacional Privado**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2019. *E-book*. ISBN 9788530988616. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988616/>. Acesso em: 12 mai 2023. p. 190.

¹⁸ SOARES, Guido Fernando Silva. Os direitos humanos e a proteção dos estrangeiros. **Revista de informação legislativa**, v. 41, n. 162, p. 169-204, abr./jun. 2004. p. 172.

direitos humanos, adquirem uma posição hierárquica privilegiada no sistema jurídico.¹⁹

O tratamento igualitário entre nacionais e estrangeiros, pelo menos no que diz respeito aos direitos mínimos, está previsto em vários documentos normativos internacionais, entre os quais: a) a Convenção de Havana sobre Direitos dos Estrangeiros, de 1928, que, no artigo 5, determina aos Estados o reconhecimento aos estrangeiros domiciliados ou de passagem pelo território nacional todas as garantias individuais que existem em favor dos nacionais, além do exercício dos direitos civis essenciais; b) a Declaração Universal de Direitos Humanos de 1948, que afirma, no artigo 2, que os direitos por ela proclamados se aplicam a todo ser humano, sem distinção que qualquer espécie (inclusive de origem nacional); c) o Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, de 1966, que, no §2 do artigo 2 define um compromisso aos Estados signatários: garantir os direitos nele enunciados sem discriminação alguma; d) a Convenção Americana sobre Direitos Humanos, de São José da Costa Rica, de 1969, que, no artigo 1.1, assegura que os direitos nela reconhecidos devem ser respeitados a toda pessoa que esteja sujeita à sua jurisdição dos Estados Partes, "sem discriminação alguma por motivo de raça, cor, sexo, idioma, religião, opiniões políticas ou de qualquer outra natureza, origem nacional ou social, posição econômica, nascimento ou qualquer outra condição social"; e) a Convenção Interamericana contra o Racismo, a Discriminação Racial e Formas Correlatas de Intolerância, de 2013, que institui obrigações para os países ratificantes referentes à proteção de todo ser humano contra a discriminação e a intolerância baseadas em raça, cor, ascendência, origem nacional ou étnica.

Pela interpretação sistemática da Constituição Federal, conjugando os fundamentos e princípios por ela adotados (artigo 1 ao 4 do texto constitucional) e os tratados internacionais que versam sobre a proteção dos direitos humanos, se pode concluir que os direitos garantidos no sistema jurídico brasileiro se estendem até mesmo para estrangeiros não residentes ou em situação irregular no país. Sendo assim, "as restrições aos direitos fundamentais dos estrangeiros devem respeitar os

¹⁹ PIOVESAN, Flávia. O direito internacional dos direitos humanos e a redefinição da cidadania no Brasil. **Justiça e democracia: revista semestral de informação e debate**, n. 2, p. 109-118, 1996. p. 115-116.

direitos humanos, os valores de reciprocidade da comunidade internacional, a proibição do retrocesso histórico, a razoabilidade, a proporcionalidade e o *direito ao pertencimento* de todo cidadão do mundo.”²⁰

3. Estrangeiros, benefícios assistenciais, imunidades e isenções tributárias: por uma interpretação sistemática do texto constitucional

As imunidades tributárias são limitações constitucionais ao poder de tributar.²¹ Para Costa, “ímmunes são as pessoas, bens ou situações não abrangidos pelos contornos das regras de competência tributária, mediante normas explícitas ou implícitas, porque extraíveis de um ou mais princípios constitucionais”,²² a exemplo da legalidade, da anterioridade, da igualdade e da capacidade contributiva.

Há muitas diferenças entre imunidades tributárias e isenções, entre as quais se destacam: a) estatura normativa (enquanto todas as imunidades decorrem do texto constitucional – ainda que a expressão utilizada pelo constituinte seja “isenção”²³ ou “não incidência”²⁴ – e as isenções constituem benefícios estabelecidos em lei que permitem a exclusão do crédito tributário); b) as imunidades devem ser interpretadas extensivamente, ao passo que as taxas, de modo restritivo; c) as imunidades dizem respeito à proteção de valores constitucionais, especialmente os que asseguram direitos fundamentais, por exemplo, a liberdade religiosa e de expressão, o pluripartidarismo e a educação.²⁵

²⁰ LOPES, Cristiane Maria Sbalqueiro. O direito a não discriminação dos estrangeiros. **Boletim Científico ESMPU**, Brasília, a. 11 – n. 37, p. 37-61 – Edição Especial 2012. p. 45.

²¹ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9786559640317. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640317/>. Acesso em: 10 mai. 2023. p. 25.

²² COSTA, Regina H. **Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627499. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627499/>. Acesso em: 10 mai. 2023. p. 52.

²³ Os artigos 195, § 7º, 184, § 5º, art. 153, § 3º, III, da Constituição, por exemplo, estabelecem imunidades com a denominação de “isenções”.

²⁴ Os artigos art. 153, § 3º, III, 153, § 4º, II e 155, § 2º, X, da Constituição, dispõem sobre imunidades denominadas de “não incidência”, por exemplo.

²⁵ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário** [recurso eletrônico]. 5. ed. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2023. Disponível em: <http://www.fundarfenix.com.br>. DOI <https://doi.org/10.36592/9786554600347>. p. 304-305.

A legislação brasileira em vigor que regula as migrações, regulamentada pelo decreto n. 9199/2017 e pela portaria do Ministério da Justiça n. 218, de 2018, estabelece as seguintes regras isentivas:

Art. 4º Ao migrante é garantida no território nacional, em condição de igualdade com os nacionais, a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, bem como são assegurados:

(...) XII - isenção das taxas de que trata esta Lei, mediante declaração de hipossuficiência econômica, na forma de regulamento;

Art. 113. As taxas e emolumentos consulares são fixados em conformidade com a tabela anexa a esta Lei. (...)

§ 3º Não serão cobrados taxas e emolumentos consulares pela concessão de vistos ou para a obtenção de documentos para regularização migratória aos integrantes de grupos vulneráveis e indivíduos em condição de hipossuficiência econômica.

Acerca dos benefícios assistenciais, o artigo 4, inciso VIII, da Lei de Migração, garante aos migrantes o direito de assistência social, em condição de igualdade com os nacionais, sem discriminação em razão da nacionalidade e da condição migratória. No Recurso Extraordinário 587.970,²⁶ julgado em 2017 – antes da entrada em vigor da Lei de Migração – o Supremo Tribunal Federal se manifestou pela possibilidade de concessão do benefício assistencial previsto no artigo 203, inciso V²⁷, da Constituição Federal, a estrangeira de nacionalidade italiana, residente no país há 54 anos.

O voto do relator, Ministro Marco Aurélio, além de discorrer sobre os objetivos do constituinte relacionados à solidariedade social, à erradicação da pobreza e à

²⁶ STF. RE 587.970/SP, Relator: Marco Aurélio. Data de Julgamento: 20/04/2017, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 22/09/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649377>. Acesso em 10 mai 2023.

²⁷ Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

assistência aos desamparados, também dedicou atenção ao princípio da dignidade humana, citando até mesmo o imperativo categórico de Kant: “age de modo a utilizar a humanidade, seja em relação à tua própria pessoa ou qualquer outra, sempre e todo o tempo como um fim, e nunca meramente como um meio”.²⁸

Com essa ideia de humanidade, independentemente de qualquer condição – inclusive da nacionalidade – resta evidente que o Estado tem a obrigação de oferecer assistência àqueles que necessitam. Além do mais, o artigo 6 da Constituição traz o dever do Estado de concretizar os direitos sociais e o artigo 5 estabelece o tratamento isonômico entre brasileiros e estrangeiros que residem no país.

Em contrapartida, os argumentos do Instituto Nacional de Seguridade Social – autarquia que interpôs o Recurso Extraordinário para a não concessão do benefício – apontam: a) inexistência de situação fática idêntica entre nacionais e estrangeiros; b) ausência de eficácia imediata do artigo 203, inciso V, da Constituição; c) impossibilidade de interpretação extensiva da Lei Orgânica de Assistência Social (Lei nº 8.742/1993)²⁹; d) impacto migratório.³⁰ No seu parecer opinativo, o Procurador-Geral da República se manifestou pelo provimento do Recurso Extraordinário e as razões apresentadas seguiram a mesma linha dos argumentos do INSS. Porém, ainda mencionou que a *Convenção sobre Igualdade de Tratamento de Nacionais e Não Nacionais em Matéria de Previdência Social*, internalizada no sistema jurídico

²⁸ STF. RE 587.970/SP, Relator: Marco Aurélio. Data de Julgamento: 20/04/2017, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 22/09/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649377>. Acesso em 10 mai 2023. p.5.

²⁹ A Lei 8.742/1993 regulamentam o artigo 203, inciso V, da Constituição, nos seguintes termos: Art. 1º A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.

Art. 20. O benefício de prestação continuada é a garantia de um salário-mínimo mensal à pessoa com deficiência e ao idoso com 65 (sessenta e cinco) anos ou mais que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção nem de tê-la provida por sua família.

§ 3º Considera-se incapaz de prover a manutenção da pessoa com deficiência ou idosa a família cuja renda mensal per capita seja inferior a 1/4 (um quarto) do salário-mínimo.

³⁰ STF. RE 587.970/SP, Relator: Marco Aurélio. Data de Julgamento: 20/04/2017, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 22/09/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649377>. Acesso em 10 mai 2023. p. 2.

doméstico, exclui expressamente a assistência social e que o acordo bilateral entre Brasil e Itália relativo à previdência também não abrange a assistência social.³¹

Para o Supremo Tribunal Federal, tais alegações não tocam no núcleo da questão: deixar um ser humano que não tenha condições materiais mínimas de se manter, em razão da idade avançada ou de deficiência, desamparado. Uma vida digna deve ser garantida para todos, independentemente da nacionalidade, pois, como bem lembrou a Corte, o Brasil foi formado por imigrantes de diferentes locais, crenças e raças, que contribuíram sobremaneira para o desenvolvimento da nação. Acompanhando o voto do relator, o Ministro Alexandre de Moraes afirma que “a limitação do benefício assistencial apenas a cidadãos brasileiros conflita diretamente com o texto constitucional, que expressamente determina uma cobertura mais ampla, não suscetível de limitação pelo critério da nacionalidade”.³² Moraes pontua, ainda, que o Brasil assumiu internacionalmente o compromisso de acolher migrantes e refugiados no seu território e de não fazer qualquer discriminação fundada na nacionalidade, a exemplo da Convenção Americana de Direitos Humanos e da Convenção de Nova York sobre os Direitos da Pessoas com Deficiência.³³

No seu voto, o Ministro Fachin observou que a exigência da condição de “ser cidadão” para ser beneficiário da assistência social, contida no *caput* do artigo 1 da Lei 8742/93, contraria o texto constitucional ao restringir direito fundamental com adoção de critério discriminatório referente à nacionalidade.³⁴ A Ministra Rosa Weber

³¹ STF. RE 587.970/SP, Relator: Marco Aurélio. Data de Julgamento: 20/04/2017, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 22/09/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649377>. Acesso em 10 mai 2023. p. 3.

³² STF. RE 587.970/SP, Relator: Marco Aurélio. Data de Julgamento: 20/04/2017, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 22/09/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649377>. Acesso em 10 mai 2023. p. 21.

³³ STF. RE 587.970/SP, Relator: Marco Aurélio. Data de Julgamento: 20/04/2017, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 22/09/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649377>. Acesso em 10 mai 2023. p. 22-23.

³⁴ STF. RE 587.970/SP, Relator: Marco Aurélio. Data de Julgamento: 20/04/2017, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 22/09/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649377>. Acesso em 10 mai 2023. p. 30-31.

afirmou que, seja por uma perspectiva teleológica ou sistemática,³⁵ a Constituição não exige a nacionalidade brasileira como requisito para a concessão do benefício assistencial.³⁶

O Ministro Fux votou no mesmo sentido que os demais membros da Corte e também fez alusão à interpretação sistemática do texto constitucional, que dispõe, no artigo 203: “A assistência social será prestada a quem dela necessitar...”. Sendo assim, a leitura conjunta do vocabulário amplo e genérico escolhido pelo constituinte originário nesse ponto com o *caput* do artigo 5 e do artigo 6 da Constituição, leva à conclusão de que os estrangeiros residentes no país em situação de hipossuficiência podem ter acesso à assistência social. Da mesma forma que são sujeitos passivos de obrigações tributárias, inclusive do Imposto de renda, e tem acesso aos serviços públicos de saúde, à justiça, à educação e até ao Bolsa-família. Fux também referiu a *doutrina dos princípios inteligíveis*, originária do direito norte-americano, para determinar os *standards* oferecidos pela Constituição para a regulamentação do benefício assistencial de prestação continuada, quais sejam: a) valor (um salário mínimo); b) periodicidade (mensal) e c) destinatários (idosos ou pessoas com deficiência em situação de miserabilidade). Portanto, a exclusão dos estrangeiros residentes no país da obtenção do benefício não deriva dos *standards* constitucionais. O argumento da reserva do possível (escassez de recursos orçamentários) foi refutado pelo Ministro, pois o INSS não trouxe dados sobre o potencial número de estrangeiros que poderiam ser impactados com a decisão da Corte.³⁷ E, além disso, somente podem ser beneficiários os estrangeiros que já

³⁵ Sobre estas e outras formas de interpretação constitucional em matéria tributária, ver: CALIENDO, Paulo. Para uma nova interpretação constitucional em matéria tributária. **Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça**, [S. l.], v. 5, n. 15, p. 230–257, 2011. DOI: 10.30899/dfj.v5i15.374. Disponível em: <https://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/374>. Acesso em: 21 abr. 2023.

³⁶ STF. RE 587.970/SP, Relator: Marco Aurélio. Data de Julgamento: 20/04/2017, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 22/09/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649377>. Acesso em 10 mai 2023. p. 33.

³⁷ Para avaliar o impacto aos cofres públicos da concessão do BCP aos migrantes, a Defensoria Pública da União conseguiu dados objetivos. Na 27ª Federal de Brasília, dos 10.563 processos em tramitação, apenas 504 envolviam benefícios assistenciais (sem diferenciação entre brasileiros e migrantes. Isto representa somente 4,77% do total. Na 24ª Vara Federal, de um universo de 8770 processos em tramitação, apenas 470 envolviam benefícios assistenciais, ou seja, 5,35%. E na 26ª Vara Federal, dos 8.297 processos, 575 versavam sobre o tema, representando 6,44%. O levantamento foi realizado em 2017, sem diferenciação entre as demandas de brasileiros e migrantes. Sob a perspectiva dos processos de assistência jurídica abertos na DPU em Brasília, de janeiro a abril de

passaram pelo processo de obtenção de visto (um filtro que diminui muito o universo de estrangeiros abarcados, uma vez que não inclui aqueles que estão em situação irregular) e, ainda, que sejam idosos ou tenham deficiência e se encontrem economicamente vulneráveis.³⁸

Em breve explanação, o Ministro Lewandovski mostrou estranheza com o recurso interposto pelo INSS, com uma tese, segundo suas palavras “altamente retrógrada” e “ofensiva ao princípio da dignidade da pessoa humana”. No seu voto há referência à Lei de Migração, que na ocasião recentemente havia sido aprovada pelo Congresso Nacional e estava aguardando a apreciação do Poder Executivo.³⁹ Por fim, a Ministra Carmen Lúcia, assim como os demais, negou provimento ao recurso⁴⁰ e foi fixada, no tema 173 da repercussão geral, a seguinte tese: “Os estrangeiros residentes no País são beneficiários da assistência social prevista no artigo 203, inciso V, da Constituição Federal, uma vez atendidos os requisitos constitucionais e legais”.⁴¹

Atualmente, está em tramitação na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei n. 2328/2021,⁴² que referenda a decisão do Supremo Tribunal Federal ao inserir o seguinte dispositivo na Lei Orgânica de Assistência Social:

2017, 624 postulavam benefício assistencial. Somente 4, ou seja, 0,64% eram de migrantes. ZORTEA, Gustavo. Benefício de Prestação Continuada – BPC em Favor de Imigrantes Residentes no País Gustavo. **Cadernos de Debates Refúgio, Migrações e Cidadania**, v.12, n.12 (2017). Brasília: Instituto Migrações e Direitos Humanos. p. 93.

³⁸ STF. RE 587.970/SP, Relator: Marco Aurélio. Data de Julgamento: 20/04/2017, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 22/09/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649377>. Acesso em 10 mai 2023. p. 35-47.

³⁹ STF. RE 587.970/SP, Relator: Marco Aurélio. Data de Julgamento: 20/04/2017, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 22/09/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649377>. Acesso em 10 mai 2023. p. 49-52.

⁴⁰ STF. RE 587.970/SP, Relator: Marco Aurélio. Data de Julgamento: 20/04/2017, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 22/09/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649377>. Acesso em 10 mai 2023. p. 53.

⁴¹ STF. RE 587.970/SP, Relator: Marco Aurélio. Data de Julgamento: 20/04/2017, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 22/09/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649377>. Acesso em 10 mai 2023. p. 57.

⁴² PL 2328/2021. Autor: Eduardo Barbosa - PSDB/MG. Ementa: Altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, para identificar expressamente os destinatários do benefício de prestação continuada. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2034151&filename=PL%202328/2021. Acesso em 10 mai 2023.

Art. 20, § 16. Terão direito ao benefício de que trata o caput deste artigo o brasileiro nato ou naturalizado, as pessoas de nacionalidade portuguesa, em consonância com o disposto no Decreto nº 7.999, de 8 de maio de 2013, e o estrangeiro residente no Brasil, desde que atendidos os requisitos constitucionais e legais para sua concessão e manutenção.

O projeto de lei está aguardando designação de Relator na Comissão de Saúde (CSAUDE) para que seja dado andamento ao processo legislativo. O caso acima exposto, que deu origem à iniciativa parlamentar de alteração da LOAS, demonstra que antes mesmo da entrada em vigor da Lei de Migração, de 2017, já era possível, pelos princípios e normas constitucionais que orientam todo o sistema jurídico pátrio, conceder um tratamento digno aos estrangeiros no Estado brasileiro. A Lei de Migração veio para corroborar esse entendimento. Conforme Caliendo,⁴³ o neoconstitucionalismo, movimento associado à reconstitucionalização dos países no período pós II Guerra e fundado na teoria dos direitos fundamentais, privilegia os princípios e valores constitucionais e, conseqüentemente, tem como resultado a expansão da jurisdição constitucional e do controle da atividade legislativa com o intuito de maximizar a concretização dos direitos básicos dos indivíduos.

Cabe ressaltar que o cenário pandêmico, assim reconhecido em março de 2020 pela Organização Mundial da Saúde,⁴⁴ devido a propagação da Covid-19, resultou em uma crise sanitária, econômica e política no Estado brasileiro. Na tentativa de amenizar os efeitos catastróficos da pandemia na vida dos cidadãos, o governo criou um benefício financeiro – por meio da Lei n. 13.982/2020⁴⁵ – para garantir uma renda mínima àqueles em situação de vulnerabilidade durante a

⁴³ CALIENDO, Paulo. Neoconstitucionalismo e direito tributário. Revista da Ajuris, v. 129, p. 199-223, 2013. p. 201-209.

⁴⁴ ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DE SAÚDE. **OMS afirma que Covid-19 é agora caracterizada como pandemia.** Brasília, DF: OPAS, 2020. Disponível em: <https://www.paho.org/pt/news/11-3-2020-who-characterizes-covid-19-pandemic>. Acesso em: 10 mai 2023.

⁴⁵ LEI Nº 13.982, DE 2 DE ABRIL DE 2020. Altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, para dispor sobre parâmetros adicionais de caracterização da situação de vulnerabilidade social para fins de elegibilidade ao benefício de prestação continuada (BPC), e estabelece medidas excepcionais de proteção social a serem adotadas durante o período de enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (Covid-19) responsável pelo surto de 2019, a que se refere a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13982.htm. Acesso em 10 mai 2023.

pandemia, denominado Auxílio Emergencial. Apesar de terem enfrentado muitos obstáculos e entraves para acessar o benefício, a Defensoria Pública da União prestou assistência judicial e extrajudicial aos migrantes e mais de 149 mil estrangeiros foram amparados pelo Estado.⁴⁶

4. Hipossuficiência e isenção do estrangeiro relativa às taxas de regularização migratória: o *leading case* (Recurso Extraordinário n. 1018911)

No Recurso Extraordinário n. 1018911,⁴⁷ oriundo do Estado de Roraima, o Supremo Tribunal Federal decidiu, por unanimidade, que estrangeiro com residência permanente no Estado brasileiro, desde que comprove situação de hipossuficiência, tem direito à isenção das taxas relativas ao processo de regularização migratória. Julgado em 2021, o recurso, interposto pela Defensoria Pública da União contra decisão da Turma Recursal do Juizado Especial Federal do Amazonas, questionou a negativa da gratuidade das taxas a um pedreiro de nacionalidade venezuelana, que é casado com uma brasileira, tem dois filhos e reside com a sogra.

Em primeiro grau de jurisdição, a isenção das taxas havia sido concedida pelo juiz. Porém, a Turma Recursal reformou a sentença, sob a justificativa de que, embora possa parecer injusta a situação, não cabe ao Poder Judiciário extrapolar seus limites e, em nome do princípio da isonomia, reconhecer benefício fiscal sem previsão legal. Foi referido o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, que estabelece a necessidade de interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.⁴⁸

Na qualidade de representante do estrangeiro, a Defensoria Pública interpôs Recurso Extraordinário, no qual apresentou quatro argumentos principais em defesa

⁴⁶ D'AVILA, Caroline Dimuro Bender. Migrantes Internacionais no Brasil: desafios e perspectivas no cenário pandêmico. **Rev. Estudos Legislativos**, Porto Alegre, n. especial, p. 117-131, 2021. p. 124.

⁴⁷ STF. RE 1.018.911/RR, Relator: Luiz Fux. Data de Julgamento: 10/11/2021, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 11/11/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348975992&ext=.pdf>. Acesso em 10 mai 2023.

⁴⁸ STF. RE 1.018.911/RR, Relator: Luiz Fux. Data de Julgamento: 10/11/2021, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 11/11/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348975992&ext=.pdf>. Acesso em 10 mai 2023. p. 7.

do recorrente. O primeiro deles apontou que a interpretação conjunta dos incisos LXXVI e LXXVII do artigo 5 da Constituição com a Lei n. 9.265/96 resulta no entendimento de que não podem ser cobradas taxas dos hipossuficientes para o exercício dos atos necessários ao exercício da cidadania, o que, evidentemente, abrange a emissão de documento de identidade ao estrangeiro com residência no território nacional. Confirma-se a redação do inciso LXXVI do artigo 5º, da Constituição Federal de 1988: "são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito". Já o inciso LXXVII do mesmo artigo assegura o acesso gratuito às ações de *habeas corpus* e de *habeas data*, bem como a quaisquer outros atos necessários ao exercício da cidadania, na forma da lei.⁴⁹

Por sua vez, a regulamentação do inciso LXXVII se deu por meio da Lei n. 9.265,⁵⁰ de 1996, que no seu artigo 1º enumera, em oito incisos, os atos gratuitos, quais sejam:

- I - os que capacitam o cidadão ao exercício da soberania popular, a que se reporta o art. 14 da Constituição;
- II - aqueles referentes ao alistamento militar;
- III - os pedidos de informações ao poder público, em todos os seus âmbitos, objetivando a instrução de defesa ou a denúncia de irregularidades administrativas na órbita pública;
- IV - as ações de impugnação de mandato eletivo por abuso do poder econômico, corrupção ou fraude;
- V - quaisquer requerimentos ou petições que visem as garantias individuais e a defesa do interesse público;
- VI - O registro civil de nascimento e o assento de óbito, bem como a primeira certidão respectiva. (Incluído pela Lei nº9.534, de 1997);

⁴⁹ STF. RE 1.018.911/RR, Relator: Luiz Fux. Data de Julgamento: 10/11/2021, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 11/11/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348975992&ext=.pdf>. Acesso em 10 mai 2023. p. 8-9.

⁵⁰ LEI Nº 9.265, DE 12 DE FEVEREIRO DE 1996. Regulamenta o inciso LXXVII do art. 5º da Constituição, dispondo sobre a gratuidade dos atos necessários ao exercício da cidadania. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9265.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.265%2C%20DE%2012,necess%C3%A1rios%20ao%20exerc%C3%ADcio%20da%20cidadania. Acesso em 10 mai 2023.

VII - o requerimento e a emissão de documento de identificação específico, ou segunda via, para pessoa com transtorno do espectro autista. (Incluído pela Lei nº 13.977, de 2020).

O segundo argumento apresentado pela Defensoria Pública teve como base o *caput* do artigo 5 do texto constitucional, que dispõe sobre a ausência de distinção entre brasileiros e estrangeiros residentes no país no tocante ao exercício dos direitos e garantias fundamentais. Ademais, o terceiro e o quarto argumentos indicaram a violação de dois princípios, respectivamente: o da *capacidade contributiva*, previsto no artigo 145, § 1, da Constituição, e o da *vedação ao não confisco*, em razão da Portaria n. 927/2015,⁵¹ expedida pelo Ministro de Estado da Justiça, ter elevado os preços das taxas de imigração dos serviços prestados pelo Departamento de Polícia Federal relacionados à obtenção de documentos, como passaporte, registro de estrangeiros e carteira de estrangeiros, em 60%.⁵²

Em seu parecer⁵³, de 2017, o Ministério Público Federal se manifestou pelo provimento do Recurso Extraordinário sob a justificativa de que a falta de condições financeiras para o pagamento das taxas do procedimento de regularização migratória – “requisito essencial para a fruição de direitos fundamentais e serviços públicos” – não pode constituir um óbice à garantia de condições mínimas de existência.

A existência de repercussão geral do caso foi reconhecida em 2018 pelo Supremo Tribunal Federal, ocasião em que a Corte ressaltou a necessidade de interpretar o termo *cidadania* e determinar seu sentido e seu alcance. Trata-se de questão extremamente relevante sob diferentes aspectos: econômico, político, social

⁵¹ Portaria n. 927/2015, do Ministro do Estado da Justiça. Disponível em: <https://www.gov.br/pf/pt-br/assuntos/passaporte/legislacao/portaria-no-927-de-9-de-julho-de-2015>. Acesso em 22 mar 2023.

⁵² STF. RE 1.018.911/RR, Relator: Luiz Fux. Data de Julgamento: 10/11/2021, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 11/11/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348975992&ext=.pdf>. Acesso em 10 mai 2023. p. 8-9.

⁵³ Ministério Público Federal. Parecer n. 498/2017/PGR-EWC, no RE 1018911. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313177008&ext=.pdf>. Acesso em 10 mai 2023. p. 17-18.

e jurídico, que ultrapassa os interesses subjetivos da causa e alcança toda a sociedade.

Uma particularidade da demanda é que, na época em que foi proposta, ainda estava em vigor a Lei n. 6.815/1980 – Estatuto do Estrangeiro – atualmente revogada pela Lei n. 13.445/2017 – Lei de Migração. Este constitui o cerne da questão: antes da promulgação da Lei de Migração (que, de pronto, soluciona a questão objeto da demanda) já era possível fazer uma interpretação do sistema jurídico no sentido de garantir a imunidade tributária do estrangeiro relativa ao pagamento de taxas para o seu registro de permanência no território nacional?

A resposta ao questionamento é afirmativa para o Supremo Tribunal Federal, que fez uma leitura conjugada dos artigos 5, *caput*, e 5, incisos LXXVI e LXXVII, da Constituição, para aplicar a imunidade constitucional. Relatado pelo Ministro Luiz Fux, o acórdão faz referência ao Recurso Extraordinário 587.970 – que concedeu benefício assistencial a estrangeiro residente no Brasil – e demonstra que a gratuidade das taxas de regularização migratória constitui uma questão prévia ao próprio requerimento do benefício assistencial. Ainda, há menção na decisão à Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4825, julgada em 2017, que reconheceu a imunidade tributária das taxas de serviços públicos para emissão de carteira de identidade aos cidadãos nascidos e registrados no Brasil e para nascidos no exterior, que sejam filhos de brasileiros.⁵⁴

Sobre o princípio da capacidade do contribuinte, o acórdão refere que a doutrina especializada não é uníssona na sua aplicação em relação às taxas, visto que o fato gerador destas se encontra em uma atuação concreta do Estado e não na capacidade econômica do indivíduo. Porém, quando se diferencia a capacidade contributiva em diferentes aspectos – negativo e positivo – é possível firmar o entendimento que, no sentido negativo, o fundamento das isenções em matéria de

⁵⁴ STF. RE 1.018.911/RR, Relator: Luiz Fux. Data de Julgamento: 10/11/2021, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 11/11/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348975992&ext=.pdf>. Acesso em 10 mai 2023. p. 17-18.

taxas repousa justamente na incapacidade contributiva e na ideia de realização da justiça às pessoas hipossuficientes.⁵⁵

Em voto-vogal, o Ministro Gilmar Mendes reforça que os estrangeiros são destinatários dos direitos fundamentais na mesma medida que os nacionais. Para tanto, destaca o caráter universal de tais direitos, o objetivo constitucional da federação brasileira de promover o bem de todos – sem preconceito de origem – e a jurisprudência que vem se consolidando no âmbito da Corte em prol dos não nacionais (Ext 1.555/2021, HC 94.016/2009, HC 74.051/1996).⁵⁶

Para Mendes, a questão de fundo da demanda não diz respeito ao alcance do conceito de cidadania, mas sim à garantia dos direitos fundamentais, já que a impossibilidade de acesso à documentação migratória constitui um obstáculo ao exercício de vários direitos. Interessante a observação do Ministro acerca do termo *cidadania* ao rebater o argumento de que o estrangeiro não poderia se beneficiar da imunidade constitucional por não ser um cidadão brasileiro. Conforme o Ministro,

o texto constitucional faz referência aos “atos necessários ao exercício da cidadania”, o que indica uma noção mais ampliada do que o conceito restrito de cidadão. A Constituição, portanto, conferiu ênfase aos atos a serem praticados, e não ao seu eventual titular. Dito de outro modo, os atos é que precisam ser voltados ao exercício da cidadania, e não necessariamente o seu titular um cidadão.⁵⁷

Destaca-se, também no voto-vogal, a menção a um precedente da Corte Europeia de Direito Humanos que colocou em debate a negativa do pedido de residência de um imigrante afegão no Reino dos Países Baixos. No caso, a esposa

⁵⁵ STF. RE 1.018.911/RR, Relator: Luiz Fux. Data de Julgamento: 10/11/2021, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 11/11/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348975992&ext=.pdf>. Acesso em 10 mai 2023. p. 19-22.

⁵⁶ STF. RE 1.018.911/RR, Relator: Luiz Fux. Data de Julgamento: 10/11/2021, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 11/11/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348975992&ext=.pdf>. Acesso em 10 mai 2023. p. 28-32.

⁵⁷ STF. RE 1.018.911/RR, Relator: Luiz Fux. Data de Julgamento: 10/11/2021, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 11/11/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348975992&ext=.pdf>. Acesso em 10 mai 2023. p. 38.

do requerente era comprovadamente hipossuficiente e tinha residência permanente no território holandês, assim como os dois filhos do casal. A Corte de Estrasburgo entendeu que o imigrante teve tolhido o seu direito de recorrer da decisão de indeferimento do pedido de residência em razão do não pagamento das taxas migratórias exigidas, portanto, essas taxas deveriam ser afastadas para não impedir o exercício do direito fundamental a um recurso efetivo.⁵⁸

Por fim, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 1018911 o venezuelano teve reconhecido o seu direito à expedição dos documentos de registro de estrangeiro com isenção das seguintes taxas: a) de pedido de permanência, b) de registro de estrangeiro, c) de carteira de estrangeiro (primeira via). Na tese de repercussão geral, que apreciou o tema 988 – Possibilidade de desoneração do estrangeiro com residência permanente no Brasil em relação às taxas cobradas para o processo de regularização migratória – ficou fixado o seguinte: “É imune ao pagamento de taxas para registro da regularização migratória o estrangeiro que demonstre sua condição de hipossuficiente, nos termos da legislação de regência”.⁵⁹

O caso, que se tornou *leading case*, está relacionado com cinco dos dezessete Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas, os quais foram estabelecidos em 2015 pela Assembleia Geral da instituição em Nova York. São eles: Erradicação da pobreza; Trabalho decente e crescimento econômico; Redução das desigualdades; Paz, justiça e instituições eficazes; Parcerias e meios de implementação. Correlacionar os julgamentos do Plenário e das Turmas do Supremo Tribunal Federal com a Agenda 2030 faz parte de um projeto iniciado em setembro de 2020 para mostrar a contribuição da Corte para a efetivação dos objetivos globais traçados.⁶⁰

⁵⁸ STF. RE 1.018.911/RR, Relator: Luiz Fux. Data de Julgamento: 10/11/2021, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 11/11/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348975992&ext=.pdf>. Acesso em 10 mai 2023. p. 34-36.

⁵⁹ STF. RE 1.018.911/RR, Relator: Luiz Fux. Data de Julgamento: 10/11/2021, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 11/11/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348975992&ext=.pdf>. Acesso em 10 mai 2023. p. 42.

⁶⁰ Agenda 2030 no STF. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/hotsites/agenda-2030/>. Acesso em 21 abr 2023.

Considerações finais

O fenômeno das migrações internacionais constitui uma realidade constante, que implica necessariamente em uma análise multidisciplinar, já que seus reflexos repercutem em diversos aspectos. Entre eles, importa compreender que o tratamento destinado aos estrangeiros no território brasileiro com a promulgação da Constituição de 1988 mudou significativamente. Tendo como princípio estruturante a dignidade humana e como objetivo uma sociedade solidária e sem preconceitos, o texto ainda coloca os nacionais e os não nacionais em posição de igualdade no que se refere ao exercício dos direitos fundamentais. Amparada por esses valores, a Lei de Migração, de 2017, adotou uma visão humanitária das migrações e revogou inteiramente o Estatuto do Estrangeiro, de 1980, que considerava o estrangeiro um inimigo em potencial do Brasil.

Embora o avanço em termos normativos seja evidente em relação ao tema das migrações, tanto no âmbito interno quanto no internacional, ainda são inúmeros os desafios e as dificuldades que os estrangeiros enfrentam nos países de destino, desde questões relativas à inserção social e ao mercado de trabalho até aquelas concernentes ao acesso à justiça e às políticas públicas governamentais. Para não deixar desprotegidos os estrangeiros residentes no território nacional maiores de sessenta e cinco anos ou com deficiência que se encontrem em situação de miserabilidade, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em 2017, que eles são beneficiários da assistência social prevista na Constituição.

A Corte já se pronunciou, também, sobre a possibilidade de desoneração do estrangeiro hipossuficiente com residência permanente no país das taxas de regularização migratória. Tal entendimento decorre da imprescindível interpretação sistemática do texto constitucional, da ausência de discriminação entre nacionais e estrangeiros no tocante a fruição dos direitos fundamentais e da garantia da gratuidade dos atos necessários ao exercício da cidadania.

Ainda que estrangeiros não sejam considerados plenamente cidadãos brasileiros, jamais pode ser esquecido que são seres humanos e, portanto, merecem respeito e proteção estatal quando se encontram fora das fronteiras dos seus países de origem. Ressalta-se o importante papel que o Supremo Tribunal Federal,

intérprete último da Constituição, tem exercido para concretizar o caráter universal dos direitos fundamentais e para proteger os estrangeiros vulneráveis no Estado brasileiro.

Referências

Agenda 2030 no STF. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/hotsites/agenda-2030/>. Acesso em 21 abr 2023.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário** [recurso eletrônico]. 5. ed. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2023. Disponível em: <http://www.fundarfenix.com.br>. DOI <https://doi.org/10.36592/9786554600347>.

CALIENDO, Paulo. Para uma nova interpretação constitucional em matéria tributária. **Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça**, [S. l.], v. 5, n. 15, p. 230–257, 2011. DOI: 10.30899/dfj.v5i15.374. Disponível em: <https://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/374>. Acesso em: 21 abr. 2023.

CALIENDO, Paulo. Neoconstitucionalismo e direito tributário. **Revista da Ajuris**, v. 129, p. 199-223, 2013.

CAVALCANTI, L.; OLIVEIRA, T.; SILVA, B. G. **Relatório Anual OBMigra 2022**. Série Migrações. Observatório das Migrações Internacionais; Ministério da Justiça e Segurança Pública/ Conselho Nacional de Imigração e Coordenação Geral de Imigração Laboral. Brasília, DF: OBMigra, 2022.

COSTA, Regina H. **Curso de direito tributário: constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627499. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627499/>. Acesso em: 10 mai. 2023.

D'AVILA, Caroline Dimuro Bender. Migrantes Internacionais no Brasil: desafios e perspectivas no cenário pandêmico. **Rev. Estudos Legislativos**, Porto Alegre, n. especial, p. 117-131, 2021.

DOLINGER, Jacob; TIBURCIO, Carmem. **Direito Internacional Privado**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2019. E-book. ISBN 9788530988616. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530988616/>. Acesso em: 12 mai 2023.

GUERRA, Sidney. **Curso de direito internacional público**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627918. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627918/>. Acesso em: 13 abr. 2023.

LEI Nº 9.265, DE 12 DE FEVEREIRO DE 1996. Regulamenta o inciso LXXVII do art. 5º da Constituição, dispendo sobre a gratuidade dos atos necessários ao exercício da cidadania. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9265.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.265%2C%20DE%2012,necess%C3%A1rios%20ao%20exerc%C3%ADcio%20da%20cidadania. Acesso em 10 mai 2023.

LEI Nº 13.982, DE 2 DE ABRIL DE 2020. Altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, para dispor sobre parâmetros adicionais de caracterização da situação de vulnerabilidade social para fins de elegibilidade ao benefício de prestação continuada (BPC), e estabelece medidas excepcionais de proteção social a serem adotadas durante o período de enfrentamento da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (Covid-19) responsável pelo surto de 2019, a que se refere a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13982.htm. Acesso em 10 mai 2023.

LOPES, Cristiane Maria Sbalqueiro. O direito a não discriminação dos estrangeiros. **Boletim Científico ESMPU**, Brasília, a. 11 – n. 37, p. 37-61 – Edição Especial 2012. p. 45.

Ministério Público Federal. Parecer n. 498/2017/PGR-EWC, no RE 1018911. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313177008&ext=.pdf>. Acesso em 10 mai 2023.

MAZZUOLI, Valerio de O. **Curso de Direito Internacional Público**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559645886. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559645886/>. Acesso em: 14 abr. 2023.

MCAULIFFE, M.; TRIANDAFYLLIDOU, A. (eds.), 2021. **World Migration Report 2022**. International Organization for Migration (IOM), Geneva.

Mensagem 163, de 24 de maio de 2014. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2017/lei-13445-24-maio-2017-784925-veto-152813-pl.html>. Acesso em 12 mai 2023.

ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DE SAÚDE. **OMS afirma que Covid-19 é agora caracterizada como pandemia**. Brasília, DF: OPAS, 2020. Disponível em: <https://www.paho.org/pt/news/11-3-2020-who-characterizes-covid-19-pandemic>. Acesso em: 10 mai 2023.

PL 2328/2021. Autor: Eduardo Barbosa - PSDB/MG. Ementa: Altera a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, para identificar expressamente os destinatários do benefício de prestação continuada. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2034151&fileame=PL%202328/2021. Acesso em 10 mai 2023.

Projeto de Lei n. 5329/2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2222905>. Acesso em 12 mai 2023.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553620476. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620476/>. Acesso em: 13 abr. 2023.

PIOVESAN, Flávia. O direito internacional dos direitos humanos e a redefinição da cidadania no Brasil. **Justiça e democracia: revista semestral de informação e debate**, n. 2, p. 109-118, 1996.

Portaria n. 927/2015, do Ministro do Estado da Justiça. Disponível em: <https://www.gov.br/pf/pt-br/assuntos/passaporte/legislacao/portaria-no-927-de-9-de-julho-de-2015>. Acesso em 22 mar 2023.

RAMOS, André de Carvalho; RIOS, Aurelio RIOS; CLÈVE, Clèmerson, VENTURA, Deisy; GRANJA, João Guilherme; MORAIS, José Luis Bolzan de; PIRES JR., Paulo Abrão; DALLARI, Pedro B. de Abreu; REIS, Rossana Rocha; JARDIM, Tarciso Dal Maso; BERNER, Vanessa. Regulamento da nova Lei de Migração é *contra legem* e *praeter legem*. **Revista Consultor Jurídico**, 23 de novembro de 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-nov-23/opiniao-regulamento-lei-migracao-praetem-legem>. Acesso em 12 mai 2023.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9786559640317. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640317/>. Acesso em: 10 mai. 2023.

SARLET, Ingo W.; MARINONI, Luiz G.; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786553620490. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553620490/>. Acesso em: 12 mai. 2023.

SQUEFF, Tatiana. Migrantes no Brasil em tempos de Covid-19: respostas e dificuldades. In: BAENINGER, Rosana et al. **Migrações internacionais e a pandemia de Covid-19**. Campinas: NEPO/Unicamp, 2020. p. 282-295.

STF. RE 587.970/SP, Relator: Marco Aurélio. Data de Julgamento: 20/04/2017, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 22/09/2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649377>. Acesso em 10 mai 2023.

STF. RE 1.018.911/RR, Relator: Luiz Fux. Data de Julgamento: 10/11/2021, Tribunal Pleno. Data de Publicação: 11/11/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15348975992&ext=.pdf>. Acesso em 10 mai 2023.

SOARES, Guido Fernando Silva. Os direitos humanos e a proteção dos estrangeiros. **Revista de informação legislativa**, v. 41, n. 162, p. 169-204, abr./jun. 2004.

SUGIMOTO, Luiz. **Vetos podem desfigurar Lei de Migração, alertam especialistas**: Legislação é considerada progressista, mas temor é de que sua interpretação seja conservadora. Disponível em: <https://www.unicamp.br/unicamp/index.php/ju/noticias/2017/10/03/vetos-podem-desfigurar-lei-de-migracao-alertam-especialistas>. Acesso em 12 mai 2023.

VARELLA, Marcelo D. et al. O caráter humanista da nova lei de migrações: avanços da Lei n. 13.445/2017 e os desafios da regulamentação. *Revista de Direito Internacional*, v. 14, n. 2, 2017. p. 253-266.

MORAES, Ana Luísa Zago; SILVA FILHO, José Carlos Moreira. A cidadania como dispositivo de segurança: por uma justiça de transição em matéria de migrações. **Revista Direito e Práxis**, Rio de Janeiro, v. 7 n. 4, p. 96-134, 2016.

ZORTEA, Gustavo. Benefício de Prestação Continuada – BPC em Favor de Imigrantes Residentes no País Gustavo. **Cadernos de Debates Refúgio, Migrações e Cidadania**, v.12, n.12 (2017). Brasília: Instituto Migrações e Direitos Humanos. p. 87-100.

4. O PAPEL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL NO CONTROLE E ACOMPANHAMENTO DE INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS POR MUNICÍPIOS



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-04>

*César Augusto Hülsendeger*¹

RESUMO

Os municípios brasileiros têm obrigação constitucional de criar e manter um sistema de controle interno para sua autofiscalização. Também podem conceder benefícios/incentivos fiscais que se enquadram como renúncia de receita, nos termos da LRF. Esses incentivos devem ser acompanhados e controlados pelo controle interno do município para verificar o correto cumprimento das contrapartidas acordadas. Apesar de haver críticas a esses incentivos, ao menos um estudo comprova retorno positivo, embora aponte deficiências que se enquadram como falhas do sistema de controle interno. E apontamentos em auditorias do Tribunal de Contas assinalam problemas semelhantes, conforme exemplos trazidos. **Palavras chave:** LRF; controle interno municipal; incentivos fiscais; renúncia de receita.

RESUMÉN

Las ciudades brasileñas tienen la obligación constitucional de crear y mantener un sistema de control interno para su autoinspección. También podrán otorgar beneficios/incentivos fiscales que califiquen como exenciones de ingresos, en los términos de la LRF. Estos incentivos deberán ser monitoreados y controlados por el control interno del municipio para verificar el correcto cumplimiento de las contrapartes pactadas. Aunque existen críticas a estos incentivos, al menos un estudio demuestra un retorno positivo, aunque señala deficiencias que se catalogan como fallas del sistema de control interno. Y las notas en las auditorías del Tribunal de Cuentas señalan problemas similares, según los ejemplos aportados.

Palabras clave: LRF; control interno municipal; incentivos fiscales; exención de ingresos.

SUMÁRIO

Introdução; 1 O Sistema de Controle Interno Municipal; 2 A Atuação do Sistema de Controle Interno Municipal Após a LRF; Renúncia de Receitas. LRF e Controle Interno; 4 A Atuação do Controle Interno nos Incentivos Fiscais; Conclusões.

¹ Bel. em Jornalismo pela PUCRS; Bel. em Direito pela UFRGS; Especialista em Gestão Pública e Controle Externo pela ESGC *Francisco Juruena/TCE-RS*; Especialista em Direito Público pelas Faculdades IDC; Mestrando PPG-Dir/PUCRS; Advogado OAB/RS 127.591.
E-mail: cesar.hulsendeger@edu.pucrs.br.

INTRODUÇÃO

Os municípios de todo o Brasil, por determinação constitucional, devem ter um sistema de controle interno, nos termos do art. 31 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB). E podem conceder – e concedem – incentivos/benefícios fiscais que são tratados como renúncia de receita nos termos da Lei Complementar Federal nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF).

Neste trabalho, se buscará analisar a atuação do Sistema de Controle Interno municipal previsto no art. 31 da CRFB na concessão de incentivos/benefícios fiscais a empresas que buscam se instalar nos municípios, a partir da aplicação dos incisos do art. 74 da CRFB e das normas acerca de renúncia de receitas e da manifestação do responsável pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal (doravante apenas controle interno municipal), conforme prevê a Lei Complementar Federal nº 101/2000 (Lei de responsabilidade Fiscal – LRF). Para tanto, se valerá de estudos sobre a concessão de incentivos/benefícios fiscais, de apontamentos em relatórios de auditoria de controle externo produzidos pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS), em sede de processos de prestações de contas dos respectivos Executivos Municipais, e da experiência do Autor, que atuou durante cerca de 10 anos como analista dessas prestações de contas.

Num primeiro momento, se trará uma breve explanação sobre a posição do Sistema de Controle Interno Municipal na CRFB e a necessidade de sua atuação na política de concessão de incentivos fiscais. Em seguida, se referirá da importância da manifestação do controle interno nessas concessões, em razão do previsto na LRF. Após, se tratará da questão da renúncia de receitas advindas dessa política – e o acerto ou não de sua adoção – e as situações apontadas pelo TCE/RS em municípios gaúchos no tocante à condução desses incentivos e falhas encontradas na atuação do controle interno.

Ao final, se apresentará uma breve análise da necessária atuação do controle interno municipal na concessão e fiscalização desses incentivos fiscais, em razão de esses benefícios serem enquadrados como renúncia de receitas. Também se apresentará críticas e posições favoráveis a essa política pública, com estudo de alguns casos referidos em relatórios de auditoria de exercício produzidos pelo

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE/RS) acerca da gestão de cinco municípios do estado.

1 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL

O art. 31 da CRFB, em sua parte final, estipula que a fiscalização do município, além daquela exercida pelo controle externo – a cargo do Legislativo –, será realizada pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal² (doravante apenas controle interno municipal).

Em leitura interpretativa do art. 31 em conjunção com o art. 74 e seus incisos, todos da CRFB, são atribuições do controle interno:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Para o nosso caso, interessa o dito nos incs. I e II – por simetria, é óbvio –, pois os incentivos fiscais que o município pode conceder devem se inserir em metas previstas no plano plurianual (PPA), terem previsão na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (LOA. Nesta, com obrigatórios estudos quanto aos impactos financeiros na receita) e também são aplicações – diretas e indiretas – de recursos públicos por entidades de direito privado. Portanto, o controle interno municipal DEVE se manifestar sobre incentivos fiscais concedidos pelo município, sob pena de incorrer em desobediência à Constituição.

² Art. 31. A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.

2 A ATUAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL APÓS A LRF

O controle interno municipal assumiu maior importância após a edição da LRF, pela exigência feita no parágrafo único do art. 54³, de que o Relatório da Gestão Fiscal será assinado pela autoridade responsável pelo Controle Interno do município.

Além disso, o § 1º do art. 14 da LRF inclui a concessão de incentivos fiscais – em suas várias formas – como renúncia de receitas:

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

[...]

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

Com base nesses comandos legais, o TCE/RS, a partir do exercício de 2001, debruçou-se sobre a questão da existência e correto funcionamento do controle interno nos municípios e, em boa parte deles, sobre a situação das concessões de incentivos fiscais para a instalação de empresas nos territórios desses municípios. Com base em alguns dos relatórios de auditoria de exercício produzidos, pinçou-se alguns casos para exemplificar a atuação do controle interno nessas concessões.

Além disso, conforme Nascimento (2012, p. 152), a “concessão de incentivos e benefícios fiscais deve ter, doravante, amparo na LRF”, sendo a inobservância

³ Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

[...]

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

dessa caso de improbidade administrativa, nos termos do inc. VII do art. 10 da Lei nº 8.429/92⁴ (Lei de Improbidade Administrativa, BRASIL, 2022). Dessarte, apesar da não previsão de sanções para o ilícito, maior importância assumiu a participação do controle interno municipal na concessão e fiscalização desses benefícios.

3 RENÚNCIA DE RECEITAS, LRF E CONTROLE INTERNO

Nos termos da LRF, renúncia de receitas é “a desistência a determinado tributo, por abandono ou desistência expressa do ente federado competente para sua instituição” (NASCIMENTO, 2012, p. 137), consistindo em dispensa de tributos sob promessa de retorno sob a forma de empregos (id., ib.).

Segundo Nascimento (ib., p. 138), “em princípio” os incentivos fiscais são instrumentos à disposição do poder público para promoção de desenvolvimento da economia e criação de empregos. Esses incentivos são reduções do montante do tributo devido, mediante isenção, anistia, remissão ou outras concessões permitidas **mediante lei**.

Ainda de se anotar, por importante, que incentivos fiscais são instrumentos de política urbana previstos na alínea “c” do inc. IV do art. 4º da Lei nº 10.257/01⁵ (ALMEIDA, 2004, P. 41-50), o que autoriza seu uso pelos municípios, nos termos do § 6º do art. 150 da CRFB⁶. E sobre isso, de se referir que Nascimento (ib.) e Almeida

⁴ Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão dolosa, que enseje, efetiva e comprovadamente, perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta Lei, e notadamente:

[...]

VII - conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie;

[...]

⁵ Art. 4º Para os fins desta Lei, serão utilizados, entre outros instrumentos:

[...]

IV - institutos tributários e financeiros:

[...]

c) incentivos e benefícios fiscais e financeiros;

[...]

⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima

(2004, p. 50) ponderam não haver garantia de que o retorno desse tipo de política aconteça, devendo os municípios terem cautelas ao instituir programas desse tipo. Liska e Branquinho (2012, p. 109-110) tecem severas críticas a esse tipo de política, que reputam criar verdadeiras guerras fiscais entre municípios que buscam a instalação de indústrias em seus territórios, além de comprometer o planejamento de uma ocupação ordenada desses.

Porém, estudo de conduzido por pesquisadores da Universidade do Contestado (GRIEBELER, SILVA e ALLEBRANDT, 2020) acerca das políticas de incentivos fiscais instituídas pelo município de Osório em 2013, concluiu ter havido incremento à arrecadação e aumento na geração de empregos, embora aponte fragilidades na condução dessa política, algumas justamente na área do controle interno.

Esses benefícios, por implicarem diminuição de receita, demandam estimativa de impacto financeiro e comprovação de que a renúncia foi levada em conta na previsão de receitas do orçamento, ou foram previstas medidas compensatórias. Além disso, o Poder Legislativo deve fiscalizar essas renúncias, a partir da atuação do controle interno, por simetria com o art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT. NASCIMENTO, 2012, p. 138).

E como os documentos referentes à gestão fiscal, especialmente o relatório do art. 54 da LRF, devem ser assinados pela autoridade responsável pelo controle interno municipal, cabe a esse último fiscalizar e acompanhar o cumprimento das contrapartidas que porventura forem exigidas, a par de participar na elaboração – quando não a realizar – das estimativas de impacto orçamentário-financeiro exigidas no *caput* do art. 14 da mesma Lei para a concessão/ampliação desses benefícios.

Assim, temos assentadas as seguintes premissas:

- o município deve manter um sistema de controle interno;
- o município pode conceder incentivos fiscais, inclusive como política urbana;
- tais incentivos são considerados renúncia de receita;
- o controle interno deve acompanhar a concessão desses incentivos e sua

enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g.

implementação, inclusive para a avaliação do Legislativo.

Considerando essas premissas, apresenta-se, a seguir, casos pinçados nos relatórios do TCE/RS acerca da atuação (muitas vezes deficiente) do controle interno na concessão e acompanhamento de incentivos fiscais por parte de cinco municípios gaúchos.

4 A ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO MUNICIPAL NOS INCENTIVOS FISCAIS

Boa parte dos municípios do Rio Grande do Sul – para não se dizer todos – têm algum programa de concessão de benefícios/incentivos fiscais para a instalação de empresas em seus territórios, que vão desde a isenção de impostos de sua competência (ISS e IPTU, especialmente), até o oferecimento gratuito de serviços e de uso de equipamentos públicos e concessão de uso de imóveis públicos.

No entanto, a maioria desses benefícios foi e é concedida com intuitos mais de ordem política do que com vistas ao desenvolvimento local, especialmente nos pequenos municípios. Tal política foi especialmente fértil na primeira década deste século, principalmente após a retomada econômica verificada após 2002. Contudo, pouquíssimos municípios concederam incentivos fiscais cercando-se das devidas garantias, cumprindo corretamente o previsto na LRF e controlando as contrapartidas avençadas.

Selecionou-se os municípios de Salvador do Sul (2006), Constantina (2006), Rio Pardo (2007), Barão de Cotegipe (2011) e Jaquirana (2018), a partir dos relatórios de auditoria de controle externo produzidos pelo TCE/RS em sede de processos de prestações de contas dos respectivos Executivos Municipais, para ilustrar falhas dos respectivos sistemas de controle interno no acompanhamento e fiscalização de incentivos fiscais concedidos a empresas que se instalaram em seus territórios e não trouxeram os benefícios pretendidos e/ou não cumpriram as contrapartidas avençadas.

4.1 Salvador do Sul (Processo nº 2403-02.00/07-2. RIO GRANDE DO SUL, 2022e)

2.1 – Concessão de auxílio (serviços de máquinas) para empresa, sem observar os arts. 3º e 4º da Lei nº 2.349/01 (exigência de lei específica para a concessão). Sugerida a devolução do valor de R\$ 1.835,00, por infringência aos princípios da legalidade e impessoalidade (fls. 124-125 e 149).

7.1 – Não foi promulgada lei específica autorizando a concessão de incentivo financeiro para empresa localizada na cidade ampliar galpão industrial, no valor de R\$ 10.709,56. O fato se configura em desobediência ao que determina o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 2.349/01, falha que não é sanada pela previsão de dotações orçamentárias genéricas para a concessão de incentivos no PPA, na LDO e na LOA. O valor despendido é passível de restituição ao erário, por ofensa ao princípio da legalidade (fls. 176-177).

Novamente, falhas na ação do controle interno, que deveria ter alertado o gestor para as situações apontadas pela auditoria de controle externo. Da leitura das decisões – a do julgamento das contas originário e a do Recurso interposto contra essa –, verifica-se que, em sede recursal, foram afastados os débitos não por serem regulares, mas por terem sido aplicados no objeto do incentivo, apesar da irregularidade formal da concessão, a qual não se processou conforme determinava a legislação específica local, redundando em aplicação de multa ao administrador.

4.2 Constantina (Processo nº 3637-02.00/07-2. RIO GRANDE DO SUL, 2022b)

9 – O Município doou dois imóveis a empresa privada, com fundamento na Lei nº 2.266/06, para implantação de projeto e atividades industriais. Contudo, a forma como foi conduzida a concessão do incentivo revela baixo risco para a empresa beneficiária, pois não enfrentará imobilização financeira e custos com aluguéis. E apesar de a lei local prever a reversão dos imóveis ao Município se o projeto não for implantado no prazo de um ano ou se a empresa encerrar suas atividades antes de completados 10 anos, mediante hipoteca de segundo grau, o § 1º do art. 2º da dita Lei permite que a empresa beneficiária ofereça o imóvel em hipoteca de primeiro grau para garantia de financiamentos. Tal hipótese retira a

segurança da Administração Municipal de reaver os bens em caso de inadimplência da empresa. Inobservância dos princípios da moralidade, razoabilidade e economicidade (fl. 261).

Embora o controle interno pudesse ter-se manifestado contrariamente, o gestor deu continuidade à operação. Assim, a atitude do controle interno seria a comunicação do fato ao TCE, nos termos do § 1º do art. 74da CRFB, o que não se tem notícia de que aconteceu. Na apreciação da defesa, o Autor (à época, Auditor de Controle Externo do TCE/RS), consignou em peça processual que:

A hipótese aventada na legislação municipal é temerária, pois possibilita gravar com ônus real de garantia em favor de terceiro bem doado pelo Município e que deveria retornar ao seu patrimônio se o beneficiário da doação não cumprisse com os termos acordados. Irrelevante as necessidades financeiras da empresa no caso, pois essas deveriam ser avaliadas pela Administração Municipal antes da concessão do benefício, de forma a garantir ao Município o retorno do bem doado, e não permitir que patrimônio público possa ser oferecido por particular em garantia a outro particular.

O controle interno deveria ter chamado a atenção – se não chamou – especialmente acerca da gravação do ônus real. Como dito, não há notícia de que tal tenha ocorrido, o que agrava a deficiência, assim como a falta de comunicação do caso ao TCE/RS. Mas tais “cochilos” não eram incomuns na época, pela inexperiência e incipiência da atividade e pela baixa profissionalização dos servidores integrantes do controle interno.

4.3 Rio Pardo (Processo nº 5342-02.00/07-0. RIO GRANDE DO SUL, 2022d)

8.3 – Gastos realizados como incentivo à instalação de empresa no município (locação de serviços de retroescavadeira, utilização de máquinas e caminhões na terraplenagem do terreno e fornecimento de combustível) não tiveram amparo em lei específica. A empresa que se instalou não cumpriu todas as exigências do art. 14 da Lei nº 23/87, alterado pela Lei nº 1.125/L/01, deixando de apresentar

Certidões Negativas de Débitos junto à Fazenda Estadual e Municipal, de Títulos Protestados, de Ações Cíveis e Criminais e de débitos com o INSS, FGTS e Débitos Federais. O valor total de R\$ 26.199,70, relativo à utilização de implementos e combustível, é passível de restituição ao erário, por inobservância ao princípio da legalidade (fls. 1.152 a 1.154).

8.4 – A Administração doou imóvel à empresa para que se instalasse no Município. Tal doação, a teor do inc. VII do art. 7º da Lei nº 23/87, alterado pela de nº 1.528/07, se fez com cláusula de inalienabilidade. Porém, essa foi suspensa pelo art. 4º da Lei nº 1.533/07, autorizando o donatário a ofertar o bem doado em garantia de financiamento bancário. Potencial prejuízo ao erário, em caso de descumprimento das normas do financiamento, pois, ao invés de receber o imóvel em retorno, o Município só receberá o saldo do valor do mesmo, após garantidas as obrigações assumidas em relação ao financiamento. Infringência ao princípio da legalidade (fl. 1.154).

8.5 – Irregularidades quanto à concessão de incentivos para a instalação da empresa Superpan Ltda. (fls. 1.154 a 1.157): não há previsão da aquisição de áreas de terra e de construção de prédios entre as possibilidades de concessão de incentivos previstas pela Lei nº 23/87, com a redação da Lei nº 719/97; não foram apresentadas as CNDs previdenciária, quanto ao FGTS e às Fazendas federal, estadual e municipal e certidões negativas cíveis, criminais e de títulos protestados (art. 14 da Lei nº 23/87, alterada pela de nº 1.125/L/01); até 09-11-07 não foi apresentada lei disciplinando a concessão do imóvel à empresa. Segundo o Prefeito, tal aconteceu em razão de demoras na mudança do nome-fantasia da empresa de Superpan para Europan. Contudo, esta última era nova empresa que estava constituída; e todo o procedimento de concessão deu-se com a empresa Superpan, mas os benefícios foram direcionados, finalmente, à empresa Europan, sem qualquer justificativa. A concessão desrespeitou o princípio da legalidade.

Apesar da previsão da concessão de incentivos no PPA, na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), na Lei Orçamentária Anual (LOA) e de autorização em lei específica, o Executivo não observou as exigências legais para a concessão no que tange a documentação, o que é uma falha típica de controle interno. O voto do Relator refere (RIO GRANDE DO SUL, 2009), por exemplo, a existência de execuções judiciais

contra a beneficiada, no âmbito do judiciário catarinense, onde a empresa tinha sede, o que seria óbice à concessão.

Em outro incentivo concedido a outra empresa, verificou-se inexistência de previsão de doação de áreas de terra/construção de prédios como incentivos na lei autorizadora; não apresentação de documentos exigidos pela legislação instituidora do incentivo; concessão de imóvel sem autorização legal; direcionamento dos incentivos a outra empresa, sucessora, sem autorização da lei específica. Nesse caso, se tem outra falha típica ligada à inação do controle interno sobre a operação.

4.4 Barão de Cotegipe (Processo nº 691-02.00/11-3. RIO GRANDE DO SUL, 2022a)

6.2.1.1 – Concorrências lançadas no exercício para concessão de direito real de uso de lotes na Área Industrial do Município foram homologadas sem que os proponentes apresentassem o projeto detalhado de instalação das atividades ou empreendimentos industriais, comerciais ou de serviços, conforme exigiam os editais. Ainda, nenhum dos projetos foi aprovado no prazo de 40 dias contados da homologação da licitação, nem implantados no prazo de 180 dias, conforme exigem as Leis Municipais nºs. 962/91, 1.095/94, 1.163/96, 1.344/99 e 1.375/2000. Outras quatro concessões realizadas entre 2007 e 2010⁷ também carecem de legitimidade, pois os projetos, igualmente, foram apresentados após o julgamento dos certames e respectivos Termos de Concessão de Direito Real de Uso, ou então sequer foram entregues ao Município. Área concedida a uma empresa já foi escriturada no nome da mesma, sem que essa apresentasse o projeto de implantação do empreendimento. Comprometidos o objetivo e a finalidade da criação da área industrial, na qual foram investidos recursos públicos para subsidiar o preço dos terrenos e para incentivos fiscais. Além da legislação local, também se constata terem sido descumpridos os arts. 2º, 3º e 21 da Lei de Licitações (fls. 465-466).

Nesse caso, além da legislação local, foi descumprida a Lei de Licitações da época (Lei nº 8.666/93). Essa é outra falha típica de controle interno, que não atuou

⁷ Nos dois exercícios, o Prefeito Municipal era o mesmo.

ou atuou deficientemente, pois deveria ter encaminhado ao Prefeito Municipal um alerta de descumprimento das normas e, caso o tenha feito e o procedimento continuou de forma irregular, encaminhado a questão ao TCE, como denúncia, o que não há notícia de que tenha ocorrido.

4.5 Jaquirana (Processo nº 1880-02.00/18-0. RIO GRANDE DO SUL, 2022c)

2.6.1 Isenção e imunidade: processos inconsistentes, frágeis, vencidos e indevidos. Processos não autuados. Parecer Jurídico equivocado. Ilegal concessão de isenção de "Taxa" baseada em lei municipal revogada. Isenção a contribuinte pessoa física. As indevidas isenções causaram prejuízos aos cofres da municipalidade. Leis e outras normas aplicáveis ao caso: Constituição Federal/88 (art. 37 e art. 150, II e VI e §§ 2º a 6º); Código Tributário Nacional (arts. 111 e 175 a 179); Lei Complementar Federal nº 101/2000 (art. 14, caput e §1º); Lei Federal nº 8.429/92 (art. 10, VII e X); Código Tributário Municipal (Lei nº 552/2001 - Título VIII) (peça 1947580, pp. 32 a 37).

Concessão de isenção com base em lei local revogada, mediante aprovação de servidor incompetente para tanto. Novamente, o controle interno não atuou devidamente – o que é objeto do item 5.2.1 do Relatório de Auditoria do exercício de 2018 –, pois a irregularidade é flagrante e, a teor dos documentos pesquisados, vinha de há muito.

CONCLUSÕES

A existência de um sistema de controle interno nos municípios é exigência constitucional, conforme o art. 31 da CRFB, sistema que se deve estruturar para cumprir o disposto nos incisos do art. 74 da Carta.

É possível aos municípios conceder incentivos/benefícios fiscais, naqueles tributos e serviços de sua competência, inclusive como política urbana (art. 4º do Estatuto da Cidade, c/c art. 150 CRFB), mediante previsão no PPA, LDO, LOA e em lei local específica. Como esses incentivos/benefícios fiscais se constituem em

renúncia de receita (§ 1º do art. 14 da LRF), o sistema de controle interno do município deve fiscalizar a sua operacionalização, bem como analisar os processos com os pedidos das pessoas físicas/jurídicas que pretendem consegui-los.

Porém, apesar de essa política ser bastante antiga em municípios do Rio Grande do Sul, o que se verificou na pesquisa é que, mesmo auditorias do controle externo apontando várias irregularidades nessas concessões, os municípios continuaram a não observar as condições para as operações, denotando falhas de acompanhamento/fiscalização por parte dos seus sistemas de controle interno.

Essa falha denota inobservância – se não descumprimento – do previsto na LRF e na CRFB. E conceder incentivos fiscais em desacordo com a lei – e mais ainda em desacordo com a Constituição – é crime funcional do Prefeito Municipal, conforme o inc. IX do art. 1º do Decreto-Lei nº 201/67 (BRASIL, 2022):

Art. 1º São crimes de responsabilidade dos Prefeitos Municipais, **sujeitos ao julgamento do Poder Judiciário, independentemente do pronunciamento da Câmara dos Vereadores:**

[...]

IX - **Conceder** empréstimos, auxílios ou **subvenções** sem autorização da Câmara, ou **em desacordo com a lei;**

[...]

(Grifamos)

Além da sanção específica, “a condenação torna certa a obrigação de indenizar, isto é, de fazer retornar ao erário o dinheiro de que indevidamente o agente dispôs”, conforme Ramos (2002, p. 63), pois “Compete ao Prefeito Municipal zelar pelo cumprimento das leis hierarquicamente superiores” (FERREIRA, 1999, p. 56). E entre as “sanções específicas” está o parecer do Tribunal de Contas pela reprovação das contas anuais.

Dessarte, fazer atuar o controle interno municipal – devidamente organizado, habilitado e instruído – no planejamento da concessão desses incentivos e na fiscalização durante sua implementação, é atitude responsável do Prefeito Municipal, garantindo que não cometa crimes de responsabilidade que serão

apreciados pelo Legislativo e pelo Judiciário, além de a conduta poder conduzir a parecer pela reprovação das contas anuais no Tribunal de Contas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. Comentários aos arts. 4º a 8º. *In*: MEDAUAR, Odete e ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de (coords.). **Estatuto da Cidade**. Lei nº 10.257, de 10.07.2001. Comentários. 2. ed. (rev., atual. e ampl.). São Paulo: RT, 2004.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992**. Dispõe sobre as sanções aplicáveis em virtude da prática de atos de improbidade administrativa, de que trata o § 4º do art. 37 da Constituição Federal; e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1992/lei-8429-2-junho-1992-357452-norma-pl.html>. Acesso em: 27 dez. 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a responsabilidade dos prefeitos e vereadores, e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-201-27-fevereiro-1967-376049-norma-pe.html>. Acesso em: 27 dez. 2022.

FERREIRA, Wolgran Junqueira. **Responsabilidade de Prefeitos e Vereadores**. Decreto-Lei 201/67. Comentários. Legislação. Jurisprudência. 7. ed. 1. reimp. São Paulo: EDIPRO, 1999.

GRIEBELER, Marcos Paulo Dhein; SILVA, Jarbas Freitas da; ALLEBRABDT, Sérgio Luis. Análise da Política de Incentivos Fiscais Municipal: O Caso de Osório/RS: Repercussões e Propostas. **DRd – Desenvolvimento Regional em debate**, v. 10, p. 677-702, 19/06/2020.

LISKA, Estevan Rodrigues e BRANQUINHO, Evânio dos Santos. O Território Municipal e a Competitividade entre Cidades como Atrativos Corporativos: A Perversidade dos Incentivos Fiscais. **Revista Geografar**. Curitiba, v. 7, n. 1, p. 84-115, jun./2012.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Comentários ao art. 14. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva e NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

RAMOS, João Gualberto Garcez. **Crimes Funcionais de Prefeitos**. DelRey: Belo Horizonte, 2002.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado (Primeira Câmara). **Processo nº 691-02.00/11-3**. Contas do Executivo Municipal de Barão do Cotegipe no exercício

de 2011. Relator: Conselheiro Algir Lorenzon. 16 de julho de 2013. Disponível em: https://portalnovo.tce.rs.gov.br/consultas/processo_detalhe/?processo=6910200113. Acesso em: 25 set. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado (Primeira Câmara). **Processo nº 3637-02.00/07-2**. Contas do Executivo Municipal de Constantina no exercício de 2006. Relator: Conselheiro João Luiz Vargas. 09 de outubro de 2007. Disponível em: https://portalnovo.tce.rs.gov.br/consultas/processo_detalhe/?processo=36370200072. Acesso em: 25 set. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado (Primeira Câmara). **Processo nº 1880-02.00/18-0**. Contas de Gestão do Executivo Municipal de Jaquirana no exercício de 2018. Relatora: Conselheira Substituta Letícia Ayres Ramos. 15 de dezembro de 2020. Disponível em: https://portalnovo.tce.rs.gov.br/consultas/processo_detalhe/?processo=18800200180. Acesso em: 25 set. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado (Segunda Câmara). **Processo nº 5342-02.00/07-0**. Contas do Executivo Municipal de Rio Pardo no exercício de 2007. Relator: Conselheiro Cezar Miola. 26 de março de 2009. Disponível em: https://portalnovo.tce.rs.gov.br/consultas/processo_detalhe/?processo=53420200070. Acesso em: 25 set. 2022.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Contas do Estado (Primeira Câmara). **Processo nº 2403-02.00/07-2**. Contas do Executivo Municipal de Salvador do Sul no exercício de 2006. Relator: Conselheiro Substituto Pedro Henrique Poli de Figueiredo. 25 de março de 2008. Disponível em: https://tcers.tc.br/consultas/processo_detalhe/?processo=24030200072. Acesso em: 25 set. 2022.

5. QUAL O VALOR DOS DADOS: UMA PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA SOBRE A MOEDA DE TROCA DA ECONOMIA DIGITAL



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-05>

Daniel Cunha Salomão¹

RESUMO

Para um usuário acessar uma aplicação digital seguramente terá que aceitar a política e os termos de uso de dados. Existe uma intenção explícita nas mais variadas plataformas digitais que buscam captar a maior quantidade de informações pessoais possíveis para que posteriormente seja veiculada uma publicidade direcionada. Dessa forma, um serviço que aparentemente mostra-se gratuito, em uma segunda análise revela a necessidade de uma contrapartida. Sendo assim, o artigo busca investigar se essa operação é reveladora de capacidade contributiva e como se pode dar a tributação desse fornecimento de dados. Para isso, alude-se ao contexto europeu no qual alguns países já instituíram um *digital service tax* visando tributar as receitas auferidas pela prestação de serviços digitais como publicidade, *marketplaces* e transmissão de dados pelos usuários. Faz-se, ainda, referência a alguns projetos de lei que tramitam pelas Casas Legislativas que, a exemplo do modelo europeu, incidem sobre uma base digital. Por fim, o artigo conclui se é viável e pertinente para o atual contexto do Estado Fiscal a instituição de um tributo sobre essas receitas de serviços digitais.

Palavras-chave: Tributação de dados. *Digital Service Tax*.

1. INTRODUÇÃO

Quando se utilizam o Google, Facebook, Instagram, ou qualquer outra plataforma de interação digital, são necessárias reflexões sobre os custos do serviço envolvido. Muitas das vezes, na medida em que, com apenas um clique, é dado o aceite aos termos de serviço, na realidade há a consolidação de um contrato, no qual as duas partes – plataforma digital e usuário – comprometem-se a contribuir de alguma forma.

Nessa toada, o que aparentemente parece que é acessado de forma gratuita, acaba, por sua vez, camuflando a real operação envolvida e o quanto é pago para a prestação de determinado serviço digital.

¹ Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) e Auditor-Fiscal da Receita Estadual de Santa Catarina.

Desta feita, o objetivo geral do presente ensaio é investigar se há realmente uma contrapartida envolvida nessa transação e se ela poderá realmente compor, com segurança, uma base tributável viável.

Para isso, o artigo estará dividido em algumas seções, a qual a segunda delas irá apontar para a evolução do contexto histórico envolvendo a tributação da economia digital, a fim de se esclarecer o ponto atual que ela se encontra. Na sequência, será discutido que tipo de transação envolve em um serviço gratuito prestado pelas plataformas digitais ao usuário e qual o interesse específico dessa operação para os prestadores de serviço. Na quarta seção, será feita uma breve análise do que vem sendo tendência na comunidade europeia, em especial o que vem sendo debatido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Por fim, será analisado de que forma pode haver a incidência tributária nessa operação e como algumas iniciativas nesse sentido já vem sendo tomadas.

2. EM QUE MOMENTO OS TRIBUTOS COMEÇAM A FALHAR

A economia digital trouxe profundas modificações nas relações comerciais, o que também modifica a maneira de se encarar a tributação. Nesse sentido a primeira questão a ser tratada é: a economia digital é um setor apartado da economia tradicional?

A diferenciação entre economia digital e a economia tradicional é algo bastante questionável, sobretudo no que concerne a ideia (veiculada, inclusive, por algumas campanhas publicitárias) de que a economia digital é um setor subtributado e a “velha economia” está sendo mais onerada para compensar esse desequilíbrio.

Do ponto de vista de algumas empresas, essa afirmação pode até representar uma verdade. No entanto, a grande questão é que essa tentativa de estabelecer uma zona limite, denominada de *ring-fencing*, pode trazer soluções bastante complicadas e que não correspondem à realidade fática. Portanto, faz-se necessário adentrar mais nesse quesito, a fim de identificar a realidade com mais exatidão para que sejam propostas soluções tributárias mais coerentes com a realidade.

No tocante a esse assunto, Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano pontuam que:

(...) o fenômeno da informatização produziu efeitos substanciais para a economia como um todo, transformando-a profundamente, a ponto de justificar posições no sentido de que a economia digital seria uma nova economia, com lógica e dinâmica próprias, que deve ser analisada e entendida separadamente da tradicional. (BARRETO; TAKANO, 2019)

Em que pese tal entendimento, os autores entendem que o formulador de política tributária deverá se debruçar entre o dilema de criar normas tributárias específicas para a economia digital ou remodelar a legislação atual aos modelos de negócio da economia digital, lidando com as vantagens e desvantagens de cada uma dessas soluções (BARRETO; TAKANO, p. 1012-1013).

Para fins do presente estudo, entretanto, considera-se frustrada qualquer tentativa de cercar e capturar a economia digital, tratando-a como algo alheio à economia como um todo. É evidente que pode haver setores mais ou menos digitais. Contudo, nas cadeias de geração de valor de qualquer segmento é possível encontrar traços de digitalização.

Nesse diapasão, a própria OCDE, quando disponibilizou o relatório final concernente a *Action 1* do Projeto BEBS, publicado em outubro de 2015, reconhece que "como a economia digital está se tornando cada vez mais a própria economia, difícil, senão impossível, isolar a economia digital do resto da economia para fins fiscais."²

Ressalta-se, nesse contexto, que o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) visou o estabelecimento de um plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. Para tal, foram identificadas ações necessárias para o enfrentamento de tais problemas, fixando-se prazos para a implementação dessas ações com a identificação dos recursos necessários e metodologia adequada para implementá-las.

² No texto original: Because the digital economy is increasingly becoming the economy itself, it would be difficult, if not impossible, to ring-fence the digital economy from the rest of the economy for tax purposes (OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. Outubro de 2015, p.11 Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> Acesso em: 04 jul. 2021.)

A “Ação 1 – Abordar os desafios fiscais da economia digital” teve como objetivo:

Identificar as principais dificuldades impostas pela economia digital, no que diz respeito à aplicação das normas tributárias internacionais e desenvolver opções detalhadas para resolver essas dificuldades, adotando uma abordagem global e considerando tanto a tributação direta quanto a indireta. (OCDE, 2014)³

Portanto, fica evidente que uma das principais dificuldades ao tratar a economia digital consiste no fato de que ela não é algo estanque da economia tradicional. Não obstante tal premissa, pode parecer conveniente tentar tratar a digitalização como algo alheio à economia, quando a intenção é defender que as empresas tradicionais estão sendo oneradas de uma forma mais substancial do que as novas empresas de tecnologia. Por seu turno, conforme já foi exposto, em alguma medida todos os setores possuem alguma digitalização na sua cadeia de valor.

Embora seja uma tarefa infrutífera diferenciar a “nova” da “velha” economia, mostra-se, por outro prisma, adequado investigar quais os principais fatores que se alteraram nas formas de se fazer negócios e em que ponto o sistema tributário vem apresentando falhas, uma vez que já não consegue mais captar essas mudanças para, a partir daí, tentar buscar soluções. Nessa perspectiva, o professor dr. Gustavo Vettori⁴ identifica três focos de mudança que evidenciam, de uma forma bastante contundente, quais são esses pontos gerados pelas tecnologias disruptivas e quais são seus impactos tributários.

³ OCDE. *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Fevereiro de 2014, p.15 Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-9789264207790-pt.htm> Acesso em: 04 de jul. 2021

⁴ VETTORI, Gustavo Gonçalves. *Economia Digital: desafios tributários*. In: *TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL*, 2020, Ribeirão Preto: Departamento de Direito Público da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=5e8bCoTdUrw> Acesso: 01 jul. 2023

2.1 Ausência de presença física comercial

Nesse ponto é analisada a mudança na forma pela qual mercados são acessados e na estruturação das cadeias globais de valor.

O modelo tradicional de negócios, tomando-se como ponto de análise as transações internacionais, era muito mais simplificado, se comparado com a complexa rede de negócios atual. Caso um fabricante de um determinado produto decidisse prestar algum serviço ou vender para alguém em outro país, bastava que o consumidor fosse a alguma loja física no seu país de origem e comprasse esse produto ou contrastasse o serviço. Nesse caso, a venda dependia de um intermediário, isto é, de uma loja física situada no país do consumidor. A venda direta, salvo exceções rudimentares como venda por telefone ou catálogo, por um fabricante em um determinado país para o consumidor em outro era inviável, sendo necessária a intermediação de um ponto de venda, de um estabelecimento físico.

Nessa situação os tributos aduaneiros incidem perfeitamente, uma vez que o cruzamento das fronteiras é nítido, tanto no caso de importação de um bem tangível ou um serviço. Os tributos sobre o consumo também funcionam em sua plenitude, já que, de acordo com o princípio do destino, esses tributos incidirão no momento que o produto ou o serviço cruzam a aduana. Ainda, no que concerne ao imposto de renda, existe uma perfeita alocação da base tributável, uma vez que parte do lucro será apurado pelo país da origem do produto ou do serviço, e outra parte será atribuído ao país do consumo, já que existe um estabelecimento contribuinte que também apurar lucro.

Com o advento do comércio eletrônico, que remonta a década de 90, mas que atualmente se tornou dominante, até mesmo em proporções comparáveis ao comércio tradicional, o paradigma anterior é superado. Não é mais necessária a presença física de lojas ou estabelecimentos físicos no país do mercado consumidor. Este, por sua vez, passa a ter acesso direto aos grandes distribuidores (*i.g., Amazon*) podendo acessar um sítio na *internet* e comprar o produto ou contratar o serviço.

Nesse caso, em relação a produtos físicos, os tributos aduaneiros e os tributos sobre o consumo permanecem funcionais, já que o cruzamento da fronteira e a ótica

do princípio do destino continuam sendo aplicáveis. Por outro lado, pode-se suscitar alguma dificuldade para fiscalizar todos esses produtos ingressando no país direto para um consumidor final, pois se antes vinha um container para um grande distribuidor, que ao passar na aduana era tributado; nesse momento um número substancial de produtos físicos passa a ingressar por alguma forma de correspondência.

Os tributos sobre a renda, por sua vez, começam a apresentar alguns problemas, uma vez que, enquanto na lógica tradicional o lucro era dividido entre o vendedor ou prestador de serviços do país de origem e o estabelecimento que revendia para o consumidor final no país de destino; nesse modelo já não existe mais um estabelecimento no país do mercado consumidor para que se tenha um lucro tributável.

Como decorrência, já que o país do mercado consumidor deixa de tributar parte do lucro dessa cadeia de valor, a empresa internacional que exporta seus produtos ou serviços buscará, de alguma forma, estruturar seus negócios para que o seu lucro seja alocado em países que oferecem a menor tributação possível. Enquanto isso, o problema da erosão da base e da transferência de lucros passa a ser vivenciado pelos países de destino, já que, nesse modelo, inexistem uma presença física que fundamente a tributação sobre a renda no país do mercado consumidor, colocando em perigo a sustentabilidade do Estado Fiscal, em virtude de seus gastos expressivos com prestações de índole positiva.

É oportuno mencionar que tal cenário, da redução do valor arrecadado de imposto de renda das pessoas jurídicas, contribuiu para o desenvolvimento da questionável ideia de que a economia digital, sobretudo o setor que compreende as empresas de comércio eletrônico, está sendo subtributada e é necessária a adoção de um modelo diferenciado para captar sua base tributável. Realizar esse *ring-fencing*, como fora dito, é algo extremamente infrutífero, uma vez que inexistem parâmetros seguros para delimitar o que seria parte de uma economia digital.

Remonta-se, nesse ponto, a ideia que foi debatida na Emenda Constitucional n.º 87/2015, em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que alterou o inciso VII, do art. 155 da Constituição, dispondo que:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...]

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)⁵

A referida emenda, que ficou conhecida como a emenda do *e-commerce*, entrou em vigor justamente porque antes do comércio eletrônico, parte do ICMS era alocado no estado de destino, uma vez que se fazia necessária a existência de um estabelecimento físico. No entanto, com o advento do comércio eletrônico, todo o ICMS, em relação a essas operações, até a edição da referida emenda, era atribuível ao estado de origem, uma vez que a existência do estabelecimento físico era dispensável. Tal emenda objetivou, em linhas gerais, uma divisão mais equilibrada, ao instituir o diferencial de alíquotas, em benefício do estado de destino, onde efetivamente se situa o consumidor.

No que tange ao mercado internacional e ao imposto sobre a renda, no entanto, fazem-se ainda necessárias medidas de compensação em virtude da transferência dos lucros para outro país.

Além disso, um outro fator que impacta significativamente esse novo modelo de consumo é a perda de tangibilidade de uma série de produtos, em virtude da evolução da economia digital, de melhorias na própria *internet* e na capacidade inovadora de se entregar determinados bens (culminando, inclusive, com a impressão 3d).

2.2 Ausência de produtos físicos

A evolução da forma de colocação de bens no mercado foi completamente alterada. Em um primeiro momento, a compra de um produto se dava com o seu

⁵ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil

suporte físico (por exemplo, em um momento inicial, com a compra de uma fita VHS ou de um DVD). Posteriormente, a compra de produto era feita sem que houvesse a necessidade de um suporte físico, podendo-se citar como exemplo a compra de uma licença um *software* de prateleira pela *internet*, como um editor de textos ou de planilhas eletrônicas.

Contudo, em um último momento, evolui-se para um modelo em que não há mais uma venda propriamente dita, nem uma compra de uma licença perpétua. Um dos modelos mais difundidos atualmente se dá com o pagamento de mensalidades recorrentes para o acesso de conteúdos mais diversificados possíveis (*i.g.*, música, filmes etc.), inclusive com acesso por meio de plataformas de *streaming*. A mudança de paradigma é tão grande que passa a caracterizar a economia digital como uma economia de serviços. O modelo de venda deixa de apresentar uma forma perpétua caracterizando-se como um modelo de assinatura, inclusive para bens tangíveis, como o sistema de assinatura de automóveis. Pode-se, inclusive, mencionar o advento da impressão 3d, na qual permite a compra de um projeto na *internet* a fim de que ele seja impresso em um equipamento próprio para isso.

Assim, a partir dessa evolução e da perda de tangibilidade dos bens, voltando à situação de uma operação internacional, não só o imposto de renda passa a conviver com alguns problemas de alocação de lucro, mas também os tributos aduaneiros e tributos sobre o consumo, fazendo com que o fisco passe a ter uma série de dificuldades para arrecadar, já que não existe mais uma fronteira e uma aduana física, mas sim virtual.

Entre outras dificuldades para a cobrança de um tributo sobre o consumo, destacam-se os problemas de qualificação e, como consequência, um conflito federativo de competências, resultando em uma excessiva insegurança jurídica por parte dos contribuintes, culminando em judicialização. Nesse sentido o Supremo Tribunal Federal, na ADI 1945⁶ decidiu que incide Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre a aquisição de licenças de *softwares*, sejam eles de prateleira ou não, excluindo tal operação da base tributável do ICMS.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 1945/MT – Mato Grosso. Relatora: Ministra Carmen Lúcia. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 20 maio 2021. Disponível em: < <https://jurisprudencia.stf.jus.br>>. Acesso em: 09 ago. 2021.

Uma outra dificuldade em relação a ausência de tangibilidade dos novos produtos diz respeito ao modelo de venda *Business to Consumer* (B2C). Essa dificuldade concerne especificamente à fiscalização, sobretudo na aquisição de licenças internacionais pelos consumidores finais, nas quais é inviável exigir do consumidor final que mantenha escriturada qualquer obrigação acessória em virtude, por exemplo, da aquisição da licença de alguma música.

Dessa maneira, na medida em que os produtos físicos passam a ser intangíveis, tanto os tributos aduaneiros, como os sobre o consumo, além dos tributos sobre a renda não funcionam de forma eficaz, acrescentando-se, ainda, a dificuldade de viabilizar a cobrança de determinados tributos.

2.3 Mudanças de modelos de negócio e nos ativos criadores de valor

Por fim, entende-se como um último ponto de evolução, a modificação da participação do usuário ao criar conteúdo para *internet*. Se antes ele agia de forma passiva, acessando às aplicações virtuais que ele paga para utilizar, o usuário se torna um ativo criador de valor, no qual a informação trazida por ele passa a ser substancial na construção de um modelo de negócio. Nessa linha, o usuário criador de valor não é aquele que paga efetivamente pela disponibilização de um serviço, mas aquele que produz conteúdo e gera informação.

A título ilustrativo, e para melhor compreensão dessa evolução da forma de oferecer um serviço, utiliza-se como exemplo uma rede de hotéis. Na economia tradicional, a rede de hotéis *Windsor* pode ser tomada como exemplo. O seu modelo de negócio é baseado em um ativo produtor de valor – que é o próprio imóvel utilizado como hotel, bem como com todos os serviços afetos a essa atividade – bem como em uma marca (*Windsor*) que dá reputação ao ativo imobilizado, atraindo sua clientela. Por outro lado, a forma de fazer negócio se altera completamente quando surge um sistema como o *Airbnb*, no qual o ativo físico produtor de valor não está na posse desse imóvel, mas de algum usuário que coloca à disposição para outros alugarem. Contudo, a marca *Airbnb* tem o condão de dar credibilidade a uma operação de locação, mas não só por causa da marca, mas sobretudo porque é disponibilizado um sistema de avaliação seguro que gera confiança tanto do locador

quanto do locatário. De antemão, alguém que tenha intenção de alugar um imóvel por temporada consegue saber as características da outra parte da relação e também do imóvel, enquanto o locador tem acesso às avaliações do locatário. Nesse modelo, então, parte da renda é atribuível ao locador que disponibilizou o imóvel, mas a outra parte da renda é auferida justamente pela informação veiculada no *Airbnb*, mas que foi criada pelos próprios usuários. Essa situação também se dá em outros *marketplaces*, como *Uber*, *Ifood*, entre outros aplicativos.

No entanto, essa premissa de que o usuário se transforma no verdadeiro criador de valor se mostra mais evidente nas plataformas de mídias sociais. Nesse caso, toma-se, a título ilustrativo, o *Facebook*. O que sustenta esse modelo de negócio é a prestação de serviços de publicidade para anunciantes, que pagam para ter uma publicidade direcionada. No entanto, para atingir essa finalidade, o *Facebook* também presta outro tipo de serviço, que é o de redes sociais. A questão principal é: o usuário tem acesso a esse serviço sem nenhum custo? Em uma primeira análise, pode-se responder que sim, já que em nenhum momento o usuário é direcionado para uma página de pagamento. Contudo, a partir do momento em que o usuário concorda com os termos do serviço ele passa a disponibilizar para o *Facebook* uma série de informações valiosas que serão utilizadas posteriormente para que a plataforma preste o seu serviço de publicidade direcionada, consubstanciando o verdadeiro preço do serviço de redes sociais.

É inegável que existe um intangível tecnológico gerado pelo *Facebook*, por meio da prestação de serviços de publicidade, que gerará uma renda a ser alocada em diversos locais. No entanto é cabível se pensar em outra discussão, a qual envolve o usuário criador de valor. Nesse sentido, a jurisdição em que esse usuário se situa teria legitimidade para tributar de alguma forma a renda produzida por ele, a partir da geração de informações?

A partir disso, a atenção se volta novamente para o imposto de renda já que ele tradicionalmente depende de um elemento de conexão, isto é, de âncoras com a jurisdição tributante que, em geral, é o local onde se desenvolve a atividade produtiva – compreendendo a ideia de um estabelecimento permanente; ou, ainda, o local onde se situa o possuidor do capital. Nos moldes dos paradigmas tradicionais do imposto de renda, não obstante seja possível em termos de economia digital, uma indústria

acessar um mercado sem que esteja fisicamente estabelecida ou ainda tenha algum ativo fixo produtor de valor, dificilmente haverá uma tributação sem um elemento de conexão, seja a fonte, seja a residência na jurisdição tributante.

Verifica-se, portanto, que, o grande ponto de discussão orbita em como estabelecer novos paradigmas para solucionar, além de problemas com tributos sobre o consumo, os desafios da alocação de competência tributária para o imposto de renda, em especial no que concerne a uma identificação da base tributável dos novos ativos criadores de valor.

3. VOCÊ CONCORDA COM OS TERMOS DE SERVIÇO?

Não cobramos pelo uso do Facebook ou de outros produtos e serviços cobertos por estes Termos. Em vez disso, empresas e organizações nos pagam para lhe mostrar anúncios de seus produtos e serviços. Quando você usa nossos Produtos, concorda que podemos mostrar anúncios que consideramos relevantes para você e seus interesses. **Usamos seus dados pessoais para ajudar a determinar quais anúncios mostrar. (GRIFO NOSSO)**⁷

Sem que se faça qualquer pesquisa empírica, é possível afirmar que em algum momento na vida de alguém houve a concordância com os termos de serviço de alguma aplicação sem que ao menos houvesse sido lido. A lógica é simples, caso não haja concordância com os termos, não há a disponibilização do serviço. E o que aparentemente pode parecer gratuito, na realidade é muito mais valioso do que se pensa. Assim, quando se utiliza o *Facebook*, o que é *a priori* um serviço gratuito, em uma segunda análise a contrapartida do usuário pela utilização do serviço de redes sociais é o fornecimento dos próprios dados.

Da perspectiva da tributação sobre o consumo, a troca de mercadorias ou serviços sem a utilização de uma unidade monetária – escambo - é algo tributável. A Resolução CGSN n.º 140, de 22 de maio de 2018, que dispõe sobre o Simples Nacional, por exemplo, preceitua em seu art. 2º, § 7º que:

⁷ FACEBOOK. Termos de Serviço. Disponível em: <https://www.facebook.com/terms/> Acesso em 04 jul. 2021

§ 7º O adimplemento das obrigações comerciais por meio de troca de mercadorias, prestação de serviços, compensação de créditos ou qualquer outra forma de contraprestação é considerado receita bruta para as partes envolvidas. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º, e art. 3º, § 1º, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 533, *caput*)⁸

Nesse caso, em termos conceituais, o fato de o usuário fornecer seus dados pessoais para poder consumir o serviço das redes sociais, poderia acarretar dentro do escopo da tributação do consumo, uma incidência tributária. O grande desafio, nesse aspecto, aqui é quantificar a base – isto é, responder à pergunta: qual o valor dos dados fornecidos? A resposta para essa questão é extremamente complexa, não sendo o objetivo deste artigo respondê-la, mas se faz pertinente suscitá-la, uma vez que em muitos dos casos da economia digital existe um consumo que está sendo retribuído, em que pese não haver o pagamento em moeda, mas sim através do fornecimento de dados.

No que diz respeito ao cenário brasileiro, a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNAD) de 2019 – realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) – levantou que 82,7% dos domicílios nacionais possuem acesso à *internet*. Além disso, o Brasil tem um mercado digital em constante expansão – houve um aumento de 3,6 pontos percentuais do número de lares com acesso à rede mundial de computadores, se comparado com 2018.

Ainda, a pesquisa apurou, em relação à finalidade do acesso à *internet*, que 95,7% das pessoas acessam à *internet* para enviar ou receber mensagens de texto, voz ou imagens por aplicativos (diferentes de *e-mail*). Em segundo lugar, a finalidade do uso da *internet* foi a de conversar por chamadas de voz ou vídeos, totalizando 91,2%. Em terceiro, 88,4% das pessoas utilizaram a *internet* para assistir vídeos,

⁸ BRASIL. Resolução CGSN n.º 140, de 22 de maio de 2018. Dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92278>>. Acesso em 09 ago. 2021

inclusive programas, séries e filmes. Por fim, a pesquisa levantou que 61,5% acessam à *internet* com a intenção de enviar e receber *e-mail*.⁹

O Brasil, portanto, tem um mercado consumidor de *internet* extremamente exposto à captura de dados, uma vez que as aplicações utilizadas para os fins citados, em sua maioria, solicitam o consentimento do usuário para o acesso a informações pessoais. Assim, esse volume de informações captadas pelas aplicações digitais representam um ativo comercial utilizado substancial para a aquisição de um serviço. Em outros termos, os dados pessoais correspondem à moeda de troca.

Em que pese inexistir no Brasil alguma legislação que preveja a incidência tributária nessas operações de fornecimento e compartilhamento dados pelos usuários, bem como no recebimento dos dados pelas empresas prestadoras de serviços digitais, pode-se levantar a possibilidade de o usuário – ao consentir com os termos de serviço – estar pagando os dados por meio de *dação em pagamento*, com previsão no Código Civil, art. 356: “O credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida”.¹⁰

Indaga-se, por fim, em relação aos usuários, se a entrega dos dados poderia consistir na venda de um ativo digital ou a prestação de um serviço.

O Convênio 106 do Conselho Nacional de Política Fazendária, que disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidentes nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica, na cláusula primeira, informa que:

Cláusula primeira - As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, **que sejam padronizados**, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio. (GRIFO NOSSO)¹¹

⁹ IBGE. Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua – Acesso à Internet e à televisão e posse de telefone móvel celular para uso pessoal 2019. Disponível em: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101794_informativo.pdf Acesso em 05 jul. 2023

¹⁰ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil

¹¹ Brasil. Convênio ICMS n.º 106/96. Dispõe sobre concessão de crédito presumido nas prestações de serviços de transporte. Disponível em:

Nesse contexto, conclui-se que o fornecimento de dados pelos usuários não possui a característica de *padronização*, sendo descabida a cobrança de ICMS.

Por seu turno, no que diz respeito ao ISS, a lista de serviços prevista na Lei Complementar nº. 116/2003 prevê:

17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e **fornecimento de dados** e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares. (GRIFO NOSSO)¹²

Assim, caso os usuários fossem considerados contribuintes do ISS poderia lhes ser imputada a incidência do ISS. Contudo, falta o elemento subjetivo da obrigação tributária, descaracterizando a obrigação.

Sob outra perspectiva, existe um movimento na comunidade europeia que aponta para a criação de um *Digital Service Tax*, que será objeto de análise da próxima seção.

4. AGENDA EUROPEIA

A Comissão Europeia, em março de 2018, apresentou duas Propostas de Diretiva de particular interesse para a economia digital. Não obstante haver críticas sobre o viés discriminatório da proposta do Digital Service Tax (DST), faz-se pertinente trazer ao presente trabalho. Ressalta-se que, na exposição de motivos de ambas as propostas, reconhece-se o caráter provisório dessas medidas, que serão analisadas a seguir.

<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1996/CV106_96>. Acesso em 09 ago. 2021

¹² BRASIL. Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em 09 ago. 2021

4.1 *Significant digital presence*

Um dos maiores conflitos a ser superado na tributação internacional é o que diz respeito à repartição de receitas no globo, isto é, qual parcela de arrecadação pertence a cada país. Dessa forma, a União Europeia endossou a ideia de *significant digital presence* (presença digital significativa) como uma tentativa inicial de tentar solucionar essa falta de uma norma internacional que norteie a repartição de receitas tributárias internacionais, em virtude dos critérios tradicionais de identificação de estabelecimento físico não se apresentarem mais como suficientes para garantir uma justa tributação.

Trata-se, esse ponto, da primeira Proposta de Diretiva da Comissão Europeia, que tem como finalidade assegurar a tributação dos lucros auferidos na jurisdição da União Europeia (UE), ainda que a companhia ou multinacional não possuam uma presença física na UE. Desse modo, a Comissão Europeia sugere que sejam consideradas como um estabelecimento estável dentro de um Estado-Membro as empresas que prestem serviços digitais quanto, ao longo de um ano fiscal, ultrapassem um dos seguintes limites:

- i. € 7 milhões em receitas anuais;
- ii. 100 mil utilizadores em um Estado-membro; ou
- iii. 3.000 contratos celebrados, relacionados à prestação de serviços digitais

Para os fins da Proposta de Diretiva, o conceito de presença digital significativa (*significant digital presence*) "destina-se a estabelecer um vínculo tributável numa jurisdição. Por conseguinte, deve ser visto como um complemento do conceito de estabelecimento estável existente."¹³

Dentro desses critérios, destaca-se aquele que define como parâmetro o número de utilizadores de um serviço digital, o que considera o próprio mercado consumidor. Nesse sentido, uma das dificuldades para aferir o número de usuários diz respeito à mobilidade inerente aos serviços digitais. No entanto esse obstáculo

¹³ União Europeia. Proposta de Diretiva 2018/0072 (CNS). Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=COM:2018:0147:FIN> Acesso em 05 jul. 2021

pode ser mitigado, uma vez que pelo endereço de IP o número de usuários pode ser quantificado com uma precisão satisfatória. Além disso, algumas ferramentas mais modernas que utilizam o *blockchain*, conseguem capturar com segurança a localização de um usuário.

4.2 Digital Services Tax

A segunda das Propostas de Diretiva sugere a criação de um imposto com alíquota de 3% sobre as receitas resultantes de:

- i. A apresentação, numa interface digital, de publicidade destinada aos utilizadores dessa interface;
- ii. A disponibilização aos utilizadores de uma interface digital multilateral que permite aos utilizadores encontrar e interagir com outros utilizadores e pode, além disso, facilitar o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores; e
- iii. A transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores e gerados pelas atividades dos utilizadores em interfaces digitais¹⁴

Além disso, o imposto deverá incidir apenas sobre as empresas que apresentem, cumulativamente, relativo a um período de tributação, as seguintes condições:

- i. O montante total das receitas mundiais comunicadas pela entidade para o exercício for superior a € 750 milhões; e
- ii. O montante total das receitas tributáveis obtidas pela entidade na União Europeia durante o exercício for superior a € 50 milhões.

Percebe-se, nesse sentido, uma similaridade com a COFINS, que possui como fato gerador a receita bruta decorrente de venda de mercadorias e de prestação de

¹⁴ União Europeia. Proposta de Diretiva 2018/0073 (CNS). Disponível em: [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM\(2018\)148&lang=pt](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM(2018)148&lang=pt) Acesso em 08 jul. 2021

serviços. Ademais, esse patamar mínimo para tributação visa alcançar implicitamente as multinacionais com operações na Europa, que, em virtude de um planejamento sofisticado pagam poucos tributos, tais como *Google, Apple, Facebook, Amazon e Microsoft*.

Em síntese, o DST incide sobre a receita bruta derivada de serviços digitais prestados por empresas com receita superior aos patamares supracitados, sendo de competência do Estado em que se localiza o usuário, inspirado na ideia de "*user in value creation*", que diz respeito à participação ativa dos usuários na criação de valor em determinadas plataformas digitais. Ressalta-se que o DST possui um âmbito de aplicação restrito, uma vez que seus fatos geradores são (i) venda de publicidade; (ii) intermediação de *marketplaces*; (iii) venda de dados geradores pelos próprios usuários.

4.3 Considerações sobre o *Digital Service Tax*

Nessa subseção cabe um olhar sobre uma questão de plano de fundo que gravita a idealização de um DST. Nesse sentido, parece haver uma contradição entre as considerações da OCDE, sobre a impossibilidade da existência de um *ring-fencing*, e a instituição de um tributo sobre um setor digital de forma discriminatória. Parece, em primeira análise, que a Comunidade Europeia projeta uma tributação diferenciada para empresas de economia digital, segregando-o da economia "tradicional".

Sobre esse aspecto, o DST assume um viés discriminatório em relação às companhias que são essencialmente digitais. Apesar de entendermos ser impossível separar tais empresas da economia como um todo, os sujeitos passivos do DST se caracterizam por terem suas atividades predominantemente digitais, além de suas atividades e serviços estarem difundidos por todo o globo.

Independentemente dessa aparente contradição, menciona-se que existe uma ausência de estudos empíricos que comprovem que o DST compensa, em termos arrecadatórios, a subtributação das empresas integrantes da economia digital. Um outro ponto é que o DST não visa incidir sobre as empresas com um faturamento baixo, o que poderia causar um obstáculo ao seu crescimento e ao avanço da própria

economia digital. No entanto, os parâmetros para a incidência do tributo, segundo a diretiva, de empresas com receita anual total global acima de 750 milhões de euros, ou de receita anual total de atividades digitais na jurisdição da União Europeia de 50 milhões de euros, carecem, também, de comprovação empírica de sua adequação. A tais números, em que pese serem expressivos, faltam evidências de sua assertividade e de que exprimam valores que, acima desse montante, revele a capacidade contributiva das empresas digitais.

Além disso, questiona-se se a implementação de um tributo nesse segmento poderia impactar negativamente o desenvolvimento do setor digital, uma vez que aumentaria os custos das empresas de tecnologia, o que poderia inviabilizar o crescimento e o acesso ao mercado de algumas empresas no início de seu ciclo de vida. Nesse ponto, pode-se contra-argumentar que o DST possui limites mínimos para que uma empresa seja considerada como sujeito passivo, atingindo apenas as empresas que estão mais maduras e consolidadas no mercado.

Uma última questão versa sobre a possibilidade das empresas que sofrerem a incidência do DST de repassarem o encargo tributário para seus clientes. Nesse sentido, não restam dúvidas que uma empresa que presta serviços de *marketplace*, por exemplo, poderia repassar o ônus para as empresas e clientes que a utilizem como intermediário.

5. AGENDA BRASILEIRA

Alguns países da Europa já implementaram unilateralmente o DST, como Reino Unido (2%)¹⁵, Itália (3%)¹⁶, França (3%)¹⁷, Espanha (3%)¹⁸ – incidindo, de forma geral, sobre a receita das empresas. A realidade brasileira, por outro lado, revela-se distinta. O sistema brasileiro de imposto de renda retido na fonte já atrai, de certa

¹⁵ Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax> Acesso em 07 jul. 2021

¹⁶ Disponível em: https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/ey-italys-digital-services-tax-enters-into-force-as-of-1%C2%A0january-2020 Acesso em 07 jul. 2021

¹⁷ Disponível em: <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/07/tnf-france-digital-services-tax-enacted.html> Acesso em 07 jul. 2021

¹⁸ Disponível em: <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/11/tnf-spain-details-of-digital-services-tax.html> Acesso em 07 jul. 2021

forma, a incidência dos lucros oriundos de exploração de seu mercado de maneira remota. Assim, enquanto no Brasil se consegue alcançar a remessa ao exterior de lucros de empresas que não possuem presença física no país, o cenário europeu é distinto, sendo justamente um dos motivos pelos quais levaram a criação do DST, que viabiliza a tributação das receitas das empresas globais de tecnologia que explorem seus mercados.

No entanto, a legislação brasileira carece, ainda, de uma regulamentação que favoreça a tributação dos intangíveis gerados pelas novas tecnologias. Com o intuito de modificar esse cenário, propostas de reforma tributária, como a PEC 45/2019, de iniciativa da Câmara dos Deputados, e a PEC 110/2019, de iniciativa do Senado Federal, buscam incluir expressamente dispositivos que prevejam a incidência de um imposto sobre bens e serviços sobre, respectivamente, bens imateriais e bens intangíveis.

Ainda, o projeto - de origem governamental - que visa à instituição da Contribuição Social Sobre Bens e Serviços (CBS), em seu §1º do art. 61, dispõe que:

Art. 61. A CBS incide sobre a importação de bens e de serviços do exterior.

§ 1º Para fins do disposto neste Capítulo, o conceito de serviços compreende também a cessão e o licenciamento de direitos, inclusive intangíveis.

§ 2º A incidência da CBS na forma deste Capítulo independe da denominação dada ao serviço.¹⁹

Contudo, em uma tentativa similar ao da comunidade europeia, existem outros projetos de lei análogos ao DST que preveem a criação de um tributo sobre as receitas decorrentes de empresas digitais que prestem serviços de publicidade digital, intermediação (*marketplaces*), e que contem com a transmissão de dados dos seus próprios usuários. Dessa forma, passa-se a uma breve análise de cada um deles.

¹⁹ BRASIL. Projeto de Lei n.º 3887/2020. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>> Acesso em 09 ago. 2021. Texto Original

5.1 CIDE Digital – PL 2.358/2020

De autoria do deputado João Maia (PL/RN), a CIDE digital guarda bastante similaridade com o DST, uma vez que incide sobre a receita bruta de serviços digitais de grandes empresas, decorrentes de atividades como publicidade, *marketplace* e transmissão de dados dos utilizadores.²⁰

Prevê, ainda, como contribuintes, as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil ou no exterior que auferirem: (i) receita bruta global superior a R\$ 3 bilhões; ou (ii) receita bruta no Brasil superior a R\$ 100 milhões.

Um ponto de relevo é a existência de uma alíquota progressiva, a depender da receita bruta, informada no seu art. 6º:

Art. 6º A CIDE-Digital incidirá de forma progressiva com as seguintes alíquotas:

I - 1% (um por cento) sobre a parcela da receita bruta até R\$ 150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de reais);

II - 3% (três por cento) sobre a parcela da receita bruta que superar R\$ 150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de reais) até R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais);

III - 5% (cinco por cento) sobre a parcela da receita bruta que superar 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

Por fim, está previsto que a arrecadação da CIDE-Digital será integralmente destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico, para a financiar a inovação e o desenvolvimento científico e tecnológico do País, com vistas à promoção do desenvolvimento econômico e social brasileiro.²¹

²⁰ Art. 3º O fato gerador da CIDE-Digital ocorre por ocasião do recebimento de receita bruta decorrente da:

I – exibição de publicidade em plataforma digital para usuários localizados no Brasil;

II – disponibilização de uma plataforma digital que permite que usuários entrem em contato e interajam entre si, com o objetivo de venda de mercadorias ou de prestação de serviços diretamente entre esses usuários, desde que um deles esteja localizado no Brasil;

III – transmissão de dados de usuários localizados no Brasil coletados durante o uso de uma plataforma digital ou gerados por esses usuários

²¹ BRASIL. Projeto de Lei n.º 2358/2020. Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CIDE-Digital). Disponível em:

Contribuição Social sobre Serviços Digitais (CSSD) – PLP 218/2020

O projeto de lei, de autoria do deputado federal Danilo Forte (PSDB/CE), também guarda bastante similaridade com o DST da diretiva da União Europeia, instituindo uma alíquota única de 3 pontos percentuais. A base tributável, bastante semelhante ao DST, está disposta no art. 2º, que prevê a incidência do CSSD proveniente da receita de:

Art. 2º O fato gerador da CSSD ocorre por ocasião do auferimento de receita bruta decorrente da:

I – exibição de publicidade em plataforma digital para usuários localizados no Brasil;

II – disponibilização de uma plataforma digital que permite a interação entre usuários com o objetivo de venda de mercadorias ou de prestação de serviços diretamente entre esses usuários, desde que pelo menos um deles esteja localizado no Brasil;

III – transmissão de dados de usuários localizados no Brasil coletados durante o uso de uma plataforma digital ou gerados por esses usuários.

Parágrafo único. Considera-se localizado no Brasil o usuário que acessar a plataforma digital em dispositivo localizado fisicamente no Brasil.

O contribuinte da CSSD é a pessoa jurídica, domiciliada no Brasil ou no exterior, que tenha auferido receita no Brasil, e pertença a grupo econômico que tenha auferido, no ano-calendário anterior receita bruta global superior ao equivalente a R\$ 4.5 bilhões.

Um último ponto é que sua arrecadação será integralmente destinada aos programas de renda básica instituídos na esfera federal. Nesse sentido, a justificção do projeto chama bastante atenção uma vez que o CSSD vem em socorro da crise fiscal vivenciada no cenário brasileiro, devido à ocorrência da pandemia do Coronavírus, que “deixou clara a necessidade de implantação de um programa de

renda básica, que possa garantir a melhoria de vida de parte significativa da população brasileira.”²²

5.2 COFINS Digital – PLP 131/2020

De iniciativa da Senadora Zenaide Maia (PROS/RN), esse projeto visa uma alteração na própria legislação da COFINS prevendo a majoração da alíquota para empresas que utilizem plataformas digitais. Nessa toada, o regime diferenciado da COFINS, de alíquota de 10,6% no regime não cumulativo, será aplicável a empresas que prestem serviços digitais de: (i) disponibilização, por comunicações eletrônicas, de interface digital que permita aos usuários entrar em contato com outros usuários e interagir com vistas à entrega de mercadorias ou à prestação de serviços; ou (ii) comercialização para anunciantes ou seus agentes, com o objetivo de colocar mensagens publicitárias direcionadas em uma interface digital com base em dados relativos ao usuário que a consulta.

Como contribuintes o projeto prevê que sejam as pessoas jurídicas, independentemente do local do estabelecimento, que cumulativamente auferam receitas mensais acima de: (i) U\$ 20 milhões, por serviços prestados em todo o mundo; ou (ii) R\$ 6.5 milhões por serviços prestados no Brasil.²³

6. CONCLUSÕES

Com os avanços da economia digital, os dados fornecidos pelos usuários de alguma plataforma digital constituem objeto de interesse de toda uma cadeia de valor global. Nessa perspectiva, uma vez que constituem verdadeira moeda de troca

²² BRASIL. Projeto de Lei Complementar n.º 218/2020. Altera a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para estabelecer regime diferenciado da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidente sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas com elevada receita que utilizam plataformas digitais. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/142074>>. Acesso em 09 ago. 2021. Texto Original

²³ BRASIL. Projeto de Lei n.º 3887/2020. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>> Acesso em 09 ago. 2021. Texto Original

para a utilização das mais variadas aplicações, abrem-se caminhos para vislumbrar que o fornecimento de dados constitua o verdadeiro preço de um serviço digital.

No entanto, a tributação de intangíveis é algo incipiente e que merece maior atenção, em especial sobre as formas que podem eventualmente revelar alguma capacidade contributiva. As tentativas internacionais ainda são recentes e carecem de evidências mais satisfatórias que possam sustentar, com precisão, a fixação de uma alíquota ideal, a definição dos contribuintes – e de suas respectivas receitas –, e também das bases de incidência. Sem que haja uma definição clara e segura desses parâmetros há grandes riscos de asfixiar o crescimento desse mercado digital.

É bem verdade que a ideia de *ring-fencing* não é compatível com o modelo da economia atual, uma vez que a digitalização tangencia, em maior ou menor grau, todas as cadeias de geração de valor dos mais variados segmentos. Contudo, existem empresas que atuam preponderantemente no ramo digital, prestando seus serviços de forma global; e é justamente nessas empresas onde está o enfoque de um *digital service tax*.

A sustentabilidade do equilíbrio fiscal, colocada ainda mais em risco em virtude da pandemia do Coronavírus, requer que sejam buscadas novas bases tributáveis e que seja repensada a forma em que se dá a tributação de intangíveis. As propostas até agora apresentadas evidenciam claramente o viés arrecadatório de um eventual tributo sobre dados. Resta saber se a legislação será suficiente precisa para impulsionar, em vez de travar, o crescimento do mercado digital brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. *Tributação na Economia Digital: limites e desafios*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). (Org.). XVI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Constructivismo Lógico-Semântico e os diálogos entre teoria e prática. São Paulo: Noeses, 2019, p.1007-1034.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil

BRASIL. Convênio ICMS n.º 106/96. Dispõe sobre concessão de crédito presumido nas prestações de serviços de transporte. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1996/CV106_96

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil

BRASIL. Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>.

BRASIL. Projeto de Lei n.º 2358/2020. Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CIDE-Digital). Disponível em:
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2251395>

BRASIL. Projeto de Lei n.º 3887/2020. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Disponível em:
<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>>

BRASIL. Projeto de Lei Complementar n.º 218/2020. Altera a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para estabelecer regime diferenciado da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidente sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas com elevada receita que utilizam plataformas digitais. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/142074>

BRASIL. Resolução CGSN n.º 140, de 22 de maio de 2018. Dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Disponível em:
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92278>>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 1945/MT – Mato Grosso. Relatora: Ministra Carmen Lúcia. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 20 maio 2021. Disponível em: <
<https://jurisprudencia.stf.jus.br>>

FACEBOOK. Termos de Serviço. Disponível em: <https://www.facebook.com/terms/>
IBGE. Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua – Acesso à Internet e à televisão e posse de telefone móvel celular para uso pessoal 2019. Disponível em: https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101794_informativo.pdf

OCDE. *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Fevereiro de 2014. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-9789264207790-pt.htm>

OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. Outubro de 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

União Europeia. Proposta de Diretiva 2018/0072 (CNS). Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=COM:2018:0147:FIN> >

União Europeia. Proposta de Diretiva 2018/0073 (CNS). Disponível em: [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM\(2018\)148&lang=pt](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM(2018)148&lang=pt)

VETTORI, Gustavo Gonçalves. Economia Digital: desafios tributários. In: *TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL*, 2020, Ribeirão Preto: Departamento de Direito Público da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=5e8bCoTdUrw>

6. A TRIBUTAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE INVESTIMENTOS DO MARCO LEGAL DAS STARTUPS



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-06>

Daniela Froener¹

RESUMO

A Lei Complementar nº 182/2021, denominada como o Marco Legal das *Startups*, trouxe inovações à legislação brasileira, tanto por ter confirmado a importância do desenvolvimento das *startups* no país, apresentado o conceito legal do que são *startups*, previsto benefícios às *startups* que se enquadrem nos requisitos trazidos pela mesma lei, bem como por ter listado, sem ser taxativa, os instrumentos de investimentos que podem ser utilizados em operações de investimento em *startups*, dentre outras tantas importantes disposições. Neste artigo, pretende-se abordar, individualmente, os instrumentos eleitos pelo Marco Legal das *Startups* para formalização de investimentos em *startups*, com a posterior análise da tributação incidente nas operações realizadas por meio de tais instrumentos, sendo tal assunto relevante, eis que pode interferir na escolha do instrumento a ser utilizado em uma operação de investimento em *startup*.

Palavras-chave: Instrumento de Investimentos; Investimentos; Tributação; Marco Legal das Startups; Startups.

INTRODUÇÃO

O estudo em tela tem por seu objeto de pesquisa a tributação dos instrumentos em investimentos em *startups*, conforme definido pela Lei Complementar nº 182/2021, denominada como o Marco Legal das *Startups*. É importante referir que a edição de tal legislação, no Brasil, foi relevante àqueles que atuam no mercado de *startups* no país, principalmente, às pessoas que criam e desenvolvem *startups*, por muitas vezes chamados de *startupeiros*, pois, trouxe um conceito legal de *startup*, fez previsões que se traduzem em verdadeiros benefícios

¹ Advogada. Mestranda em Direito – Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado (PUCRS). Especialista em Direito Tributário (IBET). Bacharela em Direito (UNISINOS).

direcionados às startups que preencham os requisitos apresentados na lei, dentre outros.

Anteriormente à promulgação da mencionada lei, as *startups* já existiam no país e já captavam investimentos, tanto nacionais quanto estrangeiros. Quando do momento da formalização de tais operações de investimentos, muitos eram os instrumentos utilizados pelas *startups* em conjunto com seus investidores. O Marco Legal das *Startups* acabou por inovar em tal questão, eis que listou, de forma exemplificativa, os instrumentos que podem ser utilizados quando da formalização de operações de investimentos em *startups*.

Vale referir que a tomada de decisão pela escolha de um instrumento de investimento específico, em detrimento de outros previstos na legislação, leva em conta muitas variáveis, dentre delas algumas que podem ser destacadas são: a situação particular de cada operação e de cada empresa investida; as expectativas das partes envolvidas; a tributação incidente.

Conforme será visto a seguir, a legislação tributária não prevê facilidades ou benefícios às operações de investimentos realizadas em *startups* no país, de forma que, dependendo do instrumento de investimento escolhido, a *startup* terá uma consequência tributária diferente. A proposta da pesquisa a seguir é detalhar a forma como cada um dos instrumentos de investimentos em *startups*, conforme previsto na Lei Complementar nº 182/2021, são tributados, e como a tributação acaba por ser grande fator quando da escolha do instrumento de investimento.

1. O MARCO LEGAL DAS STARTUPS (MLS)

A Lei Complementar nº 182, de 1º de junho de 2021, instituiu o Marco Legal das *Startups* e do Empreendedorismo Inovador no Brasil, bem como, alterou a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, tendo por objetivo central apoiar o desenvolvimento do empreendedorismo inovador e fomentar o ecossistema de *startups* no Brasil, sendo o foco da legislação voltado para quatro principais frentes, quais sejam: ambiente de negócios; facilitação do investimento em startups; relações de trabalho e colaboração na nova economia; e, ação do Estado (GERSTENBERGER. 2022. p 12). Em sendo assim, se

trata de relevante legislação, que veio por firmar condutas adotadas por startups brasileiras e, também, apresentar alguns benefícios a essas.

Em se tratando de startups, o MLS apresentou, em seu Artigo 4º, o conceito legal de *startup*, enquadrando "*como startups as organizações empresariais ou societárias, nascentes ou em operação recente, cuja atuação caracteriza-se pela inovação aplicada a modelo de negócios ou a produtos ou serviços ofertados.*"². Desta forma, é possível avaliar que o legislador previu três fortes características às *startups*, quais sejam: (i) organizações empresariais ou societárias; (ii) nascentes ou em operação recente; e, (iii) inovação ao modelo de negócio, produto ou serviço. Porém, nem todas as *startups* que detenham tais características conseguem ter acesso às benesses do MLS, eis que, no parágrafo primeiro do mesmo Artigo, o legislador impôs alguns requisitos para tanto.

Por primeiro, o legislador determinou que acessam ao MLS o empresário individual, a empresa individual de responsabilidade limitada, as sociedades empresárias, as sociedades cooperativas e as sociedades simples. Esse primeiro requisito não se mostra impeditivo, eis que acabou por abarcar praticamente todos os tipos de organizações empresariais ou societárias atualmente disponíveis na legislação brasileira. Assim, é possível concluir que a ideia do legislador não foi limitar o acesso ao MLS por conta do tipo societário escolhido pela startup, sendo que, em relação a Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI), vale referir que essa está em processo de desuso após a Medida Provisória 1.085 de

² Art. 4º, Lei Complementar nº 182, de 1º de junho de 2021: "*Art. 4º São enquadradas como startups as organizações empresariais ou societárias, nascentes ou em operação recente, cuja atuação caracteriza-se pela inovação aplicada a modelo de negócios ou a produtos ou serviços ofertados.*

§ 1º *Para fins de aplicação desta Lei Complementar, são elegíveis para o enquadramento na modalidade de tratamento especial destinada ao fomento de startup o empresário individual, a empresa individual de responsabilidade limitada, as sociedades empresárias, as sociedades cooperativas e as sociedades simples:*

I - com receita bruta de até R\$ 16.000.000,00 (dezesesseis milhões de reais) no ano-calendário anterior ou de R\$ 1.333.334,00 (um milhão, trezentos e trinta e três mil trezentos e trinta e quatro reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, independentemente da forma societária adotada;

II - com até 10 (dez) anos de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; e

III - que atendam a um dos seguintes requisitos, no mínimo:

a) declaração em seu ato constitutivo ou alterador e utilização de modelos de negócios inovadores para a geração de produtos ou serviços, nos termos do inciso IV do caput do art. 2º da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004; ou b) enquadramento no regime especial Inova Simples, nos termos do art. 65-A da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006."

27/12/2021, que determinou a sua substituição pela Sociedade Limitada Unipessoal (SLU).

Por segundo, a lei determinou como elegíveis a aplicação do MLS aquelas *startups* com receita bruta de até R\$ 16.000.000,00 (dezesesseis milhões de reais) no ano-calendário anterior ou de R\$ 1.333.334,00 (um milhão, trezentos e trinta e três mil trezentos e trinta e quatro reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, independentemente da forma societária adotada.

Por terceiro, a lei indicou que a *startup* deve deter até 10 (dez) anos de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia, sendo esta uma explicação clara da característica indicada no caput de “*nascentes ou em operação recente*”, conforme acima exposto.

E, por quarto, a lei determinou que a *startup* deverá atender a um dos seguintes requisitos, no mínimo: (i) declaração em seu ato constitutivo ou alterador e utilização de modelos de negócios inovadores para a geração de produtos ou serviços, nos termos do inciso IV do caput do art. 2º da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004³; ou, (ii) enquadramento no regime especial Inova Simples, nos termos do art. 65-A da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006⁴.

Pelo exposto é possível concluir que a legislação trouxe conceito legal de *startup*, porém, reservou a aplicabilidade das previsões do MLS tão apenas aquelas *startups* que cumpram com os requisitos apresentados no parágrafo primeiro do caput do Artigo 4º da Lei, o que pode vir a afastar a aplicabilidade do MLS frente a parte das *startups* brasileiras.

³ Art. 2º Para os efeitos desta Lei, considera-se:

(...)

IV - inovação: introdução de novidade ou aperfeiçoamento no ambiente produtivo e social que resulte em novos produtos, serviços ou processos ou que compreenda a agregação de novas funcionalidades ou características a produto, serviço ou processo já existente que possa resultar em melhorias e em efetivo ganho de qualidade ou desempenho;

⁴ Art. 65-A. Fica criado o Inova Simples, regime especial simplificado que concede às iniciativas empresariais de caráter incremental ou disruptivo que se autodeclarem como empresas de inovação tratamento diferenciado com vistas a estimular sua criação, formalização, desenvolvimento e consolidação como agentes indutores de avanços tecnológicos e da geração de emprego e renda.

Entretanto, é relevante ressaltar que muitas das benesses trazidas pelo MLS se tratam, em verdade, de alterações havidas na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das S/A)⁵, e a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (Lei do Simples Nacional), em sendo assim, acabam por ser aplicadas a todas as empresas enquadradas em tais legislações, independente de serem *startups* ou de cumprirem com os requisitos do parágrafo primeiro do Artigo 4 do MLS, como discutido acima.

2. DOS INSTRUMENTOS DE INVESTIMENTO EM INOVAÇÃO NO MLS

Em relação aos instrumentos de investimento em inovação, apresentados pelo MLS, temos que, por primeiro, a legislação esclarece, no Artigo 5º, que as *“startups poderão admitir aporte de capital por pessoa física ou jurídica, que poderá resultar ou não em participação no capital social da startup, a depender da modalidade de investimento escolhida pelas partes.”* Logo, nesse ponto, também é possível perceber a intenção do legislador de não limitar quem pode proceder com investimentos em *startups*, apresentando a possibilidade da realização desse através de pessoa física ou jurídica.⁶

Segue o mesmo Artigo, em seu parágrafo primeiro, indicando que não será considerado como integrante do capital social da empresa o aporte de investimento realizado na *startup* por meio dos instrumentos indicados no MLS. Tal indicação tem relevância, eis que torna claro que, em eventual passivo da *startup*, o investidor, por não ser integrante do capital social da empresa, não deverá ser demandado ou responderá por quaisquer prejuízos. Tal situação gera, àqueles que tem o intuito ou a prática de realizar investimentos em *startups*, mais uma camada de segurança ao negócio, situação que pode acabar por fomentar tal mercado, via o aumento de interesse em investimentos no setor.

⁵ A exemplo da alteração do Art. 143, que passou a prever que a Diretoria será composta por um ou mais membros, alterando a redação anterior que previa, no mínimo, dois membros à Diretoria.

⁶ Art. 5º, Lei Complementar nº 182, de 1º de junho de 2021: *“Art. 5º As startups poderão admitir aporte de capital por pessoa física ou jurídica, que poderá resultar ou não em participação no capital social da startup, a depender da modalidade de investimento escolhida pelas partes.*

§ 1º Não será considerado como integrante do capital social da empresa o aporte realizado na startup por meio dos seguintes instrumentos: (...).”

Especificamente sobre os instrumentos de investimentos, o MLS apresenta 07 (sete) hipóteses, senão vejamos do teor dos incisos do parágrafo primeiro do Artigo 5º:

- I - contrato de opção de subscrição de ações ou de quotas celebrado entre o investidor e a empresa;
- II - contrato de opção de compra de ações ou de quotas celebrado entre o investidor e os acionistas ou sócios da empresa;
- III - debênture conversível emitida pela empresa nos termos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;
- IV - contrato de mútuo conversível em participação societária celebrado entre o investidor e a empresa;
- V - estruturação de sociedade em conta de participação celebrada entre o investidor e a empresa;
- VI - contrato de investimento-anjo na forma da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro 2006;
- VII - outros instrumentos de aporte de capital em que o investidor, pessoa física ou jurídica, não integre formalmente o quadro de sócios da startup e/ou não tenha subscrito qualquer participação representativa do capital social da empresa.

Conforme é possível perceber, o legislador não intentou ser taxativo acerca dos instrumentos de investimento em inovação albergados pelo MLS, pois, conforme é possível ver do inciso VII, do paragrafo primeiro, do Artigo 5º, conforme colacionado acima, quando da menção de *“outros instrumentos de aporte de capital”* que não aqueles já elencados pela legislação.

3. A TRIBUTAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE INVESTIMENTO EM INOVAÇÃO NO MLS

Em não sendo o objetivo deste trabalho tratar da natureza jurídica de cada um dos instrumentos de investimentos elencados no MLS, far-se-á breves comentários sobre a natureza de cada um deles para, em seguida, passar-se a análise da tributação incidente.

O primeiro instrumento de investimento mencionado pelo MLS é o contrato de opção de subscrição de ações ou de quotas celebrado entre o investidor e a empresa. Nesse instrumento fica condicionada a emissão de quotas ou ações da empresa em favor do investidor que poderá subscrevê-las, haja vista se tratar de uma opção. Em sendo assim, se trata de operações de mercado primário, onde a empresa figura como credora do preço da emissão e o investidor devedor do preço (COELHO. 2018. p. 117-118).

Neste cenário, de acordo com o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB), exarado na Solução de Consulta Cosit 347/2017, ainda vigente, se a empresa for constituída em forma diversa daquela prevista na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das S/A), e se, quando da emissão das suas quotas, for percebido ágio, esse deverá ser oferecido à tributação como receita não operacional da empresa, ocasionando a incidência sobre o proveito econômico pelo Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), com alíquotas que podem chegar até 25% (15% a alíquota ordinária e possibilidade de alíquota adicional de 10%), além da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), com alíquota de 9%. Entretanto, o mesmo não ocorre se a empresa, no momento da execução do contrato, tenha sido constituída ou se transformado em S/A.

O segundo instrumento de investimento mencionado pelo MLS é o contrato de opção de compra de ações ou de quotas celebrado entre o investidor e os acionistas ou sócios da empresa. Conforme Sílvio de Salvo Venosa, as opções de compra constituem contratos preliminares que outorgam o direito de subscrever ações emitidas pela empresa (VENOSA. 2005. p. 545). Portanto, em sendo realizada a opção pela compra, pode-se passar a confecção e assinatura de um próprio contrato de compra de quotas ou ações. Ademais, conforme Fábio Ulhoa Coelho, tais operações constituem uma circulação de participação societária em mercado secundário, onde o titular da participação, seja de quotas ou ações, a vende para outrem, deixando, então, de ser o titular. Neste cenário, o titular vendedor figura como credor frente ao terceiro adquirente (investidor) que, então, é o devedor (COELHO. 2018. p. 117-118).

Em relação à tributação deste segundo instrumento, temos duas possibilidades, quais sejam: de acordo com o Art. 153, Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, se o alienante for pessoa física, haverá a aplicação da tabela

progressiva do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) referente ao ganho de capital, essa que tributa até cinco milhões de reais à alíquota de 15%; a parcela que ultrapassa cinco milhões de reais até dez milhões de reais, à alíquota de 17,5%; a parcela de dez milhões de reais até trinta milhões de reais, à alíquota de 20%; e, o que estiver acima desse valor, à alíquota de 22,5%.

Entretanto, se o alienante for pessoa jurídica pode haver dois tipos de tributação diferentes: de acordo com o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB), exarado na Solução de Consulta Cosit 347/2017, ainda vigente, se não houver no objeto social da empresa a atividade de compra e venda de participação societária, ou equivalente, o proveito econômico será entendido como receita não operacional, onde haverá a incidência de IRPJ, com alíquotas que podem chegar até 25% (15% a alíquota ordinária e possibilidade de alíquota adicional de 10%), além da CSLL, com alíquota de 9%. Porém, se houver no objeto social da empresa a atividade de compra e venda de participação societária, ou equivalente, o proveito econômico será entendido como receita operacional, onde, então, haverá a incidência de IRPJ com alíquotas que podem chegar até 25% (15% a alíquota ordinária e possibilidade de alíquota adicional de 10%), da CSLL, com alíquota de 9% e, ainda, 4,65% referente aos Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Já em relação às pessoas jurídicas optantes pelo regime tributário do Lucro Presumido, em havendo objeto social compatível com a atividade de compra e venda de participação societária, o proveito econômico será entendido como receita operacional, e sendo assim, integrará o Lucro Presumido, devendo ser aplicada a presunção de 32%.

O terceiro instrumento de investimento mencionado pelo MLS são as debêntures conversíveis, nos termos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das S/A). Para André Grünspun Pitta, as debentures trazem uma ideia de mútuo, onde a sociedade que as emite figura na posição de mutuária, e aqueles tomadores, na posição de mutuantes, titulares de crédito de acordo com as debentures adquiridas, por tal motivo, seriam as debentures típicos contratos de mútuo conversível (PITTA. 2013. p. 521). Ainda, José Romeu Garcia do Amaral afirma que as debentures “são títulos de dívida emitidos em série pela companhia em favor de terceiros.” (AMARAL. 2016. p. 102).

Em sendo o investidor uma pessoa física, nos termos do Art. 790, Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, as debêntures são classificadas como investimentos de renda fixa, e os rendimentos auferidos são tributados pelo IRPF de acordo com a tabela que toma por base o prazo do investimento que: se for até seis meses, haverá a aplicação da alíquota de 22,5%; se for mais de seis meses até um ano, haverá a aplicação da alíquota de 20%; se for mais de um ano até dois anos, haverá a aplicação da alíquota de 17,5%; e, por fim, se for acima de dois anos, haverá a aplicação da alíquota de 15%, sendo o recolhimento exclusivo na fonte e definitivo.

Em sendo o investidor pessoa jurídica, caso seja tributado pelo Lucro Real, o IRPJ retido na fonte é compensável com o devido na declaração no encerramento do período, e o proveito econômico integra o lucro real; e, se tributado pelo Lucro Presumido ou Arbitrado, os rendimentos são adicionados ao lucro presumido ou arbitrado. Por fim, vale ressaltar as debêntures incentivadas, onde os rendimentos auferidos por pessoa física são tributados pelo IRPF à alíquota zero; e, as pessoas jurídicas são tributadas pelo IRPJ à alíquota de 15%.⁷

O quarto instrumento de investimento mencionado pelo MLS é o contrato de mútuo conversível em participação societária celebrado entre o investidor e a empresa. Para Edgar Vidigal de Andrade Reis, esse contrato é um instrumento híbrido, constituído por um contrato particular de mútuo, ou seja, empréstimo de coisa fungível, onde o investidor pode optar por, ao invés de receber o pagamento do preço, receber participação societária na empresa com quem firmou o mútuo. Se trata de instrumento bem difundido no Brasil, e foi inspirado no que é chamado de *convertible notes*, instrumento esse muito utilizado em investimentos de *venture capital* nos Estados Unidos da América (REIS. 2018. p. 93). Para John F. Coyle e Joseph M. Green: "*Uma nota conversível, como o nome sugere, é um instrumento de dívida que pode ser convertido em ações*" (COYLE; GREEN. 2014. p. 151).

Em relação à tributação, em realizada a conversão, aqui vemos a mesma situação narrada no primeiro instrumento de investimento mencionado pelo MLS, o contrato de opção de subscrição de ações ou de quotas celebrado entre o investidor

⁷ Art. 2o, Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011; e, Decreto nº 8.874, de 11 de outubro de 2016; Lei nº 8.981/95, art. 76, II, com redação dada pela Lei nº 9.065/95; IN nº 1.585, art. 70, II; Lei nº 8.981/95, art. 76, com redação dada pela Lei nº 9.065/95; IN nº 1.585, art. 70, I, com redação dada pela IN nº 1.720; Lei nº 9.430/96, art. 51; IN nº 1.585, art. 70, I, com redação dada pela IN nº 1.720.

e a empresa, onde: se a empresa for constituída em forma diversa daquela prevista na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das S/A), e se, quando da emissão das suas quotas, for percebido ágio, esse deverá ser oferecido à tributação como receita não operacional da empresa, ocasionando a incidência sobre o proveito econômico do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), com alíquotas que podem chegar até 25% (15% a alíquota ordinária e possibilidade de alíquota adicional de 10%), além da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), com alíquota de 9%, isso nos termos do entendimento da Receita Federal do Brasil, exarado na Solução de Consulta Cosit 347/2017. Entretanto, o mesmo não ocorre se a empresa, no momento da execução do contrato, tenha sido constituída ou se transformado em S/A.⁸ Além disso, se o mutuante for pessoa jurídica, a entrega dos recursos é objeto de tributação pelo Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).⁹

O quinto instrumento de investimento mencionado pelo MLS é a estruturação de Sociedade em Conta de Participação (SCP) celebrada entre o investidor e a empresa. Para Fabio Ulhoa Coelho, seria preferível entender a SCP como uma espécie de contrato de investimento, que o legislador resolveu denominar como “sociedade”, do que, efetivamente, uma espécie de sociedade (COELHO. 2005. p. 152). Ainda, nas palavras de Arnaldo Rizzardo, é tipo societário onde *“os efeitos da sociedade restringem-se entre os sócios, não conferindo personalidade jurídica e eventual inscrição do instrumento em qualquer registro.”* (RIZZARDO, 2018. p. 1166).

Nos termos do Código Civil, a SCP é um tipo de sociedade não personificada, porém, nos termos da legislação do Imposto sobre a Renda, a SCP é equiparada à pessoa jurídica, razão pela qual é contribuinte de IRPJ, CSLL, Pis-Cofins.¹⁰ Ainda, a Receita Federal do Brasil (RFB) julga deter a SCP personalidade jurídica, causando a exclusão do Simples Nacional.¹¹

O sexto instrumento de investimento mencionado pelo MLS é o contrato de investimento-anjo na forma da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006

⁸ Sendo este ainda o entendimento atual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como pode ser visto no Processo 11065.002894/2009-81, Acórdão 1402-005.823, de 15/09/2021.

⁹ Art. 2, inciso I, letra c, do Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007. Não incide IOF sobre as operações de crédito na qual o mutuante seja pessoa física, conforme artigo 13 da Lei nº 9.779/1999.

¹⁰ Solução de Consulta nº 139, de 3 de junho de 2015.

¹¹ Art. 160, Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

(Lei do Simples Nacional). Para Elisa Coimbra, o regime jurídico do contrato de investimento-anjo visa a proteção do investidor-anjo, esse que tem objetivo de fomentar a inovação, e tem foco em estimular a captação de recursos para o desenvolvimento das atividades de pequenas e médias empresas de base tecnológica (COIMBRA. 2020. p. 226). Com base na legislação, o investidor-anjo detém as seguintes características: (i) não será considerado sócio; (ii) não responderá por qualquer dívida da empresa; (iii) será remunerado por seus aportes, pelo prazo máximo de 07 (sete) anos; (iv) poderá exigir dos administradores as contas; (v) poderá examinar, a qualquer momento, os livros, os documentos e o estado do caixa e da carteira da sociedade. Ainda, os seus rendimentos poderão ser auferidos de três formas: (i) participação nos resultados, limitada a 50% do lucro apurado pela empresa no período; (ii) resgate do valor aportado, devidamente corrigido, após prazo mínimo de 02 (dois) anos após o investimento; e, (iii) transferência da titularidade do aporte.

Em se tratando da tributação, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1719, de 19 de julho de 2017, da Receita Federal do Brasil, os rendimentos serão submetidos ao imposto de renda calculado a partir da aplicação de alíquotas regressivas em função da duração do contrato de participação; em relação a participação nos resultados e resgate corrigido, o imposto de renda deverá ser retido na fonte, pela própria investida. Se o investidor-anjo for pessoa física, pessoa jurídica isenta ou optantes pelo Simples Nacional, o imposto retido na fonte será considerado definitivo, enquanto, nos casos de pessoa jurídica não optantes pelo Simples Nacional, o imposto retido na fonte será considerado antecipação, razão pela qual esses rendimentos irão compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Na transferência do direito, o imposto de renda sobre os ganhos obtidos deverá ser apurado e recolhido pelo próprio investidor. Se o investidor-anjo for pessoa jurídica não optantes pelo Simples Nacional, os rendimentos obtidos deverão compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Por último, o MLS menciona *“outros instrumentos de aporte de capital em que o investidor, pessoa física ou jurídica, não integre formalmente o quadro de sócios da startup e/ou não tenha subscrito qualquer participação representativa do capital social da empresa”*, assim, percebe-se que o legislador não pretendeu limitar as

possibilidades de captação de investimentos pelas *startups*. Um exemplo que pode ser referido como "outro instrumento" poderia ser o *equity crowdfunding*, regulado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), através das Resoluções 88 e 158, ambas de 2022, que visa facilitar a captação de investimentos pulverizados, por empresas de capital fechado. Em relação à tributação, deverá ser observado cada instrumento utilizado, porém, em relação ao exemplo do *equity crowdfunding*, temos que esse hoje é formalizado via contratos de mútuo conversível em participações societárias, logo, tem a mesma tributação do quarto instrumento previsto no MLS, conforme já visto acima.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todo exposto, é possível perceber que o MLS pode não ter apresentado inovação ao que já era prática do mercado de *startups*, mas a sua edição trouxe segurança, pois chancelou, por exemplo, os usuais instrumentos utilizados pelas *startups* quando da captação de investimentos. Tal situação torna a posição, tanto dos *startupeiros*, como dos investidores, mais confortável, o que pode desencadear um mercado mais aquecido, em se tratando de investimentos, o que, por si só, gera o fomento à inovação no país.

Em se tratando de tributação, parece que o MLS poderia ter inovado em alguns pontos, senão vejamos: a tributação do ágio apurado em quotas de sociedade de responsabilidade limitada poderia deter o mesmo tratamento tributário dispendido às ações das sociedades por ações, isso faria com que, *startups* iniciantes não se vissem obrigadas a transformar-se em sociedade por ações, tipo societário com administração mais complexa, com o fim de ver afastada a tributação do proveito econômico de um investimento, esse que pode atingir 34%, somando-se as alíquotas de IRPJ e CSLL.

Ainda, falando em inovação, o MLS poderia permitir que aquelas sociedades por ações, que se enquadrassem em seus requisitos, poderiam fazer uso do Simples Nacional, regime esse que nem sempre será o mais vantajoso economicamente, porém, mais simples de administrar pelas *startups*. Ainda em se tratando de Simples Nacional, o MLS poderia ter previsto que a participação de pessoa jurídica no quadro

social de startup enquadrada no MLS poderia ser permitida no Simples Nacional, assim, quando do eventual ingresso do investidor no quadro social da *startup*, e sendo esse pessoa jurídica, a *startup* poderia seguir utilizando o Simples Nacional, ao invés de ver-se obrigada a optar por outros regimes. Por fim, o MLS poderia ter determinado que a participação em SCP não é fator de exclusão do Simples Nacional, situação que corrigiria entendimento da RFB que não está de acordo com o previsto no Código Civil.

Ademais, em relação às debêntures, que é um dos instrumentos apresentados pelo MLS como forma de captação de investimento por startups, o MLS poderia ter criado espécie de debênture a ser emitida por sociedades de responsabilidade limitada. Atualmente, existe o Projeto de Lei 3324/2020, que faz tal previsão, porém o MLS já poderia ter-se adiantado, pelo menos às *startups* que nele se enquadram. Ainda, por mais que sociedades de responsabilidade limitada possam fazer uso subsidiário da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, as Juntas Comerciais do Brasil não aceitam o registro da emissão de debentures por empresas deste tipo societário.¹²

Por fim, poder-se-ia afirmar que a tributação do investimento-anjo poderia ter sido beneficiada. As regras emitidas pela RFB para a tributação deste tipo de instrumento de investimento não resultaram em proveito econômico ao investidor, situação que não traz fomento ao setor.

REFERÊNCIAS

GERSTENBERGER, Fatima Cristina Santoro; GERSTENBERGER, Guilherme Santoro. CONTROVÉRSIAS ACERCA DO MARCO LEGAL DAS STARTUPS NO BRASIL. Revista

¹² Exemplo do Parecer do Procurador Regional da JUCERJA no âmbito do Processo 07-2012/232000-0, cujo teor integral está disponível em <https://diretorio.fgv.br>. Acesso em 07 de nov de 2022. "Os defensores da tese de que sociedades limitadas não podem emitir debêntures argumentam, principalmente, que não há regime legal específico sobre o tema. Como as debêntures têm regramento próprio fixado na Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), não se pode simplesmente transportar e aplicar suas regras para outro tipo jurídico. Essa interpretação mais restritiva foi adotada pelas Juntas Comerciais do Estado de São Paulo (JUCESP) e do Estado do Rio de Janeiro (JUCERJA) em casos concretos, sob a alegação de que (i) a Lei nº 6.404/76 foi expressa ao determinar que debêntures somente podem ser emitidas por "companhias", o que incluiria exclusivamente sociedades anônimas e em comandita por ações; e (ii) a aplicação supletiva da Lei das Sociedades por Ações para limitadas depende de invocação expressa, e se limita a preencher lacunas naquilo que for compatível com a natureza da limitada."

Brasileira de Ciências Econômicas e Negócios. Disponível em:
<http://app.periodikos.com.br/journal/rbcen/article/doi/10.5281/zenodo.5948988>.
Acesso em: 02 nov 2022.

COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial. v. 2. 21 ed. 2018.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil. 5. ed. Sao Paulo: Atlas, 2005.

PITTA, André Grünspun. A possibilidade de emissão de debêntures por sociedade limitada regida supletivamente pela lei das sociedades por ações. In: AZEVEDO, Luís André N. de Moura; CASTRO, Rodrigo R. Monteiro. Sociedade limitada contemporânea. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

AMARAL, José Romeu Garcia do. Regime Jurídico das Debêntures. Almedina. 2016.

REIS, Edgar Vidigal de Andrade. Startups: análise de estruturas societárias e de investimento no Brasil. São Paulo: Almedina, 2018.

COYLE, John F.; GREEN, Joseph M. Contractual Innovation in Venture Capital. Hastings Law Journal, v. 66, 2014. p. 151. Disponível em:
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2417431&download=yes.
Acesso em: 02 nov 2022.

COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. Ed. Saraiva. 2005.

RIZZARDO, Arnaldo. Contratos. 17ª edição. Ed. Forense.

COIMBRA, Elisa Mara. Fomento às micro e pequenas empresas inovação por meio dos contratos de investimento-anjo. Revista Meritum. v.15. n.1. 2020.

BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm.
Acesso em: 07 nov. 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 182, de 1º de junho de 2021. Institui o marco legal das startups e do empreendedorismo inovador; e altera a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp182.htm. Acesso em: 07 nov. 2022.

RFB. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta nº 347, de 27 de junho de 2017. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84263&visao=anotado>. Acesso em: 07 nov. 2022.

RFB. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta nº 139, de 3 de junho de 2015.

Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65065#:~:text=Para%20fins%20tribut%C3%A1rios%2C%20as%20SCP,a%20exclus%C3%A3o%20do%20Simples%20Nacional>. Acesso em: 07 nov. 2022.

RFB. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal nº 1719, de 19 de julho de 2017. Dispõe sobre a tributação relacionada às operações de aporte de capital de que trata o art. 61-A da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=84618>. Acesso em: 07 nov. 2022.

7. MEIOS CONSENSUAIS DE EQUALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: NJP E TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-07>

*Edimilson Cardias Rocha*¹

RESUMO

O presente artigo trata dos meios consensuais de regularização tributária, especificamente o negócio jurídico processual e a transação. Os impactos na arrecadação e na litigiosidade causada por tais meios demonstram que a consensualidade atende ao interesse público e é uma boa forma de induzir o contribuinte ao pagamento dos tributos.

Palavras-chave: Consensualidade. Negócio Jurídico Processual. Transação.

ABSTRACT

This article deals with the consensual means of tax regularization, specifically the procedural legal business and the transaction. The impacts on collection and litigation caused by such means demonstrate that consensus serves the public interest and is a good way to induce the taxpayer to pay taxes.

Keywords: Consensuality. Procedural Legal Business. Transaction.

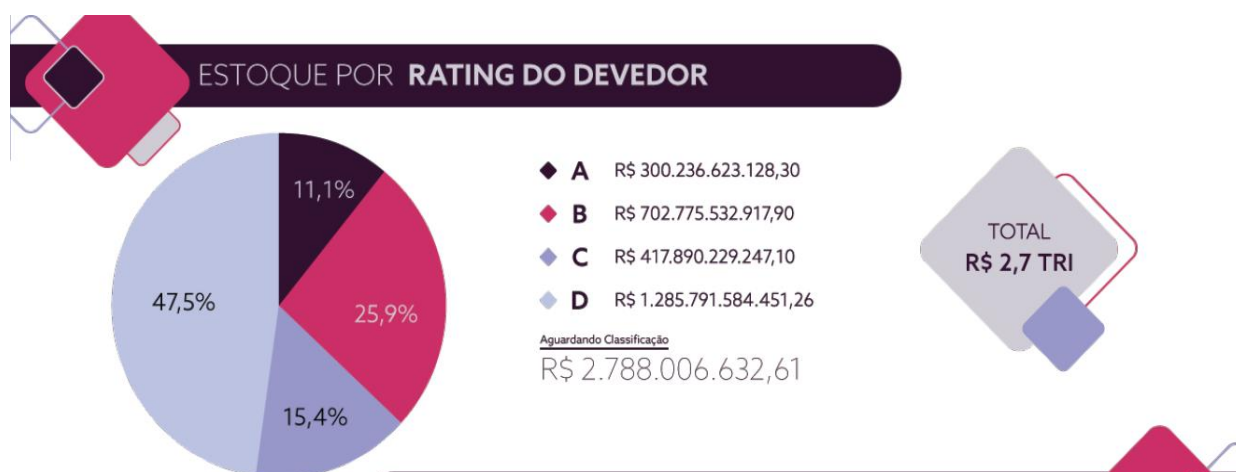
1 Introdução

A entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015 nos trouxe uma visão mais cooperativa de processo, o que vai ao encontro do que a doutrina tributária classifica como um contratualismo fiscal, que nada mais é do que a aproximação fisco-contribuinte (OLIVEIRA, 2015, p.47).

Tal aproximação talvez seja mais fruto de uma necessidade arrecadatória do que propriamente uma boa vontade. De todo modo os motivos não importam, mas sim que essa aproximação realmente ocorra e os benefícios daí advindos, em especial o aumento da arrecadação, a qual tem como principal objetivo financiar o Estado e viabilizar suas políticas públicas.

¹ Mestrando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS. Advogado Público Federal. Email: edimilsonrocha@hotmail.com

Nesse ponto, é importante conhecermos a real situação da dívida ativa brasileira. Conforme dados divulgados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, o estoque da dívida ativa em 2021 era de R\$ 2,7 trilhões de reais. Desses, apenas 11,1% são classificados como rating "A", considerado de boa recuperação, sendo que os ratings "C" e "D" são os de difícil senão impossível recuperação e representam um total de 62,9%.



Fonte: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN em números 2021)²

Some-se a isso o congestionamento causado pela cobrança de tal crédito no judiciário. Segundo dados do CNJ (2020), as execuções fiscais representam 70% do estoque em execução.³ Processos estes que ficam pendentes nos escaninhos judiciais, muitas vezes com diligências inúteis e repetitivas, esperando unicamente a prescrição intercorrente.

Os problemas mencionados acima demandam uma outra forma de gerir a dívida pública, consentânea com uma duração razoável do processo, e com a eficiência no trato com a coisa pública. Daí emergem as soluções consensuais, em especial os negócios jurídicos processuais e a transação tributária.

² Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>. Acesso em 04 de abr. de 2022.

³ Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>. Acesso em 4 out. 2022.

2 Indisponibilidade do Interesse Público

Tratado como a principal barreira a ser superada nas causas envolvendo a Fazenda Pública, qual seja, a ideia do que é público não pode ser objeto de negociação e, portanto, deve ficar de fora de qualquer meio consensual. Tal ideia vai de encontro ao processo colaborativo trazido pelo CPC/2015, bem como exclui a principal litigante habitual do judiciário brasileiro, a Fazenda Pública.⁴

No entanto, como será demonstrado a seguir, a indisponibilidade do interesse público há muito tempo já cede espaço no direito brasileiro. Basta observarmos a legislação, nesse sentido o artigo 98, inciso I, da Constituição, a qual deu origem a Lei 9.099/1995 e Lei 11.313/2006, podemos ainda citar o Termo de Ajustamento de Conduta -TAC previsto na Lei 7.347/86, artigo 5º, § 6º, termos de compromissos, assinados ante o Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência - CADE e Comissão de Valores Mobiliário – CVM. (FILHO, 2018, p. 636).

No âmbito tributário a questão merece ser melhor observada, principalmente em face da transação tributária.

No âmbito dos negócios jurídicos processuais a indisponibilidade do interesse público sequer é um problema, pois a Portaria PGFN 742/2018, veda a celebração de negócios que envolvam a redução do crédito inscrito em dívida ativa.⁵ Não há, portanto, indisponibilidade aqui.

Situação um pouco diversa quando falamos em transação tributária, pois o artigo 171 do CTN nos diz que a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos da relação tributária celebrar transação, mediante concessões mútuas, que importe na extinção do crédito, sendo que é justamente as concessões mútuas que podem, a princípio, gerar uma barreira, já que a o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, cobrada mediante atividade administrativa vinculada (art. 3º CTN).

⁴ BRASIL. 100 maiores litigantes. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, Departamentos de Pesquisas Judiciárias, 2011, p. 8. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/100_maiores_litigantes.pdf. Acesso em: 4 out. 2022.

⁵ Art. 1º, § 1o. É vedada a celebração de NJP que reduza o montante dos créditos inscritos ou implique renúncia às garantias e privilégios do crédito tributário.

Há um aparente conflito entre o artigo 171 e o artigo 3º do CTN, pois dentro das relações tributárias a obrigação só é plenamente atingida, e o interesse público somente é alcançado quando se extingue o tributo mediante seu pagamento na íntegra.

... o problema parece residir na premissa de que o interesse público no âmbito das relações tributárias somente é satisfeito se, independentemente das circunstâncias, se houver integral e completo atendimento da pretensão do ente tributante, tal qual originariamente formulada e sem qualquer mínima margem de flexibilização.

Contudo, foi exatamente essa concepção que terminou por canalizar, ao longo do tempo, os litígios tributários para a solução adjudicatória do Poder Judiciário, congestionando o seu funcionamento, comprometendo a efetividade da arrecadação e deixando, cada vez mais distante, o atingimento do interesse público concebido sob aquela lógica do "tudo ou nada". (DINIZ, 2021, p.202)

A lógica do "tudo ou nada" levou a administração tributária aos números mencionados na introdução do presente artigo, onde apenas 11,1% dos créditos inscritos em dívida ativa são considerados com boa recuperabilidade, ao mesmo tempo em que as execuções fiscais são o maior número de processos nos escaninhos brasileiros.

Buscando superar a lógica mencionada acima, a Lei 13.988/2020, veio regulamentar o art. 171 do CTN. É justamente a lei que vai estabelecer a moldura dentro da qual, respeitada as regras ali estabelecidas, o interesse público será atingido. É o próprio credor tributário, no âmbito federal a União, quem irá, dentro de um juízo de oportunidade e conveniência, motivar e sopesar as vantagens em celebrar a transação, e conseqüentemente atingir o interesse público.⁶

⁶ Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

§ 1º 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.

Segundo João Aurino de Melo Filho a indisponibilidade é um conceito de direito positivo, sendo, portanto, cambiável a depender do ordenamento jurídico. (FILHO, 2018, p. 635).

Esse também é o pensamento de Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, para quem a indisponibilidade está associada à ideia de eficiência, não havendo, portanto, maneira em que a indisponibilidade do interesse público seja afetada pela transação tributária. (GODOY, 2010, p.126).

Percebe-se, portanto, que o conflito entre indisponibilidade do interesse público e transação tributária é apenas aparente. A administração tributária não está abrindo mão da arrecadação, pois de que outra forma, senão mediante concessões mútuas, leia-se, transação, seria possível sua recuperação.

3 Do Negócio Jurídico Processual

A cláusula geral dos negócios jurídicos processuais está prevista no artigo 190 do CPC, sendo mais um instrumento à disposição da Fazenda Pública e dos contribuintes na regularização do crédito tributário.⁷

Diferentemente do que acontecia no CPC/73, onde havia previsão de negócio jurídico no seu artigo 158, o atual CPC dispensou a necessidade de homologação judicial do negócio, preservando a autonomia de vontade entre as partes, e colocando o juízo num papel secundário de garantidor da validade dos elementos constitutivos do ato. A ideia é que a autonomia das partes prevalece sobre a decisão de um terceiro imparcial.

Quanto aos requisitos do negócio jurídico processual, segundo Mirna Cianci e Bruno Lopes Megna, estes devem submeter-se aos requisitos de existência, validade e eficácia. (CINCI; MEGNA, 2019, p. 665).

⁷ Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo.

Parágrafo único. De ofício ou a requerimento, o juiz controlará a validade das convenções previstas neste artigo, recusando-lhes aplicação somente nos casos de nulidade ou de inserção abusiva em contrato de adesão ou em que alguma parte se encontre em manifesta situação de vulnerabilidade.

A existência se dá sempre que as partes, nos termos do artigo 190, estipulem mudanças no procedimento ou convencionar sobre ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, seja antes ou depois do processo. (CINCI; MEGNA, 2019, p. 665-666).

A validade diz respeito ao objeto, o qual deve ser lícito, possível e determinável. (CINCI; MEGNA, 2019, p.666).

Já a eficácia se dá desde o momento em que as partes tiverem ciência da perfectibilidade do acordo, sendo desimportante a homologação, conforme já referido anteriormente. (CINCI; MEGNA, 2019, p. 668).

Quanto à aplicabilidade no âmbito da Fazenda Pública, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional regulamentou o instituto por meio das Portarias 360/2018 e 742/2018.

A portaria 360/2018 autoriza modalidades específicas de NJP, os quais não dizem respeito ao crédito tributário em si, mas que podem ser utilizadas em qualquer outro processo envolvendo a PGFN: I – cumprimento de decisões judiciais; II – confecção ou conferência de cálculos; III – recursos, inclusive a sua desistência; e IV – forma de inclusão do crédito fiscal e FGTS em quadro geral de credores, quando for o caso; V – prazos processuais; VI – ordem de realização dos atos processuais, inclusive em relação à produção de provas.⁸

Por sua vez, a portaria 742/2018 é explícita ao vedar que o negócio venha a reduzir o montante dos créditos inscritos ou implique em renúncia e privilégios do crédito tributário.⁹

Quanto às hipóteses, a portaria 742/2018 elenca: I - calendarização da execução fiscal; II - plano de amortização do débito fiscal; III - aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; IV - modo de constrição ou alienação de bens.

Além das hipóteses elencadas acima, a Portaria 742/2018 traz também alguns requisitos que são importantes, dentre eles a demonstração de interesse por parte da Fazenda Nacional, com base nos critérios do artigo 2º do citado instrumento: I –

⁸ Portaria PGFN 360/2018. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/>. Acesso em 9 out. 2022.

⁹ Art. 1º (...) § 1o. É vedada a celebração de NJP que reduza o montante dos créditos inscritos ou implique renúncia às garantias e privilégios do crédito tributário. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/>. Acesso em 9 out. 2022.

capacidade econômica do devedor; II – prazo certo para a liquidação da dívida; III – imposição/facilitação de meios que possibilitem a fiscalização do acordo.

É importante mencionar ainda que se o NPJ prever plano de amortização de débito fiscal, o contribuinte estará confessando tais débitos, ou seja, reconhece a dívida e conseqüentemente abre mão das discussões a respeito da mesma, além de se ter um limitador temporal de 120 meses para o cumprimento da obrigação, ao mesmo tempo que não suspende a exigibilidade de tais débitos.¹⁰

Quanto às hipóteses de rescisão, o artigo 12 traz em destaque a ausência de pagamento de duas prestações quando o plano envolve amortização do débito, a decretação de falência, concessão de medida cautelar fiscal, deterioração ou perecimento de bens envolvidos no acordo.

Por fim, conforme dados da PGFN, os negócios jurídicos processuais foram responsáveis pela regularização de R\$ 1,7 bilhões de reais em créditos da dívida ativa, demonstrando sua importância com mais um instrumento para a redução da litigiosidade por parte da Fazenda Pública e do contribuinte, contribuindo para a diminuição do litígio tributário.¹¹

4 Transação Tributária

Atualmente é a principal forma de equalização dos débitos tributários da União. Segundo dados da Procuradoria da Fazenda Nacional referentes ao ano de

¹⁰ Art. 3o. Sem prejuízo da previsão de outras obrigações decorrentes das peculiaridades do caso concreto, o NJP que objetive estabelecer plano de amortização do débito fiscal deverá prever, cumulativa ou alternativamente, as seguintes condições:

I – confissão irrevogável e irretroatável dos débitos inseridos no NJP, renovada a cada pagamento periódico;

(...)

IX – prazo de vigência não superior a 120 (cento e vinte) meses, salvo autorização expressa da Coordenação-Geral de Estratégias de Recuperação de Créditos;

(...)

§ 4o. Sem prejuízo da legislação aplicável aos débitos negociados, a celebração de NJP que objetive estabelecer plano de amortização do débito fiscal não suspende a exigibilidade dos créditos inscritos em dívida ativa da União.

¹¹ Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN em números 2021). <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>. Acesso em 9 de out. 2022.

2021, foram negociados mais de 2,4 milhões de inscrições, num valor total de R\$ 221 bilhões de reais, referentes a 876 mil acordos de transação.¹²

Percebe-se que, embora tal instituto seja relativamente recente, já atingiu vários de seus princípios elencados no artigo 2º da Portaria PGFN/ME 6.757/2022, em especial o estímulo à autorregularização e conformidade fiscal.¹³

O mesmo pode-se dizer em relação aos seus objetivos, que são viabilizar a superação de uma crise econômico-financeira pelo sujeito passivo, ao mesmo tempo em que garante uma fonte segura de recursos ao fisco, de maneira menos gravosa e mais econômica, garantido ao contribuinte um meio voluntário de regularizar as suas pendências fiscais.¹⁴

Do ponto de vista histórico, a transação sempre foi tratada como um instituto de direito privado, um método de autocomposição, sendo que o atual Código Civil (art. 840) a colocou dentro das várias formas de contrato, diferentemente do Código Civil de 1916, onde era tratado como forma de extinção de uma obrigação. (EXCALIBUR, 2021, p.478).

¹² Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>. Acesso em 04 de abr. 2022.

¹³ 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 autorregularização 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.

¹⁴ 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;
- 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.

No Código Tributário Nacional a transação foi classificada como uma das formas de extinção do crédito tributário que ocorre mediante concessões mútuas.¹⁵

Ricardo Lobo Torres diz que o requisito essencial da transação é o direito duvidoso, havendo a necessidade de reciprocidade de concessões, para pôr fim à controvérsia tributária, sendo que sem as concessões mútuas há apenas renúncia ao litígio fiscal. (TORRES, 2010, p.300).

Também se mostra importante diferenciarmos a transação de outros institutos, a exemplo do parcelamento e a moratória, as quais são causas de suspensão do crédito tributário utilizadas como instrumentos de política fiscal, no entanto, não se olvide que a transação pode abranger tais institutos, criando mecanismos capazes de extinguir o crédito tributário (artigo 11 da Lei 13.988/2020).¹⁶

Em relação às modalidades de transação, o artigo 2º da Lei 13.988/2020 traz três modalidades de transação ordinária.¹⁷

¹⁵ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

III - a transação;

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

¹⁶ Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

I - a concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade competente, nos termos do parágrafo único do art. 14 desta Lei;

II - o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória;

e

III - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições.

IV - a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL, até o limite de 70% (setenta por cento) do saldo remanescente após a incidência dos descontos, se houver;

V - o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para amortização de dívida tributária principal, multa e juros.

(...)

¹⁷ Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas:

I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, na cobrança de créditos que seja da competência da Procuradoria-Geral da União, ou em contencioso administrativo fiscal;

II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e

III - por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.

Parágrafo único. A transação por adesão implica aceitação pelo devedor de todas as condições fixadas no edital que a propõe.

A primeira é a da cobrança de créditos da União e de suas autarquias e fundações públicas, tendo previsão nos artigos 10 a 15 da Lei 13.988/2020, e pode se dar tanto pela proposta individual das Procuradorias da União (PGFN, PGF, PGU), pela proposta do próprio contribuinte, bem como por adesão. As duas primeiras não possuem prazo, sendo que a última encontra-se encerrada.

A Lei 14.375/2022 inseriu o artigo 10-A à lei das transações, prevendo agora a transação do contencioso tributário a cargo da RFB.

A segunda modalidade de transação ordinária é a transação por adesão nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário, com previsão nos artigos 16 a 22 da Lei 13.988/2020. A característica principal de tal transação é que a mesma é dirigida aos litígios aduaneiros ou tributários decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica.¹⁸

A terceira e última modalidade de transação ordinária prevista nos artigos 23 a 27 da Lei 13.988/2020, refere-se ao contencioso tributário de pequeno valor, com o valor da dívida limitado a 60 salários mínimos.

A proposta de transação está condicionada a alguns requisitos a serem assumidos por parte do contribuinte, dentre eles a sua não utilização de forma abusiva, não utilização de pessoa natural ou jurídica para ocultação de patrimônio, não alienação ou oneração de bens sem a devida comunicação ao ente fazendário, desistir das impugnações ou recursos administrativos que tem como objeto os débitos incluídos na operação, renunciar a alegações de direito sobre os quais se fundem ações judiciais que tenham por objeto os débitos incluídos (artigo 3º da Lei 13.988/2020).

¹⁸ Art. 16. O Ministro de Estado da Economia poderá propor aos sujeitos passivos transação resolutive de litígios aduaneiros ou tributários decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica, com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia.

§ 1º A proposta de transação e a eventual adesão por parte do sujeito passivo não poderão ser invocadas como fundamento jurídico ou prognose de sucesso da tese sustentada por qualquer das partes e serão compreendidas exclusivamente como medida vantajosa diante das concessões recíprocas.

§ 2º A proposta de transação deverá, preferencialmente, versar sobre controvérsia restrita a segmento econômico ou produtivo, a grupo ou universo de contribuintes ou a responsáveis delimitados, vedada, em qualquer hipótese, a alteração de regime jurídico tributário.

§ 3º Considera-se controvérsia jurídica relevante e disseminada a que trate de questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.

As hipóteses de rescisão estão elencadas no artigo 4º, havendo a necessidade de notificação do credor que incidiu, o qual poderá impugnar o ato em 30 dias. Ocorrendo a rescisão, fica vedada nova transação pelo contribuinte pelo prazo de 2 (dois) anos, ainda que relativa a débitos distintos.¹⁹

5 Conclusão

Os números mencionados na introdução do presente trabalho demonstram a importância dos meios consensuais de equalização do crédito tributário, em especial o NJP e a transação.

Os valores arrecadados aliado a diminuição do número de litígios demonstram que o interesse público é plenamente atingido, não sendo este um problema apto a frear a aplicação dos meios consensuais no âmbito tributário.

Ademais, trazer o contribuinte à mesa de negociação é um importante instrumento de indução ao aumento da arrecadação por meio de uma economia comportamental, pois o contribuinte passa a se enxergar como solução do problema.

¹⁹ Art. 4º Implica a rescisão da transação:

I - o descumprimento das condições, das cláusulas ou dos compromissos assumidos;

II - a constatação, pelo credor, de ato tendente ao esvaziamento patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação, ainda que realizado anteriormente à sua celebração;

III - a decretação de falência ou de extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica transigente;

IV - a comprovação de prevaricação, de concussão ou de corrupção passiva na sua formação;

V - a ocorrência de dolo, de fraude, de simulação ou de erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito;

VI - a ocorrência de alguma das hipóteses rescisórias adicionalmente previstas no respectivo termo de transação; ou

VII - a inobservância de quaisquer disposições desta Lei ou do edital.

§ 1º O devedor será notificado sobre a incidência de alguma das hipóteses de rescisão da transação e poderá impugnar o ato, na forma da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, no prazo de 30 (trinta) dias.

§ 2º Quando sanável, é admitida a regularização do vício que ensejaria a rescisão durante o prazo concedido para a impugnação, preservada a transação em todos os seus termos.

§ 3º A rescisão da transação implicará o afastamento dos benefícios concedidos e a cobrança integral das dívidas, deduzidos os valores já pagos, sem prejuízo de outras consequências previstas no edital.

§ 4º Aos contribuintes com transação rescindida é vedada, pelo prazo de 2 (dois) anos, contado da data de rescisão, a formalização de nova transação, ainda que relativa a débitos distintos.

Obras Consultadas

BRASIL. Lei N° 13.988, de 14 de abril de 2020. **Dispõe Sobre a Transação**. Diário Oficial da União, Poder Legislativo, Brasília, DF, 14 de abr. 2020.

BRASIL. **100 maiores litigantes**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, Departamentos de Pesquisas Judiciárias, 2011, p.8. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/100_maiores_litigantes.pdf. Acesso em: 4 out. 2022.

BRASIL. **Supremo em Ação 2018**. Brasília: Conselho Nacional de Justiça, Departamentos de Pesquisas Judiciárias, 2018, p.46. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2017/06/fd55c3e8cece47d9945bf147a7a6e985.pdf>. Acesso em: 4 out. 2022.

CIANCI, Mirna; MEGNA, Bruno Lopes. Fazenda Pública e Negócios Jurídicos Processuais no Novo CPC: Pontos de Partida Para o Estudo. In: CABRAL, Antonio do Passo; NOGUEIRA, Pedro Henrique (Coords.). **Negócios Processuais**. 4. Ed. Salvador: Ed. Juspodivm, 2019.

DINIZ, Geila Lídia Barreto Barbosa. A Transação na Lei 13.988/2020: O Novo Modelo de Solução de Conflitos Tributários e Suas Interações com o Sistema de Precedentes do CPC/2015. In: SEEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; NETO, Halley Henares; CAMPOS, Rogério (Coords.). **Comentários Sobre Transação Tributária à Luz da Lei 13.988/20 e Outras Alternativas de Extinção do Passivo Tributário**. 1. Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

EXCALIBUR, Yuri. Transação Tributária, Indisponibilidade do Interesse Público e a Lei de Responsabilidade Fiscal: Análise Dos Conceitos Jurídicos à Luz da Eficiência na Gestão Tributária. In: SEEFELDER, Claudio; CALCINI, Fabio Pallaretti; NETO, Halley Henares; CAMPOS, Rogério (Coords.). **Comentários Sobre Transação Tributária à Luz da Lei 13.988/20 e Outras Alternativas de Extinção do Passivo Tributário**. 1. Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

FILHO, João Aurino de Melo. **Racionalidade Legislativa do Processo Tributário**. 1. Ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2018.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária – Introdução à Justiça Fiscal Consensual**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série doutrina tributária. V XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 47.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). **Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em Números**. Página institucional sobre dados da Fazenda

Nacional ano-base 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>. Acesso em 04 de abr. de 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. Ed. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2010.

8. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR SOBRE AS DOAÇÕES DESTINADAS AO SETOR PÚBLICO NÃO-ESTATAL: INCONSISTÊNCIA DECISÓRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E MODULAÇÃO DE EFEITOS

LIMITATIONS TO THE TAX POWER ON REGARD OF ENDOWMENT DESIGNATED TO THE NON-GOVERNMENTAL PUBLIC SECTOR: DECISIVE INCONSISTENCY REGARDING TAXATION AND MODULATION OF EFFECTS



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-08>

Gabriel de Souza Ramos Borges¹

RESUMO

O presente trabalho consiste na análise das modulações de efeito das decisões proferidas em declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, adotando as premissas do direito através da teoria sistêmica de Niklas Luhmann. Especialmente sobre o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação e a implicação para o setor público não-estatal. O estudo busca fundamentos na *ratio essendi* da imunidade tributária e o compara com os fundamentos necessários para a modulação de efeitos. Além disso, tece argumentos para a compreensão da imunidade tributária ao ITCMD sobre as doações vindas de solo nacional ou estrangeiro para as entidades do terceiro setor.

Palavras-chave: Setor público não-estatal; Doações; Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação.

ABSTRACT

The present paper consists on the analysis of modulations of effect issued on the unconstitutionality pronouncement by the Supreme Federal Court on regard to taxation, embracing Niklas Luhmann's premises on systematical law. Focusing on the *causa mortis* and endowment tax and the implication to the non-governmental public sector. The study relies on the *ratio essendi* of tax immunity and compares it to the necessary groundwork for the modulations of effect. Apart from that, it makes foundations to the understanding of tax immunity towards ITCMD concerning national or international endowment given to non-governmental entities.

keywords: Non-governmental public sector; Endowment; *Causa mortis* transfer of real estate property tax and donations.

¹ Mestrando e graduado em Direito na Universidade Federal do Paraná – UFPR. Integrante do Grupo de Pesquisa “O novo contencioso tributário brasileiro”, da PUC-SP. Integrante do Núcleo de Pesquisa em Direito do Terceiro Setor e Políticas Públicas do PPGD - UFPR. Integrante do Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário (GTAX), da PUC-RS. Associado ao Instituto de Aplicação do Tributo (IAT) e ao Instituto de Direito Tributário do Paraná (IDT/PR). Advogado. E-mail: gabrielsrborges@gmail.com.

SUMÁRIO

Introdução. Parte I – Recorte Metodológico. Parte II – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação. 2.1. Doação como patrimônio donatário. 2.2. Regra Matriz de Incidência Tributária. 2.3. Lei complementar tributária. Parte III – Inconstitucionalidade e a modulação de efeitos em matéria tributária. Considerações Finais.

Introdução

A compreensão que temos de Direito fundamenta-se nos ombros de mestres, que antes de nós, refletiram sobre institutos que hoje nós refletimos: este artigo, para além de uma reflexão sobre a atualidade, busca nestes mestres a sua fundamentação e inspiração. Nestes escritos há a busca incessante da “missão” do jurista, como dita pelo Prof. Ruy Barbosa NOGUEIRA, como sendo a de “conhecer e aplicar a lei, mas ainda de fazer juízos de valor, criticar, sugerir ou aconselhar a elaboração ou correção da legislação.”²

Este artigo terá como objeto a imunidade tributária sobre as doações ao setor público não-estatal e a modulação de efeitos, discriminada no artigo 27³ da Lei n.º 9.868/99, especialmente quando resultar em ônus ao terceiro setor. Além disso, o recorte do trabalho busca constatar se, ao não estar de acordo com a fundamentação para modulação de efeitos, não seria o caso de as doações destinadas ao setor público não-estatal serem imunes ao imposto de transmissão *causa mortis* e doação – partindo do conceito de patrimônio estabelecido pelo direito brasileiro.

Fixado o objeto, será necessário estabelecer as divisas desse trabalho. Adotaremos em todos os momentos a perspectiva de bem comum do Estado desenvolvida por Alfredo Augusto BECKER, em que o “Estado tem por finalidade *proteger e desenvolver* o bem comum”⁴. Esta finalidade consiste no estabelecimento das “condições materiais e morais de um meio social onde o homem possa atingir a

² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira: (centenário de nascimento)*. São Paulo, SP: IBDT, 2019, p.21.

³ “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7 ed. São Paulo: Noeses, 2018, p.176.

plenitude"⁵, portanto, consideramos como valores supremos, para a manutenção e desenvolvimento do Estado Democrático Brasileiro, aqueles expressos na Carta Magna para "assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça"⁶, e, para este artigo, principalmente a liberdade (individual e coletiva), igualdade e segurança (física e mental – sob o viés da previsibilidade como pressuposto para a liberdade).

A partir das premissas de sistema jurídico, setor público não-estatal e segurança jurídica, se tentará responder à pergunta se a modulação de efeitos em matéria tributária, quando atinge o terceiro setor, está de acordo com as "razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social", o que se fará pela reflexão do conceito de setor público não-estatal e pela *ratio essendi* da imunidade tributária. Respondendo negativamente, se formularão medidas possíveis, considerando o ordenamento jurídico brasileiro, para que não seja transferido o ônus sobre o setor público e que acarrete dano ao bem comum.

Portanto, a partir da análise sistêmica do direito iremos relacionar a necessidade de consistência nas decisões do Supremo Tribunal Federal, em matéria tributária, para garantir a segurança jurídica e a expectativa normativa.

Parte I – Recorte Metodológico

Serão adotadas três premissas metodológicas básicas: a primeira (i) consistirá na visão sistêmica da sociedade fundamentada por Niklas Luhmann; já a segunda (ii) será compreendida pelos fundamentos teóricos do setor público não-estatal; e, por fim, (iii) iremos sistematizar o entendimento sobre segurança jurídica.

A perspectiva sistêmica de organização não é um desenvolvimento recente, tendo contorno mais expressivos a partir do século XIII⁷, onde ocorreu a sistematização do estudo do direito pelas universidades, em especial destaque a

⁵ Ibid, pp.76 e 177.

⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

⁷ DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. Trad. Hermínio A. Carvalho. 5.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p.35.

Universidade de Bolonha⁸, na Itália. A partir disso diversas foram as tentativas na história para a sistematização do direito como uma organização social, tomaremos como recurso dois autores de relevância para o pensamento sistêmico na modernidade: Claus-Wilhelm Canaris (*Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*, de 1969) e Talcott Parsons (*O Sistema das Sociedades Modernas*, de 1971).

Inicialmente, através da compreensão de CANARIS sobre sistema podemos sintetizar que "sistema é [uma] unidade, sob uma ideia, de conhecimento diversos ou, se se quiser, a ordenação de várias realidades em função de pontos de vista unitários"⁹, portanto, para CANARIS sistema consiste em um sistema organizado e ordenado através de uma unidade própria como centralizador de informações. Já PARSONS, que através da perspectiva kantiana, desenvolve a teoria de modo mais abrangente, incorpora outros elementos, e vai além da sistematização através de um "ponto de vista unitário". Para ele, a compreensão de sistema está atrelada a perspectiva de existência de sistemas na sociedade que se relacionam, através de suas funções, por uma perspectiva de sistema aberto¹⁰ que por meio de "zonas de interpenetração" trocam informações com o meio e outros sistemas.

O objetivo desta exposição não é esgotar o tema, mas demonstra que, através do tempo, a teoria sistêmica vem ganhando novos contornos e perspectivas, mais ou menos abrangentes, de maneira que toda e qualquer tentativa de explicação histórica seria somente um recorte, pois, assim como alerta Tércio Sampaio FERRAZ JR., "há, no próprio termo *sistema* uma pluralidade de sentidos que torna a investigação equívoca, se não for esclarecida de antemão"¹¹.

Portanto, para não entrarmos em equívocos não desejáveis, este trabalho será fundamentado através da teoria sistêmica de Niklas Luhmann (*Sistemas Sociais*, de

⁸ Ibidem, p.35.

⁹ CANARIS, Claus W. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3. Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p.65.

¹⁰ "A teoria dos sistemas abertos foi desenvolvida para suprir essa carência descritiva. Sua principal característica constitui na noção de intercâmbio e, nesse sentido, o ponto de partida de suas operações foi a distinção estímulo/resposta que estabelece com seu ambiente." (GONÇALVES, Guilherme Leite. *Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann*. São Paulo: Saraiva, 2013, p.26.)

¹¹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Conceito de Sistema no Direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask*. São Paulo: Revista dos Tribunais e Editora da Universidade de São Paulo: 1976, p. 8.

1984), mais especificamente serão utilizadas algumas categorias para a devida compreensão do corte metodológico deste trabalho: diferenciação entre sistema/ambiente, função do direito, código, programa do sistema do direito, expectativa e confiança. Dito isso, é necessário levar em conta que a concepção do direito moderno é indissociável da ampliação da complexidade como modelo de evolução social, de forma que quanto maior a complexidade, maior a diferenciação funcional existente no sistema¹² e o direito é o resultado desta diferenciação funcional.

A teoria sistêmica luhmanniana compreende que os sistemas são divididos em três grandes grupos: o vivo, o psíquico e o social¹³. A diferença entre estes três sistemas é a operação realizada por cada um, sendo que “a operação básica do sistema vivo é a vida; do sistema psíquico, a consciência; do sistema social, a comunicação”¹⁴. O direito integra o sistema social da sociedade, tendo a comunicação – a linguagem – como meio identitário.

LUHMANN realiza duas distinções principais comparado com seus antecessores: (i) abertura cognitiva e o fechamento operacional e (ii) sistema e ambiente. De início iremos dar maior atenção para a distinção entre sistema e ambiente¹⁵. Considerando que todo sistema age por um meio, a comunicação é o meio do sistema social, portanto tudo que tem a mesma linguagem do sistema está integrado; assim como o que não tiver faz parte do ambiente¹⁶. Através desta distinção de sistema e ambiente conseguimos verificar quais são os elementos que fazem parte do sistema e quais são do ambiente, pois, a identidade do sistema –

¹² NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p.01.

¹³ GONÇALVES, Guilherme Leite. *Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann*. São Paulo: Saraiva, 2013, p.54.

¹⁴ *Ibidem*, p.54-55.

¹⁵ “O ambiente é um estado de coisas relativo ao sistema. Cada sistema excetua somente a si mesmo de seu ambiente. Por isso, o ambiente de cada sistema é diferente. Com isso, também a unidade do ambiente é constituída mediante o sistema. “O” ambiente é somente um correlato negativo do sistema. Ele não é uma unidade com capacidade para operações, não pode perceber o sistema, não pode tratá-lo, nem influenciá-lo. Por isso, pode-se dizer também que, mediante referência ao ambiente e deixando-o indeterminado, o sistema se auto totaliza. O ambiente é simplesmente “todo o resto”. (LUHMANN, Niklas. *Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral*. Petrópolis, RJ: Vozes, 2016, p.207.)

¹⁶ “...a sociedade será formada pelo conjunto de comunicações e tudo o que não for comunicação será considerado ambiente da sociedade”. (GONÇALVES, Guilherme Leite. *Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann*. São Paulo: Saraiva, 2013, p.55.)

através do código e programa que será visto adiante – se fortalece à medida que se realiza a diferenciação sistêmica¹⁷.

A partir da distinção entre sistema e ambiente há a necessidade de verificarmos os elementos essenciais que caracterizam a comunicação básica para o pertencimento, ou não, ao sistema. Neste caso, estamos analisando o código binário do sistema do direito. Neste sentido, “o código em si não é norma”¹⁸, mas é o componente responsável pela “filtragem” do que pertence ao sistema. Para esta filtragem do que é ou não do sistema é necessário que o próprio sistema se abra para as irritações existentes no ambiente e que através da verificação do código aceite ou rejeite a entrada dessas irritações ao sistema. O código unitário do sistema do direito¹⁹, unitário no sentido que somente há um código para cada sistema social, consiste na binômio lícito/ilícito, legal/ilegal, constitucional/inconstitucional. A partir deste código podemos compreender a operação realizada no sistema do direito.

Ao vermos a função do direito temos que ter em mente que ela “não desempenha papel algum do ponto de vista da fundamentação na prática”²⁰, mas auxilia a compreender qual a dimensão que a comunicação do sistema do direito está inserida no sistema social. Para isso, a compreensão da função do direito deve levar em conta o conceito de código do sistema, pois somente após a relação entre código e função que podemos compreender a operação²¹ realizada pelo sistema do direito.

A função do direito, desenvolvida por LUHMANN, caracteriza-se pela expectativa, em extensão temporal²², da sociedade. De modo a tornar a compreensão mais fácil, a função do direito relaciona-se com a expectativa de maneira que tem

¹⁷ GONÇALVES, Guilherme Leite. *Op. cit.*, 2013, p.46.

¹⁸ LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. Tradução de Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p.56.

¹⁹ “unidade se apresenta no interior do sistema por meio de um código (e somente um), que não pode ser usado em nenhuma outra parte na sociedade.” (LUHMANN, Niklas. *Op.cit.*, 2016, p.75.)

²⁰ LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, 2016, p.49.

²¹ “Só mesmo essas duas aquisições, função e código, tomadas em conjunto, atuam de modo a fazer que as operações específicas do direito se diferenciem claramente de outras comunicações e, nessa medida, com margens de erro apenas marginais, possam se reproduzir a partir de si mesmas.” (LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, 2016, p.49.)

²² “...o direito soluciona um problema temporal, o qual se apresenta sempre na comunicação social, quando a comunicação no processo não basta – seja como expressão, seja como “prática” –, sendo, pois, guiada por expectativas numa extensão temporal de seu sentido, e o direito expressa essas expectativas.” (LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, 2016, p.99.)

como função a “estabilização contra fática de expectativas normativas”²³, ou seja, o direito serve como um estabilizador de expectativas sociais, mais especificamente, expectativas relacionadas ao futuro e ao passado (extensão temporal) através da normatização de condutas.

Por fim, entraremos na categoria metodológica de maior interesse para o presente trabalho, a categoria de *programa* desenvolvida dentro do sistema do direito. A relevância do programa para o sistema social é crucial, principalmente pois através dele que conseguimos observar quais são os elementos que fazem parte do sistema de maneira mais rápida/clara. Não há a necessidade de tratarmos da criação de programas, mas somente compreender que cada programa, quando é criado, deve ser criado através do crivo do código binário e da função de cada sistema²⁴. Portanto, o desenvolvimento do programa do direito consiste na verificação lógica²⁵, através do código e da função, da pertinência e relação ao sistema. Para Luhmann, os programas do direito consistem em programas condicionais²⁶, ou seja, o esquema lógico desenvolvido pode ser retratado da maneira que “se A, então B”, de forma que “dependem de um acontecimento passado para serem ativados”²⁷, podendo ser verificados através da codificação, esta, sendo uma “necessidade complementar”²⁸, somente caso haja a “necessidade de instruções suficientemente claras.”²⁹. Portanto, “como programas, temos em mente as leis do direito”³⁰.

Introduzido o sistema do direito à Niklas LUHMANN, faz-se necessário um resumo, de maneira sucinta para que não tenhamos a chance de ter perdido informações relevantes. Inicialmente o direito pode ser considerado como um subsistema do sistema social da sociedade. Este sistema sendo verificado através

²³ GONÇALVES, Guilherme Leite. *Op. cit.*. São Paulo: Saraiva, 2013, p.119.

²⁴ “Os programas são regras decisórias cujo nível de abstração permite, de um lado, contemplar número considerável de expectativas e, de outro, diferenciá-las daquelas que não lhes dizem respeito.” (GONÇALVES, Guilherme Leite. *Op. cit.*, 2013, p.94.)

²⁵ “Legal é legal, ou seja, legal não é ilegal, se as condições dadas nos programas do sistema do direito forem satisfeitas.” (LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, 2016, p.135.)

²⁶ “Graças à sua bivalência, os códigos são condições de sucessivos condicionamentos: condições de possibilidade de condicionamentos que regulamentam acerca de qual dos dois valores terá aplicação adequada.” (LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, 2016, p.152.)

²⁷ GONÇALVES, Guilherme Leite. *Op. cit.*, 2013, p.94.

²⁸ LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. Tradução de Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p.152.

²⁹ *Ibidem*, p.152-153.

³⁰ *Ibidem*, p.75.

de sua diferenciação entre ambiente e sistema, sendo o sistema tudo que através da comunicação corresponde ao código binário lícito/ilícito e o que não corresponde, como o ambiente. Este código, juntamente com a função do direito (estabilização de expectativas), reduz a complexidade das opções de escolha e traduz estas opções através do programa condicional, onde pode ser visualizado de forma que "se A, então B", para que seja possível, através do complemento do programa (as leis), verificar o código, para assim entendermos quais elementos são ou não do sistema jurídico³¹.

A partir da teoria luhmanniana, especialmente sobre a questão da diferenciação funcional, podemos analisar a sociedade de diversas formas, por diversos sistemas – sistema político, do direito, da religião, da economia etc. A sociedade, como um ambiente complexo, consiste no local onde há essa variabilidade de manifestações através das comunicações³² do sistema social.

Entre esses sistemas de comunicação, podemos observar a existência dos movimentos sociais que integram a sociedade. Diferente dos outros sistemas, como o direito, este sistema não desempenha "função social especializada, infungível, codificada e programada por esquemas binários internos ao sistema"³³. Ao contrário, ao compreendermos que a sociedade produz decisões nos outros sistemas, o movimento social sente-se atingido por essas decisões e, por não ter participado de sua elaboração, reclama por protagonismo em meio a sociedade³⁴. E, através deste protagonismo reclamado que compreendemos a existência deste setor público não-estatal pela perspectiva luhmanniana.

Ao analisarmos a compreensão adotada de movimento social, vislumbramos a reclamação de um protagonismo quando tratar de assuntos caros a sociedade, de bem comum. Este protagonismo, como tudo na sociedade, necessita de "interações

³¹ "Ao sistema do direito em si pertence apenas uma comunicação orientada por códigos, apenas uma comunicação que faça valer uma classificação dos valores "legal" e "ilegal"; pois somente uma comunicação dessa natureza busca e afirma uma integração recorrente no sistema do direito; somente uma comunicação dessa natureza toma o código como forma de abertura autopoiética, como necessidade de mais comunicação no sistema jurídico." (LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, 2016, p.54.)

³² "...o conceito de sociedade se erige como sistema a abranger todas as comunicações, num ambiente em que não há comunicações, mas somente acontecimentos de outro tipo." (LUHMANN, Niklas. *Op. cit.*, 2016, p.44.)

³³ CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Interpretação do Direito e Movimentos Sociais*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p.67.

³⁴ *Ibidem*, p.67.

e organização"³⁵ e, por esta necessidade de organização, que há a necessidade da reintrodução das reclamações do movimento social no direito³⁶, sendo feita através das organizações não-estatais produtoras de serviços sociais³⁷, culturais e educacionais.

O setor público não-estatal, pela formulação de Luiz Carlos BRESSER PEREIRA e Nuria Cunill GRAU, é voltado para o interesse público, mas regida pelo direito privado e, com principal característica, de caráter não lucrativo³⁸. Também chamado de terceiro setor³⁹, pode ser considerado como *complementar* à atividade estatal⁴⁰, pois além do caráter democrático da organização, há a submissão direta ao controle social, diferente do que ocorre com as atividades do Estado exercidas pelo setor público estatal.

Além disso, esta concepção está atrelada ao entendimento que o Estado não monopoliza o interesse público⁴¹, dando margem para que os movimentos sociais organizados possam ingressar, através do direito, com reclamações as decisões e ações do Estado relativo aos interesses públicos, assim, "a consciência de que na esfera pública não-estatal não só se produzem bens ou serviços, mas também se defendem valores coletivos"⁴².

Ademais, são necessárias algumas linhas sobre a *ratio essendi* da imunidade ao setor público não-estatal. Importante ressaltar que a imunidade tributária consiste em barreiras impostas pelo texto constitucional como uma limitação da competência para instituir tributos, ou seja, da mesma forma que o texto constitucional estabelece as competências para tributar, ele também dispõe sobre as imunidades – incompetências – para tributar⁴³.

³⁵ Ibidem, p.68.

³⁶ Ibidem, p.168.

³⁷ BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; CUNILL GRAU, Nuria. Entre o Estado e o Mercado: o público não-estatal. In. BRESSER-PEREIRA, L.C.; CUNILL GRAU, Nuria, orgs., *O Público Não-Estatal na Reforma do Estado*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 1999, p.17.

³⁸ Ibidem, p.17.

³⁹ SABO PAES, José Eduardo. *Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários*. 10. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p.77.

⁴⁰ SOUZA, Leandro Marins de. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004, p.19.

⁴¹ BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; GRAU, Nuria Cunill. *op. Cit*, 2021, p.20.

⁴² Ibidem, p.29.

⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.448.

A Constituição Federal, artigo 150, alínea c⁴⁴, dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. A *ratio essendi* desta norma está atrelada ao fato que, explica Misabel Abreu Machado DERZI, mesmo que as atividades desenvolvidas pelo setor não sejam através de instrumento público, há o interesse público nestas instituições, especialmente por não existir o intuito de lucro⁴⁵. E, além disso, pelo fato que as atividades exercidas não serem, em essência, de exploração econômica, resulta na inexistência da capacidade contributiva, sendo outro fator que contribui para a instituição da imunidade⁴⁶. Desta forma, Aliomar BALEIRO compreende que a imunidade deve “abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos”⁴⁷, de modo que estas instituições imunes tem como atribuições, interesses e deveres os mesmos atribuídos ao Estado. Além disso, sustenta Luís Eduardo SCHOUERI que os impostos servem de recursos financeiros destinados a contribuir com os gastos da coletividade e, cobrar dessas instituições tais recursos, implicaria em “retirar recursos destinados à coletividade para, ao fim e ao cabo, retornarem para igual desiderato”⁴⁸, resultando em uma redundância desnecessária.

Já a função do direito consiste na verificação de quais problemas sociais podem ser resolvidos através da diferenciação do sistema do direito e do ambiente (sociedade). Assim, a função do direito se relaciona com as ações possíveis de serem tomadas em uma sociedade complexa. Ao verificarmos os elementos que constituem esta complexidade, vemos que, para Luhmann, a complexidade está atrelada a vasta possibilidade de ações que podem ser realizadas – ao passo que, ao adotarmos uma ação como a “principal”, inevitavelmente realizamos outra, de

⁴⁴ Artigo da CF

⁴⁵ BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.500.

⁴⁶ *Ibidem*, p.500.

⁴⁷ *Ibidem*, p.504.

⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Dedutibilidade de doações ao terceiro setor. In: *Revista Jurídica Unicuritiba*, Curitiba, V.05, n.62, p.443-484, dez. 2020, p.453.

signo negativo, pela não realização de todas as outras opções viáveis⁴⁹. Devido a esta complexidade inerente a sociedade, há o sistema do direito que, através de suas características unitárias, realiza a "generalização congruente das expectativas"⁵⁰, ou seja, através das delimitações das ações possíveis dentro da sociedade (através das descrições normativas), há uma generalização congruente/coincidente/comum das expectativas dos membros do sistema social.

A confiança, por outro lado, está atrelada a relação dos membros do sistema social com os outros subsistemas da sociedade: economia, direito, política etc. Segundo Luhmann, a confiança existe somente no momento em que há uma diferença para a tomada de uma decisão⁵¹, ou seja, somente quando há uma expectativa resultante da decisão tomada, caso contrária, seria somente uma esperança que tal consequência ocorresse. Nesse sentido, a confiança funciona como estrutura para a redução da complexidade sistêmica. Nisso há a possibilidade de prever o futuro, em certa medida, uma vez que "permite o resgate do passado e a antecipação do futuro"⁵², ou seja, é a "capacidade de antecipar as consequências jurídicas da conduta (própria ou alheira)⁵³.

Parte II – Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação

Para podermos entrar efetivamente no tema da parte dois, será necessária uma síntese do que a dogmática jurídica compreende sobre competência tributária para instituir impostos. A competência, como ensina Paulo de Barros Carvalho⁵⁴, consiste na aptidão para inovar no ordenamento jurídico, através da expedição de leis. A competência legislativa é dotada de diversas características, conforme leciona

⁴⁹ LUHMANN, Niklas. *Sistemas Sociais: esboço de uma teoria geral*. Petrópolis: Vozes, 2016, p.41.

⁵⁰ GONÇALVES, Guilherme Leite. *Op. Cit.*, p.64.

⁵¹ LUHMANN, Niklas. *Op. Cit.*, 1996, p.40.

⁵² DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p.562.

⁵³ ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros. 2011, p.125.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. Ed. São Paulo: Saraiva Educação 2019, p.243.

Roque Antônio CARRAZZA⁵⁵, contudo para nós somente será necessária uma breve análise sobre a característica da *privatividade*.

Esta característica, conforme explica CARRAZZA, consiste no fato que cada ente federativo no direito brasileiro (a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal) goza de exclusividade sobre a inovação no ordenamento jurídico, tendo “faixas tributárias privativas”⁵⁶ que delimitam a competência legiferante. Devido a estas “faixas” de exclusividade para a instituição de tributos decorre dois comandos: primeiro, somente o ente federativo expresso na Constituição está habilitado, tem faculdade, para instituir um dado tributo; segundo, proíbe, por exclusão, que os outros entes criem tal tributo⁵⁷.

Ao analisarmos o texto constitucional é possível verificar que os municípios tem competência privativa para a instituição dos impostos arrolados nos incisos do artigo 156, como o Imposto sobre Propriedade Territorial e o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza. Da mesma forma, a União tem competência privativa para instituir os impostos descritos nos incisos do artigo 153, como o Imposto de Renda e o Imposto sobre Operações Financeiras. Por fim e de maior importância para o nosso estudo, os Estados e o Distrito Federal têm a competência privativa instituída no artigo 155 da Constituição Federal, sendo o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e o Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos⁵⁸ - ITCMD.

A partir desta introdução sobre a competência para instituir o ITCMD, serão expostos alguns fundamentos legais relacionados a este imposto, especialmente os critérios para a sua identificação⁵⁹, através da regra matriz de incidência. Contudo, é necessário deixar claro que, mesmo que o imposto trate da transmissão *causa*

⁵⁵ “A competência tributária caracteriza-se pela: I - privatividade; II - indelegabilidade; III - incaducabilidade; IV - inalterabilidade; V - irrenunciabilidade; e VI - facultatividade do exercício” (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29º ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 590.)

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.*, 2013, p.592.

⁵⁷ *Ibidem*, p.592.

⁵⁸ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;”

⁵⁹ “O binômio, adequadamente reconhecido, revela a natureza do tributo submetido à investigação, permitindo a análise de sua compatibilidade relativamente ao sistema constitucional, sem interferência das imprecisões do legislador” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018, p.646.)

mortis e da doação, será analisado somente a perspectiva da doação e, especialmente, da doação ao setor público não-estatal, não sendo relevante para esta pesquisa abordar a transmissão *causa mortis* ou a doação para outro sujeito de direito que não seja o terceiro setor.

Contudo, antes de adentrarmos no estudo dos elementos da regra matriz de incidência são necessárias algumas linhas sobre o que podemos compreender por doação. Segundo Agostinho ALVIM, a doação é um contrato formal, exceto quando tratar de coisa móvel de pequeno valor⁶⁰, unilateral, e benéfico. Essencialmente, o objetivo do donatário consiste no aumento de seu patrimônio e, do doador, a diminuição de seu patrimônio⁶¹. Complementarmente, além de compreender que a doação consiste em um contrato formal, Paulo Luiz Netto LÔBO caracteriza como um contrato real, pois este "se aperfeiçoa com a entrega da coisa ao donatário"⁶², sendo o elemento essencial e nuclear a tradição para que se efetive a doação, podendo ser por escritura pública no caso de bens imóveis ou instrumento particular em caso de bens móveis⁶³.

2.1. Doação como patrimônio do donatário

Para compreendermos onde está a conexão entre as doações ao setor público não-estatal e o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação é necessário versar sobre o conceito de patrimônio adotado pela doutrina e legislação brasileira.

Como já vimos, a doação consiste no ato de transferir algum bem, imóvel ou móvel, para outro a título oneroso. Esta transferência tem pré-requisitos formais e materiais a depender do modo realizado. Esta relação, entre indivíduos, é regulamentada pelo direito privado, ao contrário do direito tributário que regulamenta a relação jurídica entre o particular e a administração pública. Para fins de unidade

⁶⁰ ALVIM, Agostinho. *Da Doação*. 2ª ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1972, p.54.

⁶¹ *Ibidem*, p.10.

⁶² LÔBO, Paulo Luiz Netto. *Comentários ao Código civil: parte especial: das espécies de contratos*, vol.6 (arts. 481 a 564). São Paulo: Saraiva, 2003, p.273.

⁶³ "Art. 541. A doação far-se-á por escritura pública ou instrumento particular."

sistêmica, o direito tributário não pode alterar qualquer definição estabelecida pelo direito privado, artigo 110 do CTN⁶⁴, devendo adotar os conceitos de maneira una.

O direito privado, ao contrário do público, conta com uma doutrina riquíssima para tratarmos de patrimônio, contudo poucos elementos serão necessários para sintetizarmos a compreensão relevante para este tema. Inicialmente, Francisco AMARAL esclarece que o “patrimônio destina-se a satisfazer interesse econômico”⁶⁵, mas somente este conceito não exprime a complexidade do tema, de forma que explicando o artigo 91⁶⁶ do Código Civil leciona que “patrimônio é o conjunto de relações jurídicas economicamente apreciáveis de que o indivíduo é titular”⁶⁷. Além disso, na visão de Silvio RODRIGUES que considera o patrimônio como o “acervo de seus bens, conversíveis em dinheiro”⁶⁸. Por fim, Francisco Cavalcanti PONTES DE MIRANDA, ao refletir sobre a titularidade do patrimônio menciona que “todo patrimônio é unido pelo titular único, ou por titulares em comum, mas único”⁶⁹. Portanto, como explica Ricardo Mariz de OLIVEIRA, o patrimônio, para o direito, é o conjunto de “direitos e obrigações com valor econômico, quando certos, definidos e incondicionais”⁷⁰ sob a titularidade de um único sujeito de direitos – natural ou jurídico.

Este entendimento doutrinário é o mesmo adotado pela codificação brasileira e, tanto o é, que o direito tributário ao tratar de imposto sobre a renda, compreende renda como uma variação (acréscimo) patrimonial em determinado período⁷¹,

⁶⁴ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

⁶⁵ AMARAL, Francisco. *Direito Civil: introdução*. 9 ed. rev. modif. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017, p.299.

⁶⁶ “Art. 91. Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico.”

⁶⁷ AMARAL, Francisco. *op. cit.*, 2017, p.297.

⁶⁸ RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil – Parte Geral*. 2 ed. São Paulo: Max Limonad, vol. 1, p.121 *apud* OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020 – v.1, p.70.

⁶⁹ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Rio de Janeiro: Borsóí, 1955, Parte Geral, Tomo V, p.367 *apud* OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Op. Cit.*, 2020 – v.1, p.73.

⁷⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020 – v.1, p.60.

⁷¹ SOUZA, Rubens Gomes de. *Pareceres – 1: imposto de renda*. ed. póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p.67.

conforme o inciso II do artigo 43⁷² do CTN.

Indo além, em recente artigo Luís Eduardo SCHOUERI defende a dedutibilidade de doações ao setor público não-estatal⁷³ ao tratar do imposto de renda. Neste artigo, há a fundamentação que pelas doações serem feitas em prol do setor público e este setor não ter capacidade contributiva, não há de se falar em imposto de renda sobre os bens e valores transferidos para o setor público, neste caso, o setor público não-estatal. Da mesma forma compreendemos que, pelos bens serem transmitidos do particular ao setor público não-estatal e por este setor não ter capacidade contributiva, não há razão jurídica para a cobrança do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, nestas modalidades de doação (do particular para o terceiro setor), assim como não há para a cobrança do imposto de renda dos doadores⁷⁴.

2.2. Regra Matriz de Incidência Tributária

A Constituição Federal estabelece no artigo 155, inciso I, que compete aos Estado e ao Distrito Federal instituir o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), ou seja, somente os entes listados na Carta Magna podem legislar sobre a criação, cobrança ou isenção deste imposto. Assim sendo, iremos analisar dois aspectos da regra matriz de incidência, sendo o primeiro o aspecto material⁷⁵ (hipótese de incidência) e o segundo a base de cálculo.

A hipótese de incidência (h.i.) é a abstração prescritiva em lei⁷⁶ que, como esclarece ATALIBA, "descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato"⁷⁷, assim, a h.i. descreve fatos hipotéticos "cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária"⁷⁸. Portanto, ocorrendo *in concreto*, no mundo fenomênico, os

⁷² "Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. Cit.*, 2020.

⁷⁴ *Ibidem*, p.476.

⁷⁵ O conceito de Regra Matriz de Incidência Tributária desenvolvido por Geraldo Ataliba utiliza a nomenclatura de ASPECTOS, diferentemente dos conceitos utilizados por Paulo de Barros Carvalho que se refere a CRITÉRIOS.

⁷⁶ FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976, p.42.

⁷⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p.53.

⁷⁸ *Ibidem*, p.76.

critérios estabelecidos na hipótese de incidência, há a incidência, fenomenologia da juridicização⁷⁹, da norma ao fato⁸⁰ – subsunção do fato à norma⁸¹ – e o nascimento da relação jurídica⁸², logo, há o nascimento da obrigação tributária⁸³.

Compreendido a diferença entre hipótese de incidência (prescrição legislativa) e o fato imponible⁸⁴ – a Constituição e o Código Tributário Nacional (CTN) utilizam o termo fato gerador⁸⁵, mas utilizaremos fato imponible para a clareza do texto – e que, após a incidência normativa há o nascimento da relação jurídica “pela qual fica uma pessoa natural ou jurídica (sujeito passivo) obrigada para com outra (sujeito ativo) à prestação de uma quantia determinada.”⁸⁶, ou seja, há o nascimento da obrigação tributária entre o fisco e o contribuinte⁸⁷. Na sequência iremos verificar as hipóteses possíveis para que ocorra a incidência do ITCMD: a doação através da transmissão de bens imóveis e em dinheiro.

A primeira hipótese trata da doação de bens imóveis, mais especificamente, sobre a transmissão de bens imóveis. O Código Tributário Nacional faz uso de conceitos do direito privado, como estabelece o artigo 35, inciso I⁸⁸, para caracterizar a transmissão de bens imóveis, principalmente pelo fato que, quando se trata de

⁷⁹ “Composto o seu suporte fático suficiente, a norma jurídica incide, decorrendo, daí, a sua juridicização.” (MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.118.)

⁸⁰ Na linguagem de Marcos Bernardes de Mello: “A incidência é, assim, o efeito da norma jurídica de transformar em fato jurídico a parte do seu suporte fático considerado relevante para ingressar no mundo jurídico”. (MELLO, Marcos Bernardes de. *Op. cit.*, 2017, p.118.)

⁸¹ “Diz-se que um fato se subsuma à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei.” (ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, 2019, p.69)

⁸² “A relação jurídica irradia-se depois da incidência da regra jurídica sobre a hipótese de incidência. A irradiação da relação jurídica é um efeito (consequência) jurídico da incidência da regra jurídica.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, 2018, pp.360-361.)

⁸³ “Obrigação tributária é, nesse sentido, um dever jurídico tipificado pelo art. 113 do CTN – Código Tributário Nacional. Quer dizer: esse dever jurídico tributário é ora pecuniário, porque tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade tributária (obrigação tributária principal – §1º); ora consiste em prestações positivas ou negativas, instituídas no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos (obrigações acessórias – §§2º e 3º).” (MAIOR BORGES, José Souto. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p.43.)

⁸⁴ ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.* 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, p.66.

⁸⁵ A título exemplificativo: “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação ...” (grifo nosso)

⁸⁶ FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976, p.95.

⁸⁷ “...todo aquele que se vir investido, por força da lei, na obrigação de pagar um tributo, automaticamente, adquire o *status* de sujeito passivo tributário e, como tal, lhe incumbirão todos os deveres e lhe serão concedidos todos os direitos inerentes à relação tributária.” (Ibidem, p.96.)

⁸⁸ “Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador: I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;”

direito real, é obrigatório o uso de escritura pública para a validade do negócio jurídico⁸⁹. E, recorrendo ao Código Civil, é possível verificar a existência de regras claras para que ocorra a transmissão do bem imóvel. Segundo o artigo 1.227⁹⁰, a transmissão do bem imóvel somente ocorrerá com o registro, no Cartório de Registro de Imóveis, do referido título garantidor do direito real sobre o bem. Complementarmente, o §1º do artigo 1.245 do código estabelece que se não ocorrer o registro, "o alienante continua a ser havido como dono do imóvel"⁹¹. Portanto, é claro o fato imponível correspondente a hipótese para que ocorra a incidência normativa deste imposto, quando tratar-se de bens imóveis: a apresentação do título "e este prenotar no protocolo"⁹² para a transmissão do bem imóvel no Cartório de Registro de Imóveis competente.

Já a segunda hipótese, pode ser realizada por instrumento particular ou verbalmente, este exclusivamente para quando versar sobre bens móveis de pequeno valor⁹³. Contudo, diferente da transmissão de bem imóvel, não há normas gerais em matéria tributária, conforme estabelece a alínea "a", do inciso III, do artigo 146⁹⁴, que trate da transmissão de coisa móvel, somente as menções no código civil sobre a tradição e, portanto, serão esses os conceitos utilizados para verificar a hipótese de incidência. Assim, o artigo 237 do Código Civil estabelece que "até a tradição pertence ao devedor a coisa"⁹⁵, ou seja, até o momento em que ocorra a

⁸⁹ "Art. 108. Não dispendo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País."

⁹⁰ "Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código."

⁹¹ "Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis. § 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel."

⁹² "Art. 1.246. O registro é eficaz desde o momento em que se apresentar o título ao oficial do registro, e este o prenotar no protocolo."

⁹³ "Art. 541. A doação far-se-á por escritura pública ou instrumento particular. Parágrafo único. A doação verbal será válida, se, versando sobre bens móveis e de pequeno valor, se lhe seguir incontinenti a tradição."

⁹⁴ "Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;"

⁹⁵ "Art. 237. Até a tradição pertence ao devedor a coisa, com os seus melhoramentos e acrescidos, pelos quais poderá exigir aumento no preço; se o credor não anuir, poderá o devedor resolver a obrigação."

transferência dos valores do doador ao donatário, a este pertence, após a tradição os valores pertencem ao donatário.

Ao analisarmos a base de cálculo, iremos verificar suas funções, a sua relação com o aspecto material e a relação com a capacidade contributiva pertinente para o estudo do ITCMD.

Segundo Paulo de Barros CARVALHO, as funções da base de cálculo são três: (i) função mensuradora; (ii) função objetiva; e (iii) função comparativa. A função mensuradora está ligada a “medição” do fato imponível realizado, é a função estabelece a grandeza do signo de riqueza exprimido. A função objetiva é a que “demarca o conteúdo do objeto da relação obrigacional”⁹⁶, ou seja, é a que está intrinsecamente ligada a alíquota da norma jurídica tributária para a definição do *quantum* da prestação. Neste sentido, de maneira complementar, conforme estabelece a Constituição no inciso IV, do artigo 155, o Senado Federal fixou, através da Resolução n.º 09, de 06 de maio de 1992⁹⁷, a alíquota máxima deste tributo como 8%. Por fim, a função comparativa⁹⁸ consiste no elemento necessário para “confirmar, infirmar ou afirmar”⁹⁹, ao comparar com a hipótese de incidência, se o descrito na norma condiz com a realidade fática.

Por fim, ao tratarmos da capacidade contributiva e a relação com a base de cálculo é necessário verificar duas proposições lecionadas por CARVALHO: (i) capacidade contributiva absoluta ou objetiva, sendo os fatos escolhidos pelo legislador que exprimem signo de riqueza, e (ii) capacidade contributiva relativa ou subjetiva¹⁰⁰, sendo a “repartição do impacto tributário”¹⁰¹ entre os participantes do evento escolhido pelo legislador – este sendo extraído do artigo 5º¹⁰², *caput*, da

⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. Ed. São Paulo: Saraiva Educação 2019, p.360.

⁹⁷ SENADO FEDERAL. Resolução n.º 09, de 06 de mai. de 1992. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea “a”, inciso I, e §1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. *Diário Oficial República Federativa do Brasil*, Brasília, 1992. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996>. Acesso em: 14 jan. 2021; às 17:42.

⁹⁸ Função relacionada a identificação do tributo através do binômio. Ver nota 48.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, 2019, p.361.

¹⁰⁰ *Ibidem*, 2019, p.366.

¹⁰¹ *Ibidem*, 2019, p.366.

¹⁰² “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:”

Constituição ao tratar do princípio da igualdade.

Destarte, ao analisarmos a base de cálculo do ITCMD, com base no exposto anteriormente, podemos verificar que, através do binômio de identificação do tributo, é possível afirmar que para este imposto, a base de cálculo deve estar intimamente ligada ao negócio jurídico da doação correspondente, ou seja, o valor do objeto da tradição. Nesse sentido, a transmissão de bem imóvel deve corresponder ao valor venal do bem, como estabelece o artigo 38¹⁰³ do CTN, já a doação em pecúnia a base de cálculo deve corresponde ao valor recebido pelo donatário.

2.3. Lei complementar tributária

Ao analisarmos a natureza da lei complementar podemos compreender alguns critérios mínimos para a sua entrada no plano da validade jurídica. Inicialmente, para a sua promulgação, é necessário *quorum* qualificado das duas Casas do Congresso Nacional¹⁰⁴. Além disso, há matérias que somente podem entrar no sistema jurídico através de lei complementar, para nós, a relevância desses critérios está atrelada ao que dispõe a Constituição sobre lei complementar tributária.

Para fins deste artigo é relevante entendermos que, segundo o Texto Maior, compete a lei complementar dispor sobre competência entre os entes federativo sobre matéria tributária, além de regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer as normas gerais sobre os tributos discriminados na Constituição¹⁰⁵.

¹⁰³ "Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos."

¹⁰⁴ "Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta."

¹⁰⁵ "Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I - será opcional para o contribuinte; II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela

Assim, há dois apontamentos necessários que gostaríamos de tratar no presente artigo. Primeiro, ao discriminar o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação atrela, por lógica sistêmica, a obrigatoriedade da expedição de lei complementar para a estipulação da hipótese de incidência, da base de cálculo e do sujeito passivo para ambas hipóteses possíveis do referido imposto. Segundo, diferente da primeira compreensão sistêmica do ordenamento está consiste em regra estabelecida pela Carta Magna, pois, se o doador tiver domicílio ou residência no exterior somente haverá competência para a cobrança deste imposto após a regulamentação por lei complementar¹⁰⁶.

A consequência relevante sobre estes pontos consiste (i) no fato que a União deixou de exercer a sua competência legislativa para estabelecer as regras gerais sobre o imposto nos casos de doações. E, neste cenário, os Estados e o Distrito Federal, fundamentados no §3º do artigo 24¹⁰⁷ da Constituição, exerceram a sua competência legislativa plena para a instituição do imposto, ao passo que há no direito brasileiro 27 normas distintas sobre a cobrança do ITCMD, gerando insegurança pela penumbra sobre o fato gerador e os contribuintes efetivo da relação jurídica. Além disso, (ii) os Estados realizaram a cobrança inconstitucional sobre as doações feitas pelos doadores domiciliados ou residentes no exterior. Esta cobrança, consciente de sua inconstitucionalidade, resultou em ação de Repercussão Geral, Tema 825¹⁰⁸ do Supremo Tribunal Federal, que reafirmando o mandamento constitucional estabeleceu que "é vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional."

de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes."

¹⁰⁶ "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;"

¹⁰⁷ "Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades."

¹⁰⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n.º 851.108. Relator Min. Dias Toffoli. DJE: 12 de novembro de 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4667945&numeroProcesso=851108&classeProcesso=RE&numeroTema=825#>. Acesso em: 12 mai. 2021; às 23:46.

Além disso, o tribunal está discutindo sobre a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das leis estaduais sob o pretexto de segurança jurídica, o que veremos como inconsistente ao ordenamento jurídico ao verificar os efeitos relativos ao terceiro setor.

Parte III – Inconstitucionalidade e a modulação de efeitos em matéria tributária

Neste capítulo serão analisados alguns elementos para compreendermos o controle de constitucionalidade – difuso e concentrado – e, mais especificamente, a declaração de inconstitucionalidade de normas tributárias. Por outro lado, serão analisados os fundamentos para a modulação de efeitos – segurança jurídica e excepcional interesse social – e a sua relação com o terceiro setor. Por fim, é necessário reafirmar que, baseado em nosso objeto, serão analisados somente os elementos relevantes para esta pesquisa, deixando de lado aqueles que não influenciem diretamente nossa análise.

O direito, como um subsistema social, deve orientar-se através de uma unidade e, para garantir que esta unidade seja coesa, há a necessidade do respeito ao código¹⁰⁹ que o unifica. O código do sistema do direito consiste no legal/ilegal (direito/não-direito), onde há normas que podemos considerar condizentes e harmônicos ao sistema e outras que, por não serem congruentes com a harmonia sistêmica devem ser retiradas, se chegarem a ser introduzidas. Para a mudança de código, após a intromissão da norma no plano da validade¹¹⁰, há a necessidade de um órgão competente para julgar a norma conforme os preceitos constitucionais. Este órgão, o Supremo Tribunal Federal, por ter sido constituído pela Constituição, é obrigado a respeitar os seus limites¹¹¹, devendo decidir sempre conforme o entendimento da Carta Magna. Portanto, a mudança do código pelo tribunal consiste

¹⁰⁹ GONÇALVES, Guilherme Leite. *Op. cit.*, 2013, p.110.

¹¹⁰ MELLO, Marcos Bernardes de. *Op. cit.*, 2017, p.163.

¹¹¹ LUHMANN, Niklas. A posição dos Tribunais no sistema jurídico. In: *Revista Ajuris*, n.º 49, Porto Alegre, 1990, p. 158.

no “reconhecimento da invalidade de uma norma e tem por fim paralisar sua eficácia.”¹¹²

Para declarar norma inconstitucional é preciso explicar, brevemente, quais as formas de controle de constitucionalidade. Atualmente, é adotado o controle misto de constitucionalidade, tendo duas vertentes históricas¹¹³, a primeira originária da Primeira República, através da recepção do *Judicial Review* americano – originário do caso *Marbury v. Madison*¹¹⁴, como fundamento para o controle difuso – e, de origem austríaca, o controle concentrado.

O controle concentrado estabelece que somente um tribunal, o Supremo Tribunal Federal, tem competência para processar e julgar ações sobre controvérsias constitucionais¹¹⁵. Segundo o Gilmar MENDES, após o processo de julgamento de ação direta de inconstitucionalidade as decisões “possuem eficácia *ex tunc, erga omnes* e *efeito vinculante* para todo o Poder Judiciário e para todos os órgãos da Administração Pública”¹¹⁶.

Já o controle difuso da maior autonomia aos membros do poder judiciário, permitindo que qualquer juiz ou tribunal possa declarar a inconstitucionalidade de normas¹¹⁷. Para este controle há diversos tipos de ações possíveis para garantir o direito fundamental e a legalidade dos atos normativos, como o *habeas corpus*, o *habeas data*, o mandado de segurança, o mandado de injunção, a ação civil pública e a ação popular. Para fim de nosso estudo, é relevante tecer algumas palavras sobre o recurso extraordinário ao Supremo Tribunal Federal, pela sua relevância e peculiaridade no sistema jurídico brasileiro – principalmente para matérias tributárias.

¹¹² BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 6 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p.19.

¹¹³ MENDES, Conrado Hübner. *Controle de Constitucionalidade e Democracia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p.17.

¹¹⁴ CHUEIRI, Vera Karam de.; GODOY, Miguel Gualano de. *Marbury versus Madison: uma leitura crítica*. Curitiba: Juruá, 2017.

¹¹⁵ MENDES, Gilmar. *O controle de constitucionalidade*. Disponível em: http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portaStfInternacional/portaStfAgenda_pt_br/anexo/controle_de_constitucionalidade_v__Port1.pdf. Acesso em: 13 mai. 2021, p.5.

¹¹⁶ *Ibidem*, p.6.

¹¹⁷ *Ibidem*, p.3.

Descriminado no artigo 102 da Carta Magna e arrolado como um tipo de recurso possível no Código de Processo Civil (inciso VII, do artigo 994¹¹⁸), este recurso é classificado pela doutrina como “recurso de fundamentação vinculada”¹¹⁹, visto que há regras taxativas de hipóteses de cabimento do recurso. Estas hipóteses estão discriminadas no inciso III do artigo 102¹²⁰ da Constituição e, em especial, só pode ser interposto quando tratar de matéria constitucional – o que tem relevante repercussão ao nosso sistema constitucional tributário. Além disso, há a necessidade de verificar a admissibilidade, conforme o §3º ao artigo 102¹²¹, “referente à repercussão geral da questão constitucional nele versada”¹²² para que seja recepcionado o recurso no Supremo.

Por fim, analisaremos os efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Por estarmos analisando matéria que tem relevância a Administração Pública e é admitida através de repercussão geral é claro o efeito *erga omnes* e vinculante estabelecido pelo §2º do artigo 102¹²³. Da mesma, diferente das decisões comuns dos outros tribunais que tem efeito interpartes e *ex nunc* – pró-futuro – há nas declarações de inconstitucionalidade a retirada da norma do plano da eficácia, resultando assim de efeitos *ex tunc*¹²⁴ – efeitos que retroagem a data em que a norma declarada se tornou eficaz e produziu consequências jurídicas, tornando nulo todos os produtos baseados nesta norma.

¹¹⁸ “Art. 994. São cabíveis os seguintes recursos: VII - recurso extraordinário;”

¹¹⁹ ALVIM, Teresa Arruda. *Recurso especial, recurso extraordinário e nova função dos tribunais superiores precedentes no direito brasileiro*. 6 ed. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2019, p.456.

¹²⁰ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: a) contrariar dispositivo desta Constituição; b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal; c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição. d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal.”

¹²¹ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: § 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.”

¹²² MENDES, Gilmar. *Op. cit.*, p.11

¹²³ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.”

¹²⁴ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 37 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014, p.56.

Contudo, há no ordenamento jurídico brasileiro a possibilidade de se alterar os efeitos de uma decisão que declarou inconstitucional uma norma jurídica. Esta possibilidade está fundamentada nos artigos 27 da Lei n.º 9.868/99 e 11¹²⁵ da Lei n.º 9.882/99 que trata de modulação de efeitos.

A modulação de efeitos, em linhas gerais, consiste na alteração dos efeitos provenientes de declarações de inconstitucionalidade. Como regra, os efeitos nessas ações devem ser *erga omnes*, vinculantes e *ex tunc*, ou seja, retroagem. Com base nos fundamentos estipulados nos artigos 27 da Lei n.º 9.868/99 e 11 da Lei n.º 9.882/99, é possível que o tribunal, por maioria de dois terços (8 membros), restrinja os efeitos para a partir do trânsito em julgado ou "a partir de qualquer momento julgado adequado pela Corte"¹²⁶. Para tanto, os ministros só podem restringir os efeitos se houver risco a segurança jurídica ou excepcional interesse social.

Sobre segurança jurídica já apontamos os elementos essenciais de sua concepção na Parte I deste trabalho. Já, sobre o excepcional interesse social realizaremos apontamentos para traduzir este conceito, visto que não há, na legislação vigente, critérios claros para defini-lo.

Inicialmente é preciso esclarecer que a "norma não permite a utilização da exceção em caso de *interesse social*"¹²⁷, somente há a possibilidade em caso de *excepcional* interesse social, o que limita a atuação da Corte para casos que somente tenham interesse social, não podendo modular nestas hipóteses. Destarte, podemos compreender que interesse social consiste em um tipo, pois "a tipologia, a rigor, é sempre inacabada"¹²⁸ o que poderia justificar a indefinição da norma. E, partindo desta perspectiva, compreendemos que o interesse social vai além dos interesses da

¹²⁵ "Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de argüição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado."

¹²⁶ MOSQUERA, Roberto Quiroga; VALDO, Amanda de Oliveira. Modulação dos Efeitos e Guerra Fiscal: uma Análise da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n.45. p. 651-694. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020, p.652.

¹²⁷ SCAFF, Fernando Facury. A modulação das decisões do STF, as razões do Fisco e a irresponsabilidade fiscal. In: *Revista Consultor Jurídico*, 19 de abril de 2021, 8h02. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-19/justica-tributaria-modulacao-stf-razoes-fisco-irresponsabilidade-fiscal>. Acesso em: 14 mai. 2021.

¹²⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. cit.*, 2009, p.142.

administração público, mas consiste no que “a sociedade entende por bem comum”¹²⁹, seria o interesse da sociedade civil resguardado pela constituição.

Considerações Finais

Este artigo foi elaborado com o objetivo de responder a dúvida que se a modulação de efeitos em matéria tributária, quando atinge o setor público não-estatal, está de acordo com as razões discriminadas no artigo 27 da Lei n.º 9.868/99 - segurança jurídica ou excepcional interesse social. Além disso o recorte do trabalho buscou constatar se, ao não estar de acordo com a fundamentação para modulação de efeitos ao tratar do terceiro setor, não seria o caso de as doações destinadas ao setor público não-estatal serem imunes do imposto de transmissão. Como elemento externo ao texto foi adotada a perspectiva de Alfredo Augusto Becker, considerando como finalidade do Estado a proteção e o desenvolvimento do *bem comum*, orientado pelo preâmbulo da Constituição.

De forma metodológica, houve a divisão em três partes essenciais. A primeira consistia no estabelecimento de três premissas essenciais para trabalho: (i) a análise sociológica do objetivo, através da teoria sistêmica luhmanniana; (ii) a compreensão do conceito de setor público não-estatal e a *ratio essendi* de sua imunidade tributária; e, (iii) a concepção de segurança jurídica adotada através da função do direito, da confiança e expectativa normativa. A segunda parte fez a análise do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação. Inicialmente foi tratado sobre os tipos de contrato de doação para podermos verificarmos o momento da ocorrência do fato imponible. Após isso, foram analisadas pelo viés tributário as hipóteses de incidência sobre doações – que não são claras, devida a falta de conceitos normativos. Na sequência verificamos quais elementos podem ser considerados como base de cálculo para o ITCMD. Por fim, analisamos a importância da lei complementar para matéria tributária no direito brasileiro e as hipóteses de lacuna legislativa para o objeto do estudo. E, no terceiro momento,

¹²⁹ OLIVEIRA, Aline Lime de. *A limitação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no Brasil: uma análise da influência dos modelos norte-americano, austríaco e alemão*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2008. Disponível em: <http://www.pucrs.br/edipucrs/efeitostemporais/frame/html>. Acesso em: maio 2018.

verificou-se os elementos essenciais para que seja declarada uma norma tributária inconstitucional. E, por fim, foram analisados os fundamentos necessários para a modulação de efeitos.

As considerações finais deste trabalho estão embasadas no estudo da metodologia abordada, de modo que ao verificarmos os elementos para a modulação de efeitos em declarações de inconstitucionalidade, em que o setor público não-estatal pode ser atingido, chegamos nas seguintes conclusões.

De início constatamos que, mesmo que o texto constitucional disponha sobre a competência dos Estados e Distrito Federal para instituir o ITCMD, não há a promulgação de lei complementar para a unificação do sistema, de modo que seja claro, em todo o território nacional, quais são as hipóteses de incidência nos casos de doação, quais os sujeitos passivos possíveis e quais são imunes ao imposto. Além disso, há a obrigatoriedade da expedição de lei complementar aos casos quem que os donatários sejam sujeitos de direitos em território estrangeiro. Esta obrigatoriedade já foi decidida pelo Supremo Tribunal, através do Recurso Extraordinário n.º 851.108/SP, que fixou a tese que "é vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional".

Na sequência, ao analisarmos a fundamentação necessária para a modulação de efeitos, constatamos que nas decisões que possam modificar comportamentos no setor público não-estatal, os fundamentos de segurança jurídica e excepcional interesse social não são suficientes. A segurança jurídica, como fundamento, carece de profundidade ao tratar deste setor. Ao analisarmos pela perspectiva que a segurança é tanto confiança no sistema normativo, quanto expectativa – previsibilidade – quanto as decisões possíveis de serem tomadas e que o terceiro setor age em conformidade com os interesses de bem comum, os mesmos pautados pelo Estado, há uma *inconsistência decisória* ao compreender que o sistema normativo estabelece regras para o poder público que sejam diferentes ao poder público não-estatal. Já pelo fundamento de excepcional interesse social, a justificativa também é suficiente. O setor público não-estatal é pautado exatamente

pelo interesse social, logo, seria incongruente modular os efeitos como justificativa para o posterior o retorno ao interesse social dos valores arrecadados.

Por fim, como foi desenvolvido no artigo, as doações destinadas ao setor público são imunes aos impostos, pois considera-se que o valor doado faz parte do patrimônio público e, por não existir capacidade contributiva dos entes público, não há a possibilidade da cobrança de impostos. Portanto, de maneira análoga ao imposto de renda, não deveria ocorrer a incidência do imposto sobre transmissão de doações sobre os bens destinadas ao setor público não-estatal – tanto do donatário residente no Brasil como do exterior. E, especificamente aos residentes do exterior, conseguimos verificar a inconsistência decisória em matéria tributária que está ocorrendo no Recurso Extraordinário n.º 851.108/SP. Este RE, mesmo que não tenha como objeto as hipóteses de incidência sobre as doações, mas a hipótese de incidência sobre *causa mortis*, tem efeito direto no setor público não-estatal ao decidirem pela modulação dos efeitos. A modulação proposta, pelo voto do Min. Relator Dias Toffoli, baseado na segurança jurídica, é que os efeitos da decisão da obrigatoriedade da lei complementar fossem somente a partir da publicação do acórdão¹³⁰.

A modulação causa efeito negativo a expectativa normativa da sociedade civil, visto que as entidades do setor público não-estatal, que em sua maioria sobrevivem por doações, em alguns casos do exterior¹³¹, transferindo o ônus para as entidades fundadas no bem comum da sociedade.

REFERÊNCIAS

ALVIM, Agostinho. *Da doação*. 2ª ed. São Paulo: Edição Saraiva, 1972.

¹³⁰ "Proponho a modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo que ela produza efeitos apenas quanto aos fatos geradores que venham a ocorrer a partir da publicação do presente acórdão." Voto do Min. Relator Dias Toffoli, disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346200723&ext=.pdf>. Acesso em: 15 mai. 2021.

¹³¹ PANNUNZIO, Eduardo; SOUZA, Aline Gonçalves de. *Sustentabilidade econômica das Organizações da Sociedade Civil: desafios do ambiente jurídico brasileiro atual*. São Paulo: Escola de Direito FGV, 2018, p.9.

ALVIM, Teresa Arruda. *Recurso especial, recurso extraordinário e nova função dos tribunais superiores precedentes no direito brasileiro*. 6 ed. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2019.

AMARAL, Francisco. *Direito Civil: introdução*. 9 ed. rev. modif. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros. 2011.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 6 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7 ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; GRAU, Nuria Cunill. *Entre o Estado e o Mercado: o público não-estatal*. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/Books/O-Publico-nao-Estatal/01-Cap-1-Entre-o-Estado-e-o-mercado.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2021.

BÜLLESBACH, Alfred. Princípios da teoria dos sistemas. In. *Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito Contemporâneas*. Org. A. Kaufmann e W. Hassemer. Trad. Marcos Keel e Manuel Seca de Oliveira. rev. e coord. António Manuel Hespanha. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Interpretação do Direito e Movimentos Sociais*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CANARIS, Claus W. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3. Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29º ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

CHUEIRI, Vera Karam de.; GODOY, Miguel Gualano de. *Marbury versus Madison: uma leitura crítica*. Curitiba: Juruá, 2017.

DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo*. trad. Hermínio A. Carvalho. 5 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

FALCÃO, Amilcar. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Conceito de Sistema no Direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask*. São Paulo: Revista dos Tribunais e Editora da Universidade de São Paulo: 1976.

GONÇALVES, Guilherme Leite. *Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann*. São Paulo: Saraiva, 2013.

LÔBO, Paulo Luiz Netto. *Comentários ao Código civil: parte especial: das espécies de contratos, vol.6 (arts. 481 a 564)*. São Paulo: Saraiva, 2003.

LUHMANN, Niklas. A posição dos Tribunais no sistema jurídico. In: *Revista Ajuris*, n.º 49, Porto Alegre, 1990.

LUHMANN, Niklas. *Confianza: introducción de Darío Rodríguez Mansilla*. México: Universidad Iberoamericana, 1996.

LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*. Tradução de Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

LUHMANN, Niklas. *Sistemas Sociais: esboço de uma teoria geral*. Petrópolis: Vozes, 2016.

MAIOR BORGES, José Souto. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MENDES, Conrado Hübner. *Controle de Constitucionalidade e Democracia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MENDES, Gilmar. *O controle de constitucionalidade*. Disponível em: http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portaStfInternacional/portaStfAgenda_pt_br/anexo/controle_de_constitucionalidade_v__Port1.pdf. Acesso em: 13 mai. 2021.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; VALDO, Amanda de Oliveira. Modulação dos Efeitos e Guerra Fiscal: uma Análise da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n.45. p. 651-694. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020.

NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira: (centenário de nascimento)*. São Paulo, SP: IBDT, 2019.

OLIVEIRA, Aline Lime de. *A limitação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no Brasil: uma análise da influência dos modelos norte-americano, austríaco e alemão*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2008. Disponível em: <http://www.pucrs.br/edipucrs/efeitostemporais/frame/html>. Acesso em: maio 2018.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020 – v.1.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020 – v.1.

PANNUNZIO, Eduardo; SOUZA, Aline Gonçalves de. *Sustentabilidade econômica das Organizações da Sociedade Civil: desafios do ambiente jurídico brasileiro atual*. São Paulo: Escola de Direito FGV, 2018.

SABO PAES, José Eduardo. *Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários*. 10. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

SCAFF, Fernando Facury. A modulação das decisões do STF, as razões do Fisco e a irresponsabilidade fiscal. In: *Revista Consultor Jurídico*, 19 de abril de 2021, 8h02. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-19/justica-tributaria-modulacao-stf-raoes-fisco-irresponsabilidade-fiscal>. Acesso em: 14 mai. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Dedutibilidade de doações ao terceiro setor. In: *Revista Jurídica Unicuritiba*, Curitiba, V.05, n.62, p.443-484, dez. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SENADO FEDERAL. Resolução n.º 09, de 06 de mai. de 1992. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea "a", inciso I, e §1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. *Diário Oficial República Federativa do Brasil*, Brasília, 1992. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996>. Acesso em: 14 jan. 2021; às 17:42.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2014.

SOUZA, Leandro Marins de. *Tributação do terceiro setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Pareceres – 1: imposto de renda*. ed. póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n.º 851.108/SP*. Relator Min. Dias Toffoli. DJE: 12 de novembro de 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4667945&numeroProcesso=851108&classeProcesso=RE&numeroTema=825#>. Acesso em: 12 mai. 2021; às 23:46.

9. REGULARIZAÇÃO FUNDIÁRIA NA COMARCA DE TRAMANDAÍ E REFLEXOS NA ARRECADAÇÃO DO IPTU E DO ITBI

LAND REGULARIZATION IN THE DISTRICT OF TRAMANDAÍ AND REFLECTIONS IN THE IPTU AND ITBI COLLECTION



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-09>

Henrique Almeida Ribeiro¹

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto o estudo de projeto de Regularização Fundiária, gestado e desenvolvido na Comarca de Tramandaí-RS e os impactos que tal projeto vêm proporcionando na arrecadação dos tributos municipais, sobretudo, IPTU e ITBI. Tendo tal projeto uma história de mais de 4 anos, desde seu surgimento, já é possível perceber algumas mudanças na arrecadação tributária municipal, ocasionadas por força das transformações trazidas pelo projeto. O objetivo principal do estudo é demonstrar a forma com que tal transformação na arrecadação tributária é operada, pelo emprego das ferramentas jurídicas utilizadas no projeto.

Palavras-chave: Regularização Fundiária; Arrecadação Tributária; Impostos Municipais.

ABSTRACT

The present work has as its object the study of the Land Regularization project, conceived and developed in the Comarca of Tramandaí-RS and the impacts that such project provide in the collection of municipal taxes, above all, IPTU and ITBI. With such a project having a history of more than 4 years, since its incorporation, it is already possible to perceive some changes in the municipal tax collection, caused by the transformations brought about by the project. The main objective of the study is to demonstrate how such a transformation in tax collection is operated, using the legal tools used in the project.

Keywords: Land Regularization; Tax Collection; Municipal Taxes.

SUMÁRIO

Resumo; Abstract; Introdução; 1 O Projeto Mortos, Falidos, Incertos e Não Sabidos; 2 A Irregularidade Fundiária e os Círculos Viciosos do ITBI e do IPTU; 2.1 O Círculo Vicioso na Arrecadação do ITBI; 2.2 O Círculo Vicioso na Arrecadação do IPTU; 3 A Regularização Fundiária como Forma de Transformação e Evolução das Arrecadações de IPTU e ITBI; 3.1 A Função Ativa do Projeto; 3.2 A Celeridade e Modicidade da Regularização Fundiária pelo Projeto; 4 Dos Círculos Virtuosos criados pela Regularização Fundiária; Considerações Finais; Referências.

¹ Graduado em Direito pela Universidade Estadual de Maringá, Mestre em Direito pela Escola Paulista em Direito, Doutorando em Direito pela PUCRS. Oficial de Registros Públicos de Cidreira/RS e Oficial Designado de Registros Públicos de Palmares do Sul. E-mail: ribeiro.henrique@puhrs.br.

INTRODUÇÃO

Data do ano de 2019 o início do Projeto Mortos, Falidos, Incertos e Não-sabidos; no âmbito da Comarca de Tramandaí, no Rio Grande do Sul, que abrange os municípios de Tramandaí, Imbé, Cidreira e Balneário Pinhal.

Inicialmente, é importante mencionar que o projeto não surgiu por conta do problema fundiário em si, que existe nos municípios integrantes da comarca.

O fator inicial perseguido pelo projeto foi a alta demanda de processos de execução fiscal, existentes e em curso na época na comarca. A demanda desses processos era tão grande, considerando a média no estado do Rio Grande do Sul, que chamou a atenção tanto da imprensa local e estadual, como da cúpula do Egrégio Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, bem como dos operadores do direito locais e administrações municipais dos referidos municípios.

Após estudos conjuntos entre diversos operadores do Direito e administradores municipais, chegou-se à gênese do Projeto como o conhecemos, que, embora tenha sido constantemente atualizado na prática, continua tendo como cerne a Regularização Fundiária, alcançada por diversos e diferentes meios jurídicos, e os impactos gerados na arrecadação tributária dos municípios envolvidos, bem como na extinção e suspensão de processos executivos fiscais.

Como mencionado, o Projeto já se encontra em funcionamento há alguns anos, de forma que diversos desdobramentos práticos já podem ser observados, estudados e, em considerados seus benefícios, replicados.

Esses desdobramentos já se demonstram para além do objetivo inicialmente pensado, que era a extinção e suspensão dos processos de execução fiscal então existentes.

Embora esse objetivo inicial não deva deixar de ser observado, aspectos como a Regularização Fundiária em si, bem como seus desdobramentos sociais e econômicos, também devem passar a ser estudados e considerados na continuação e expansão do projeto.

Entre esses outros efeitos positivos do projeto, como veremos no decorrer do presente trabalho, há uma efetiva transformação na arrecadação tributária dos tributos municipais, sobretudo do ITBI e do IPTU.

Evidentemente, a própria mudança da dinâmica arrecadatória municipal traz resultados outros, sociais, urbanísticos e de gestão municipal como um todo.

Esse trabalho pretende demonstrar tanto a dinâmica pela qual o Projeto tem sido transformador dessa questão, como analisar os possíveis impactos positivos da aludida transformação na vida cotidiana, na economia e nas relações sociais dos municípios do litoral norte do Rio Grande do Sul envolvidos no projeto.

1 O PROJETO MORTOS, FALIDOS, INCERTOS E NÃO SABIDOS

Para entendermos todo o processo de surgimento do projeto tema do presente trabalho, bem como seus desdobramentos, que também são alvo de nosso estudo, é importante que conheçamos o cenário em que emergiram as ideias que o moldaram.

No ano de 2019 haviam em trâmite no Foro da Comarca de Tramandaí cerca de 70 mil processos de execução fiscal, oriundos dos 4 municípios que integram a Comarca (Tramandaí, Imbé, Cidreira e Balneário Pinhal). As execuções fiscais que tramitavam no Poder Judiciário se referiam, sobretudo, às dívidas pelo não pagamento de IPTU.

Importante observar que, embora a Comarca de Tramandaí não fosse, nem de longe, das maiores comarcas do Estado, era a segunda no Rio Grande do Sul em número de execuções fiscais². Para termos uma idéia do descompasso entre o número de execuções fiscais e a realidade da comarca, vale mencionar que a projeção populacional total da Comarca, para o ano de 2021, era de menos de 110 mil habitantes³, uma fração pequena das populações das maiores comarcas do Estado do Rio Grande do sul.

Esse quadro complicado, que atrapalhava a condução também de todos os demais processos em trâmite na comarca, motivaram a magistrada, que na época era responsável pela 3ª. Vara Cível (posteriormente especializada para as lides

²<https://revistanews.com.br/2019/06/05/122612/>. Acesso em 01 de julho de 2023.

³ https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2021/estimativa_dou_2021.pdf. Acesso em 21 de abril de 2022.

tributárias), a Dra. Laura Ullmann López, a gestar uma forma de resolver em âmbito macro aqueles excessivos processos de execução fiscal.

Inicialmente, diversas reuniões com os administradores dos municípios da Comarca em conjunto com os Oficiais de Registro de Imóveis e representantes do Foro da Comarca, foram realizadas no intuito de verificar as causas do problema.

Em momento anterior, algumas causas já haviam sido apontadas, como impactantes no problema. A mais importante identificada até então, era o fato dos municípios integrantes da Comarca se tratarem de municípios litorâneos, com uma grande população flutuante de veranistas proprietários de imóveis. Entretanto, em relação a essa particularidade, outros projetos já haviam sido colocados em prática pelo Foro da Comarca, porém sem o resultado almejado.⁴

Os trabalhos iniciais de levantamento nos Cartórios de Registro de Imóveis demonstraram que haviam situações repetitivas, em que uns poucos devedores estavam no polo passivo de muitos processos diferentes de execução fiscal e que, nesses casos, os executados se tratavam, em regra, de loteadores e construtores.

Esse fato fez com que a magistrada que conduzia o processo achasse por bem chamar os maiores devedores para identificar porque o problema se repetia tanto em relação a alguns deles. Era preciso entender o porquê de tais executados terem chegado em situação tão grave e peculiar.

As reuniões, que inicialmente contavam com administradores municipais, registradores, magistrados e servidores da justiça, passaram a contar também com representantes dos grandes devedores identificados como loteadores e construtores.

O primeiro resultado dessa inclusão dos devedores nas reuniões, foi de perceber e identificar que os casos que levaram ao pólo passivo de múltiplas execuções as mesmas pessoas, tinham causas primeiras diferentes. Essa situação também foi responsável por dar nome ao projeto: Projeto mortos, falidos, incertos e não sabidos.

Apesar de identificar pontos que diferenciavam os casos dos grandes devedores e de tais pontos motivarem o nome dado ao Projeto, também foi

⁴ <https://cnj.jusbrasil.com.br/noticias/170412201/tramandai-sentencia-quase-900-processos-de-execucao-fiscal/amp>. Acesso em 01 de julho de 2023.

percebido um ponto em comum entre todos aqueles devedores: o problema da irregularidade fundiária.

Mais precisamente o que foi identificado é que muitos imóveis que motivaram processos de execução fiscal por falta de pagamento de IPTU, já não estavam na titularidade fática dos loteadores e construtores há muito tempo, embora ainda constassem esses últimos como proprietários tabulares, e portanto de direito, dos imóveis respectivos. Ou seja, o que constava nas matrículas e transcrições dos imóveis que motivavam os processos de execução fiscal não refletia a propriedade fática e posse daqueles mesmos imóveis. Por essa razão, o cadastro municipal dos imóveis, e seus responsáveis tributários, também refletiam um descompasso com a realidade.

Esses dois problemas necessitavam uma solução, para que as execuções fiscais tivessem a solução macro pensada inicialmente. Porém, para tanto, havia a intenção de deslocar as soluções da esfera jurisdicional para a administrativa, no âmbito da Comarca de Tramandaí. Esse deslocamento do foco de solução permitiria soluções mais céleres e descomplicadas, proporcionando uma possível extinção e suspensão de execuções fiscais em massa.

A primeira medida prática do Projeto, após as contatações verificadas, deu-se em relação aos cadastros municipais dos contribuintes. Nesse ponto, buscou-se adequar os cadastros em cada um dos municípios, de forma que passassem a espelhar a realidade dos responsáveis tributários pelos imóveis.

Nesse primeiro momento, as providências foram de relativa simples consecução, pois envolveram apenas buscas pelas titularidades dos imóveis nos Cartórios de Registro de Imóveis e confrontação com os bancos de dados municipais.

Anteriormente, esse problema já havia sido identificado, embora não de forma tão detalhada, e comentado por membros do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Nas palavras da corregedora-geral da Justiça da época, Desembargadora Denise Oliveira Cezar:

“Outro problema encontrado diz respeito à dificuldade de regularização das ocupações realizadas, de forma que não há como verificar se as informações

constantes no cadastro municipal coincidem com o real devedor, o que dificulta a tramitação dos executivos fiscais".⁵

Em Cidreira, onde acompanhamos a situação com mais detimento, uma das questões verificadas foi a tributação de áreas que não eram tributáveis, na forma da lei. Em geral, imóveis localizados em dunas e outras Áreas de Preservação Permanente (APPs), sem qualquer urbanização. O Código Tributário Nacional veda a tributação dessas áreas carentes de qualquer urbanização e utilidade prática:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado."⁶

A identificação dessas áreas, em geral contínuas, com diversos lotes na titularidade ainda dos loteadores, permitiu a imediata extinção de inúmeras execuções fiscais, que tramitavam indevidamente. O trâmite desses processos, por si só, causava uma demanda completamente desnecessária tanto para as procuradorias municipais como para os defensores dos loteadores e para o próprio Poder Judiciário.

⁵ <https://revistanews.com.br/2019/06/05/122612/>. Acesso em 01 de julho de 2023.

⁶ Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 18 de Abril de 2022.

Por outro lado, a busca minuciosa nos cadastros municipais e confrontação com as buscas nos Cartórios de Registros de Imóveis, identificou um segundo problema grave, sobre o qual já discorreremos brevemente.

Haviam muitos imóveis que continuavam tendo os loteadores e construtores como responsáveis tributários, ao passo que a titularidade desses imóveis já havia sido transferida, em diversos casos, nas matrículas e transcrições dos imóveis (nos Registros de Imóveis respectivos).

Para esse problema, a solução se deu por um esforço combinado, envolvendo a Direção do Foro da Comarca de Tramandaí, os Cartórios de Registro de Imóveis, as prefeituras, as loteadoras e as construtoras. O objetivo era a atualização dos cadastros municipais. Houve relativo sucesso após buscas e confrontações de listas, feitas de forma minuciosa. Para garantia que o problema não se repetisse, inaugurou-se também um fluxo de informações constantes, entre os Cartórios de Registros de Imóveis e as prefeituras, de forma que os cadastros pudessem continuamente refletir a realidade encontrada nas matrículas e transcrições dos imóveis.

Essa organização cadastral, permitiu a correção do pólo passivo de muitas execuções fiscais, ao mesmo tempo em que evitou que outras demandas fossem ajuizadas em face de pessoas ilegítimas para figurarem naquele pólo. Outro resultado obtido mesmo antes do início das regularizações fundiárias propriamente ditas, foram diversas suspensões e extinções de execuções em curso, tendo em vista que a correção do pólo passivo trouxe aos processos os verdadeiros responsáveis tributários que, cientes do problema, muitas vezes, demonstravam interesse em quitar os débitos.

O fluxo constante de informações, por outro lado, poupou as estruturas das procuradorias municipais, da defesa das loteadoras e construtoras, e do Poder Judiciário, evitando o ajuizamento de demandas em face de pessoas ilegítimas para figurarem como executados.

A confrontação e atualização cadastral conheceu ainda outro importante resultado, fundamental para que o projeto ganhasse os contornos iniciais que perduram até os presentes dias. Ao atualizar de forma definitiva os cadastros municipais, que passaram a espelhar a realidade encontrada nos Cartórios de

Registro de Imóveis, percebeu-se que também a situação tabular não refletia a realidade fática.

Em muitos dos imóveis que constavam dos processos de execução fiscal, embora cadastro municipal e Registro de Imóveis trouxessem os loteadores ou construtores enquanto proprietários e, portanto, responsáveis tributários, diversas transmissões informais já haviam sido realizadas, sendo que tais imóveis já se encontravam na posse, e na propriedade informal, de terceiros, há muito tempo.

Por vezes, os imóveis tinham sido objeto de compromisso de compra e venda, entre loteadora ou construtora e particulares, tendo tais negócios jurídicos já experimentado a respectiva quitação sem, no entanto, haver a escrituração formal necessária para transferência nos Cartórios de Registro de Imóveis.

Ora, assim a mera confrontação dos registros tabulares e cadastros municipais não era suficiente. Era necessário, concluiu-se, regularizar a propriedade desses imóveis, nos Cartórios de Registro de Imóveis, para que então, a formalidade garantisse a identificação dos responsáveis tributários verdadeiros daqueles imóveis.

Como referido anteriormente, no entanto, diversas eram as situações que culminavam no problema da irregularidade fundiária. Diversas eram as causas dos problemas. Sendo diversas essas causas, também se percebeu que diversas seriam as soluções.

O Projeto estudou então diversos institutos legais de regularização fundiária existentes no ordenamento jurídico e que poderiam se aplicar às diferenças situações fáticas.

Para orientar, otimizar e ampliar a aplicação dos institutos jurídicos existente, a Direção do Foro da Comarca de Tramandaí, exercendo o Poder Correicional, editou a Portaria 140/2019, elaborada com participação da Corregedoria Geral de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul e dos Oficiais de Registro de Imóveis da comarca.

A referida portaria juntou em seu bojo diversas ferramentas legais como a Usucapião Extrajudicial, Usucapião Judicial, Reurb (Lei 13.465/2017), More Legal (Consolidação Normativa Notarial e Registral do Rio Grande do Sul) e a Adjudicação Compulsória prevista na Lei de Loteamentos (Art. 26, §6º da Lei 6766/79).

Além de organizar o projeto, a portaria trouxe segurança a todos os operadores do Direito envolvidos no projeto, de forma que institutos legais pudessem experimentar uma ampliação em sua aplicação, com simplificação e informalização de procedimentos com intuito de promover uma regularização fundiária abrangente, célere e pouco onerosa.

A regularização fundiária promovida pelo Projeto, como já mencionamos, nasceu com o intuito de resolver o problema da alta demanda de execuções fiscais. Aplicada, resolve também a própria questão fundiária, que tem outros desdobramentos sociais muito significativos. O foco do presente trabalho, no entanto, é referente ao impacto na arrecadação de IPTU e de ITBI, sendo que, conforme temos verificado na prática, também se revelou um relevante impacto positivo do Projeto.

2 A IRREGULARIDADE FUNDIÁRIA E OS CÍRCULOS VICIOSOS DO ITBI E DO IPTU

O Projeto de regularização fundiária aqui estudado, tem sido aplicado e desenvolvido tão somente no âmbito da Comarca de Tramandaí, no Estado do Rio Grande do Sul. Pensamos que sua extensão para outras comarcas seria possível e bastante benéfica, porém, para entendermos os seus atuais desdobramentos, é preciso que façamos uma análise breve da característica da comarca onde o Projeto já é realidade.

A Comarca de Tramandaí, no Rio Grande do Sul, encontra-se geograficamente localizada no litoral norte do estado. Os quatro municípios que a compõe, Tramandaí, Imbé, Cidreira e Balneário Pinhal, são todos litorâneos e, por essa razão, tem características que os diferenciam da maior parte dos municípios brasileiros e gaúchos.

Por se tratarem de municípios litorâneos há uma grande população flutuante, composta de veranistas, que permanecem nos municípios apenas alguns períodos do ano. Por essa razão, existem muito mais imóveis em relação ao número de habitantes do que verificaríamos em municípios que não contam com tal característica. Há diversos desdobramentos que decorrem do fato do número de imóveis ser elevado em relação à população fixa.

Por um lado, as administrações municipais têm que sustentar uma rede de serviços muito ampla em relação à população fixa. Como a extensão da área ocupada é grande em relação à população fixa, o serviço de coleta de lixo e manutenção de ruas e calçadas, por exemplo, é muito maior. Atendimento à saúde básica também precisa de uma estrutura maior do que a considerada normal para a população, tendo em vista os períodos e dias em que a população aumenta muito com veranistas esporádicos. O mesmo ocorre para outros serviços administrativos que devam ser prestados pelas prefeituras.

Por outro lado, a arrecadação tributária desses municípios acaba sendo mais atrelada aos imóveis do que em municípios não litorâneos.

Isso se dá porque bens e serviços são consumidos em maior número apenas em épocas específicas do ano, impactando negativamente na arrecadação de ISS e ICMS. Os veículos dos moradores eventuais também não são registrados em sua maioria nos municípios que são destino de veraneio, o que faz com que a arrecadação de IPVA também seja mais baixa, percentualmente, em municípios não litorâneos.

Ao mesmo tempo, os imóveis são tributáveis por IPTU, sejam ocupados o ano todo ou não. O ITBI, da mesma forma, incide sempre que haja alguma transação onerosa, não importando o tempo em que o imóvel é ou não ocupado. Tendo em vista que o número de imóveis é maior e que a arrecadação de outros tributos é menor, comparando com municípios de mesma população e não litorâneos, o percentual de recursos disponíveis para as municipalidades e dependentes de arrecadação de IPTU e ITBI é muito maior que em municípios que não se encontram localizados no litoral.

A deficiência na arrecadação desses tributos, ITBI e IPTU, acaba por criar e retroalimentar um círculo vicioso que prejudica cada vez mais o desenvolvimento dessas localidades, como explicaremos mais detalhadamente a seguir.

2.1 O CÍRCULO VICIOSO NA ARRECADAÇÃO DO ITBI

Os imóveis que têm sua titularidade irregular não deixam de ser objeto do mercado de transmissões imobiliárias. O mercado informal de imóveis existe e,

sobretudo quando se trata de imóveis de menor valor, gera seguidas transmissões sem qualquer formalidade ou registro.

Entretanto, a informalidade e irregularidade desses imóveis também faz com que os mesmos circulem no mercado por valores bem menores do que os percebidos em imóveis regulares. Isso porque não gozam da segurança jurídica que detêm aqueles com titularidade formal, bem como não são aceitos como garantia em financiamentos bancários, seja para aquisição seja para contratos de mútuo com outros objetivos.

Por outro lado, quanto mais vezes esses imóveis são transferidos informalmente, mais complexo e onerosa se torna eventual regularização pelas vias mais convencionais. Isso porque as cadeias dominiais vão se tornando complexas e envolvendo cada vez mais pessoas, por meio de documentos que carecem cada vez mais dos requisitos mínimos para serem levados a registro pelas vias convencionais.

Quanto mais a regularização se torna de difícil consecução, menor é o valor desses imóveis para o mercado. A diminuição desse valor também torna menos atrativa eventual regularização.

Dessa maneira, as transmissões vão ocorrendo informalmente, sem gerar recolhimento de ITBI. Por essa razão, a arrecadação municipal diminui e os investimentos no urbanismo e na prestação de serviços públicos, por parte das prefeituras, também diminui.

Com a piora dos investimentos públicos municipais, a desvalorização dos imóveis acelera, e com a diminuição dos valores dos imóveis, o interesse em regularizá-los ou mantê-los na formalidade, diminui, fazendo com que haja cada vez mais imóveis irregulares, cada vez menos arrecadação e cada vez mais desvalorização imobiliária, em um círculo vicioso que vai se retroalimentando.

2.2 O CÍRCULO VICIOSO NA ARRECADAÇÃO DO IPTU

Quanto à arrecadação de IPTU, há uma situação com semelhanças e diferenças em relação ao ITBI, mas também conseguimos verificar a existência de um círculo vicioso.

Como referido anteriormente, a estrutura dos municípios do litoral precisa ser superestimada em relação a sua população, tendo em vista a grande população flutuante, que não mora e não consome o ano todo nessas localidades. Os serviços públicos como um todo são afetados por essa realidade. Isso inclui os serviços de fiscalização e arrecadação tributária.

Conforme já abordamos também nesse trabalho, no início do projeto, percebeu-se graves falhas no cadastro dos contribuintes municipais. Falhas que geravam prejuízos e demandas desnecessárias para outros setores da prefeitura, como as procuradorias.

Essa estrutura precarizada prejudica os diversos setores do Poder Público Municipal, que tem menos eficiência para prestação dos diversos serviços. Essa menor eficiência, atinge também os setores de fiscalização e arrecadação tributária, bem como a procuradoria, que cuida da recuperação judicial desses créditos.

O resultado dessa menor eficiência, em relação ao IPTU, é uma menor arrecadação desse tributo. Com a diminuição dos valores arrecadados a esse título, há uma crescente precarização desses serviços, que culmina com uma decrescente arrecadação, criando a retroalimentação do problema.

Ora, se são círculos viciosos, retroalimentados, faz-se necessário que uma força externa rompa esses círculos, transformando-os em círculos virtuosos. O projeto tem se mostrado essa força externa e cumprido esse papel transformador, pelos motivos e das formas que a seguir apresentaremos.

3 A REGULARIZAÇÃO FUNDIÁRIA COMO FORMA DE TRANSFORMAÇÃO E EVOLUÇÃO DAS ARRECADAÇÕES DE IPTU E ITBI

A propriedade não tem um conceito simples, mas complexo. Com isso, importa dizer que o conceito de ser proprietário traz consigo diversas consequências também para quem titula a propriedade. Constitucionalmente pensando, a Propriedade, entendida como um Direito Fundamental, traz para o proprietário de um bem diversos deveres, em favor da sociedade e do bem comum. Na doutrina portuguesa podemos extrair lição nesse sentido, conforme Henrique Sousa Antunes:

“Na evolução histórica, o direito de propriedade transitou de um direito pleno para um direito funcionalizado, num primeiro momento a fins individuais, depois, também, a uma função social. No Código Civil de 1867, o legislador português reconheceu a propriedade como um direito destinado à conservação e promoção da existência humana, em clara feição individualista (artigo 2167º: Diz-se direito de propriedade a faculdade, que o homem tem, de aplicar à conservação da sua existência, e ao melhoramento da sua condição, tudo quanto para esse fim legitimamente adquiriu, e de que, portanto, pode dispor livremente.). Após a primeira Guerra Mundial, e com a aprovação da Constituição de 1933, a propriedade adquiriu um relevo social marcado. Emergiu o conceito de função social da propriedade, quer como limite negativo à atuação positiva das faculdades de gozo, quer como critério de legitimação da apropriação dessas faculdades. Paralelamente, alargaram-se os deveres de conduta do titular que sempre, historicamente, acompanharam o direito de propriedade, em proveito de interesses particulares concorrentes (no Código Civil de 1867, dispõem, neste sentido, os artigos 2317º e segs.).”⁷

Por outro lado, a doutrina brasileira parece seguir no mesmo sentido, conforme podemos inferir de lição de Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenthal:

“A função social impõe limites negativos e positivos, limitadores e impulsionadores em atenção ao direito de propriedade – não ao interesse externo da administração, da sociedade ou de vizinhos-, haja vista que todas as normas que se identificam com aquele princípio estão no interior do direito subjetivo, modelando e conformando a propriedade, incentivando a sua adequada fruição, de modo a evitar que o exercício do domínio se revele ocioso ou especulativo. A função social consiste em uma série de encargos, ônus e estímulos que formam um complexo de recursos que remetem o proprietário a direcionar o bem às finalidades comuns. Daí a razão de ser a propriedade comumente chamada de poder-dever ou direito-função.”⁸

⁷ANTUNES, Henrique Sousa. **Direitos Reais**. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017, p. 164-165

⁸FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. Curso de direito civil, volume 5: reais. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 263-264

Ora, como podemos perceber a propriedade pode ter seu conceito encarado como gerador de diversos poderes-deveres, que quando cumpridos fazem com que aquela cumpra sua função social e assim ganhe a proteção constitucional de Direito Fundamental. Entre os poderes-deveres podemos referir a observância dos devidos recolhimentos tributários incidentes sobre a propriedade. Em outras palavras, viola a função social a propriedade que não guarda os deveres tributários junto ao Estado.

No caso do IPTU há ainda uma importante função extrafiscal, sobre a qual nos leciona Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira:

“No entanto, o IPTU possui igualmente uma forte carga de extrafiscalidade, dado que possui uma função explícita que auxilia na realização de uma política urbana adequada e sustentável. De mesmo modo, a forma de composição da base de cálculo e a possibilidade de aplicação de um mecanismo de alíquotas progressivas lhe garantem uma natureza nitidamente extrafiscal.”⁹

Percebemos que o autor acima mencionado reforça a ideia que expusemos quando da explicitação do círculo vicioso que se impõe na arrecadação falha do IPTU e ITBI, já que possui, tal arrecadação, funções garantidoras de políticas urbanas sustentáveis.

Quanto ao cumprimento da função social para que haja a proteção constitucional da propriedade, já havíamos destacado a ideia em artigo de autoria conjunta com Alan Jece Baltazar, no ano de 2018:

“O direito de propriedade, no ordenamento brasileiro, está protegido pela Constituição Federal de 1988, no Art. 5º, XXII, sendo que é entendido como um direito fundamental para a maior parte da doutrina pátria constitucionalista. Porém, está erigida também ao ordenamento constitucional, a exigência que a propriedade exerça sua função social. E é só quando exerce sua função

⁹ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p.831.

social que a propriedade tem proteção constitucional, na forma do Art. 5º, XXIII da Carta Constitucional em vigor."¹⁰

Por outro lado, há no exercício da propriedade, para além dos poderes-deveres, um importante elemento psicológico, uma série de decorrências no comportamento daquele que se entende como proprietário de um determinado bem.

Para melhor explicar essa relação, podemos citar obra de psicologia a respeito da questão moradia, em artigo de Welita Alves Caetano:

"É violento viver na prática a busca por teto e não ter um lugar para descansar o corpo e a mente. Essa necessidade faz parte da constituição do sujeito desde a sua gestação, como defende Freud, ao se desenvolver no útero, o ser experimenta as melhores sensações desse espaço, tem o calor ideal, é aconchegante, é seguro, etc. Esse sujeito ao nascer neste mundo carrega em seu inconsciente o desejo de encontrar aquele lugar, como o útero, sua casa primeira. Ele encontra na casa a sua busca incessante."¹¹

O Direito pátrio leva em conta esse componente psicológico, com consequências bastante relevantes, inclusive. Apenas a título de demonstração da afirmação, podemos citar a aquisição de um bem pela usucapião. Em breve resumo, na usucapião adquire-se um determinado bem pelo exercício da posse qualificada pelo *animus domini*, que se traduz como a vontade de ser dono. Ou seja, na usucapião há necessidade de que o possuidor tenha comportamento de proprietário e não de mero possuidor ou detentor. Das provas mais comumente admitidas em juízo, ou extrajudicialmente, para provar o comportamento de dono do possuidor é o correto adimplemento dos tributos incidentes sobre o bem, por parte daquele que se diz possuidor no exercício da posse *ad usucapionem*. Ora, o

¹⁰RIBEIRO, Henrique Almeida; BALTAZAR, Alan Jece. Mediação e conciliação como facilitadores dos procedimentos de usucapião extrajudicial. In: (Org.) GUILHERME, Luiz Fernando do Vale de Almeida. **Soluções extrajudiciais de controvérsias empresariais**. v.3. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2018, p.44.

¹¹ CAETANO, Welita Alves. A casa do sem-teto, a ocupação! In: (Org.) Conselho Regional de Psicologia de São Paulo. **Psicologia e moradia: Múltiplos olhares sobre a questão habitacional**. Conselho Regional de Psicologia de São Paulo. - São Paulo: CRP SP, 2019, p. 12.

cuidado que tem aquele que se entende por dono da coisa é expressado de forma física e jurídica, ou seja, naturalmente que tem propriedade de um bem, ou que o possua com ânimo de ser dono, a defenderá física e juridicamente, para que não a perca ou não sofra prejuízos em sua natureza.

Ter a propriedade regular de um imóvel, ou promover a sua regularização, passando-o a uma condição formal, é preocupação que vai ao encontro dessa forma de proteção jurídica que o proprietário do bem deve pretender. Joaquim de Seabra Lopes, doutrinador lusitano, diz:

“A preocupação de garantir aos cidadãos a possibilidade de provar a ocorrência de factos relevantes para as relações jurídicas, particularmente no domínio da propriedade imobiliária, está presente nas civilizações em que se registaram as primeiras formulações do direito: parece ter cabido à Mesopotâmia a primazia de se dar conta dessa necessidade, fazendo registar em pedras a ocorrência de transações imobiliárias, pedras que marcavam os limites das propriedades e eram chamadas *kudurru*, expressão que significava precisamente “limites”.¹²

Em artigo recente, de nossa autoria, destacamos a promoção dessa relação que o proprietário de um bem imóvel passa a ter com a coisa imediatamente após vê-la regularizada:

“Essa relação com o imóvel de quem é juridicamente proprietário tem sido facilmente percebida no Projeto de Regularização Fundiária sobre o qual discorreremos. A regularização traz um sentimento de dever, de mudar a relação com o imóvel e comportar-se como proprietário definitivo e isso reflete na adimplência tributária. Aqueles que têm o imóvel regularizado, comparecem espontaneamente à Prefeitura Municipal para resolver os tributos pendentes sobre o imóvel regularizado, ainda que pela via do parcelamento, em muitos casos.”¹³

¹² LOPES, Joaquim de Seabra. **Direito dos Registos e do Notariado**. 8ª ed. Coimbra: Almedina, 2016, p.11.

¹³ RIBEIRO, Henrique Almeida. **Regularização Fundiária da Comarca de Tramandaí e Reflexos na Efetividade do Processo Tributário**. In: (Org.) CALIENDO, Paulo; ALFF, Hannah Pereira. Temas atuais de processo tributário. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2022. p. 115. Disponível em: <http://www.fundarfenix.com.br>. Acesso em 01 de julho de 2023.

Os resultados práticos na extinção dos processos de execução fiscal, bem como na arrecadação de IPTU podem ser conferidos no artigo de nossa autoria por último mencionado.

3.1 A FUNÇÃO ATIVA DO PROJETO

A regularização fundiária vem ganhando tração, desde que normas estaduais (MORE LEGAL) e legislação federal (REURB) criaram processos céleres e facilitados. Entretanto, as ferramentas de regularização fundiária mais recentes são aplicáveis, em geral, para casos coletivos em que existem loteamentos inteiros desprovidos de regular aprovação (loteamento clandestino) ou inscrição tabular (loteamento irregular).

Como já referimos no presente trabalho, muitas diferentes situações de irregularidade fundiária foram percebidas ainda na gênese do Projeto. Nem todas as situações existentes podem ser regularizadas por meio das ferramentas jurídicas acima referidas.

Caso bastante comum encontrado no âmbito da comarca de Tramandaí são daqueles imóveis que sob o ponto de vista de inscrição tabular encontram-se perfeitamente regulares. Ou seja, houve um processo de loteamento aprovado e inscrito no Registro de Imóveis, na forma da lei. Porém, com o passar do tempo, transmissões sem a necessária escrituração foram sendo feitas e acabaram por lançar o imóvel em uma situação de irregularidade pela informalidade das transmissões, que não conferem a titularidade jurídica a quem de fato adquiriu aquele bem.

Ora, para esses casos, existem ferramentas jurídicas já há muito consagradas, notadamente a usucapião judicial e a usucapião extrajudicial.

Entretanto, os custos envolvidos nessas formas de regularização são consideráveis, não podendo ser suportados por muito dos possuidores desses imóveis. Há custos com trabalhos técnicos de engenheiros, honorários de advogado, emolumentos notariais e registrais (no caso da usucapião extrajudicial), custas processuais (no caso da usucapião judicial), entre outros.

Há também um desconhecimento da condição irregular do imóvel e, principalmente, de suas consequências jurídicas, por boa parte daqueles possuidores que não detêm a propriedade regular dos imóveis envolvidos nesses processos.

É nessa questão que se destaca o papel ativo do Projeto. Faz parte da execução do Projeto, na forma da Portaria 140/2019 da Comarca de Tramandaí-RS, o mapeamento das situações, e a busca pelos possuidores e proprietários de fato dos imóveis. O chamamento ao processo de regularização fundiária inclui explicações sobre as consequências jurídicas de manter o imóvel em situação irregular, bem como do não pagamento dos tributos incidentes sobre a propriedade. Também faz parte do Projeto a conscientização das partes sobre a importância da regularidade da propriedade e da formalidade das transmissões, inclusive com o alerta sobre as consequências positivas econômicas (valorização imobiliária) e na sucessão de bens (direito sucessório), decorrentes da regularização.

É comum, ao despertar os possuidores dos imóveis sobre esses desdobramentos, que haja uma sequente ansiedade sobre a pronta regularização, não raras vezes expressada em lágrimas nas audiências de regularização.

Essa função ativa, portanto, deve ser entendida como um dos principais meios que o Projeto detém para servir de agente externo para quebra dos círculos viciosos presentes, e sobre os quais já discorreremos, na arrecadação tributária municipal nos locais em que há irregularidade fundiária.

3.2 A CELERIDADE E MODICIDADE DA REGULARIZAÇÃO FUNDIÁRIA PELO PROJETO

Como já mencionamos, o Projeto dispõe de diversas ferramentas jurídicas para alcançar seus objetivos, organizadas e ampliadas pela Portaria 140/2019.

Os institutos jurídicos utilizados de forma coletiva em regularização fundiária, como a REURB e o MORE LEGAL, tem a celeridade e modicidade como característica principal, tendo em vista que promovem a regularização de muitos imóveis ao mesmo tempo, em processo único e com custo diluído.

Porém, a modicidade e celeridade do Projeto ganham especial significado quando pensamos nas regularizações de lotes individuais, que se encontram em loteamentos regulares.

Como mencionado anteriormente, nesses casos a forma tradicional de regularização é via usucapião, na modalidade judicial ou na extrajudicial.

Embora de extrema importância, os custos envolvidos são altos e muitas vezes não suportáveis por parte daqueles que pretendem regularizar a propriedade de um bem imóvel. Por outro lado, não há celeridade nesses procedimentos, sobretudo na via judicial.

Entre as ferramentas jurídicas gestadas no Projeto para esses casos se destaca a Adjudicação Inversa Administrativa. A respeito desse instituto, tecemos comentários mais detalhados em artigo recente, de nossa autoria:

“Adjudicação compulsória serve para os casos em o adjudicante tem o Direito Real de Aquisição, com o compromisso de compra e venda registrado na matrícula do imóvel, mas não tem o Direito Real de Propriedade. Quando quitada a obrigação, pode o promissário comprador exigir judicialmente que a propriedade lhe seja transmitida por força dessa ação, sem a lavratura da escritura pública, sendo que a sentença substitui a escritura e a declaração de vontade.”¹⁴

O Art. 26, §6º da Lei 6.766/79 (Lei de Parcelamento do Solo) traz forma de adjudicação administrativa, diretamente processada no Registro de Imóveis. Porém, para os casos encontrados na comarca, esse meio se revelou inapropriado. O Projeto ampliou a possibilidade desse artigo, criando a Adjudicação Inversa Administrativa. Para entender melhor o funcionamento, vale novamente fazer referência ao artigo de nossa autoria:

¹⁴RIBEIRO, Henrique Almeida. **Regularização Fundiária da Comarca de Tramandaí e Reflexos na Efetividade do Processo Tributário**. In: (Org.) CALIENDO, Paulo; ALFF, Hannah Pereira. Temas atuais de processo tributário. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2022. p. 115. Disponível em: <http://www.fundarfenix.com.br>. Acesso em 01 de julho de 2023.

“A aplicação do instituto, na forma mencionada no texto legal acima, mostrou-se, no início dos estudos do Projeto, impraticável. Essa foi uma das razões para o surgimento da Portaria 140/2019 da Direção do Foro da Comarca de Tramandaí que regulou o procedimento e relativizou diversas exigências formais que os Oficiais de Registro de Imóveis não poderiam fazê-lo por si sós. No âmbito da portaria referida, criou-se um procedimento administrativo especial que é conduzido pelo magistrado no exercício da Direção do Foro, tendente a produzir uma sentença de adjudicação inversa a ser registrada nas matrículas dos imóveis, transmitindo a propriedade plena aos ocupantes finais das cadeias de transmissões informais ou deficientes de escrituração e registro.

Em regra, as audiências nesses procedimentos são unas e caracterizadas pela simplicidade, oralidade e informalidade. Havendo o encontro de vontades dos envolvidos, que já observamos quem são, a sentença determina o registro da adjudicação.”¹⁵

Essa modicidade, celeridade e simplicidade da Adjudicação Inversa Administrativa, mas também das demais formas de regularização presentes no Projeto, constituem a segunda força externa capaz de quebrar os círculos viciosos na arrecadação. Junto com a função ativa é capaz de transformar círculos viciosos em círculos virtuosos, conforme conferiremos a seguir.

4 DOS CÍRCULOS VIRTUOSOS CRIADOS PELA REGULARIZAÇÃO FUNDIÁRIA

Pelo lado da arrecadação do IPTU, observamos, como já mencionado nesse artigo e em artigo anterior de nossa autoria, o significativo aumento da arrecadação, tendo em vista que o proprietário que passa a condição de regular passa a temer a perda da propriedade, defendendo-a física e juridicamente.

O aumento da arrecadação de IPTU permite que a fiscalização tributária municipal, o serviço de arrecadação e a procuradoria, gozem de mais recursos e

¹⁵RIBEIRO, Henrique Almeida. **Regularização Fundiária da Comarca de Tramandaí e Reflexos na Efetividade do Processo Tributário**. In: (Org.) CALIENDO, Paulo; ALFF, Hannah Pereira. Temas atuais de processo tributário. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2022. p. 116. Disponível em: <http://www.fundarfenix.com.br>. Acesso em 01 de julho de 2023.

otimizem seu trabalho pela disposição maior desses recursos.

A extinção e suspensão em série de processos executivos fiscais, pelo adimplemento ou parcelamento de débitos no momento da regularização, também possibilita ao Poder Público municipal concentrar forças na melhoria dessa arrecadação.

A melhora dos serviços de fiscalização e arrecadação, pela maior quantia de recursos disponíveis, incrementa a arrecadação dos tributos, gerando mais receita e melhorias na performance arrecadatória, em um processo retroalimentado positivo e transformador de um sistema viciado em um sistema virtuoso.

Pelo lado da arrecadação do ITBI, a regularização dos imóveis promove a imediata valorização desses.

Percebendo a valorização do bem, promovida pela regularização, os proprietários passam a ter maior interesse em que aquele imóvel permaneça na formalidade, para não perder valor. Aqueles que adquirem o imóvel a partir de então, também o fazem dentro da formalidade, tendo em vista que a transmissão por outra forma faria o bem perder valor imediatamente. Ora, essas transmissões formais recolhem ITBI, diferentemente daquelas feitas por vias informais.

Nesse ponto, além de aumentar o número de transmissões regulares, e portanto, recolhedoras do tributo, a regularização também faz com que as transmissões sejam feitas por valores maiores, aumentando a arrecadação pelo aumento da própria base de cálculo.

O aumento da arrecadação dá ao Poder Público municipal mais recursos que podem ser empregados, entre outras coisas, na melhoria das condições urbanísticas do município, bem como nos serviços públicos oferecidos.

Essas melhorias públicas, valorizam os imóveis existentes no local. Essa valorização maior faz com que haja mais interesse dos proprietários em manter a regularidade dos imóveis, ou, promovê-la (para os imóveis ainda irregulares), pois percebem que os imóveis com maior valor também são os que mais perdem com a informalização.

Dessa maneira, a valorização imobiliária trazida pela regularização promove o aumento da arrecadação que retroalimenta a valorização, inaugurando um sistema virtuoso onde antes havia um sistema viciado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O surgimento do Projeto que nos propusemos a estudar nesse pequeno trabalho foi motivado por questões de excessiva demanda processual tributária na comarca onde foi gestado. Embora inicialmente o Projeto tenha surgido com esse objetivo único, a aplicação prática do mesmo acabou por trazer diversas outras soluções e benefícios para as localidades onde funciona.

Um dos efeitos que não foram considerados inicialmente, mas que demonstramos que vem sendo sentido no deslinde do Projeto, se refere ao impacto direto na arrecadação de IPTU e ITBI.

Esse impacto, conforme podemos concluir, se deve à força transformadora do Projeto, que tem sido decisiva para quebrar círculos viciosos instalados na forma de arrecadação dos tributos municipais e criar sistemas virtuosos de auferimento tributário por parte do Poder Público Municipal.

Para além dos efeitos sociais, urbanísticos e processuais, que também são sentidos mas não foram objeto do presente estudo, esse impacto tributário, por si só, seria motivo para continuação, ampliação e replicação do Projeto, que alcançou sucesso para além do que havia sido inicialmente criado.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Henrique Sousa. **Direitos Reais**. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017.

BALBINO FILHO, Nicolau. **Registro de imóveis**: doutrina, prática e jurisprudência. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRANDELLI, Leonardo. **Usucapião administrativa**: De acordo com o novo código de processo civil. São Paulo: Saraiva, 2016.

CAETANO, Welita Alves. A casa do sem-teto, a ocupação! *In:* (Org.) Conselho Regional de Psicologia de São Paulo. **Psicologia e moradia: Múltiplos olhares sobre a questão habitacional**. Conselho Regional de Psicologia de São Paulo. - São Paulo: CRP SP, 2019.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CÉSAR, Gustavo Sousa. **A função social das Serventias Extrajudiciais e a Desjudicialização**. Colégio Registral do Rio Grande do Sul, 2019. Colégio Registral do Rio Grande do Sul (colegioregistrals.org.br).

Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 01 de julho de 2023.

DIDIER Jr, Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 22. ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2020, p.148.

DINIZ, Maria Helena. **Sistemas de Registros de Imóveis**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FARIAS, Cristiano Chaves de; E ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Reais**. 10 ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2014.

FERNANDES, Alfredo Luís Papassoni. **Extrajudicialização: a jurisdição voluntária nos serviços notariais e registrais**. Bauru, SP: Spessotto, 2017.

FERREIRA, Durval. **Posse e Usucapião**. 3.ed. Coimbra: Almedina, 2008.

GOMES, Orlando. **Direitos Reais**. 21. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

GONDINHO, André Pinto da Rocha Osório. **Direitos reais e autonomia da vontade: o princípio da tipicidade dos direitos reais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

GUILHERME, Luiz Fernando do Vale de Almeida. (org.) **Soluções extrajudiciais de controvérsias empresariais**. v.3. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2018. <https://cnj.jusbrasil.com.br/noticias/170412201/tramandai-sentencia-quase-900-processos-de-execucao-fiscal/amp>. Acesso em 01 de julho de 2023.

https://ftp.ibge.gov.br/Estimativas_de_Populacao/Estimativas_2021/estimativa_do_u_2021.pdf. Acesso em 01 de julho de 2023.

<https://revistanews.com.br/2019/06/05/122612/>. Acesso em 01 de julho de 2023.

LOPES, Joaquim de Seabra. **Direito dos Registros e do Notariado**. 8.ed. Coimbra: Almedina, 2016.

PAIVA, João Pedro Lamana. **A consolidação do princípio da concentração na matrícula imobiliária**. Disponível em: <<https://www.trib.org.br/noticias/detalhes/a-consolidacao-do-principio-da-concentracao-na-matricula-imobiliaria>>.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de direito civil: direitos reais**, revista, atualizada e ampliada por Carlos Edison do Rêgo Monteiro Filho. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. LEI Nº 6.766, DE 19 DE DEZEMBRO DE 1979. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6766.htm. Acesso em 01 de julho de 2023.

RIBEIRO, Henrique Almeida. **Regularização Fundiária da Comarca de Tramandaí e Reflexos na Efetividade do Processo Tributário**. In: (Org.) CALIENDO, Paulo; ALFF, Hannah Pereira. Temas atuais de processo tributário. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2022. Disponível em: <http://www.fundarfenix.com.br>. Acesso em 01 de julho de 2023.

RIBEIRO, Henrique Almeida; BALTAZAR, Alan Jece. **Mediação e conciliação como facilitadores dos procedimentos de usucapião extrajudicial**. In: (Org.) GUILHERME, Luiz Fernando do Vale de Almeida. Soluções extrajudiciais de controvérsias empresariais. v.3. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2018.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil: direito das coisas**. v. 5. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 13 ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

SARLET, Ingo Wolfgang, MARINONI, Luiz Guilherme, MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: direito das coisas**. v.4. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

10. TRIBUTAÇÃO E CRIPTOMOEDAS: CENÁRIO REGULATÓRIO, OPERAÇÕES DE PERMUTA, MOEDAS DIGITAIS DOS BANCOS CENTRAIS E RISCO FISCAL



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-10>

Henrique Franceschetto¹

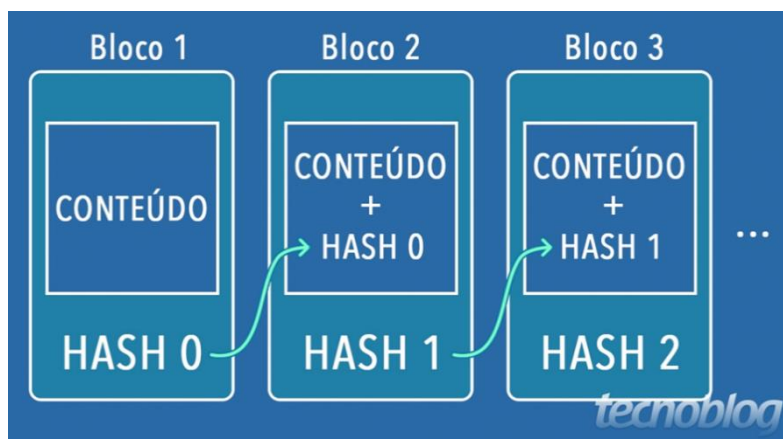
1. GENERALIDADES

Antes de adentrarmos às questões referentes à tributação dos criptoativos e das criptomoedas (para os fins específicos e limitados deste texto muitas vezes as expressões serão utilizadas como sinônimos), faz-se necessário apresentar conceitos essenciais sobre a tecnologia Blockchain, a fim de que o debate sobre os reflexos jurídicos e tributários das operações reste claro a partir da consciência sobre o funcionamento prático dessa nova tecnologia.

Destacamos inicialmente um diagrama ² (abaixo) que servirá para elucidar de forma sintética a codificação de um Blockchain para leigos:

¹ Advogado tributarista e cofundador da Escola Brasileira de Tributos, Especialista em Direito Tributário pelo IBET-SC (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários), possui MBA em Gestão Financeira, Controladoria e Auditoria pela FGV, ministra palestras, pesquisa e publica trabalhos na área do Direito Tributário. É pós-graduado em Direito Processual Civil e em Formação de Professores para a Educação Superior Jurídica pela Universidade Anhanguera/LFG. É presidente da Comissão de Direito Empresarial e Tributário da OAB/SC, Subseção de Palhoça/SC, Secretário adjunto da Comissão de Direito Tributário da Seccional da OAB-Santa Catarina, Secretário-geral da Associação de Estudos Tributários de Santa Catarina – ASSET/SC, e Diretor Jurídico da Associação Empresarial de Palhoça/SC (ACIP). Também é professor de Finanças Corporativas e de Auditoria Fiscal Federal em pós-graduações de instituições como a FAE/RS e a FATENP/SC. Atualmente reside em Palhoça/SC. Contatos: (47) 99681-3443 e henrique@henriquef.com.br.

² **O que é blockchain:** indo além do bitcoin. Disponível em: <<https://tecnoblog.net/227293/como-funciona-blockchain-bitcoin>>. Acesso em: 09 out. 2020.



Essencial para a compreensão do potencial da tecnologia Blockchain na área tributária é compreender em que consiste, efetivamente, esta tecnologia. Em termos simples, o Blockchain é um sistema em rede constituído por blocos encadeados de forma segura e que sempre carregam um conteúdo junto a si que tem natureza semelhante a uma “impressão digital” (chamada na linguagem da codificação de “hash”). No caso da criptomoeda Bitcoin, por exemplo, a mais famosa aplicação da tecnologia Blockchain, esse conteúdo é uma transação financeira. A grande genialidade aqui reside no fato de que o bloco posterior da cadeia vai sempre conter a “impressão digital” do bloco anterior, adicionada a seu próprio conteúdo e, com essas duas informações, irá gerar sua própria “impressão digital”, seguindo assim por diante, sucessivamente, em uma espécie de “corrente”. Isso é Blockchain!³

A tecnologia Blockchain cria um livro-razão seguro, robusto e transparente. É um protocolo baseado em criptografia cuja técnica de aplicação é profundamente revolucionária. Idealizado e lançado em conjunto com a sua aplicação Bitcoin em 2008, a tecnologia independe de confiança mútua entre os seus usuários para que seja efetiva. Sendo assim, ela não requer um “intermediário” (como, por exemplo, uma instituição financeira) para fazer a verificação das transações efetuadas dentro do sistema e trazer confiabilidade ao mesmo. O Blockchain, por esses motivos, tem potencial para substituir intermediários confiáveis em inúmeras relações intersubjetivas, colocando em

³ **O que é blockchain:** indo além do bitcoin. Disponível em: <<https://tecnoblog.net/227293/como-funciona-blockchain-bitcoin>>. Acesso em: 09 out. 2020.

seu lugar mecanismos poderosos de consenso em rede, com incentivos para que as máquinas interligadas verifiquem a autenticidade das transações realizadas na base de conteúdo (esse incentivo pode variar de acordo com a aplicação da tecnologia).⁴

Em trabalho intitulado “Blockchain (Distributed Ledger Technology) solves VAT fraud” publicado pela Universidade de Boston, os pesquisadores fazem a seguinte reflexão: imagine uma transferência de dados entre usuários localizados na Polônia e usuários russos, investigando uma fraude internacional. Seria possível pressupor que ambos os lados teriam uma inabalável confiança mútua? Estariam eles dispostos a dar acesso ao outro país sobre suas bases de dados tributários, protegidos por sigilo fiscal, de seus próprios cidadãos contribuintes? Se o acesso fosse dado, seria possível ter certeza quanto à confiabilidade dos dados? Entretanto, com uma tributação sobre Valor Agregado, por exemplo, registrada em um “Livro-Razão compartilhado”, a Rússia poderia participar dos registros tão facilmente quanto qualquer país na jurisdição da União Europeia. O comércio entre os países seria tratado de forma idêntica ao que é realizado entre países componentes da União Europeia. Se o consenso fosse alcançado quanto à validade de um bloco de transações, a informação ali contida seria plenamente confiável. A tecnologia Blockchain extingue a necessidade de um repositório centralizado de informações, pois ela é totalmente despida de qualquer base relacionada à confiança entre os componentes da rede. O Blockchain permite, em síntese, que indivíduos sem qualquer relação especial de confiança entre si possam trabalhar em conjunto sem ter que passar pelo crivo de uma autoridade central “neutra”. Em termos simples: é uma “*máquina para geração de confiança*”⁵.

A sociedade em geral e as administrações tributárias ainda estão começando a olhar para a tecnologia Blockchain com a pretensão de reduzir o

⁴ AINSWORTH, Richard T. SHACT, Andrew. **Blockchain (Distributed Ledger Technology) solves VAT fraud**. Boston University School of Law. Law & Economics Working Paper No. 16-41. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2853428>. Acesso em: 09 out. 2020.

⁵ AINSWORTH, Richard T. SHACT, Andrew. **Blockchain (Distributed Ledger Technology) solves VAT fraud**. Op. cit.

custo de conformidade das obrigações acessórias no Brasil. Porém, a preocupação hoje ainda está focada especialmente em conseguir identificar a ocorrência de fatos geradores de tributos (obrigação principal) quando o contribuinte utiliza a tecnologia Blockchain para viabilizar seus negócios (um exemplo desta preocupação são as buscas recentes pela regulamentação e tributação de criptomoedas baseadas em Blockchain).⁶ Entretanto, também veremos ao longo deste texto como a Receita Federal já está colocando em operação o sistema bConnect para uso da tecnologia Blockchain para fins de controle internacional da certificação OEA (Operador Econômico Autorizado) no comércio exterior.

Voltando à análise de conceitos, em mais uma abordagem didática e sintética, seria possível dizer que o Blockchain é uma “rede de negócios segura, na qual os participantes transferem itens de valor (ativos), por meio de um ‘ledger’ (livro-razão) comum distribuído, do qual cada participante possui uma cópia, e cujo conteúdo está em constante sincronia com os outros.”⁷

Um exemplo de sua aplicação seria firmar um contrato de aluguel de um imóvel integrando um contrato inteligente (“*smart contract*”) em Blockchain a uma fechadura inteligente. “*No mundo do Blockchain, o Airbnb nasceu morto, porque precisa de um intermediário*”. Essas foram as palavras de Ronan Damasco, que é diretor de tecnologia da Microsoft. Com essa nova tecnologia, bastará que a pessoa desbloqueie a fechadura que automaticamente parte do valor referente ao aluguel poderá ser imediatamente transferido para a conta do proprietário do imóvel!⁸

Vale destacar ainda que o armazenamento das informações contidas nos blocos componentes da “corrente” serve tanto para a confirmação das transações ali registradas como também para a ratificação de todas as

⁶ BICHARA, Luiz Gustavo A. S. MONTENEGRO, Rafaela Monteiro. **A relação entre blockchain e obrigações acessórias os desafios da simplificação tributária no brasil**. Revista dos Tribunais, vol. 994/2018. Disponível em: <<http://www.bicharalaw.com.br/uploads/biblioteca/ee73756a6e3f9f7438afca7252d145cd.pdf>>. Acesso em: 05 jul. 2018.

⁷ **O que é blockchain:** indo além do bitcoin. Disponível em: <<https://tecnoblog.net/227293/como-funciona-blockchain-bitcoin>>. Acesso em: 09 out. 2020.

⁸ **O que é blockchain:** indo além do bitcoin. Disponível em: <<https://tecnoblog.net/227293/como-funciona-blockchain-bitcoin>>. Acesso em: 09 out. 2020.

informações contidas em todos os blocos anteriormente gerados – tudo por meio da “impressão digital” que citamos no começo deste tópico. No bloco nº 100, por exemplo, estará inserida a confirmação (“hash”) do bloco nº 99, e, neste, a do bloco nº 98, e assim sucessivamente, até se chegar ao bloco nº 0 (bloco-gênese). **Reiteramos:** é possível registrar praticamente qualquer informação nesse formato de cadeia de blocos, e, à medida que esta for validada, a mesma se faz imutável, definitiva, e virtualmente impossível (pelo menos com a tecnologia conhecida atualmente) de ser adulterada.⁹

De acordo com Ronaldo Lemos, uma das razões para se entusiasmar com as tecnologias baseadas no protocolo Blockchain é que elas são baratas, e, portanto, oferecem uma oportunidade de inovação **real**, não só no campo do setor privado (como vem sendo mais comum até agora), mas também no setor público (que é o foco deste trabalho). A tecnologia Blockchain é, igualmente, uma ferramenta perfeita para todo e qualquer empreendedor social interessado em mudar o seu país e/ou a sua sociedade para melhor.¹⁰

Por suas características (acima apresentadas), as tecnologias que estão ficando conhecidas pela expressão “*Distributed Ledger Technologies*” (Tecnologias de Livro-Razão Distribuído, das quais o Blockchain é o maior expoente), tem potencial para ajudar governos a coletar tributos (como demonstraremos mais adiante), distribuir benefícios previdenciários, emitir passaportes, registrar escrituras imobiliárias, garantir a cadeia de suprimentos de uma produção industrial, e basicamente garantir toda a integridade dos registros e dos serviços governamentais, conforme relatório do Conselheiro Científico Chefe do Reino Unido (GCSA). O conselheiro ainda foi mais adiante, propondo um modelo único de Tributação sobre Valor Agregado – VAT (a tributação internacional que está mais próxima do ICMS brasileiro) para toda a Europa. “*Este sistema poderia incluir contratos inteligentes, desenhados especialmente para superar as manobras de evasão fiscal empresarial em*

⁹ ARAUJO, Guilherme Dourado Aragão Sá. **Perspectivas do Direito Tributário na 4ª Revolução Industrial:** Análise econômica da destruição criativa da economia disruptiva. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/8363>>. Acesso em: 09 out. 2020.

¹⁰ **Tendências para sistemas microgrids em cidades inteligentes:** uma visão sobre a blockchain. Disponível em: <<http://www.sbp2017.iltc.br/pdf/169695.pdf>>. Acesso em: 09 out. 2020.

parcela da economia, ao mesmo tempo ajudando também a superar as dificuldades relacionadas à grande variabilidade da aplicação do 'VAT' entre os países membros da União Europeia". Esse relatório foi publicado antes da votação pela qual o Reino Unido decidiu deixar a União Europeia.¹¹

Em conclusão deste capítulo, trazemos duas analogias que retratam bem o que é a tecnologia Blockchain: ela é como um grande livro-razão (onde se registram todas as movimentações contábeis de uma empresa) que é compartilhado por todos aqueles que participam do sistema, e no qual todas as transações são registradas de forma irreversível. É o registro imutável e organizado em ordem cronológica de todas as transações compiladas e validadas que ocorreram na rede. Ele geralmente é público, único e compartilhado de forma sincronizada pelos participantes. Em uma segunda analogia, nas palavras de Michael Merz, pode-se dizer que uma rede em Blockchain é como um *"recife de coral em que apenas os últimos milímetros representam a biomassa ativa, o resto é apenas uma imagem morta do passado, acessado apenas em raras ocasiões para verificar dados históricos."*¹²

Essa percepção já está se tornando comum. No Fórum Econômico Mundial de 2017, mais de 800 executivos e experts em tecnologia foram questionados sobre quando eles acreditavam que aconteceria um "ponto de virada" em particular: quando iríamos ver um governo recolher tributos com Blockchain? A data que pareceu mais correta para a média estaria no ano 2023. Entretanto, 73% dos entrevistados afirmaram que isso aconteceria apenas em 2025. Essas expectativas se mostraram defasadas, uma vez que vimos a China lançar um sistema para tal fim ainda em 2018!¹³

¹¹ STANLEY-SMITH, Joe. **Blockchain and tax: What businesses need to know.** International Tax Review. 9/12/2016, p. 33-33. Disponível em: <<http://www.internationaltaxreview.com/Article/3573467/Blockchain-and-tax-What-businesses-need-to-know.html>>. Acesso em: 09 out. 2020.

¹² **Tendências para sistemas microgrids em cidades inteligentes:** uma visão sobre a blockchain. Disponível em: <<http://www.sbp2017.iltc.br/pdf/169695.pdf>>. Acesso em: 09 out. 2020.

¹³ AINSWORTH, Richard T. SHACT, Andrew. **Blockchain (Distributed Ledger Technology) solves VAT fraud.** Boston University School of Law. Law & Economics Working Paper No. 16-41. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2853428>. Acesso em: 09 out. 2020.

Para os fins que se pretende alcançar, encerraremos por aqui as digressões acerca da tecnologia em questão e seus potenciais, para adentrarmos de forma mais específica em seus aspectos tributários e fiscais.

2. INSTRUÇÃO NORMATIVA 1.888/2019 DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL: A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA QUE PERMITE A FISCALIZAÇÃO DOS CRIPTOATIVOS

Em anos recentes a Receita Federal do Brasil (RFB) criou uma obrigação fiscal para as empresas que atuam com criptomoedas. A Instrução Normativa – IN/RFB n. 1.888/2019 (posteriormente alterada pela IN/RFB n. 1.899/2019) exige que as operações realizadas com criptoativos em nosso país sejam integral e mensalmente declaradas ao fisco federal, mediante o portal e-CAC. É para essa obrigação, e tudo o que está relacionado a ela, que voltamos nossa atenção neste momento.

De longa data que os fiscos (federal, bem como estaduais e municipais) vêm exigindo dos contribuintes a apresentação de declarações contendo cada vez mais informações, com níveis de detalhamento antes inimagináveis. Dentro desse quadro, o SPED – Sistema Público de Escrituração Digital se tornou, levando em conta todas as suas declarações (EFD, ECF, ECD, DCTF, e-Social etc.), a maior fonte de informações para a arrecadação tributária brasileira. Não nos esqueçamos ainda da Declaração Anual do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF), que obriga a informação acerca de todos os recebimentos, bens, direitos e dívidas dos contribuintes.

Na mesma linha e, embora ainda não declaradamente, a IN RFB 1.888/2019, ao exigir informações acerca das operações e transações com criptoativos, é, sem sombra de dúvidas, mais um “avanço” do sistema SPED, fechando ainda mais o cerco sobre os contribuintes brasileiros.

Essa afirmação pode ser feita se levado em conta quais as informações componentes da obrigação e de quem são exigidas, conforme consta na própria IN RFB 1.888/2019, bem como nos Atos Declaratórios Executivos n. 1 e n. 2, elaborados pela Coordenação-geral de Programação e Estudos – COPES (órgão vinculado à Receita Federal). O Ato Declaratório Executivo COPES n. 1 trata do

Manual de Preenchimento, enquanto o Ato Declaratório Executivo COPES n. 2 trata do layout, ambos relativos à declaração das transações em criptoativos.

De forma sucinta, a declaração exigirá, em formato específico, que as *exchanges* e/ou as pessoas físicas e jurídicas investidoras ou atuantes no mercado informem as transações em criptoativos que forem realizadas, indicando, dentre outros dados, valores, partes envolvidas e a identificação do criptoativo utilizado.

Pois bem! Chegamos ao ponto central da questão: a Receita Federal terá em seu poder informações das pessoas físicas e jurídicas que poderão levar à emissão de autos de infração caso sejam constatadas divergências de informações. Explica-se.

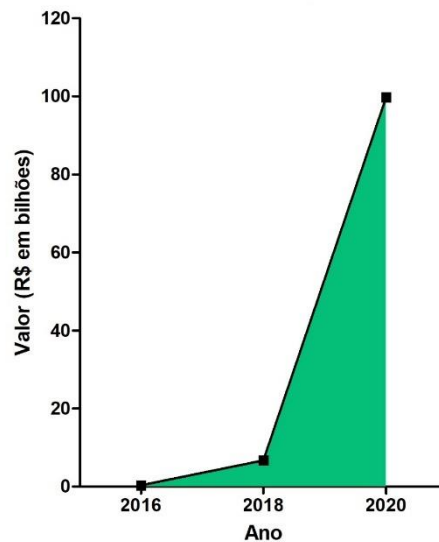
A Receita Federal poderá, até com certa facilidade, “cruzar” os dados informados pelas partes, a fim de verificar se houve omissão por algum dos participantes. Além disso, poderá cruzar informações apresentadas pelo mesmo contribuinte em outras declarações. Ora, diante de um mercado que movimentou aproximadamente 363 milhões de reais em 2016, cresceu para o número de 6.79 bilhões de reais em 2018, e agora, em novo crescimento verdadeiramente **exponencial**, registra 100 bilhões de reais em criptomoedas negociadas entre agosto de 2019 a fevereiro de 2020¹⁴ (sendo movimentados posteriormente quase R\$ 15 bilhões apenas em julho de 2020¹⁵) é surpresa para alguém que o “Leão” do fisco tente, com todas as suas forças, alcançar o imposto devido? A imagem idealizada do mundo das criptomoedas como um espaço afastado dos órgãos de arrecadação e controle estatal fica, assim, cada dia mais distante.

Apresentamos abaixo uma representação visual que produzimos, por aproximação, apenas para fins de ilustração do **expressivo** crescimento desse mercado em nosso país nos últimos anos:

¹⁴ Exclusivo: **Brasileiros negociaram R\$ 100 bilhões em criptomoedas entre agosto de 2019 a fevereiro de 2020**. Disponível em: <<https://cointelegraph.com.br/news/exclusive-brazilians-traded-r-100-billion-in-cryptocurrencies-between-august-2019-and-february-2020>>. Acesso em 29 out. 2020.

¹⁵ **Operações com criptoativos movimentam quase R\$ 15 bilhões no Brasil em julho**. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/09/04/operacoes-com-criptoativos-movimentam-quase-r15-bilhoes-no-brasil-em-julho.ghtml>>. Acesso em 29 out. 2020.

Valor movimentado em criptoativos no Brasil



Um exemplo prático e didático, preparado pelo Advogado Tributarista e Contador Leandro de Souza, para uma situação rotineira nesse mercado: pessoa física que realizou operações em criptoativos, atingindo na data de 31 de dezembro de determinado ano o saldo "x" em criptoativos e "y" valor de ganho de capital nas transações durante o ano-calendário. As informações de saldo e ganho de capital deverão estar corretamente informadas tanto na nova declaração ora analisada quanto na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física, que é entregue em abril do ano seguinte. No caso de pessoa jurídica, as informações servirão para cruzamentos ainda mais complexos, pois devem constar na Escrituração Contábil Digital (ECD) e na Escrituração Contábil-Fiscal (ECF) (dependendo do regime de tributação da empresa em questão). Havendo divergências, poderá a Receita Federal intimar o contribuinte (pessoa física ou jurídica) a prestar esclarecimentos ou poderá, de forma direta, aplicar multas e cobrar impostos eventualmente não pagos. Ou seja, um simples erro de preenchimento poderá fazer o contribuinte ter que arcar com multas de até 3% sobre o valor total das operações (a chamada "multa por declaração inexata"), podendo esta ser, a depender do caso, maior que o próprio ganho gerado na operação em questão.

Sabemos que, na prática desse universo dos criptoativos, boa parte das transações ocorre por meio de permutas entre tais bens digitais (criptomoedas e/ou criptoativos). É por esse motivo que neste momento iremos nos debruçar sobre um possível desdobramento de tais operações que gera um risco fiscal considerável na tributação aplicável a tais transações.

3. A TRIBUTAÇÃO DA PERMUTA DE ATIVOS NO BRASIL E UM TRANSLADO POSSÍVEL PARA AS OPERAÇÕES COM CRIPTOATIVOS

Em um cenário de tal crescimento exponencial, como já exposto no tópico anterior, preocupante é a possibilidade de a Receita Federal do Brasil entender pela tributação da permuta de criptomoedas como se “venda” fosse, ou seja, exigindo a tributação aplicável sobre o valor total do bem integrado ao patrimônio da entidade ao final da permuta como se estivesse diante de receita bruta/faturamento. Essa polêmica já é bem conhecida pelas empresas do ramo imobiliário, mas ganhou novos contornos quando, em decisão publicada no final de 2018, o Superior Tribunal de Justiça se manifestou no seguinte sentido:

[...] o contrato de troca ou permuta não deverá ser equiparado na esfera tributária ao contrato de compra e venda, pois não haverá, na maioria das vezes, auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca. Nesse sentido a lição do professor Roque Antônio Carrazza, em seu livro Imposto sobre a Renda, ed. Malheiros, 2ª edição, pág.45, para quem “renda e proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais líquidos ocorridos entre duas datas legalmente predeterminadas.”

(STJ – REsp 1.733.560/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2018, DJe 21/11/2018) (grifos nossos).

Ou seja, para a turma do Tribunal Superior que se manifestou naquela ocasião, e se adotando o mesmo critério jurídico para o mercado de criptoativos por analogia, poderíamos considerar que a permuta de criptomoedas (sem ganho de capital) não geraria tributação a pagar.

Por outro lado, mesmo em casos mais recentes do que o acima tratado, outros tribunais brasileiros vinham apresentando entendimento **totalmente** diferente. Vejamos a seguinte decisão proferida em julho/2019 pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (que abarca os Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná):

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS. **OPERAÇÕES EMPRESARIAIS DE PERMUTA DE IMÓVEIS**. RECEITA BRUTA. É devida a contribuição para o PIS e a COFINS sobre as operações empresariais de permuta de imóveis, realizadas por sociedade empresária incorporadora e construtora, uma vez tais contribuições incidem sobre a **receita bruta, que inclui o conjunto das receitas decorrentes do exercício da atividade empresarial**.

IRPJ E CSLL. REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. Em caso de contribuinte optante pelo regime do lucro presumido, **não há como excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSL a receita decorrente da atividade empresarial de permuta de imóveis**, uma vez que esses tributos incidem sobre a "receita bruta", e não sobre o lucro.

(TRF4, AC 5051751-36.2017.4.04.7100, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 02/07/2019)

Ou seja, temos nesse julgamento uma posição **perfeitamente contrária** à do Superior Tribunal Justiça que havia sido anteriormente apresentada, pois nesse caso os Desembargadores aplicaram a visão de que a permuta de imóveis gera faturamento/receita bruta para a empresa, e por isso esta deve pagar todos os tributos incidentes (IRPJ/CSLL, PIS/COFINS etc.) sobre essa suposta "receita" (em síntese: ao invés de compreender a permuta de bens como uma efetiva "troca", o tribunal em questão exigiu os impostos sobre o valor integral do bem que ingressa no patrimônio do contribuinte como se fosse um ingresso financeiro, uma receita).

Aumentando ainda mais a dúvida do(a) empresário(a) brasileiro(a) sobre qual é a tributação correta para essas operações, vale destacar que a outra turma **do mesmo Tribunal** acima citado tinha entendimento **diametralmente**

diverso, indo no mesmo sentido do que havia sido “definido” pelo STJ em 2018¹⁶ (ou seja, do entendimento que apresentamos inicialmente).

É preciso destacar que atualmente a jurisprudência pátria sobre tal tributação parece ter se consolidado em posição que (finalmente) reconheceu a ausência de acréscimo patrimonial em tais operações. Vejamos julgados recentes do Tribunal Regional Federal da Quarta Região:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSL. PIS. COFINS. PERMUTA DE IMÓVEIS. A permuta de bens imóveis de idêntico valor não representa acréscimo patrimonial, não corresponde ao produto da venda de bens nas operações de conta própria e nem é receita a autorizar a incidência do IRPJ/CSL e PIS/COFINS para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido.

(TRF4 5021959-54.2019.4.04.7201, **PRIMEIRA TURMA**, Relator FRANCISCO DONIZETE GOMES, juntado aos autos em 22/10/2020)

TRIBUTÁRIO. LUCRO PRESUMIDO. PIS, COFINS, IRPJ E CSLL. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. A permuta de bens imóveis de idêntico valor não representa acréscimo patrimonial, não corresponde ao produto da venda de bens nas operações de conta própria e nem é receita a autorizar a incidência do IRPJ/CSL e PIS/COFINS para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido.

(TRF4 5065488-72.2018.4.04.7100, **SEGUNDA TURMA**, Relator para Acórdão ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, juntado aos autos em 13/10/2020)

Por sua vez, extrai-se de julgado igualmente recente proferido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. PREQUESTIONAMENTO FICTO. ART. 1.025 DO CÓDIGO FUX. RECONHECIMENTO. INDICAÇÃO E CONHECIMENTO DA VIOLAÇÃO DO ART.

¹⁶ TRF4 5002360-35.2019.4.04.7200, PRIMEIRA TURMA, Relator ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, juntado aos autos em 25/06/2019.

1.022 DO CÓDIGO FUX. NECESSIDADE. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO IMPUGNADO. SÚMULA 283/STF. IRPJ, CSSL, PIS E COFINS. PERMUTA DE IMÓVEIS. NÃO EQUIPARAÇÃO A COMPRA E VENDA. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE LUCRO, RECEITA, RENDA OU FATURAMENTO COM A OPERAÇÃO. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. A alegada violação dos arts. 6º. da Lei 7.689/1988, 57 da Lei 8.981/1995, 28 da Lei 9.430/1996, 2º. e 3º. da Lei 9.718/1998, não pode ser conhecida ante a falta de prequestionamento da matéria, pois o Tribunal de origem não analisou a controvérsia à luz dos dispositivos invocados, apesar da oposição dos Embargos de Declaração.

2. O reconhecimento do prequestionamento fictício, previsto no art. 1.025 do Código Fux, nos termos da jurisprudência desta Corte Superior, exige que seja invocada e conhecida violação do art. 1.022 do Código Fux, para que se possibilite ao Órgão julgador verificar a existência do vício inquinado ao acórdão, que uma vez constatado, poderá dar ensejo à supressão de grau facultada pelo dispositivo de lei (REsp. 1.639.314/MG, Rel. Min. NANCY ANDRIGHI, DJe 10.4.2017), o que não ocorreu no caso sob exame.

3. A ausência de impugnação específica de um dos fundamentos nodais do acórdão recorrido enseja o não conhecimento do Recurso Especial, incidindo, por analogia, o enunciado da Súmula 283/STF, segundo a qual é inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.

4. Esta Corte de Justiça já se manifestou no sentido de que o contrato de troca ou permuta não deve ser equiparado na esfera tributária ao contrato de compra e venda, pois não haverá, em regra, auferimento de receita, faturamento ou lucro. Precedentes: AgInt no REsp. 1.796.877/SC, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJe 11.12.2019; AgInt no REsp 1.754.618/SC, Rel. Min. OG FERNANDES, DJe 17.10.2019; REsp. 1.733.560/SC, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 21.11.2018.

5. Hipótese em que o Tribunal de origem, expressamente, consignou que, no caso, a permuta não implicou aumento de receita, de forma que a revisão dessa conclusão implicaria o reexame do conjunto fático-probatório dos autos, o que é vedado no âmbito do Recurso Especial, a teor da Súmula 7/STJ.

6. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL desprovido.

(STJ – AgInt no REsp 1.737.467/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/2020, DJe 17/06/2020) (Grifo nosso)

Ora, lembrando que, pelo próprio texto da IN 1.888/2019, a Receita Federal se manifestou no sentido de que os criptoativos (incluindo nesse conceito amplo também as criptomoedas, como por exemplo o Bitcoin) são “*a representação digital de valor denominada em sua própria unidade de conta, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira, transacionado eletronicamente com a utilização de criptografia e de tecnologias de registros distribuídos, que pode ser utilizado como forma de investimento, instrumento de transferência de valores ou acesso a serviços, e que não constitui moeda de curso legal*” e que, conforme manifestações da CVM, ainda não está claro se os criptoativos podem ser considerados um ativo financeiro (Instrução 555/2014), é previsível que tenhamos em breve um debate nos Tribunais brasileiros acerca da tributação da permuta integralmente realizada com criptoativos assim como se viu no caso dos imóveis. Esperamos que as conclusões sejam as mesmas, bem como também esperamos que o mercado de criptoativos não seja submetido a tantos anos de insegurança jurídica como infelizmente ocorreu no caso do mercado imobiliário.

O tema é muito polêmico, tendo em vista que alguns investidores e algumas empresas que atuam com criptoativos operam, por exemplo, no mercado de criptomoedas, e realizam inúmeras permutas em um mesmo dia (e eventualmente até diversas permutas por minuto ou mesmo por segundo). Se todas essas transações forem informadas ao Fisco por meio da nova obrigação acessória que surgiu com a IN 1.888/2019 e posteriormente a cobrança do imposto sobre o suposto “ganho de capital” seja realizada pela Receita com acréscimo de multas e juros sobre todo o ocorrido ao longo de 05 anos de transações (prazo prescricional para a autuação tributária), o empresário/investidor brasileiro do setor facilmente poderá se encontrar diante de uma notificação fiscal **multimilionária**, com imenso potencial para levá-lo à

falência. Se é fato que os sistemas das *exchanges* até poderão detalhar (em imensos, porém precisos, relatórios) todas essas transações à Receita Federal, é também facilmente percebido que, se o fiscal atuante entender por tributar todas as operações de permuta como se envolvessem a liquidação do ativo e, ao mesmo tempo, buscar cobrar o imposto de renda sobre todos os ganhos de capital em todas essas mesmas transações citadas, estar-se-á diante de um ganho de capital meramente ficcional, inalcançável de fato para contribuinte e fisco, posto que totalmente afastado do critério constitucional limitador da tributação brasileira conhecido como “capacidade contributiva” (que, em termos simples, traduz-se efetivamente como a real capacidade de pagar tributos e impostos sem que isso acarrete na perda integral do patrimônio tributado – o chamado confisco).

Vale ressaltar: em texto de coautoria da renomada Professora da FGV-Direito/SP, Dra. Tathiane Piscitelli, a mesma consignou a percepção de que a Secretaria da Receita Federal do Brasil não teria bases legais para exigir informações sobre operações envolvendo criptomoedas em nosso país. Vejamos¹⁷:

Muitas questões jurídico-tributárias decorrem dessas determinações. Primeiro, o conflito entre o dever de informar as transações, nos termos da IN 1.888/2019, e a garantia do sigilo bancário dos contribuintes. A Lei Complementar 105/2001 estabelece que a transferência do sigilo bancário para as autoridades fiscais é permitida, mas deve se limitar às instituições financeiras, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF). As transações em ambiente não regulado não se adequam a essas premissas, por se realizarem sem envolvimento de instituições financeiras. Sendo assim, parece-nos que a SRFB não teria bases legais para exigir informações sobre operações envolvendo criptomoedas no Brasil. (Grifo nosso)

¹⁷ **Novas criptomoedas e insegurança tributária.** Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/08/02/novas-criptomoedas-e-inseguranca-tributaria.ghtml>>. Acesso em: 09 out. 2020.

De legalidade, portanto, duvidosa, a aplicação da referida IN 1.888/2019 pelo Fisco ainda será, sem dúvidas, dissecada em pormenores pelos especialistas na temática antes de que saibamos se a norma será efetivamente validada em sua integralidade.

O horizonte para as operações com criptoativos e a relação dos mesmos com o Fisco tende a ser ainda mais litigiosa em breve, especialmente a partir do momento em que se tornar realidade a operação de criptoativos e/ou emissão de criptomoedas por bancos centrais e instituições financeiras, tema que analisaremos no último capítulo deste trabalho.

4. O COMEÇO DA UTILIZAÇÃO DA TECNOLOGIA BLOCKCHAIN PARA FINS DE CONTROLE POR PARTE DOS ÓRGÃOS DE ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA E AS “CBDC” – MOEDAS DIGITAIS DOS BANCOS CENTRAIS

Especificamente para o Brasil, e em razão de todo o cenário de crescimento exponencial que foi exposto até aqui, a SERPRO (empresa brasileira que cria soluções de tecnologia para a Receita Federal) já criou a primeira plataforma Blockchain para o governo federal. Segundo a própria empresa, nas palavras de Gleison Diolino, gerente de Engenharia e Arquitetura de Serviços do Serpro¹⁸:

Trata-se de uma infraestrutura em nuvem para instanciação de redes Blockchains e de nós nessas redes. As redes serão distribuídas entre os órgãos e entidades participantes de cada uma delas. Os participantes terão um ou mais nós nestas redes e estes nós podem estar na nuvem do Serpro ou em qualquer outro provedor de TI de sua escolha.

De acordo com o profissional, a plataforma oferece, ao governo, agilidade para a criação e ampliação de redes Blockchain para suporte a inúmeros tipos

¹⁸ **Blockchain traz economia e segurança para serviços governamentais.** Disponível em: <<http://www.serpro.gov.br/menu/noticias/noticias-2017/blockchain-traz-economia-e-seguranca-para-servicos-governamentais>>. Acesso em: 09 out. 2020.

de serviços públicos, com redução de custos em transações e com garantias extras de segurança e privacidade.

No evento que reuniu clientes para apresentação da plataforma Blockchain em 9 de novembro de 2017 a Diretora Presidente da SERPRO, Glória Guimarães, afirmou que a tecnologia surge "*Para provocar uma disrupção e trazer desafios para todos nós que somos gestores e responsáveis pelo setor público*"¹⁹.

A tecnologia Blockchain poderia trazer maior eficiência para o sistema tributário na medida em que as informações passariam a ser disponibilizadas (e geradas) pela rede, e não diretamente pelos contribuintes.²⁰ Sendo assim o potencial desta aplicação, como talvez já tenhamos exposto de forma até repetitiva, é enorme.

Vale a pena ainda destacar que o Blockchain é uma das propostas de inovação do SERPRO, mas além dele, a empresa brasileira também está investindo em Big Data Analytics, Internet das Coisas (IoT) e Máquinas Inteligentes.²¹

No que se refere especificamente aos benefícios do Blockchain para as atividades de contabilidade, *Compliance* e auditoria, poderíamos listar²²:

1. O arquivamento de indícios de auditoria rastreáveis;
2. A facilitação de processos automatizados de auditoria;
3. Autenticação segura das transações;
4. Acompanhamento em tempo real da propriedade de ativos;

¹⁹ **Serpro lança plataforma Blockchain.** Disponível em: <<http://www.serpro.gov.br/menu/noticias/noticias-2017/serpro-lanca-plataforma-blockchain-2>>. Acesso em: 09 out. 2020.

²⁰ BICHARA, Luiz Gustavo A. S. MONTENEGRO, Rafaela Monteiro. **A relação entre blockchain e obrigações acessórias os desafios da simplificação tributária no Brasil.** Revista dos Tribunais, vol. 994/2018. Disponível em: <<http://www.bicharalaw.com.br/uploads/biblioteca/ee73756a6e3f9f7438afca7252d145cd.pdf>>. Acesso em: 05 jul. 2018.

²¹ **Blockchain é a nova aposta tecnológica do Serpro.** Disponível em: <<http://www.serpro.gov.br/menu/noticias/noticias-2017/blockchain-e-a-nova-aposta-tecnologica-do-serpro>>. Acesso em: 09 out. 2020.

²² **Blockchain, contabilidade e auditoria: o que os contadores precisam saber?** Disponível em: <<https://www.thomsonreuters.com.br/pt/corporacoes/blog/blockchain-contabilidade-e-auditoria-o-que-os-contadores-precisam-saber.html>>. Acesso em: 09 out. 2020.

5. Desenvolvimento de "contratos inteligentes" com stakeholders;
6. Registro histórico e sistema de inventário para qualquer ativo, desde matérias-primas até propriedade intelectual.

Cabe ainda destacar que atualmente, no sistema tributário vigente no Brasil, qualquer venda de mercadorias deve ser informada nas inúmeras obrigações componentes do sistema SPED por parte do vendedor e também do adquirente, enquanto o transporte da mercadoria de um estabelecimento até o outro também tem que ser informado em conhecimento de transporte eletrônico (CT-e), que é um dos módulos do SPED, e o ICMS atualmente incidente (tanto débito como crédito) precisa ser declarado nos livros e nas declarações do(s) Estado(s) envolvido(s) na operação. Nesse exemplo podemos vislumbrar que se o sistema tributário estivesse integrado na forma de contratos inteligentes em Blockchain, a condição (venda de mercadoria) poderia ser capaz, por exemplo, de autoexecutar o preenchimento de obrigações acessórias, evitando, assim, que dados idênticos tivessem que ser inseridos manualmente no sistema tanto pelo vendedor quanto pelo adquirente.²³ O ganho em termos de facilitação da arrecadação e cobrança, do *Compliance* fiscal e também a redução de custos com gestão de ativos e controladoria empresarial, por exemplo, seria imensa.

Salutar neste momento também é citar o novíssimo sistema "**bConnect**", rede blockchain desenvolvida pela Serpro para a Receita Federal do Brasil, que começou a ser utilizada em **outubro de 2020** para conectar as aduanas do Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai. A plataforma garante a autenticidade e segurança dos dados aduaneiros compartilhados entre os países do Mercosul.²⁴ A rede em questão começa permitindo o compartilhamento de

²³ BICHARA, Luiz Gustavo A. S. MONTENEGRO, Rafaela Monteiro. **A relação entre blockchain e obrigações acessórias os desafios da simplificação tributária no brasil**. Revista dos Tribunais, vol. 994/2018. Disponível em: <<http://www.bicharalaw.com.br/uploads/biblioteca/ee73756a6e3f9f7438afca7252d145cd.pdf>>. Acesso em: 05 jul. 2018.

²⁴ **Aduanas do Mercosul já estão conectadas pelo blockchain**. Disponível em: <<https://www.serpro.gov.br/menu/noticias/noticias-2020/aduanas-mercosul-conectadas-blockchain#:~:text=O%20bConnect%2C%20rede%20blockchain%20desenvolvida,%2C%20Argentina%2C%20Paraguai%20e%20Uruguai.>>. Acesso em 02 nov. 2020.

informações de Operadores Econômicos Autorizados (OEA's), porém já há previsão de incremento da rede para atender o compartilhamento de informações de Declarações Aduaneiras.

Nas palavras de Sérgio Alencar, auditor fiscal da Receita Federal do Brasil e um dos gerentes de projetos relativos à integração de aduanas do Mercosul:²⁵

Nosso desafio, inicialmente, é facilitar a troca de informações, entre aduanas do Mercosul, a respeito de empresas exportadoras. Para fazer um acordo entre dois países, relativo ao reconhecimento de empresas, e conceder benefícios, quer dizer, facilitar o comércio e entrada de empresas certificadas, a gente tem de conhecer as empresas de ambos os lados. Então, por exemplo, o Brasil tem um acordo com o Uruguai e o Uruguai enviaria para nós uma lista de empresas. Nós enviaríamos nossa lista de empresas para eles. Ocorre que realizar essa troca de informações via e-mail não é adequado. Porque é preciso uma série de definições prévias: que informações trocaremos? Em qual formato? Preenchendo quais campos? E, depois, como atualizaremos essas informações? **Então, o que ocorre, muitas vezes, é que, como só se conta com e-mails, existem os acordos de trocas de informações, mas eles acabam não funcionando, não saem do papel, e cada aduana faz a verificação por sua conta.** Mas isso não é um problema só do Brasil, ou do Mercosul, **é um desafio clássico de todas as aduanas.**

Cada país aloca seus dados, consulta os dados de outros países, realiza auditorias necessárias; então não poderia ser um banco de dados simples, centralizado em um único país. **Precisa também da segurança de que o dado não foi modificado ao longo do processo,** um meio de autenticar as transações e garantir que não haveria a adulteração do próprio registro das transações em nenhum dos lados, assegurando dessa forma a integridade total da transação. **Isso foi possível com blockchain.** (Grifos nossos)

²⁵ **bConnect entra em uso no início de 2020.** Disponível em: <<https://www.serpro.gov.br/menu/noticias/noticias-2019/bconnect-uso-inicio-2020-blockchain-serpro>>. Acesso em: 02 nov. 2020.

Ou seja, estamos vivendo, no último trimestre do ano de 2020, um momento que poderá ser histórico, com o início do uso de um sistema em blockchain desenvolvido pelo Brasil para fins de facilitação de trocas de informações no comércio exterior entre os países do Mercosul. Não é difícil antever o imenso potencial de tal ferramenta se a mesma for de fato implantada para fins e compartilhamento de informações oriundas de Declarações Aduaneiras. Os reflexos para fins de facilitação da fiscalização tributária (do ponto de vista dos Entes tributantes) bem como para as atividades de *Compliance* tributário/fiscal (do ponto de vista dos Contribuintes) seriam expressivos.

Em sentido complementar a tais sistemas de controle fiscalizatório a partir do uso de blockchain, também estamos vendo surgirem iniciativas, em diversos países, de emissão de **criptomoedas/criptoativos institucionalizados**. Em um horizonte vislumbrado, esses ativos digitais seriam reconhecidos como moedas de curso legal e facilitariam imensamente as atividades dos bancos centrais nacionais, bem como traria um grande ganho de eficiência aos mesmos.

No início do ano de 2020, analistas financeiros já visualizam que governos e bancos centrais não estavam mais conseguindo fazer com que suas medidas de “afrouxamento quantitativo” – isto é, impressão de moeda com o intuito de estimular a economia – cheguem a quem precisa. A teoria (de prover liquidez para os bancos via afrouxamento quantitativo, para que estes emprestassem para pessoas físicas e jurídicas) não tem se mostrado eficaz, na medida em que boa parte de tais valores acaba por ficar retida no próprio sistema bancário, em razão de uma série de motivos.²⁶ Esse fenômeno, que começou após a crise financeira de 2008, tornou-se mais intenso durante a pandemia do coronavírus ocorrida em 2020.

A partir disso, e buscando formas mais eficientes de fazer suas políticas monetárias, diversos bancos centrais estão cogitando “transformar” suas

²⁶ **A grande mudança monetária e bancária que está por vir – está preparado?** Disponível em: <<https://www.mises.org.br/article/3303/a-grande-mudanca-monetaria-e-bancaria-que-esta-por-vir--esta-preparado?fbclid=IwAR0GILmltxDIVGAHq3RUJXcfbXfC3G5TcC3-oUzMtWA36lgunnUXic52uM4>>. Acesso em: 02 nov. 2020.

moedas nacionais em **criptomoedas**, com funcionamento assemelhado ao conhecido "Bitcoin".

O Banco Central da Inglaterra ("*Bank of England*") foi um dos primeiros a tratar do tema, em discurso de seu Presidente realizado em agosto de 2019, especialmente motivado pelos debates existentes à época acerca da "Libra" (projeto de criptomoeda privada liderado pela empresa Facebook²⁷). Em seu pronunciamento, o "*Bank of England*" lembrou a importância de que padrões regulatórios sejam desenvolvidos o quanto antes, para evitar que tenham que ser construídos após o surgimento de alguma mudança sistêmica no setor. No discurso do Presidente do Banco Central inglês, Mark Carney, o mesmo ainda utilizou a expressão "*Synthetic Hegemonic Currency (SHC)*" (Criptomoeda Hegemônica, em tradução livre), para idealizar e se referir a uma possível rede de moedas emitidas pelo setor público, mais especificamente por Bancos Centrais.²⁸

O Fundo Monetário Internacional (FMI) vem tratando sobre o tema também de forma aberta, tendo inclusive realizado conferências sobre o assunto. Em seminário recente, realizado em 19 de outubro de 2020, intitulado "*Cross-Border Payments – A Vision for the Future*" (Pagamentos transfronteiriços – uma visão para o futuro, em tradução livre), o Fundo debateu os benefícios e os desafios associados com as chamadas "CBDC" ("*Central Bank Digital Currency*" – Moedas digitais dos bancos centrais, em tradução livre). O tom do diálogo girou especialmente em torno da importância de uma coordenação global para o desenvolvimento das políticas e das regulações aplicáveis, bem como sobre qual seria o papel do setor privado em tal conjuntura.²⁹

²⁷ **Libra: a criptomoeda que o Facebook quer implementar.** Disponível em: <<https://exame.com/future-of-money/dinheiro-tendencias/libra-a-criptomoeda-que-o-facebook-quer-implementar/>>. Acesso em: 02 nov. 2020.

²⁸ **The growing challenges for monetary policy in the current international monetary and financial system.** Disponível em: <<https://www.bankofengland.co.uk/-/media/boe/files/speech/2019/the-growing-challenges-for-monetary-policy-speech-by-mark-carney.pdf>>. Acesso em 02 nov. 2020.

²⁹ **Cross-Border Payments – A vision for the future.** Disponível em: <<https://meetings.imf.org/en/2020/Annual/Schedule/2020/10/19/imf-cross-border-payments-a-vision-for-the-future>>. Acesso em 02 nov. 2020.

O Banco Central Europeu tem ido até mais além, e se pronunciou afirmando que está intensificando os esforços no desenvolvimento de um euro digital³⁰:

O euro digital seria uma forma eletrônica de moeda oficialmente emitida pelo Banco Central e acessível a todos os cidadãos e empresas – como cédulas, mas em formato digital – para fazer com que pagamentos diários sejam mais rápidos, simples e seguros. Ele iria complementar o dinheiro, e não o substituir. O Eurossistema vai continuar a emitir papel moeda em qualquer cenário.

“O Euro pertence aos europeus e nossa missão é ser o seu guardião”, disse Christine Lagarde, Presidente do Banco Central Europeu. “Europeus estão se voltando cada vez mais para o universo digital, tanto nas formas como gastam, guardam ou investem seu dinheiro. **Nosso papel é garantir a confiança na moeda. Isso significa que precisamos garantir que o Euro está preparado para a era digital. Nós deveríamos estar preparados para emitir um Euro digital, se a necessidade surgir.**” (Tradução livre)

Correndo o risco de nos tornarmos repetitivos, cabe citar aqui também apenas a existência das manifestações do Banco Central da Suécia³¹, do Banco Central da China³² e do Federal Reserve³³, dos EUA, sendo que todos já estão realizando experimentos e/ou estudando ou implantando alguma forma de criptomoeda a ser emitida por si.

Uma vez que a pesquisa aqui apresentada tem foco na área tributária/fiscal, não trataremos das tecnicidades relacionadas à emissão de

³⁰ **ECB intensifies its work on a digital euro.** Disponível em: <<https://www.ecb.europa.eu/press/pr/date/2020/html/ecb.pr201002~f90bfc94a8.en.html>>. Acesso em: 02 nov. 2020.

³¹ **Sweden starts testing world's first central bank digital currency.** Disponível em: <<https://www.reuters.com/article/us-cenbank-digital-sweden/sweden-starts-testing-worlds-first-central-bank-digital-currency-idUSKBN20E26G>>. Acesso em 02 nov. 2020.

³² **People's Bank of China kicks off digital currency trials.** Disponível em: <<https://www.zdnet.com/article/peoples-bank-of-china-kicks-off-digital-currency-trials/>>. Acesso em: 02 nov. 2020.

³³ **Payments and the Pandemic.** Disponível em: <<https://www.clevelandfed.org/en/newsroom-and-events/speeches/sp-20200923-payments-and-the-pandemic.aspx>>. Acesso em: 02 nov. 2020.

criptomoedas por Bancos Centrais de todo o mundo, seja em iniciativas independentes ou coordenadas. Do ponto de vista regulatório, no entanto, cabe observar que, em que pese o Brasil esteja na vanguarda da implantação de projetos utilizando a tecnologia blockchain para fins de controle aduaneiro/tributário como o bConnect (facilitando as atividades de fiscalização arrecadatória e/ou *Compliance*), é fato que precisaremos (como país) revisar nossos conceitos normativos acerca da natureza jurídica das criptomoedas e dos criptoativos, caso essas iniciativas de desenvolvimento das chamadas "CBDC" (ou de uma criptomoeda privada hegemônica) prosperem.

Atualmente já vemos fluxos de mais de R\$ 100 bilhões (como citado anteriormente) dentro do universo dos criptoativos em um período de menos de doze meses. Em caso de adoção de um sistema de pagamentos transfronteiriços com criptomoedas, é fato facilmente antevisto que veremos um crescimento em tais movimentações. Caso essas movimentações não sejam juridicamente consideradas "financeiras" (tendo em vista a natureza jurídica "não-financeira" dos criptoativos vide normativas brasileiras atualmente vigentes), poderíamos ver um espaço expressivo para a elisão/evasão fiscal (com grande economia de tributos), pois nosso sistema normativo permitira transações que estariam distantes da incidência do IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) e também de eventuais tributos sobre transações financeiras (muito discutidos atualmente nos debates envolvendo as propostas de Reforma Tributária atualmente em trâmite junto ao Poder Legislativo).

O Blockchain como "máquina de produção de confiança" não é um substituto do Estado propriamente dito, mas sim da forma como os intermediários e o modelo estatal atual têm operado. Dessa forma, alguns afirmam inclusive que será possível, por intermédio dele, reconstruir a ideia de jurisdição e a dependência desta em relação ao próprio Estado, bem como a noção que possuímos atualmente para territorialidade.³⁴

³⁴ RIBEIRO, Gustavo Ferreira. MARINHO, Maria Edelvacy Pinto. **A reconstrução da jurisdição pelo espaço digital: redes sociais, blockchain e criptomoedas como propulsores da mudança.** Disponível em: <<https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/5028>>. Acesso em: 09 out. 2020.

O que podemos afirmar é que o Blockchain é uma tecnologia disruptiva. Assim sendo, tem potencial para fazer com que empresas alterem seus modelos de negócio, processos internos e responsabilidades fiscais, ao mesmo tempo em que apresenta oportunidades gigantescas, como por exemplo em termos de facilidade de obtenção de informações e relatórios confiáveis para fins gerenciais, de controladoria e de Compliance, especialmente no setor tributário, tudo isso a um custo que seria imensamente menor do que os atuais. Caberá a todos os países e aos órgãos de regulação (nacionais e internacionais) a tarefa de produzir normativas condizentes com estas novas realidades, que permitam o florescimento de tais tecnologias sem, contudo, acarretar um cenário de insegurança jurídica. O futuro dirá se fomos capazes de desenvolver tal cenário regulatório em velocidade suficiente para acompanhar a evolução tecnológica (e de adoção) dos ativos digitais.

CONCLUSÕES

Conforme vimos, ainda que o cenário regulatório brasileiro possa gerar incertezas quanto à tributação das criptomoedas e dos criptoativos, o país está na vanguarda da adoção da tecnologia blockchain (especialmente no setor público) inclusive para fins fiscais/tributários (com foco na fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias principais, mas também na facilitação da operacionalização das chamadas obrigações acessórias).

Este trabalho teve o objetivo geral de analisar o cenário regulatório atual e futuro das criptomoedas, bem como as hipóteses de maiores riscos fiscais em vista atualmente. O objetivo específico da pesquisa foi o de apresentar as possibilidades de crescimento da tecnologia blockchain no que se refere às áreas tributária e fiscal, bem como o futuro potencial e/ou já vivenciado da utilização da tecnologia blockchain no Brasil.

O método adotado foi o indutivo, operacionalizado pela pesquisa em fontes bibliográficas e jurisprudenciais provenientes de meios físicos ou digitais

A pesquisa demonstrou que, em que pese o vertiginoso crescimento da adoção das criptomoedas no Brasil (cujas transações em valor bruto total já

superam a marca de R\$ 100 bilhões anuais), ainda existem inúmeros espaços de risco fiscal ou tributário, bem como incertezas sobre a aplicação da legislação tributária nesse mercado.

O trabalho concluiu, a partir de breve apresentação do cenário de desenvolvimento das "CBDC – *Central Bank Digital Currencies*" (Moedas Digitais dos Bancos Centrais) e das moedas digitais privadas com potencial de hegemonia global (como o projeto "Libra" do Facebook), que podemos estar prestes a vivenciar uma nova disrupção nesse mercado, uma vez que se tais criptomoedas passassem a ser adotadas de forma institucionalizada e internacional (como se vislumbra), diversos aspectos das exações brasileiras atualmente em vigor precisariam ser repensados. Tal discussão está passando ao largo dos debates acerca dos projetos de Reforma Tributária em análise em 2020, atitude nacional que pode se mostrar bastante temerária em um horizonte de médio prazo, caso tais desenvolvimentos se operem.

11. INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: VICTOR, RAFA 2030 E VITÓRIA

ARTIFICIAL INTELLIGENCE IN THE FEDERAL SUPREME COURT: VICTOR, RAFA 2030 AND VITÓRIA



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-11>

Helen Lentz Ribeiro Bernasiuk¹

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo analisar as inteligências artificiais do Supremo Tribunal Federal. Atualmente há três IA's já em atividade na Corte. Assim, analisa-se o "VICTOR", que auxilia na classificação da repercussão geral (CF, art. 102, § 3º), que é um requisito de admissibilidade do recurso extraordinário analisado pelo STF. Ainda, aborda-se a RAFA 2030 (Redes Artificiais Focadas na Agenda 2030), que é uma ferramenta de IA utilizada para apoiar a classificação de acórdãos ou de petições iniciais em processos do STF na Corte de acordo com os ODS (Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas), por meio de comparação semântica. Por fim, a Vitória, que é uma ferramenta que agrupa processos por similaridade de temas, para identificação de novas controvérsias.

Palavras-Chave: Direitos fundamentais. Inteligência artificial e Direito; Repercussão Geral; Ética; Projeto Victor; RAFA 2030; Vitória; Supremo Tribunal Federal;

ABSTRACT

This article aims to analyze the artificial intelligences of the Federal Supreme Court. There are currently three AI's already active in the Court. Thus, "VICTOR" analyzes it, which helps classify the general repercussion (CF, art. 102, § 3), which is a requirement for the admissibility of the extraordinary appeal analyzed by the STF. Also, the RAFA 2030 (Artificial Networks Focused on the 2030 Agenda) is addressed, which is an AI tool used to support the classification of judgments or initial petitions in STF proceedings in the Court according to the SDGs (Sustainable Development Goals of the United Nations 2030 Agenda), through semantic comparison. Finally,

¹ Doutoranda em Direito pela PUCRS. Mestre em Direito pela PUCRS. Especialista em Direito Civil pela UFRGS. Especialista em Direito Público pela Uniderp. Diritto Costituzionale Comparato e Cultura Giuridica Europea pela Sapienza, Università di Roma. La constitución del algoritmo: Inteligencia artificial y Derecho, Universidad de Granada (Granada- Espanha). Bolsista Capes/Proex PPGD/PUCRS. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4798723812833494>. Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-6224-1251>. Advogada. Endereço eletrônico: helenbernasiuk@gmail.com.

Vitória, which is a tool that groups processes by similarity of themes, to identify new controversies.

Keywords: Fundamental rights. Artificial Intelligence and Law; General Repercussion; Ethic; Project Victor; RAFA 2030; VictorIA; Federal Court of Justice;

SUMÁRIO

Introdução. 1. Inteligência Artificial: breve conceituação. 2. IA no Supremo Tribunal Federal. 2.1 O Projeto Victor; 2.2. RAFA 2030; 2.3. Vitória; 3. Ética como pressuposto de utilização de IA pelo Poder Judiciário Brasileiro. Conclusão. Referências. Bibliográficas.

INTRODUÇÃO

O Poder Judiciário Brasileiro em 2022 apontou um expressivo aumento de projetos de inteligência artificial, consoante pesquisa, realizada no âmbito do “Projeto Judiciário 4.0”² apresentado pelo ministro Luiz Fux foram identificados 111 projetos desenvolvidos ou em desenvolvimento nos tribunais.

O objetivo na utilização de Inteligência Artificial no Judiciário é do aperfeiçoar os processos de trabalho realizados pelo Poder Judiciário. Nesse aspecto, entende-se que a automação de “rotinas e tarefas burocráticas, que antes apresentava alto grau de dificuldade passa a ser possível com o uso da IA reduzindo as etapas formais de um processo judicial e permitindo que o foco passe a ser uma abordagem mais humana”³.

Desse modo, analisa-se as inteligências artificiais do Supremo Tribunal Federal. A IA denominada “VICTOR” auxilia na classificação da repercussão geral (CF, art. 102, § 3º), que é um requisito de admissibilidade do recurso extraordinário

²O número de iniciativas cresceu em torno de 171% em relação ao levantamento realizado em 2021, quando haviam sido informados apenas 41 projetos. Também ocorreu o aumento de projetos de IA que desenvolvem soluções desses sistemas (BRASIL, Conselho Nacional de Justiça, 2022. Justiça 4.0: Inteligência artificial está presente na maioria dos tribunais brasileiros. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/justica-4-0-inteligencia-artificial-esta-presente-na-maioria-dos-tribunais-brasileiros/>. Acesso em: 05 maio 2023.

³ Nesse aspecto, o programa Justiça 4.0 é uma “parceria entre o CNJ, o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud) e o Conselho da Justiça Federal (CJF), com apoio do Tribunal Superior Eleitoral (TSE), Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Conselho Superior da Justiça do Trabalho (CSTJ) BRASIL, Conselho Nacional de Justiça, 2022. Justiça 4.0: Inteligência artificial está presente na maioria dos tribunais brasileiros. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/justica-4-0-inteligencia-artificial-esta-presente-na-maioria-dos-tribunais-brasileiros/>. Acesso em: 05 maio 2023.

analisado pelo STF. Ainda, aborda-se a RAFA 2030 (Redes Artificiais Focadas na Agenda 2030), uma ferramenta de IA utilizada para apoiar a classificação de acórdãos ou de petições iniciais em processos do STF na Corte de acordo com os ODS (Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas), por meio de comparação semântica. Por fim, a VitóriaIA, que é uma ferramenta que agrupa processos por similaridade de temas, para identificação de novas controvérsias.

Questiona-se se há algum risco na utilização indiscriminada de novas tecnologias no Poder Judiciário e qual o limite deve ser observado. Por fim, analisa-se como a IA pode auxiliar o Judiciário Brasileiro, quais os benefícios e problemáticas de utilização desses sistemas e, que por sua vez, também podem ser aplicados aos demais projetos de IA em tribunais brasileiros.

1. INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL: breve conceituação

A Inteligência Artificial (doravante IA)⁴ é uma das tecnologias mais disruptivas e importantes do século XXI,⁵ a qual já é utilizada em diversos setores da sociedade, como na saúde, agricultura, educação, energia, transportes, administração pública, e no Poder Judiciário.

O Conselho Nacional de Justiça, no Brasil, por meio da Resolução nº 332 define modelo de inteligência artificial como sendo um conjunto de dados e algoritmos “computacionais, concebidos a partir de modelos matemáticos, cujo objetivo é oferecer resultados inteligentes, associados ou comparáveis a determinados aspectos do pensamento, saber ou da atividade humana”.⁶

⁴ TURING, Alan. **Discussion on the mind and the computing machine**. 27.out.1949. Disponível em: <http://www.turing.org.uk/sources/wmays1.html>. Acesso em: 10 abr. 2023.

⁵ COMISSÃO EUROPEIA. Grupo Europeu de Ética na Ciência e Novas Tecnologias. **Declaração de Inteligência Artificial, Robótica e Sistemas 'Autônomos'**. Bruxelas, 9 de março de 2018. Disponível em: http://ec.europa.eu/research/ege/pdf/ege_ai_statement_2018.pdf. Acesso em: 8 abr. 2023.

⁶ BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº332, de 21 de agosto de 2020. Dispõe sobre a ética, transparência e a governança na produção e no uso da Inteligência Artificial no Poder Judiciário e dá outras providências**. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/Resolu%C3%A7%C3%A3o-332-IA-Programa%C3%A7%C3%A3o_v4-.pdf. Acesso em: 05 abr. 2023.

No Brasil, a Estratégia Brasileira de Inteligência Artificial tem como objetivo traçar um plano de desenvolvimento de estratégias acerca de Inteligência Artificial, bem como o uso consciente e ético desses sistemas.⁷

Uma das dificuldades de regulação da temática se refere à conceituação do que seria Inteligência Artificial. Nesse aspecto, a comissão de juristas instituídas pelo Ato do Presidente do Senado nº 4, de 2022, destinada a subsidiar a elaboração de minuta de substitutivo para instruir a apreciação dos projetos brasileiros que trata, acerca da temática não conseguiu chegar a uma conclusão unânime do conceito de IA.⁸

O Projeto de Lei nº 2338, de 2023 define, em seu art. 4º, inteligência artificial como sendo “sistema computacional, com graus diferentes de autonomia, desenhado para inferir como atingir um dado conjunto de objetivos”, os quais, utilizando abordagens baseadas em aprendizagem de máquina e/ou lógica e representação do conhecimento, por meio de dados de entrada provenientes de máquinas ou humanos, com o objetivo de produzir previsões, recomendações ou decisões que possam influenciar o ambiente virtual ou real”.⁹

Inteligência Artificial, segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, é um sistema que tem por base máquinas capazes de influenciar o ambiente, efetuando previsões e decisões para um determinado conjunto de objetivos. De se referir que os sistemas são projetados para operar com vários níveis de autonomia.¹⁰

⁷ Instituída pela Portaria MCTI nº 4.617, de 6 de abril de 2021, alterada pela Portaria MCTI nº 4.979, de 13 de julho de 2021 (Anexo). BRASIL, Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações. **Estratégia Brasileira de Inteligência Artificial – EBIA**. Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/transformacaodigital/inteligencia-artificial>. Acesso em: 05 jun. 2023.

⁸ BRASIL, SENADO FEDERAL. RELATÓRIO FINAL Comissão de Juristas instituída pelo Ato do Presidente do Senado nº 4, de 2022, destinada a subsidiar a elaboração de minuta de substitutivo para instruir a apreciação dos Projetos de Lei nºs 5.051, de 2019, 21, de 2020, e 872, de 2021, que têm como objetivo estabelecer princípios, regras, diretrizes e fundamentos para regular o desenvolvimento e a aplicação da inteligência artificial no Brasil. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/SiteAssets/documentos/noticias/Relato%CC%81rio%20final%20CJSUBIA.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2023, p. 80.

⁹ BRASIL, Senado Federal. Projeto de Lei nº 2338, de 2023. Dispõe sobre o uso da Inteligência Artificial. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9347622&ts=1683629462652&disposition=inline&_gl=1*cmo644*_ga*MTQ3NTM0NjAzNS4xNjQ1NTc1MDc1*_ga_CW3ZH25XMK*MTY4MzY3MjcyMS4zLjAuMTY4MzY3MjcyMy4wLjAuMA. Acesso em: 09 maio 2023.

¹⁰ “An AI system is a machine-based system that is capable of influencing the environment by producing an output (predictions, recommendations or decisions) for a given set of objectives. It uses

Cumpra assinalar que há diversos conceitos para inteligência artificial, os quais podem ser distintos, de acordo com a utilização e abordagem utilizada.”¹¹ Nesse sentido, as juristas Regina Ruaro e Ludmila Reis entendem que inteligência artificial “es un conjunto de tecnologías avanzadas que permite a las máquinas comprender, actuar y aprender, a través de una combinación de algoritmos planteados con el propósito de hacer con que presenten capacidades similares a las del ser humano.”¹²

Um aspecto relevante abordado pelo Professor Paulo Caliendo é a importância dos dados utilizados, nesse aspecto assinala que mais relevante que a mera automatização é o processamento e tratamento desses dados, porquanto um bom modelo de inteligência artificial decorre também de boas entradas, de bons dados de acesso. Assinala que os dados devem estar “extremamente higienizados, trabalhados, processados, porque se os dados forem ruins, o processamento vai redundar em resultados ruim; se os dados forem enviesados, os resultados serão discriminatórios; se os dados forem errados, seus resultados serão errados”¹³.

João de Fernandes Teixeira, exemplifica que, não basta apenas “projetar e criar uma máquina de calcular” para dizer que se trata de uma IA, para que seja considerada uma IA “é preciso que essa máquina imite nossa atividade mental quando estamos fazendo uma operação aritmética”.¹⁴ Estamos vivenciando IA Generativa,

machine and/or human-based data and inputs to (i) perceive real and/or virtual environments; (ii) abstract these perceptions into models through analysis in an automated manner (e.g., with machine learning), or manually; and (iii) use model inference to formulate options for outcomes. AI systems are designed to operate with varying levels of autonomy.” OECD. AI Principles overview. Disponível em: <https://oecd.ai/en/ai-principles>. Acesso em 5 abr. 2023.

¹¹ Isso porque algumas se assemelham ao pensamento humano, denominadas “reasoning”; semelhanças comportamentais, chamadas “behavior” e, também, podem ser analisadas pela acurácia das decisões geradas pelo sistema, quando são denominadas de “rationality Conforme bem exemplificado na tese de doutorado do Juiz Federal Erick Navarro, que trata acerca da inteligência artificial. WOLKART, Erick Navarro. **Análise econômica e comportamental do processo civil: como promover a cooperação para enfrentar a tragédia da Justiça no processo civil brasileiro**. 2018. 815 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, Rio de Janeiro, 2018. p. 664. Disponível em: <https://www.bdtd.uerj.br:8443/handle/1/17363>. Acesso em: 07 abr. 2023.

¹² RUARO, Regina Linden; REIS, Ludmila Camilo Catão Guimarães. Los retos del desarrollo ético de la Inteligencia Artificial. *Veritas*, v. 65, n. 3, 2020. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8086046>. Acesso em: 07 fev. 2023.

¹³ CALIENDO, Paulo. “Inteligencia Artificial, Tributación, Metaverso” (palestra), Facultad de Traducción e Interpretación de la Universidad de Granada - Espanha, 24 de janeiro, 2023.

¹⁴ TEIXEIRA, João de Fernandes. **O que é inteligência artificial** (recurso eletrônico). Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2017, p. 16.

capaz de criar conteúdo, como o caso do *Chat Generative Pre-trained Transformer*, o Chat GPT, lançando no final de 2022¹⁵.

No âmbito do "Projeto Judiciário 4.0"¹⁶, ainda em 2022, apresentado pelo Ministro Luiz Fux, foram identificados 111 projetos desenvolvidos ou em desenvolvimento nos tribunais brasileiros. O Supremo Tribunal Federal já possui três IA's em funcionamento: Victor,¹⁷ "RAFA"¹⁸ e da "Vitória"¹⁹.

Assim, no presente estudo analisaremos as Inteligências Artificiais utilizada pelo Supremo Tribunal Federal, no âmbito brasileiro, denominadas "Victor", "Rafa" e "Vitória".

2. INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: O Projeto Victor

O projeto "Victor"²⁰ é uma inteligência artificial que auxilia na admissibilidade recursal dos recursos extraordinários, especificamente no que tange à análise da

¹⁵DUARTE, Daniel. **ChatGPT: A confirmação da quarta revolução industrial**. PRODUCTOVERSEE, 13 fev. 2023. Disponível em: <https://productoversee.com/chatgpt-a-confirmacao-da-quarta-revolucao-industrial/>. Acesso em: 04 maio 2023.

¹⁶O número de iniciativas cresceu em torno de 171% em relação ao levantamento realizado em 2021, quando haviam sido informados apenas 41 projetos. Também ocorreu o aumento de projetos de IA que desenvolvem soluções desses sistemas. BRASIL, Conselho Nacional de Justiça, 2022. **Justiça 4.0: Inteligência artificial está presente na maioria dos tribunais brasileiros**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/justica-4-0-inteligencia-artificial-esta-presente-na-maioria-dos-tribunais-brasileiros/>. Acesso em: 18 março 2023.

¹⁷Acerca do projeto "Victor", para uma análise de forma aprofundada vide: IN: BERNASIUK, Helen Lentz Ribeiro. A inteligência artificial e a necessidade de observância de princípios fundamentais: Victor no Supremo Tribunal Federal. p. 169-19. In: CALIENDO, Paulo; ALFF, Hannah Pereira (Orgs.). **Temas atuais de processo tributário**. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2022. 437 p. Disponível em: https://www.fundarfenix.com.br/_files/ugd/9b34d5_e856932e6d1a4c4cb8ee2da47a016f06.pdf. Acesso em 27 mar. 2023.

¹⁸A RAFA 2030 (Redes Artificiais Focadas na Agenda 2030) "é uma ferramenta de inteligência artificial lançada em 2022 para apoiar a classificação de acordões ou de petições iniciais em processos do STF na Corte de acordo com os ODS, por meio de comparação semântica". BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Disponível em: [https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=505767&ori=1#:~:text=A%20RAFA%202030%20\(Redes%20Artificiais,por%20meio%20de%20compara%C3%A7%C3%A3o%20sem%C3%A2ntica](https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=505767&ori=1#:~:text=A%20RAFA%202030%20(Redes%20Artificiais,por%20meio%20de%20compara%C3%A7%C3%A3o%20sem%C3%A2ntica). Acesso em: 19 maio 2023.

¹⁹BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ministra Rosa Weber lança robô Vitória para agrupamento e classificação de processos: a nova ferramenta dará mais celeridade ao andamento processual e resultará em mais segurança jurídica. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=507426&ori=1>. Acesso em 19 maio 2023.

²⁰Para aprofundamento do sistema "Victor" vide artigo de minha autoria. BERNASIUK, Helen Lentz Ribeiro. **A inteligência artificial e a necessidade de observância de princípios fundamentais: Victor no Supremo Tribunal Federal**. Temas atuais de processo tributário. Paulo Caliendo, Hannah Pereira Alff (organizadores). Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2022. Disponível em:

repercussão geral²¹, no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Pesquisadores da Universidade de Brasília e o Supremo Tribunal Federal desenvolveram o projeto, conjuntamente, que utilizou o aprendizado de máquina e redes neurais artificiais.²²

Um dos benefícios da utilização do sistema é a formação de banco de dados, o que de per si, auxilia na gestão judiciária, a fim de verificar quais os temas de repercussão com maior número de processos, quais são os maiores litigantes, quais temas estão sendo mais judicializados.²³ Assim, há a possibilidade de alocação de serviços e recursos àqueles gabinetes que possuem maior demanda, por exemplo.

A agilidade na verificação da existência ou não de repercussão geral é de salutar relevância, porquanto enquanto um servidor demora em média 30 (trinta) minutos para a análise da repercussão geral, o VÍCTOR realiza a mesma tarefa em 05 (cinco) segundos."²⁴ Desse modo, acaba auxiliando na qualidade, porquanto é utilizado um banco de dados de repercussões já analisadas e, ainda, auxilia na questão do déficit de produtividade, em razão do acúmulo de processos e número reduzido de servidores.

Assim, dentre os benefícios da utilização da tecnologia está a redução de tempo de análise do recurso, o que vai de encontro com as diversas reformas legislativas que ocorreram após a Emenda Constitucional nº45/2004, que diz com a celeridade da tramitação processual e a razoável duração do processo."²⁵

https://www.fundarfenix.com.br/_files/ugd/9b34d5_e856932e6d1a4c4cb8ee2da47a016f06.pdf

²¹ A repercussão geral foi instituída pela Emenda Constitucional nº45/2004, os recursos extraordinários, para que fossem analisados pelo Supremo Tribunal Federal, necessariamente devem possuir repercussão geral. BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Sobre a repercussão geral**. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=apresentacao>. Acesso em: 08 fev.2023.

²² Acerca do processo de aprendizagem de máquina utilizado no Projeto VÍCTOR, verificar In: SILVA, Nilton Correia da. Notas iniciais sobre a evolução dos algoritmos do VÍCTOR: o primeiro projeto de inteligência artificial em supremas cortes do mundo. In: FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; CARVALHO, Angelo Gamba Prata de (Coord.). **Tecnologia jurídica & direito digital: II Congresso Internacional de Direito, Governo e Tecnologia – 2018**. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 89-94.

²³ MAIA FILHO, Mamede Said; JUNQUILHO, Tainá Aguiar. Projeto VÍCTOR: perspectivas de aplicação da inteligência artificial ao direito. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, v. 19, n. 3, p. 218-237, 2018, p.228.

²⁴ BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Projeto VÍCTOR do STF é apresentado em congresso internacional sobre tecnologia**. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.aspx?Conteudo=390818>. Acesso em: 08 fev 2023.

²⁵ O inciso LXXVIII, do art. 5º, a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantem a celeridade de sua tramitação" IN:BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em:

Uma das problemáticas da utilização do sistema diz com a forma em que foram coletados os dados para serem inseridos no sistema, porquanto foram selecionados recursos de forma aleatória. Outrossim, não se tem conhecimento acerca do código utilizado.²⁶

As decisões judiciais devem ser motivadas, nesse aspecto, para utilização de inteligência artificial se mostra relevante a possibilidade de explicabilidade das decisões e, para isso, devem ser explícitos os fundamentos das decisões algorítmicas, para evitar que a ausência de motivação nessas decisões.²⁷

Relevante observar a questão da denominada correção algorítmica²⁸, em razão da possibilidade de existir algoritmos enviados (outsiders).²⁹ Ademais, há a possibilidade de "opacidade algorítmica" que é a lacuna entre a programação e a atividade da inteligência artificial, em razão de sua complexidade.³⁰

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 08 fev. 2023.

²⁶ FERRARI, Isabela. BECKER, Daniel. Victor- beauty or beast. **Fórum on line Courts**. Disponível em: <https://sifocc.org/app/uploads/2020/06/Victor-Beauty-or-the-Beast.pdf>. Acesso em 08 fev. 2023.

²⁷ FREITAS, Juarez. **Direito e inteligência artificial: em defesa do humano**/ Juarez Freitas, Thomas Bellini Freitas. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 101.

²⁸ Segundo definição do Conselho Nacional de Justiça, algoritmo é uma "sequência finita de instruções executadas por um programa de computador, com o objetivo de processar informações para um fim específico" IN: BRASIL, CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Resolução nº332, de 21 de agosto de 2020. Dispõe sobre a ética, transparência e a governança na produção e no uso da Inteligência Artificial no Poder Judiciário e dá outras providências**. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/Resolu%C3%A7%C3%A3o-332-IA-Programa%C3%A7%C3%A3o_v4-.pdf. Acesso em: 05 abr. 2023.

²⁹ Cumpre assinalar que "na própria constituição dos sistemas de IA se fazem escolhas que refletem as opiniões e prioridades dos criadores, os quais influenciam diretamente nas respostas dos sistemas. Não se pode ignorar, assim, a impossibilidade de isenção completa, até mesmo ao se falar em inteligência artificial e de sistemas que, muitas vezes, são tratados como universais e "desenviesados", porquanto o ponto de partida é sempre uma atividade humana de seleção de informações e dados, os quais refletem, também, o contexto social de quem os produziu. E tal preocupação se liga diretamente ao estudo dos vieses cognitivos (cognitive biases)". IN: NUNES, Dierle; MARQUES, Ana Luiza Pinto Coelho. Inteligência artificial e direito processual: vieses algorítmicos e os riscos de atribuição de função decisória às máquinas. In: **Revista de Processo**. 2018. p. 421-447. Disponível em:

https://www.academia.edu/37764508/INTELIG%C3%8ANCIA_ARTIFICIAL_E_DIREITO_PROCESSUAL_VIESES_ALGOR%C3%8DTMICOS_E_OS_RISCOS_DE_ATRIBUI%C3%87%C3%83O_DE_FUN%C3%87%C3%83O_DECIS%C3%93RIA_%C3%80S_M%C3%81QUINAS_Artificial_intelligence_and_procedural_law_algorithmic_bias_and_the_risks_of_assignment_of_decision_making_function_to_machines?bulkDownload=thisPaper-topRelated-sameAuthor-citingThis-citedByThis-secondOrderCitations&from=cover_page. Acesso em: 08 abr. 2023.

³⁰ Nesse aspecto, assinalam acerca da dificuldade no desenvolvimento de um algoritmo de aprendizagem e, ainda, auditá-lo e explicá-lo. FERRARI, Isabela. BECKER, Daniel. Victor- beauty or beast. **Fórum on line Courts**. Disponível em: <https://sifocc.org/app/uploads/2020/06/Victor-Beauty-or-the-Beast.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2023.

Uma das problemáticas abordadas pelo professor Paulo Caliendo é a opacidade dos sistemas de redes neurais, como no caso do "Victor".³¹

Assim, entende-se que há vários benefícios na utilização de inteligência artificial no Judiciário Brasileiro, porquanto auxilia a gestão e a automação de atividades repetitivas, todavia, a explicabilidade das decisões via algoritmos se mostra basilar e fundamental para o Estado Democrático de Direito.

Assim, entende-se que há vários benefícios na utilização de inteligência artificial no Judiciário Brasileiro, porquanto auxilia a gestão e a automação de atividades repetitivas, todavia, a explicabilidade das decisões via algoritmos se mostra basilar e fundamental para o Estado Democrático de Direito.

2.2 RAFA 2030

A "RAFA" é uma ferramenta de IA, denominada de redes artificiais focadas na agenda 2030 da ONU. A resolução nº710, de 20 de novembro de 2020 institucionaliza a Agenda 2030 das Organização das Nações Unidas no âmbito do Supremo Tribunal Federal.³²

A referida Resolução instituiu um grupo de trabalho para a implementação de ações e iniciativas para implementação das ODS na Corte Constitucional.³³ Esse grupo de trabalho tinha como objetivo coordenar o desenvolvimento das atividades de extração dos dados e de análise de feitos de competência do STF, julgados ou não, especialmente nas ações de controle concentrado, bem como nos temas de repercussão geral, para a sua respectiva indexação relativa aos ODS constantes na Agenda 2030 da ONU.

³¹ CALIENDO, Paulo. "Inteligencia Artificial, Tributación, Metaverso" (palestra), Facultad de Traducción e Interpretación de la Universidad de Granada - Espanha, 24 de janeiro, 2023.

³² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Resolução nº 710, de 20 de novembro de 2020**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/hotsites/agenda-2030/assets/img/RESOLUCAO710-2020.PDF>. Acesso em: 30 maio 2023.

³³ Art. 2º Fica instituído grupo de trabalho para a implementação das ações e iniciativas inaugurais para implementação dos ODS no STF. § 1º Compõem o grupo de trabalho os ocupantes dos seguintes cargos: I - Secretário-Geral da Presidência do STF, que o coordena; II - Assessor-Chefe do Plenário; III - Secretário de Gestão de Precedentes; IV - Secretário de Altos Estudos, Pesquisas e Gestão da Informação; V - Secretário Judiciário; VI - Secretário de Gestão Estratégica. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Resolução nº 710, de 20 de novembro de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/hotsites/agenda-2030/assets/img/RESOLUCAO710-2020.PDF>. Acesso em: 30 maio 2023.

Ademais, a Resolução prevê a necessidade de realizar ações conjuntas com outras instituições do Sistema de Justiça, da sociedade civil, bem como da academia, que sejam voltadas à promoção da ODS, com ênfase no tema “Paz, Justiça e Instituições Eficazes”, correspondente a ODS 16.

Um dos objetivos da ferramenta é o de alinhar a governança do Supremo Tribunal Federal (STF) com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). Se mostra de salutar relevância o alinhamento dos processos e procedimentos internos da Corte com padrões internacionais, como a identificação de controvérsias jurídicas relacionadas às respectivas ODS.³⁴

Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) fixados na Agenda 2030 são: I - Erradicação da pobreza; II - Fome zero e agricultura sustentável; III - Saúde e bem-estar; IV - Educação de qualidade; V - Igualdade de gênero; VI - Água potável e saneamento; VII - Energia acessível e limpa; VIII - Trabalho decente e crescente econômico; IX - Indústria, inovação e Infraestrutura; X - Redução das desigualdades; XI - Cidades e comunidades sustentáveis; XII - Consumo e produção responsáveis; XIII - Ação contra a mudança global do clima; XIV - Vida na água; XV - Vida terrestre; XVI - Paz, Justiça e Instituições Eficazes; XVII - Parcerias e meios de implementação.

Inicialmente, os servidores realizavam a indexação das decisões a ODS e, após, com base nos dados históricos, iniciava o procedimento de teste e validação do algoritmo, com acurácia superior a 90%³⁵. A indexação de processos a uma ODS auxilia na prioridade de tramitação, bem como na inclusão em pauta e julgamento pelo STF.

A importância da ferramenta é a de alinhar a governança do Supremo Tribunal Federal (STF) com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) estabelecidos na Agenda 2030, com o objetivo de incrementar o accountability da Corte, aprimorar seus processos internos e humanizar a gestão da Corte Constitucional.

³⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Resolução nº 710, de 20 de novembro de 2020**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/hotsites/agenda-2030/assets/img/RESOLUCAO710-2020.PDF>. Acesso em: 30 maio 2023.

³⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Conheça a RAFA: IA do STF aplicada à Agenda 2030 da ONU**. 16 MAIO 2023. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=FhI0snROqfU>. Acesso em: 28 maio 2023.

2.3 Vitória

O plano estratégico da Gestão 2022/2023 do Supremo Tribunal Federal - Presidência da Ministra Rosa Weber- prevê a ampliação do uso de ferramenta de IA no STF, tendo como meta "disponibilizar pelo menos uma nova ferramenta de IA com potencial de melhorar a eficiência da prestação jurisdicional."³⁶

A Resolução nº800, de 17 de maio de 2023, do STF, autoriza a incorporação da ferramenta de inteligência artificial Vitória à plataforma STF Digital. Dentre os argumentos está a necessidade de racionalizar a gestão do acervo processual, a admissibilidade recursal, bem como a identificação de novos temas de repercussão geral. Outrossim, em razão do potencial da IA para auxiliar na agilidade do processo judicial, "a consistência do processo de tomada de decisão e segurança jurídica".³⁷

Nesse contexto, em 2023, o STF lança a ferramenta Vitória que permite o agrupamento de processos com semelhança textual, ou seja, a partir de análise de documentos de referência, como o acórdão recorrido do recurso extraordinário, a decisão de admissibilidade, dentro outras, será possível agrupar processos com similitude de temas.

A ferramenta de Inteligência Artificial Vitória foi desenvolvida no âmbito da Assessoria de Inteligência Artificial (AIA), em colaboração com a Secretaria de Tecnologia da Informação (STI) e a Secretaria de Gestão de Precedentes (SPR), à plataforma STF Digital.³⁸

Vitória é uma ferramenta que permite agrupar processos que possuam semelhança textual, com ela será possível agrupar processos usando alguns documentos de referência como, por exemplo, acórdão recorrido, recurso extraordinário, decisão de admissibilidade e acórdão de embargos. Cada grupo de

³⁶ Objetivo Estratégico 5 – OE5: Ampliar o uso de ferramentas de IA no Supremo Tribunal Federal. Meta: Disponibilizar pelo menos uma nova ferramenta de IA no STF, com potencial de racionalizar a atividade de admissibilidade recursal e de identificar novos temas para a Repercussão Geral.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RESOLUÇÃO Nº 800, DE 17 DE MAIO DE 2023**. Autoriza a incorporação da ferramenta de inteligência artificial Vitória à plataforma STF Digital. Disponível em: <https://digital.stf.jus.br/publico/publicacao/187394>. Acesso em: 12 jul. 2023.

³⁸ Conforme se verifica do art. 1º e seguintes da Resolução. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RESOLUÇÃO Nº 800, DE 17 DE MAIO DE 2023**. Autoriza a incorporação da ferramenta de inteligência artificial Vitória à plataforma STF Digital. Disponível em: <https://digital.stf.jus.br/publico/publicacao/187394>. Acesso em: 12 jul. 2023.

processo criado possui um processo paradigma associado, a fim de que sejam inseridos no mesmo grupo processos similares.³⁹

Um dos objetivos é o de identificar qual o perfil das demandas que ingressam no Supremo Tribunal Federal, bem como a possibilidade de verificação de novos temas de repercussão geral. Ademais, será possível o agrupamento de matérias com temáticas análogas sejam inseridas em um mesmo conjunto, o que auxiliará na gestão das demandas do respectivo julgador.

Desse modo, uma das justificativas para a criação da ferramenta é o direito à razoável duração do processo e aos meios que garantam a celeridade da sua tramitação, "assegurado pelo art. 5º, LXXVIII, da Constituição da República, bem como o estímulo do art. 219, parágrafo único, da Constituição da República, ao fortalecimento da inovação, bem como à criação, absorção e difusão de tecnologia na Administração Pública;"⁴⁰

No plano de gestão da Ministra Rosa Weber, no objetivo estratégico nº 5, constava expressamente a necessidade de ampliar o uso de ferramentas de IA no Supremo Tribunal Federal, o que foi efetivado com a criação da VitorIA. A partir da utilização dessa ferramenta espera-se identificar o perfil de demandas que chegam ao Supremo Tribunal Federal e auxiliar na gestão processual.

3. Ética como pressuposto de utilização de IA pelo Poder Judiciário Brasileiro

A ética se mostra como um pressuposto para utilização de inteligência artificial em todas as searas, especialmente quando se trata de sua utilização no âmbito do judiciário brasileiro.

O respeito aos direitos fundamentais⁴¹ é requisito obrigatório para utilização

³⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **STF apresenta a nova ferramenta de Inteligência Artificial – VitorIA**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=xuw1U1OredQ>. Acesso em: 30 maio 2023.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RESOLUÇÃO Nº 800, DE 17 DE MAIO DE 2023**. Autoriza a incorporação da ferramenta de inteligência artificial VitorIA à plataforma STF Digital. Disponível em: <https://digital.stf.jus.br/publico/publicacao/187394>. Acesso em: 12 jul. 2023.

⁴¹ A dificuldade de conceituar *Direitos Fundamentais* se dá pelas diversas expressões usadas para designá-los (direitos naturais, humanos, do homem, individuais e direitos públicos subjetivos, bem como liberdades fundamentais e públicas) In: SILVA, José Afonso da Silva. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 177. Conforme assinala o professor Ingo Sarlet há diferenças entre as expressões direitos humanos e fundamentais. Desse

de Inteligência Artificial pelo Judiciário Brasileiro. Nesse aspecto, a Resolução nº 332, do Conselho Nacional de Justiça⁴² dispõe expressamente em seu art. 4º⁴³:

No desenvolvimento, na implementação e no uso da Inteligência Artificial, os tribunais observarão sua compatibilidade com os Direitos Fundamentais, especialmente aqueles previstos na Constituição ou em tratados de que a República Federativa do Brasil seja parte.

A utilização de inteligência artificial deve ser pautada pelo respeito aos direitos fundamentais, nesse aspecto a Carta Portuguesa de Direitos Humanos na Era Digital prevê, em seu artigo 9º, prevê a necessidade de que "explicabilidade, da segurança, da transparência e da responsabilidade, que atenda às circunstâncias de cada caso concreto e estabeleça processos destinados a evitar quaisquer preconceitos e formas de discriminação."⁴⁴

modo, os direitos humanos são os constantes em documentos internacionais, que almejam a validade universal para todos os povos, e possuem um caráter internacional. Os direitos fundamentais são direitos positivados no âmbito do direito constitucional de determinado Estado. In: SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 29.

⁴² "O CNJ constitui-se em órgão do poder Judiciário, composto predominantemente de magistrados, com poderes de accountabilitys judiciais. Desse modo, o CNJ é um agente estatal de accountability judicial institucional interno. A atuação do CNJ promove principalmente um redesenho parcial das relações de poder administrativo, disciplinar, orçamentário e financeiro no seio do poder Judiciário, retirando poder principalmente das direções dos tribunais. As competências do CNJ promovem principalmente a accountability horizontal, pois o conselho exige informações e justificações dos magistrados, tribunais, servidores auxiliares, cartórios e notários, podendo sancioná-los. Por outro lado, por meio da concretização do princípio da publicidade no poder Judiciário, do recebimento de denúncias de ilícitos disciplinares de agentes judiciais, da existência de ouvidorias de justiça e da apresentação de relatórios, o CNJ possibilita o exercício de accountabilitys sociais no poder Judiciário." In: TOMIO, Fabrício Ricardo de Limas; ROBL FILHO, Ilton Norberto. Accountability e independência judiciais: uma análise da competência do Conselho Nacional de Justiça (CNJ). Revista Sociológica e Política, v. 21, nº45:29-46, mar.2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0104-44782013000100004>. Acesso em: 04 mar. 2023

⁴³ BRASIL, CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Resolução nº332, de 21 de agosto de 2020. Dispõe sobre a ética, transparência e a governança na produção e no uso da Inteligência Artificial no Poder Judiciário e dá outras providências**. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/Resolu%C3%A7%C3%A3o-332-IA-Programa%C3%A7%C3%A3o_v4-.pdf. Acesso em: 05 abr. 2023.

⁴⁴ PORTUGAL, CARTA PORTUGUESA DE DIREITOS HUMANOS NA ERA DIGITAL. **Carta Portuguesa de Direitos Humanos na Era Digital**. Disponível em: https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/Educacao_Carta-Portuguesa-de-Direitos-Humanos-na-Era-Digital.aspx. Acesso em: 20 jun. 2023.

Nesse aspecto, o jurista espanhol Balaguer Callejón, aduz que a sociedade digital deve regular novos direitos, a fim de que sejam oferecidas condições de segurança jurídica⁴⁵.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD) assegura a necessidade de observância de princípios éticos para a utilização de Inteligência Artificial, a fim de que sejam respeitados direitos humanos e valores democráticos ⁴⁶. A título exemplificativo, os princípios devem se basear na centralidade do humano; em valores de desenvolvimento sustentável; na explicabilidade de decisões de Inteligência Artificial, proteção e segurança dentre outros.

A boa gestão do Poder Judiciário impacta em toda a economia de um país, nesse aspecto a "OECD", no documento intitulado "*What makes civil justice effective?*"⁴⁷ argumenta que Judiciários que funcionem bem garantem a segurança dos direitos de propriedade e cumprimento dos contratos. Isso, por sua vez, aumenta a confiança no país e, conseqüentemente, os investimentos.

No âmbito da União Europeia entende-se que sem a existência de sistemas judiciais independentes, de alta qualidade e eficientes, não há Estado de direito, não

⁴⁵"El cambio civilizatorio que está suponiendo la transformación hacia la sociedad digital deja a la constitución en una posición muy difícil frente a los factores de poder que se están configurando en el nuevo orden global. No se trata solo de nuevas estructuras, procedimientos y técnicas en la sociedad digital, que podemos representar simbólicamente a través del algoritmo, cada vez más presente en nuestras vidas. Se trata también de nuevos paradigmas, de patrones culturales que están cambiando la forma de pensar y los valores que inspiran a nuestras sociedades". BALAGUER CALLEJÓN, Francisco. La constitución del algoritmo. El difícil encaje de la constitución analógica en el mundo digital. In: GOMES, Ana Cláudia Nascimento; ALBERGARIA, Bruno; CANOTILHO, Mariana Rodrigues (Coord.). **Direito Constitucional: diálogos em homenagem ao 80º aniversário de J. J. Gomes Canotilho**. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 13-14.

⁴⁶ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO - OECD. **AI Principles overview**. Site OECD, 2021. Disponível em: <https://oecd.ai/en/ai-principles>. Acesso em: 05 fev.2023.

⁴⁷ Tradução livre "Os sistemas judiciais servem a propósitos importantes na defesa dos valores sociais, mas também na determinação do desempenho econômico. Judiciários que funcionam bem garantem a segurança dos direitos de propriedade e o cumprimento dos contratos. A segurança dos direitos de propriedade fortalece os incentivos para poupar e investir, protegendo os retornos dessas atividades. Uma boa execução dos contratos estimula os agentes a estabelecerem relações econômicas, dissuadindo comportamentos oportunistas e reduzindo custos de transação. Isto tem um impacto positivo no crescimento através de vários canais: promove a concorrência, fomenta a especialização em indústrias mais inovadoras, contribui para o desenvolvimento dos mercados financeiros e de crédito e facilita o crescimento das empresas.": OECD (2013), "What makes civil justice effective?", **OECD Economics Department Policy Notes**, No. 18 June 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/economy/growth/Civil%20Justice%20Policy%20Note.pdf>. Acesso em 17 fev. 2023.

há aplicação eficaz do direito da UE, não há ambiente empresarial favorável nem confiança mútua.⁴⁸ Desse modo, para que haja Estado de Direito é necessária a existência de sistemas de justiça eficientes.

Alguns autores, como Luis Greco em sua obra “Poder de julgar sem responsabilidade do julgador: a impossibilidade jurídica do juiz robô”, entende ser faticamente possível o julgamento por uma máquina, mas entende pela impossibilidade jurídica do juiz- robô.⁴⁹

Jenna Burrell, em artigo explicando opacidade algorítmica⁵⁰ faz a distinção entre três tipos de opacidade: primeiro, a opacidade como sigilo corporativo ou intencional; segundo, a considerada como analfabetismo técnico; terceiro, que surge das características dos algoritmos de aprendizado de máquina e da escala necessária para aplicá-los de forma útil⁵¹.

Além da opacidade, há a existência de vieses discriminatórios, que é uma parcialidade, tendenciosidade a partir de um certo prisma são uma problemática quando se fala em IA⁵².

No Brasil, a Proposta de Emenda à Constituição nº29, de 2023, tem como objetivo alterar a Constituição Federal para incluir, entre os direitos e garantias fundamentais, a proteção à integridade mental e à transparência algorítmica.⁵³

⁴⁸The independence, quality and efficiency of justice systems are key for the implementation of EU law and for the strengthening of mutual trust. They contribute significantly to building an investment-friendly environment and maintaining sustainable growth. Improving the effectiveness of national justice systems has therefore become a well-established priority of the European Semester – the EU’s annual cycle of economic policy coordination In: EUROPEAN COMMISSION. The 2018 **EU Justice Scoreboard**. Disponível em: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/justice_scoreboard_2018_en.pdf . Acesso em 04 mar. 2023.

⁴⁹ Para aprofundar o tema, vide a obra: GRECO, Luis. **Poder de julgar sem responsabilidade do julgador: a impossibilidade jurídica do juiz-robô**. São Paulo: Marcial Pons, 2020.

⁵¹ BURRELL, Jenna. How the machine ‘thinks’: Understanding opacity in machine learning algorithms. **Big data & society**, v. 3, n. 1, p. 2053951715622512, 2016.

⁵² O National Institute of Standards and Technology, nos Estados Unidos, identificou que os algoritmos identificaram falsamente rosto de afro-americanos e asiáticos 10 a 100 vezes do que outros rostos. IN: SINGER, Natasha; METZ, Cade. **Many Facial-Recognition Systems Are Biased, Says U.S. Study: Algorithms falsely identified African-American and Asian faces 10 to 100 times more than Caucasian faces, researchers for the National Institute of Standards and Technology found**. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2019/12/19/technology/facial-recognition-bias.html>. Acesso em: 04 mar. 2023.

⁵³ BRASIL, Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição nº 29, de 2023. Altera a Constituição Federal para incluir, entre os direitos e garantias fundamentais, a proteção à integridade mental e à

Dierle Nunes entende que a supervisão humana não é suficiente quando se atribui poder decisório às máquinas. Isso porque assinala a necessidade de um monitoramento rigoroso na implementação de automação decisória, a fim de que os “modelos algorítmicos enviesados não possam gerar erros em escala exponencial ou que modelos precisos não sejam utilizados com o intuito de agravar a situação de alguns grupos que já sofrem preconceito.”⁵⁴

A possibilidade de modelos morais em inteligência artificial é trabalhada na excelente tese de doutorado intitulada “Ética e Inteligência Artificial: da possibilidade filosófica de agentes morais artificiais”, de autoria do renomado jurista Paulo Caliendo.⁵⁵

A utilização de protocolo ético é um pressuposto necessário para o uso de IA, com requisitos a serem observados, como por exemplo: o respeito à diversidade e à privacidade; a dignidade da vida, a indelegabilidade da decisão que seja intrinsecamente humana; a necessidade de uma segurança preventiva e precavida; a necessidade de supervisão humana e reversibilidade, dentre outros⁵⁶.

Convém ressaltar que há situações que não é possível a explicabilidade, ocasião em que há a necessidade de utilização de outras medidas como a rastreabilidade, a auditabilidade e a comunicação transparente sobre as capacidades do sistema, desde que o sistema, no seu conjunto, respeite os à observância dos direitos fundamentais.⁵⁷

Nesse aspecto, Comissão Europeia, através de um grupo independente de peritos acerca da temática, elaborou alguns parâmetros éticos que devem

transparência algorítmica. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158095>. Acesso em: 12 jul. 2023.

⁵⁴ NUNES, Dierle. A supervisão humana das decisões de de inteligência artificial reduz riscos. **Consultor Jurídico** (CONJUR, 25 de junho de 2021). Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-25/nunes-supervisao-humana-decisoes-ia-reduz-riscos>. Acesso em 04 mar.2023.

⁵⁵ CALIENDO V. da Silveira, Paulo Antônio. **Ética e Inteligência Artificial: da possibilidade filosófica de agentes morais artificiais**. Tese (Doutorado)- Programa de Pós- Graduação em Filosofia, PUCRS, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucrs.br>. Acesso em:18 maio 2023.

⁵⁶ FREITAS, Juarez. **Direito e inteligência artificial: em defesa do humano**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. p.74.

⁵⁷ COMISSÃO EUROPEIA. **Orientações éticas para uma IA de confiança**: Bruxelas: Comissão Europeia, 2019. Disponível em: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/d3988569-0434-11ea-8c1f-01aa75ed71a1/language-pt/format-PDF>. Acesso em: 5 abr. 2023.

observados quando se utiliza Inteligência Artificial, como, por exemplo, o respeito da autonomia humana; prevenção de danos; equidade e explicabilidade⁵⁸.

Há a necessidade de se observar o desenvolvimento ético da inteligência artificial desde a concepção do sistema. Nesse sentido, argumentam as juristas Regina Ruaro e Ludmila Reis:⁵⁹

Desarrollo de la IA es la imperativa necesidad de aplicarse, por defecto, unos principios éticos em todo el diseño que define el funcionamiento del sistema, así como garantizar que los procesos de autoaprendizaje del sistema incorporen dichos principios.

Os jurisdicionados devem ter ciência que a decisão exarada foi tomada por uso de algoritmos, devendo ter a possibilidade de recurso dessas decisões e a sua auditabilidade.⁶⁰

A ética, a transparência e a governança são pressupostas para utilização de IA no Judiciário, que tem por objetivo precípua a promoção do bem-estar dos jurisdicionados, a prestação de forma equitativa da jurisdição, aliando métodos e práticas que possibilitem a consecução desses objetivos, inclusive é um dos pressupostos para a utilização desses sistemas⁶¹.

⁵⁸ O conteúdo do documento é de responsabilidade do grupo de peritos de alto nível sobre a inteligência artificial (GPAN IA). As posições não podem ser consideradas como posição oficial da Comissão Europeia. COMISSÃO EUROPEIA. **Orientações éticas para uma IA de confiança**: Bruxelas: Comissão Europeia, 2019. Disponível em: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/d3988569-0434-11ea-8c1f-01aa75ed71a1/language-pt/format-PDF>. Acesso em: 5 abr. 2023.

⁵⁹ RUARO, Regina Linden; REIS, Ludmila Camilo Catão Guimarães. Los retos del desarrollo ético de la Inteligencia Artificial. **Veritas**, v. 65, n. 3, set.-dez. 2020, p. 1-14, p. 05. <http://dx.doi.org/10.15448/1984-6746.2020.3.38564>. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8086046>. Acesso em: 07 fev. 2023.

⁶⁰ Consoante se verifica do art. 9º. IN: PORTUGAL, CARTA PORTUGUESA DE DIREITOS HUMANOS NA ERA DIGITAL. **Carta Portuguesa de Direitos Humanos na Era Digital**. Disponível em: https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/Educacao_Carta-Portuguesa-de-Direitos-Humanos-na-Era-Digital.aspx. Acesso em: 20 jun. 2023.

⁶¹ Art. 2º da Resolução nº332. In: BRASIL, CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Resolução nº332, de 21 de agosto de 2020. Dispõe sobre a ética, transparência e a governança na produção e no uso da Inteligência Artificial no Poder Judiciário e dá outras providências**. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/Resolu%C3%A7%C3%A3o-332-IA-Programa%C3%A7%C3%A3o_v4-.pdf. Acesso em: 08 fev. 2023.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Problema delicado que tem ocupado juristas e jurisdicionados diz com a utilização de inteligência artificial. Na Sociedade Digital em que estamos inseridos, a utilização de novas tecnologias já é uma realidade no âmbito do Judiciário e de sistemas de justiça, por isso que o Conselho Nacional de Justiça, ainda em 2020, editou uma Resolução sobre a temática.

No Supremo Tribunal Federal já existem 3 (três) ferramentas de IA, o Victor que auxilia denominada auxilia na classificação da repercussão geral (CF, art. 102, § 3º), que é um requisito de admissibilidade do recurso extraordinário analisado pelo STF; a RAFA 2030 (Redes Artificiais Focadas na Agenda 2030), uma ferramenta de IA utilizada para apoiar a classificação de acórdãos ou de petições iniciais em processos do STF na Corte de acordo com os ODS (Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas), por meio de comparação semântica. Por fim, a VitorIA, uma ferramenta de IA que agrupa processos por similaridade de temas, para identificação de novas controvérsias.

Se mostra inviável pretender obstaculizar a utilização de inteligência artificial, porquanto significa renunciar aos inúmeros benefícios advindos da tecnologia e, além disso, já está sendo amplamente utilizada no Judiciário Brasileiro, tanto que há mais de cem projetos acerca da temática. É preciso ressaltar os inúmeros benefícios na utilização dos sistemas de inteligência artificial que possuem como objetivo precípuo auxiliar na gestão do judiciário e em uma justiça mais célere e eficaz.

Todavia, é necessário discutir acerca dos limites a serem observados e essas tecnologias não podem gerar ausência de fundamentação das decisões judiciais, excesso de vigilância, discriminação e ofensa à direitos fundamentais. No que atine à vedação de discriminação e o respeito aos direitos fundamentais, são questões observadas no projeto de Lei Brasileiro acerca da temática de inteligência artificial, direitos que devem ser observados quando se fala na utilização de tais sistemas. Nesse aspecto, a ética se mostra um pressuposto fundamental na utilização de inteligência artificial pelo Judiciário, tanto brasileiro, quanto internacional.

De salientar que decisões críticas para o Estado de Direito estão sendo cada vez mais substituídas por mecanismos automatizados, conforme assinalado pelo

Ministro Gilmar Mendes, “vivemos na era das escolhas de Sofia automatizadas”, porquanto independente do acerto ou desacerto das decisões automatizadas, é “inequívoco que a proteção dos valores estruturantes da nossa democracia constitucional requer que o direito atribua elementos de transparência e controle que preservem o exercício da cidadania.”⁶²

As iniciativas com inteligência artificial se mostram de salutar relevância, mas é preciso recordar que “a aventura da tecnologia impõe, com seus riscos extremos, o risco da reflexão extrema”.⁶³

E é sempre bom lembrar que “é a tecnologia a serviço das pessoas, e nunca o contrário”, nas palavras da Ministra Rosa Weber, neste ano de 2023, quando do lançamento da IA Vítória no Supremo Tribunal Federal.⁶⁴

O tema atinte à inteligência artificial é complexo e demanda análise conjunta com diversas áreas para além do direito, como ciência da computação, engenharia de software, dentre outros, razão pela qual não se pretendeu esgotar à matéria, apenas refletir sobre a necessidade de compatibilizar os avanços tecnológicos com o respeito aos direitos fundamentais e, para isso, a obediência de padrões éticos se mostra de salutar relevância na utilização desses sistemas pelo Poder Judiciário e sistemas de justiça.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALAGUER CALLEJÓN, Francisco. La constitución del algoritmo. El difícil encaje de la constitución analógica en el mundo digital. *In*: GOMES, Ana Cláudia Nascimento; ALBERGARIA, Bruno; CANOTILHO, Mariana Rodrigues (Coord.). **Direito Constitucional**: diálogos em homenagem ao 80º aniversário de J. J. Gomes Canotilho. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 13-14.

⁶² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.387**. Relator: Ministra Rosa Weber. Julgado em: 24 abr. 2020. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 04 mar. 2023. p.101.

⁶³ JONAS, Hans. **O princípio responsabilidade**: ensaio de uma ética para a civilização tecnológica. Tradução original alemã de: Marijane Lisboa, Luiz Barros Montez. Rio de Janeiro: Contraponto/Puc-Rio, 2006. p. 22.

⁶⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ministra Rosa Weber lança robô Vítória para agrupamento e classificação de processos**, 17/05/2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=507426&ori=1>. Acesso em: 12 jul. 2023.

BERNASIUK, Helen Lentz Ribeiro. A inteligência artificial e a necessidade de observância de princípios fundamentais: Victor no Supremo Tribunal Federal. p. 169-19. In: CALIENDO, Paulo; ALFF, Hannah Pereira (Orgs.). **Temas atuais de processo tributário**. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2022. 437 p. Disponível em: https://www.fundarfenix.com.br/_files/ugd/9b34d5_e856932e6d1a4c4cb8ee2da47a016f06.pdf . Acesso em 27 mar. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 08 fev. 2023.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº332, de 21 de agosto de 2020. Dispõe sobre a ética, transparência e a governança na produção e no uso da Inteligência Artificial no Poder Judiciário e dá outras providências**. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/Resolu%C3%A7%C3%A3o-332-IA-Programa%C3%A7%C3%A3o_v4-.pdf. Acesso em: 05 abr. 2023.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça, 2022. **Justiça 4.0: Inteligência artificial está presente na maioria dos tribunais brasileiros**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/justica-4-0-inteligencia-artificial-esta-presente-na-maioria-dos-tribunais-brasileiros/>. Acesso em: 18 março 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Conheça a RAFA: IA do STF aplicada à Agenda 2030 da ONU**. 16 MAIO 2023. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=Fhl0snROqfU>. Acesso em: 28 maio 2023.

BRASIL, Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações. **Estratégia Brasileira de Inteligência Artificial – EBIA**. Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/transformacaodigital/inteligencia-artificial>. Acesso em: 05 jun. 2023.

BRASIL, SENADO FEDERAL. RELATÓRIO FINAL Comissão de Juristas instituída pelo Ato do Presidente do Senado nº 4, de 2022, destinada a subsidiar a elaboração de minuta de substitutivo para instruir a apreciação dos Projetos de Lei nºs 5.051, de 2019, 21, de 2020, e 872, de 2021, que têm como objetivo estabelecer princípios, regras, diretrizes e fundamentos para regular o desenvolvimento e a aplicação da inteligência artificial no Brasil. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/SiteAssets/documentos/noticias/Relato%CC%81rio%20final%20CJSUBIA.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Disponível em: [https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=505767&ori=1#:~:text=A%20RAFA%202030%20\(Redes%20Artificiais,por%20meio%20de%20comp ara%C3%A7%C3%A3o%20sem %C3%A2ntica](https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=505767&ori=1#:~:text=A%20RAFA%202030%20(Redes%20Artificiais,por%20meio%20de%20comp ara%C3%A7%C3%A3o%20sem %C3%A2ntica). Acesso em: 19 maio 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ministra Rosa Weber lança robô Vitória para agrupamento e classificação de processos:** a nova ferramenta dará mais celeridade ao andamento processual e resultará em mais segurança jurídica. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=507426&ori=1>. Acesso em 19 maio 2023

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **STF apresenta a nova ferramenta de Inteligência Artificial – Vitória.** Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=xuw1U1OredQ>. Acesso em: 30 maio 2023.

BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Sobre a repercussão geral.** Disponível em: [https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGe](https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=apresentacao)ral&pagina=apresentacao. Acesso em: 08 fev.2023.

BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Projeto Victor do STF é apresentado em congresso internacional sobre tecnologia.** Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=390818>. Acesso em: 08 fev.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RESOLUÇÃO Nº 800, DE 17 DE MAIO DE 2023.** Autoriza a incorporação da ferramenta de inteligência artificial VitorIA à plataforma STF Digital. Disponível em: <https://digital.stf.jus.br/publico/publicacao/187394>. Acesso em: 12 jul. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Resolução nº 710, de 20 de novembro de 2020.** Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/hotsites/agenda-2030/assets/img/RESOLUCAO710-2020.PDF>. Acesso em: 30 maio 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.387.** Relator: Ministra Rosa Weber. Julgado em: 24 abr. 2020. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 04 mar. 2023.
BURRELL, Jenna. How the machine 'thinks': Understanding opacity in machine learning algorithms. **Big data & society**, v. 3, n. 1, p. 2053951715622512, 2016.
CALIENDO, Paulo. **"Inteligencia Artificial, Tributación, Metaverso"** (palestra), Facultad de Traducción e Interpretación de la Universidad de Granada - Espanha, 24 de janeiro, 2023.

CALIENDO V. da Silveira, Paulo Antônio. **Ética e Inteligência Artificial: da possibilidade filosófica de agentes morais artificiais.** Tese (Doutorado)- Programa de Pós- Graduação em Filosofia, PUCRS, 2021. Disponível em: <https://repositório.pucrs.br>. Acesso em: 18 maio 2023.

COMISSÃO EUROPEIA. Grupo Europeu de Ética na Ciência e Novas Tecnologias. **Declaração de Inteligência Artificial, Robótica e Sistemas 'Autônomos'**. Bruxelas, 9 de março de 2018. Disponível em: http://ec.europa.eu/research/ege/pdf/ege_ai_statement_2018.pdf. Acesso em: 8 abr. 2023.

COMISSÃO EUROPEIA. **Orientações éticas para uma IA de confiança**: Bruxelas: Comissão Europeia, 2019. Disponível em: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/d3988569-0434-11ea-8c1f-01aa75ed71a1/language-pt/format-PDF>. Acesso em: 5 abr. 2023.

DUARTE, Daniel. **ChatGPT: A confirmação da quarta revolução industrial**. PRODUCTOVERSEE, 13 fev. 2023. Disponível em: <https://productoversee.com/chatgpt-a-confirmacao-da-quarta-revolucao-industrial/>. Acesso em: 04 maio 2023.

EUROPEAN COMMISSION. The 2018 **EU Justice Scoreboard**. Disponível em: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/justice_scoreboard_2018_en.pdf . Acesso em 04 mar. 2023.

FERRARI, Isabela. BECKER, Daniel. Víctor- beauty or beast. **Fórum on line Courts**. Disponível em: <https://sifocc.org/app/uploads/2020/06/Victor-Beauty-or-the-Beast.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2023.

FREITAS, Juarez. **Direito e inteligência artificial: em defesa do humano**/ Juarez Freitas, Thomas Bellini Freitas. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

GRECO, Luis. **Poder de julgar sem responsabilidade de julgador: a impossibilidade jurídica do juiz-robô**. São Paulo: Marcial Pons, 2020.

JONAS, Hans. **O princípio responsabilidade**: ensaio de uma ética para a civilização tecnológica. Tradução original alemã de: Marijane Lisboa, Luiz Barros Montez. Rio de Janeiro: Contraponto/Puc-Rio, 2006.

OECD. **AI Principles overview**. Disponível em: <https://oecd.ai/en/ai-principles> . Acesso em 5 abr. 2023.

OECD (2013), "What makes civil justice effective?", **OECD Economics Department Policy Notes**, No. 18 June 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/economy/growth/Civil%20Justice%20Policy%20Note.pdf>. Acesso em 17 fev. 2023.

MAIA FILHO, Mamede Said; JUNQUILHO, Tainá Aguiar. Projeto Victor: perspectivas de aplicação da inteligência artificial ao direito. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, v. 19, n. 3, p. 218-237, 2018.

NUNES, Dierle; MARQUES, Ana Luiza Pinto Coelho. Inteligência artificial e direito processual: vieses algorítmicos e os riscos de atribuição de função decisória às máquinas. In: **Revista de Processo**. 2018. p. 421-447. Disponível em: https://www.academia.edu/37764508/INTELIG%C3%80NCIA_ARTIFICIAL_E_DIREITO_PROCESSUAL_VIESES_ALGOR%C3%80TMICOS_E_OS_RISCOS_DE_ATRIBUI%C3%87%C3%83O_DE_FUN%C3%87%C3%83O_DECIS%C3%93RIA_%C3%80S_M%C3%81QUINAS_Artificial_intelligence_and_procedural_law_algorithmic_bias_and_the_risks_

of_assignment_of_decision_making_function_to_machines?bulkDownload=thisPaper-topRelated-sameAuthor-citingThis-citedByThis-secondOrderCitations&from=cover_page. Acesso em: 08 abr. 2023.

NUNES, Dierle. A supervisão humana das decisões de de inteligência artificial reduz riscos. **Consultor Jurídico** (CONJUR, 25 de junho de 2021). Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-25/nunes-supervisao-humana-decisoes-ia-reduz-riscos>. Acesso em 04 mar.2023.

PORTUGAL, CARTA PORTUGUESA DE DIREITOS HUMANOS NA ERA DIGITAL. **Carta Portuguesa de Direitos Humanos na Era Digital**. Disponível em: https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/Educacao_Carta-Portuguesa-de-Direitos-Humanos-na-Era-Digital.aspx. Acesso em: 20 jun. 2023.

RUARO, Regina Linden; REIS, Ludmila Camilo Catão Guimarães. Los retos del desarrollo ético de la Inteligencia Artificial. **Veritas**, v. 65, n. 3, set.-dez. 2020, p. 1-14, p. 05. <http://dx.doi.org/10.15448/1984-6746.2020.3.38564>. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8086046>. Acesso em: 07 fev. 2023.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SILVA, Nilton Correia da. Notas iniciais sobre a evolução dos algoritmos do VICTOR: o primeiro projeto de inteligência artificial em supremas cortes do mundo. In: FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; CARVALHO, Angelo Gamba Prata de (Coord.). **Tecnologia jurídica & direito digital: II Congresso Internacional de Direito, Governo e Tecnologia – 2018**. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 89-94.

SILVA, José Afonso da Silva. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 36. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.

SINGER, Natasha; METZ, Cade. **Many Facial- Recognition Systems Are Biased, Says U.S. Study: Algorithms falsely identified African-American and Asian faces 10 to 100 times more than Caucasian faces, researchers for the National Institute of Standards and Technology found**. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2019/12/19/technology/facial-recognition-bias.html>. Acesso em: 04 mar.2023.

TOMIO, Fabrício Ricardo de Limas; ROBL FILHO, Ilton Norberto. Accountability e independência judiciais: uma análise da competência do Conselho Nacional de Justiça (CNJ). *Revista Sociológica e Política*, v. 21, nº45:29-46, mar.2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0104-44782013000100004> . Acesso em: 04 mar. 2023.

TURING, Alan. **Discussion on the mind and the computing machine**. 27.out.1949. Disponível em: <http://www.turing.org.uk/sources/wmays1.html>. Acesso em: 10 abr. 2023.

WOLKART, Erick Navarro. **Análise econômica e comportamental do processo civil: como promover a cooperação para enfrentar a tragédia da Justiça no processo civil brasileiro**. 2018. 815 f. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, Rio de Janeiro, 2018. p. 664. Disponível em: <https://www.bdtd.uerj.br:8443/handle/1/17363>. Acesso em: 07 abr. 2023.

12. CONTRIBUIÇÕES DA ECONOMIA COMPORTAMENTAL PARA A EFETIVIDADE DA SIMPLICIDADE ENQUANTO PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO ESTRUTURANTE

CONTRIBUTIONS OF BEHAVIORAL ECONOMICS TO THE EFFECTIVENESS OF SIMPLICITY AS A STRUCTURING TAX PRINCIPLE



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-12>

Juliana Rodrigues Ribas¹

RESUMO

O presente artigo pretende investigar as consequências da inclusão da simplicidade como princípio constitucional tributário, proposta pela PEC 45/2019 em tramitação no Senado, bem como apresentar contribuições da análise econômica do Direito para a sua efetividade. Para tanto, por meio de pesquisa bibliográfica, qualitativa e abordagem hipotético-dedutiva, divide-se a análise em três partes: i) a primeira observa o princípio da simplicidade como princípio tributário estruturante; ii) a segunda apresenta as contribuições da economia comportamental para a compreensão de como o contribuinte decide; iii) a terceira ventila diferentes experiências nas quais o setor público utilizou de *nudges* para simplificar a tomada de decisão dos cidadãos e induzir o bem estar social e a dignidade da pessoa humana. Conclui-se que a simplicidade é um princípio tributário estruturante que deverá agir principalmente sobre a dimensão procedimental da complexidade tributária, facilitando a decisão do contribuinte em cumprir as obrigações tributárias e que a implementação de *nudges* pode auxiliar sua efetividade, sem agredir os princípios fundamentais e os direitos fundamentais do contribuinte.

Palavras-chave: Direito Tributário. Simplicidade. Análise Econômica do Direito. Reforma Tributária. Economia Comportamental.

ABSTRACT

This article aims to investigate the consequences of including simplicity as a constitutional tax principle, as well as presenting contributions from the economic analysis of law to its effectiveness. To this end, using bibliographical, qualitative research and a hypothetical-deductive approach, the analysis is divided into three parts: i) the first looks at the principle of simplicity as a structuring tax principle; ii) the second presents the contributions of behavioral economics to understanding how taxpayers decide; iii) the third looks at different experiences in which the public sector has used nudges to simplify citizens' decision-making and induce social welfare and the dignity of the human person. The conclusion is that simplicity is a structuring tax principle that should act mainly on the procedural dimension of tax

¹ Advogada. Doutoranda pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, na área de Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado. Membro do GTAX - Grupo de Pesquisas Avançadas de Direito Tributário da PUCRS. Bolsista CAPES/PROEX.

complexity, facilitating the taxpayer's decision to comply with tax obligations and that the implementation of nudges can help to make it effective, without harming the fundamental principles and fundamental rights of the taxpayer.

Keywords: Tax law. Simplicity. Economic analysis of the law. Tax Reform. Behavioral Economics.

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Simplicidade como Princípio Tributário. 3. Simples para Quem? Contribuições da Economia Comportamental. 4. Simplicidade Tributária sob a Perspectiva da Arquitetura de Escolhas. 5. Considerações Finais. 6. Referências.

INTRODUÇÃO

O ordenamento jurídico não existe num vácuo e, como estrutura de organização econômica e social, determina comportamentos tanto individuais quanto da vida em comunidade. É importante investigar, portanto, suas consequências. Com base em tais pressupostos, de forma complementar à análise do desenvolvimento dos modelos sociais, há quase um século economistas norte-americanos focaram sua atenção ao fenômeno jurídico, iniciando um movimento denominado Direito & Economia, que busca, resumidamente, indicar os efeitos jurídicos das relações econômicas e os impactos econômicos das estruturas jurídicas enquanto elementos indutores de comportamentos econômicos por parte dos agentes².

Ao longo desse último século de publicações, o movimento do Direito & Economia conquistou o mundo e a atenção de juristas, inclusive de tradição civilista. Essa ferramenta revolucionária é capaz de analisar as normas jurídicas em três níveis: seus efeitos, seus fundamentos e a identificação de regras desejáveis³.

A possibilidade de uma *leitura das regras jurídicas que as avalie pelos seus efeitos de estímulo e pelas mudanças de comportamento das pessoas em resposta*

² RIBAS, Juliana R.; ALVES, Anne C. M.. Tributação, Incerteza e Desordem: uma análise econômica comportamental do Direito Tributário Brasileiro. In: **XXVII Congresso Nacional do CONPEDI**. Direito Tributário e Financeiro I. v. 1. Florianópolis: CONPEDI, 2018, p. 05-22.

³ Sistematização realizada por Ejan Mckaay. MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU. Stéphane. **Análise econômica do direito**. Tradução de Rachel Sztajn. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

aos mesmos ⁴ deveria, conforme defendemos, se tornar paradigma da ciência jurídica contemporânea; acreditamos que a academia caminha para este rumo.

O desenvolvimento científico jurídico tributário tem acompanhado esse movimento principalmente na última década, guiado por obras vanguardistas como a de Paulo Caliendo em 2008 ⁵. Ora, o Direito Tributário integra o fenômeno da imposição fiscal, premissa organizacional das sociedades modernas; o sistema tributário, assim, *deve ser lido como o resultado das trocas entre os subsistemas da sociedade e assim terá o sentido dinâmico de resposta à complexidade do sistema social e ao risco* ⁶. Nessa esteira, considerando que a Análise Econômica do Direito descreve o presente e auxilia na previsão de consequências e de desenhos mais eficientes para o futuro, em cenários reformistas como o vivido pelo Brasil este último ano, não pode ser desconsiderada.

Recentemente foi aprovada na Câmara dos Deputados a PEC 45/2019, que versa sobre a primeira fase da Reforma Tributária no Brasil. As orientações propostas para a reforma delineadas ao longo deste documento evidenciam que as discrepâncias inerentes ao sistema tributário vigente no Brasil são de tal magnitude que se revela viável instaurar modificações que, de forma concomitante, potencializem a eficácia econômica e aprimorem a equidade na distribuição de recursos financeiros. Tais objetivos podem ser alcançados mediante alterações que simplifiquem a estrutura do sistema, conferindo-lhe uma maior neutralidade, equidade e transparência ⁷.

Promovida por muitos como a *reforma da simplificação*, uma vez que o texto base aprovado simplifica a cobrança de impostos sobre consumo, por meio da criação, mediante Lei Complementar, do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) para substituir o ICMS e o Imposto Sobre Serviços (ISS). Já a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) deve englobar o Programa de Integração Social (PIS), o PIS-

⁴ MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. **Análise econômica do direito**. Tradução de Rachel Sztajn. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 665.

⁵ Nos referimos à obra CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

⁶ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 08.

⁷ APPY, Bernard et al. **Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar. Brasil sob reforma**. Rio de Janeiro, RJ: FGV, 2020.

Importação, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e a Cofins-Importação.

Para além da redução da variedade de impostos e contribuições atuais, a PEC 45/2019 inclui a *simplicidade* como um princípio tributário, veja-se:

Art. 145.

.....

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da **simplicidade**, da transparência, da justiça tributária e do equilíbrio e da defesa do meio ambiente. (NR)

Quais as consequências da inclusão da simplicidade como princípio constitucional tributário? Como pode a análise econômica do Direito contribuir para a efetivação desse novo princípio tributário?

Pretendemos iniciar a solução de tais problemas no presente artigo. Para tal, iniciaremos com a investigação da simplicidade enquanto um princípio tributário, a fim de identificar qual a sua hierarquia normativa. Compreendida a natureza jurídica do princípio proposto pela reforma tributária em andamento, a pesquisa apresentará as contribuições da economia comportamental para a compreensão de como o contribuinte decide. Por fim, noticiaremos diferentes experiências que aplicam *nudges* para simplificar a tomada de decisão dos cidadãos e induzir o bem-estar social e a dignidade da pessoa humana.

SIMPLICIDADE COMO PRINCÍPIO TRIBUTÁRIO

Em primeiro lugar, é preciso nos atentarmos a técnica normativa aplicada no § 3º do artigo 145 da Constituição Federal, conforme a redação sugerida pela PEC 45/2019 ao expressamente categorizar como *princípios* informativos do sistema tributário nacional a simplicidade, a transparência, a justiça tributária e o equilíbrio da defesa do meio ambiente. Cada um certamente merece novas pesquisas e investigações como a que agora propomos.

Seguimos a divisão doutrinária de princípios em níveis fundamentais, estruturantes e específicos. Nesse sentido, princípios *fundamentais* serão aqueles que geram *referência material e normativa para o maior número de pessoas, normas ou situações*⁸. Nos referimos à liberdade, à cidadania, à dignidade da pessoa humana, à solidariedade, à justiça (fiscal), à segurança jurídica e isonomia. Os princípios que orientam o sistema constitucional tributário serão classificados hierarquicamente como *estruturantes*.

Até o momento da aprovação definitiva da PEC 45/2019, identificamos os seguintes princípios estruturantes: essencialidade, equivalência, capacidade contributiva e legalidade estrita. Já os princípios que orientam somente parcela do sistema tributário serão denominados *específicos*, como, por exemplo, o princípio da realização da renda no Imposto sobre a Renda⁹.

A partir da classificação acima, identificamos que a proposta de emenda constitucional ora analisada propõe a criação de outros quatro princípios constitucionais tributários estruturantes.

Nessa esteira, a *simplicidade* não é um fim em si mesma, deverá orientar todo o sistema tributário a partir da referência material dos princípios fundamentais da cidadania tributária, dignidade da pessoa humana, solidariedade, da justiça, esta obstante tenha sido rerepresentada na mesma emenda, da segurança jurídica e da isonomia.

Será a proposta desse princípio estruturante uma declaração de guerra à complexidade? Acreditamos que não. Um fator importante é que o tempo contribui para o aumento da complexidade, apresentando novos desafios organizacionais e políticos para a estrutura. A PEC 45/2019, ao positivar a *simplicidade* como um princípio estruturante do sistema tributário firma um compromisso imprescindível com o desafio que ela mesma lança: uma transição completa de sistema em 50 anos. Ademais, existe um nível de complexidade normativa tributária que é bem-vindo e,

⁸ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário** [recurso eletrônico]. 5. ed. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2023, p. 185.

⁹ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário** [recurso eletrônico]. 5. ed. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2023, p. 187-188.

inclusive, necessário, para a efetivação dos princípios fundamentais anteriormente dispostos ¹⁰, ou seja, nem toda complexidade é prejudicial.

Ao debruçar-se sobre o tema, Carlos Alexandre de Azevedo Campos identificou cinco dimensões da complexidade do sistema tributário atual, que se sobrepõem e versam sobre: i) o desenho constitucional e quantitativo da legislação tributária (estrutural); ii) o grau de dificuldade para a sua interpretação (normativa); iii) a extrafiscalidade e as escolhas fiscais (regulatória); iv) a dificuldade do contribuinte no cumprimento das obrigações (procedimental); v) a solução de controvérsias tributárias (processual) ¹¹.

Observamos que o cerne da reforma tributária em andamento é a busca de soluções nas dimensões estrutural, normativa e regulatória, com alterações na materialidade dos tributos, na redução da gama de tributos (e de normas) e na definição de escolhas fiscais em âmbito constitucional.

O princípio da simplicidade proposto deverá contribuir ativamente para decisões quanto à resolução da dimensão procedimental da complexidade. *O cumprimento das obrigações tributárias precisa ser facilitado*. Facilitando o cumprimento de obrigações, resolveremos a dimensão processual da complexidade tributária, reduzindo a litigiosidade; simplicidade reduz litigiosidade ¹².

Sem nos afastarmos muito do escopo da presente análise, qual seja a Proposta de Emenda Constitucional em tramitação, reconhecemos os atuais

¹⁰ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Um Esboço de Teoria da Complexidade Tributária. In: _____ (org.). **Complexidade tributária: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Anagrama, 2022, p. 24-25.

¹¹ Ibidem, p. 35.

¹² Em debate junto ao Senado, o Secretário extraordinário da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda, Bernard Appy levantou a complexidade na dimensão processual como um ponto relevante. Os desafios contemporâneos inerentes aos tributos indiretos presentes no território brasileiro, os quais constituem o cerne da proposta de reforma tributária, são predominantemente caracterizados pela intrincada natureza, fomentando litígios. A contenda recai sobre a delimitação dos parâmetros que delimitam quais transações conferem ou não direito a créditos fiscais tanto no contexto do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) quanto no âmbito das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). É imperativo ressaltar que a controvérsia suscitada acarreta encargos tanto para as entidades empresariais quanto para a entidade estatal, produzindo desassossego no domínio jurídico, o qual por sua vez prejudica o florescimento econômico. Abundam análises que substanciam a possibilidade de um acréscimo de até 20 pontos percentuais no Produto Interno Bruto (PIB) potencial do Brasil mediante a retificação destas imperfeições no sistema tributário em um horizonte temporal de quinze anos. Conforme transcrição disponível em: <https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2023/08/22/necessidade-de-simplificacao-dos-impostos-e-destaque-no-primeiro-debate-na-ccj-sobre-a-reforma-tributaria>. Acesso em 31 ago. 2023.

movimentos infraconstitucionais de simplificação tributária. Nos referimos especialmente ao recente Estatuto Nacional da Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias, promulgado em 1º de agosto de 2023 pela Lei Complementar nº 199.

O Estatuto visa a promoção de soluções na dimensão procedimental da complexidade tributária, incentivando o cumprimento das obrigações a partir da i) *emissão unificada de documentos fiscais eletrônicos*; ii) *utilização dos dados de documentos fiscais para a apuração de tributos e para o fornecimento de declarações pré-preenchidas e respectivas guias de recolhimento de tributos pelas administrações tributárias*; iii) *facilitação dos meios de pagamento de tributos e contribuições, por meio da unificação dos documentos de arrecadação*; e iv) *unificação de cadastros fiscais e seu compartilhamento em conformidade com a competência legal* ¹³.

As ações acima decorrem de decisões que serão tomadas por um novo órgão (outro nível de complexidade e custo de transação ao sistema), o Comitê Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias (CNSOA), composto por representantes da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios. Aqui lamentamos a inexistência de representatividade dos contribuintes, sujeitos mais interessados nos efeitos da nova norma, para a cocriação dos processos que instrumentalizarão os objetivos anteriormente descritos.

3. SIMPLES PARA QUEM? CONTRIBUIÇÕES DA ECONOMIA COMPORTAMENTAL

Em 1974, dois psicólogos israelenses, Tversky e Kahneman, publicaram um artigo ¹⁴ que revolucionaria os estudos dos economistas, psicólogos sociais e da hermenêutica como um todo. Baseado na premissa de limitação da racionalidade humana, o artigo apresentou os principais vieses originados pela confiança em

¹³ Conforme art. 1º da Lei Complementar nº. 199, de 01 de agosto de 2023.

¹⁴ No original: *Judgment Under Uncertainty: Heuristics and Biases*. O artigo foi posteriormente ampliado e publicado em livro: KAHNEMAN, Daniel; SLOVIC, Paul; TVERSKY, Amos. **Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases**. Cambridge, Cambridge University Press, 1982.

heurísticas de julgamento, combatendo a ideia de racionalidade amplamente aceita e multiplicada pelos economistas da Escola de Chicago à época ¹⁵.

A dupla inaugura assim o movimento que hoje domina o estudo da tomada de decisão e os desenhos de arquitetura de escolha no âmbito privado e público no mundo inteiro: vivemos hoje a *era da economia comportamental* ¹⁶, ciência que propõe a investigação sistemática do comportamento humano. Seus estudos no campo do Direito & Economia contam com uma extensa literatura empírica, predominantemente desenvolvida por psicólogos sociais e cognitivos.

A economia comportamental contrapõe a noção de *homo economicus* (*Econ* para Thaler), o indivíduo racional que os economistas da Escola de Chicago aplicavam - e até hoje alguns o consideram - para a modelagem comportamental. Partiremos assim de uma concepção básica de Humano: o ser humano *real* possui racionalidade, força de vontade ¹⁷ e interesse pessoal limitados, para compensar essas limitações, o cérebro utiliza atalhos mentais ¹⁸.

Décadas depois de seu artigo emblemático, Kahneman descreve o funcionamento da mente humana a partir de dois personagens fictícios, engrenagens de nosso cérebro: o Sistema 1 e o Sistema 2 ¹⁹. O primeiro sistema funciona de forma automática, e sua função primordial consiste em preservar e atualizar um modelo pessoal do mundo, o qual representa as normas presentes nele. Esse modelo é formado por meio de associações que conectam ideias de circunstâncias, eventos, ações e resultados que ocorrem de maneira regular, seja simultaneamente ou em um intervalo de tempo relativamente curto. À medida que essas associações são estabelecidas e fortalecidas, o padrão de ideias associadas passa a representar a estrutura de eventos na vida da pessoa, influenciando tanto sua interpretação do

¹⁵ Nos referimos a George Stigler (Nobel Prize, 1982), Ronald Coase (Nobel Prize 1991), Gary Becker (Nobel Prize, 1992), Richard Posner e Frank Easterbrook.

¹⁶ Nas palavras de Cass Sunstein: "We live in an age of psychology and behavioral economics - the behavioral sciences". SUNSTEIN, Cass. **The Ethics of Influence: government in the age of behavioral science**. New York: Cambridge University Press, 2016, p. 01.

¹⁷ Força de vontade limitada diz respeito à fraqueza ou insuficiência de autocontrole. Conforme SEN, Amartya. **Rationality and freedom**. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2002, p. 29.

¹⁸ JOLLS, Christine; SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard. A Behavioral Approach to Law and Economics. **Stanford Law Review**, v. 50, p. 1471-1550, 1998.

¹⁹ KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e Devagar: duas formas de pensar**. Tradução Cássio Arantes Leite. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

presente quanto suas expectativas para o futuro ²⁰. Já o Sistema 2 se ocupa de atividades mentais mais trabalhosas, segundo o autor, *quando pensamos em nós mesmos, nos identificamos com o Sistema 2, o eu consciente, raciocinador, que tem crenças, faz escolhas e decide o que pensar e o que fazer a respeito de algo* ²¹.

Como vimos anteriormente, a simplicidade deverá se irradiar na dimensão procedimental da complexidade tributária, a fim de facilitar o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias pelos contribuintes. Uma primeira solução, que vai ao encontro dos projetos atuais do Fisco brasileiro, é a redução de burocracia. Acreditamos que a economia comportamental tem muito a contribuir para este tema, vejamos:

Sunstein se dedicou a estudar quais informações os governos merecem obter e quais os limites para obtê-las e seu critério resolutivo é *simples*: quando a informação servir para melhorar significativamente as suas vidas, seja os instrumentalizando para a melhor tomada de decisão, ou aumentando o seu bem-estar / felicidade ²². Precisamos refletir sobre os verdadeiros impactos da informação em seus diferentes momentos - no seu fornecimento e recebimento.

O impacto emocional do recebimento de informações é muitas vezes desconsiderado no momento de desenho legislativo ou proposições doutrinárias. Ora, a informação pode gerar sentimentos positivos como alegria, orgulho,

²⁰ Ibidem, p. 94-95. São características do Sistema 01: i) *gera impressões, sentimentos e inclinações, quando endossados pelo Sistema 2, tornam-se crenças, atitudes e intenções*; ii) *opera automática e rapidamente, com pouco ou nenhum esforço, e sem nenhum senso de controle voluntário*; iii) *pode ser programado pelo Sistema 2 para mobilizar a atenção quando um padrão particular é detectado (busca)*; iv) *executa reações especializadas e gera intuições especializadas, após treinamento adequado*; v) *cria um padrão coerente de ideias ativadas na memória associativa; liga uma sensação de conforto cognitivo com ilusões de veracidade, sentimentos prazerosos e vigilância reduzida*; vi) *distingue o surpreendente do normal*; vii) *infere e inventa causas e intenções*; viii) *negligencia ambiguidade e suprime dúvida*; ix) *é propenso a acreditar e confirmar*; x) *exagera consistência emocional (efeito halo)*; xi) *foca na evidência existente e ignora a evidência ausente (WYSIATI)*; xii) *gera um conjunto limitado de avaliações básicas*; xiii) *representa conjuntos por normas e protótipos, não integra*; xiv) *equipara intensidades entre escalas [...]*; xv) *calcula mais do que o pretendido (bacamarte mental)*; xvi) *às vezes substitui uma questão difícil por uma mais fácil (heurística)*; xvii) *é mais sensível a mudanças do que a estados (teoria da perspectiva)*; xviii) *dá peso excessivo a probabilidades baixas*; xix) *mostra sensibilidade decrescente à quantidade (psicofísica)*; xx) *reage mais com mais intensidade a perdas do que a ganhos (aversão à perda)*; xxi) *contextualiza os problemas de decisão estreitamente, em isolamento uns dos outros*. Ibidem, p. 136.

²¹ KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e Devagar**: duas formas de pensar. Tradução Cássio Arantes Leite. Rio de Janeiro: Objetiva, p. 29.

²² SUNSTEIN, Cass. **Too much information**: understanding what you don't want to know. Cambridge: The MIT Press, 2020.

satisfação, alívio e gratidão. Em muitos casos, é possível dizer que a informação proporciona prazer; para Sunstein, um valor afetivo informacional. Ao mesmo tempo, certas informações podem induzir sentimentos de angústia, frustração, dor, raiva ou desespero. Isso não significa que tais informações não serão úteis. O que se percebe é que algumas informações induzem sentimentos negativos, mas auxiliam a tomada de decisão, outras geram prazer, porém não possuem valor instrumental ²³, *sentimentos e valores podem ser misturados e combinados de várias maneiras* ²⁴.

Retornando as lições de Kahneman, o Sistema 2 enfatiza o valor instrumental, a utilidade, da informação, enquanto o Sistema 1 será atraído ou repelido pela informação e, muitas vezes, impedirá o indivíduo de recebê-la ²⁵. Neste ponto, identificar quem se deseja alcançar é essencial, uma vez que pessoas em um contexto de injustiça, pobreza, escassez ou discriminação serão atraídas ou repelidas de forma diferente de pessoas que não sofrem as mesmas mazelas. No primeiro caso, nem sempre o valor instrumental da informação será identificado ²⁶.

Ainda que a utilidade seja perceptível, *o esforço mental é aversivo. Se possível, os receptores de sua mensagem querem ficar longe de qualquer coisa que os lembre do esforço* ²⁷. Considerar, portanto, o impacto que a complexidade causa no destinatário da imposição fiscal, é elementar para compreender o prejuízo para a dignidade da pessoa humana nessa relação. É o que recorda Sunstein sobre a burocracia: "tendo em vista o impacto que isso causa no bem-estar humano, a redução da burocracia deve ser considerada uma prioridade" ²⁸.

Enquanto a simplicidade no âmbito do cumprimento de obrigações acessórias contribui efetivamente para o bem-estar do cidadão, é preciso refletir sobre a simplicidade para o pagamento de tributos, uma vez que não necessariamente a

²³ Ibidem, p. 15-19.

²⁴ Tradução Livre de "*Feelings and values can be mixed and matched in multiple ways*". Ibidem, p. 20.

²⁵ Dentre as inúmeras heurísticas e vieses comuns que influenciam esse momento da busca/receptividade da informação ou não, identificamos o *viés presente*, a *auto-ignorância estratégica*, a *aversão à perda* e a heurística da disponibilidade. KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e Devagar**: duas formas de pensar. Tradução Cássio Arantes Leite. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

²⁶ SUNSTEIN, Cass. op. cit., p. 21.

²⁷ SUNSTEIN, Cass. **Too much information**: understanding what you don't want to know. Cambridge: The MIT Press, 2020, p. 84.

²⁸ Ibidem, p. 154.

simplificação estrutural proposta pela reforma tributária contribuirá diretamente para o aumento da arrecadação ²⁹.

Afinal, como podemos reduzir o esforço do cumprimento das obrigações tributárias a fim de facilitar a decisão de pagar (obrigação principal tributária) ou informar (obrigação acessória)?

4. SIMPLICIDADE TRIBUTÁRIA SOB O PRISMA DA ARQUITETURA DE ESCOLHAS E NUDGES

Dois peixinhos estão nadando juntos e cruzam com um peixe mais velho, nadando em sentido contrário. Ele os cumprimenta e diz: – Bom dia, meninos. Como está a água? Os dois peixinhos nadam mais um pouco, até que um deles olha para o outro e pergunta: – Água? Que diabo é isso? ³⁰

A escolha da economia comportamental ante a escola de Chicago acarreta um posicionamento ideológico na análise econômica do Direito. Ora, ao entender o indivíduo como plenamente capaz de tomar decisões que sejam consistentes e que o mercado é suficiente para suprir as necessidades da sociedade e alocar recursos, a escola de Chicago induz soluções jurídicas libertárias. Já quando adotamos a concepção de humano limitado que a economia comportamental apresenta, somos provocados a refletir como o Estado e as instituições podem auxiliar esses humanos a decidirem melhor a longo prazo, respeitando sua liberdade. Cass Sunstein e

²⁹ Neste ponto, recordamos que a complexidade estrutural atua na consciência tributária, sob a perspectiva da ilusão fiscal, compreendida como *o efeito que determinada estrutura de imposição tributária gera em relação à consciência fiscal do contribuinte (tax consciousness)*. RIBAS, Juliana. Impostos do Pecado e Ilusão Fiscal. **RDFT**, v. 1 n. 1, pp. 106-123, 2017. Dessa forma, “um desenho mais complexo, que contenha um número maior de tributos, principalmente, de tributos menos salientes, tende a reduzir o estresse e a frustração dos contribuintes em face da carga tributária total, o que, em última análise, favorece o cumprimento voluntário das obrigações tributárias”. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Um Esboço de Teoria da Complexidade Tributária. In: _____ (org.). **Complexidade tributária: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Anagrama, 2022, p. 43.

³⁰ Tradução de fragmento do discurso de David Foster Wallace na Kenyon College (2005): “There are these two young fish swimming along and they happen to meet an older fish swimming the other way, who nods at them and says ‘Morning, boys. How’s the water?’ And the two young fish swim on for a bit, and then eventually one of them looks over at the other and goes ‘What the hell is water?’”

Richard Thaler, discípulos de Tversky e Kahneman, denominaram essa posição de *paternalismo libertário*³¹ e sua principal ferramenta é o *nudge*.

O Estado tem muitos recursos normativos ao seu dispor: pode proibir, exigir, aplicar a lei penal, pode ameaçar e prometer, pode tributar ou subsidiar e, quiçá, dar um “empurrão” para uma tomada de decisão alinhada aos propósitos constitucionais. Esse “empurrão” ou *nudge* compreende intervenções estatais que mantêm a liberdade de escolha do indivíduo e são inseridas em um ambiente social sobre o qual é realizada a tomada de decisão³². Este ambiente social é desenhado, o que Kahneman denomina como enquadramento da decisão e Sunstein e Thaler indicam como arquitetura de escolha, e pode promover complexidade ou simplicidade, confundir as pessoas ou facilitar decisões³³. Todo sistema legal cria alguma forma de arquitetura de escolha, e todo sistema legal terá *nudges*³⁴.

Nudges não devem ter incentivos materiais significativos, o que afasta subsídios, tributação, multas, e a criminalização, pois são medidas normativas que não preservam a liberdade de escolha³⁵. Nesse sentido, são espécies de *nudges* o compartilhamento de informações fáticas, simplificação de procedimentos, avisos, lembretes, aumento da facilidade e conveniência, personalização, enquadramento, destaque de benefícios, uso de normas sociais, premiações não monetárias (reputação), estratégias de pré-compromisso³⁶.

Uma dimensão alternativa do *nudge* é o *sludge*, termo que se refere ao tipo de atrito, maior ou menor, que as pessoas enfrentam quando querem ir em uma ou outra direção³⁷. *Sludges* são os encargos administrativos que dificultam e às vezes impossibilitam o acesso das pessoas a benefícios. Tais encargos constituem uma arquitetura de escolha acidental ou intencional do setor público.

³¹ THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass. **Nudge**: improving decisions about health, wealth, and happiness. New Haven: Yale University Press, 2008.

³² Ibidem.

³³ SUNSTEIN, Cass. **Simpler**: the future of government. New York: Simon & Schuster Inc., 2013, p. 37.

³⁴ SUNSTEIN, Cass. **The Ethics of Influence**: government in the age of behavioral science. New York: Cambridge University Press, 2016, p. 20.

³⁵ Ibidem, p. 21.

³⁶ Ibidem, p. 26-27.

³⁷ SUNSTEIN, Cass. **Too much information**: understanding what you don't want to know. Cambridge: The MIT Press, 2020, p. 156.

Na perspectiva tributária, nem sempre tais encargos são prejudiciais quando desenhados considerando o bem-estar do contribuinte. Por exemplo, e aqui deixamos uma sugestão, o *sludge* pode auxiliar o contribuinte na tomada de decisões menos impulsivas, como no caso dos parcelamentos tributários. O efeito imediato do parcelamento de dívidas tributárias é a suspensão da exigibilidade do crédito, o que apresenta vantagens imediatas ao contribuinte. Um elemento essencial do parcelamento é a confissão da dívida pelo contribuinte, ato que o impede de contestar a natureza da dívida ou o seu valor posteriormente. Se unirmos o encargo administrativo (*sludge*) com uma ferramenta muito comum de arquitetura de escolha chamada *cooling-off periods*, poderíamos incluir um lembrete da consequência da escolha e um prazo de espera (24h) para que o contribuinte retorne ao sistema e a confirme.

Na última década, o setor público estrangeiro notoriamente se beneficiou das lições da análise econômica do direito e, principalmente, das lições da economia comportamental. Citamos especificamente as experiências dos Estados Unidos e do Reino Unido.

Nos Estados Unidos, o Subcomitê de Ciências Sociais e Comportamentais (SBS) foi criado no segundo mandato do presidente Obama visando a execução de políticas públicas baseadas em evidências. Durante sua primeira gestão o grupo colaborativo completou mais de 30 pilotos ³⁸. A simplicidade é a primeira solução do SBS, que defende que o acesso e o uso de políticas públicas devem ser intuitivos e suas informações e escolhas entre as opções existentes devem ser claras, bem como os formulários devem ser simples e fáceis de preencher ³⁹.

Fundada em 2010, a *Behavioral Insights Team* (BIT) cresceu de uma unidade de sete pessoas no governo do Reino Unido, incluindo Richard Thaler, para uma empresa global de propósito social com mais de 200 profissionais em vários escritórios ao redor do mundo ⁴⁰. Sua premissa básica era usar as evidências da ciência comportamental para melhorar o funcionamento do governo.

³⁸ Vide <https://sbst.gov/#work>. O programa foi suspenso no início do mandato do Presidente Trump e reaberto no atual governo Biden.

³⁹ CONGDON, W. J.; SHANKAR, M. The White House Social & Behavioral Sciences Team: Lessons learned from year one. **Behavioral Science & Policy**, 1(2), 2015, pp. 77–86.

⁴⁰ Vide <https://www.bi.team/>.

Um de seus primeiros projetos foi junto à autoridade de *arrecadação de impostos britânica (HMRC)*, responsável pela arrecadação de devedores profissionais autônomos ou pessoas com outras fontes de renda além emprego e que devem apresentar uma declaração de impostos e adimplir a obrigação correspondente duas vezes ao ano. No caso de atraso do segundo pagamento, o contribuinte recebe um aviso de advertência, seguido de cartas, telefonemas e, eventualmente, ação judicial. O piloto do BIT junto ao governo britânico foi o de revisar e reenquadrar o conteúdo que seria enviado na carta aos contribuintes. A amostra do piloto incluiu cerca de 120.000 contribuintes que deviam quantias que variavam de £ 351 a £ 50.000 ⁴¹. Todos recebiam uma carta de lembrete explicando como sua conta poderia ser paga, similar as intimações de autorregulação atualmente enviadas pela Receita Federal no Brasil.

Além do conteúdo básico, já inclusive implementado no Brasil, o time britânico incluiu uma frase contendo um nudge de uma frase: *A grande maioria das pessoas no Reino Unido paga seus impostos em dia* ou *A grande maioria das pessoas em sua área local paga seus impostos em dia* ou *you currently are part of a small minority of people who do not pay their taxes on time* ⁴². A inclusão dessas frases aumentou 5% a arrecadação em apenas 23 dias, acelerando o recolhimento de £ 9 milhões em receita para o governo. As mensagens combinavam dois sentimentos: a maioria das pessoas pagam e você é um dos poucos que não pagou. Após essa experiência, o BIT também desenvolveu estudos de *compliance* tributário junto à Guatemala.

Podemos aprender com a experiência internacional que pequenas (e não custosas) iniciativas regulatórias, baseadas na ciência comportamental, podem alcançar grandes benefícios.

⁴¹ THALER, Richard H. **Misbehaving**: the making of behavioral economics. New York: W.W Norton & Company, 2015. [Recurso Eletrônico]

⁴² THALER, Richard H. **Misbehaving**: the making of behavioral economics. New York: W.W Norton & Company, 2015. [Recurso Eletrônico]

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa no campo da ciência comportamental evidencia que obstáculos aparentemente insignificantes, como páginas de informações não estruturadas, aplicativos pesados ou escolhas mal apresentadas, podem impedir que os programas alcancem efetivamente seu público alvo. Dessa forma, um governo eficaz e eficiente deve refletir nossa compreensão mais avançada do comportamento humano, incluindo como as pessoas se engajam, participam e respondem a políticas e programas.

No âmbito da reforma tributária, a PEC 45/2019 inclui a simplicidade como um princípio tributário estruturante, o qual deverá agir, principalmente, sobre a dimensão procedimental da complexidade tributária, facilitando a decisão do contribuinte em cumprir as obrigações tributárias principais e acessórias.

A experiência internacional corrobora o valor de equipes multidisciplinares que desenhem e validem políticas públicas (e fiscais) considerando (sempre) as lições que procuramos sistematizar no presente trabalho. Tal sugestão pode ser aplicada imediatamente em comitês como o recente CNSOA.

Nesse campo, é oportuno a implementação de *nudges* para auxiliarem o projeto de simplificação e otimização do sistema, sem violar os princípios fundamentais e os direitos fundamentais do contribuinte.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

APPY, Bernard et al. *Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar. Brasil sob reforma*. Rio de Janeiro, RJ: FGV, 2020.

CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário* [recurso eletrônico]. 5. ed. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2023.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Um Esboço de Teoria da Complexidade Tributária. In: _____ (org.). *Complexidade tributária: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Anagrama, 2022.

CONGDON, W. J.; SHANKAR, M. The White House Social & Behavioral Sciences Team: Lessons learned from year one. **Behavioral Science & Policy**, 1(2), 2015, pp. 77–86.

JOLLS, Christine; SUNSTEIN, Cass R.; THALER, Richard. A Behavioral Approach to Law and Economics. **Stanford Law Review**, v. 50, p. 1471-1550, 1998.

KAHNEMAN, Daniel. **Rápido e Devagar**: duas formas de pensar. Tradução Cássio Arantes Leite. Rio de Janeiro: Objetiva, 2012.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. **Análise econômica do direito**. Tradução de Rachel Sztajn. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

RIBAS, Juliana. Impostos do Pecado e Ilusão Fiscal. **RDFT**, v. 1 n. 1, pp. 106-123, 2017.

RIBAS, Juliana R.; ALVES, Anne C. M.. Tributação, Incerteza e Desordem: uma análise econômica comportamental do Direito Tributário Brasileiro. *In: XXVII Congresso Nacional do CONPEDI*. Direito Tributário e Financeiro I. v. 1. Florianópolis: CONPEDI, 2018, p. 05-22.

SEN, Amartya. **Rationality and freedom**. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2002.

SUNSTEIN, Cass. **Simpler**: the future of government. New York: Simon & Schuster Inc., 2013.

SUNSTEIN, Cass. **The Ethics of Influence**: government in the age of behavioral science. New York: Cambridge University Press, 2016.

SUNSTEIN, Cass. **Too much information**: understanding what you don't want to know. Cambridge: The MIT Press, 2020.

THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass. **Nudge**: improving decisions about health, wealth, and happiness. New Haven: Yale University Press, 2008.

THALER, Richard H. **Misbehaving**: the making of behavioral economics. New York: W.W Norton & Company, 2015.

13. A INTEROPERABILIDADE NAS ATIVIDADES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA-FISCAL: RISCOS, LIMITES E A NECESSIDADE DE UMA ANÁLISE DE RISCO

JUSHUMANA E JUSFUNDAMENTAL

INTEROPERABILITY IN THE SYSTEMS OF FISCAL AUTHORITIES: RISKS, LIMITS, AND THE NECESSITY TO CONDUCT A HUMAN AND FUNDAMENTAL RIGHTS RISK ANALYSIS



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-13>

Lucas Reckziegel Weschenfelder¹

RESUMO

No texto aproxima-se sobre um eixo contemporâneo das atividades da administração tributária-fiscal (ATF): a sua interoperabilidade, interna e externa. Alude-se a uma necessária releitura, conexas à dogmática de proteção de dados, referindo-se sobre uma aproximação necessária, de análise de risco, sobre as iniciativas no campo. Cita-se três casos para exemplificar o tema discutido, e suas variadas nuances. Um brasileiro, um holandês e um estadunidense. Conclui-se que, a passagem para um 'Estado-administrativo' digital, no caso, na atuação de ATFs, ainda mostra-se incipiente, em um sentido protetivo aos direitos humanos e fundamentais.

Palavras-chave: Administração Tributária-Fiscal; Interoperabilidade; Proteção de Dados.

ABSTRACT

The text approaches a contemporary axis of activities within tax-fiscal administration (TFA): its internal and external interoperability. There is a reference to a necessary reinterpretation, connected to the data protection dogma, discussing a necessary approach to risk analysis regarding initiatives in the field. Three cases are mentioned to exemplify the discussed theme and its various nuances: a Brazilian, a Dutch, and an American case. The conclusion is that the transition to a digital 'administrative state', in this case, in the operation of TFAs, still appears to be in its early stages, in a protective sense towards human and fundamental rights.

Keywords: Tax-Fiscal administration; Interoperability; Data Protection.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO. 1 AS NOVAS MODALIDADES DE ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA-FISCAL TECNOLÓGICA: OPORTUNIDADES E RISCOS AOS DIREITOS

¹ Doutorando em Direito na Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. CAPES-PROEX. Período de doutoramento em Goethe-Universität – CAPES. Advogado.

HUMANOS E FUNDAMENTAIS. 1.1 A DIGITALIZAÇÃO DA VIDA E A PROTEÇÃO DE DADOS: CARACTERÍSTICAS, CONEXÕES E LIMITAÇÕES DOGMÁTICAS. 2 A ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA-FISCAL E OS RISCOS DE SISTEMAS INTEROPERÁVEIS: CASOS PARA REFLEXÃO. 2.1 CASO CIDADANIA FISCAL – BRASIL – ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. 2.2 CASO SYRI – HOLANDA – DISTRITO DE HAIA. 2.3 CASO PANDORA – ESTADOS UNIDOS - DISTRITO DE COLUMBIA D.C. CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

INTRODUÇÃO

Aproxima-se o tema envolto ao tratamento de dados, pessoais e não pessoais, pelo Poder Público, às atividades características da administração tributária-fiscal (ATF), as quais, com os novos modelos de tecnologia, são retratadas com altos níveis de interoperabilidade e automação.

A ATF representa um eixo essencial da estrutura do Estado, o qual, em suas multifacetárias inserções, apresenta modos distintos de operacionalizar-se, adequados a contextos socioeconômicos específicos, e, também, com balizas constitucionais-legais que demandam cuidados normativos, de acordo com cada funcionalidade em que está embebida – inclusive, a depender do Estado e de sua organização, com alusões dissemelhantes, específicas às variações dos demais entes federados.

Com as transformações das relações analógicas, suprimidas, preponderantemente, e realocadas, com outras vestes, para relações digitais-virtuais, as mudanças de comportamento das ATF são compreendidas quase como 'dadas'. Valida-se as novas formas de operação, pelo papel imprescindível que ocupam, em ditames arrecadatários, fiscalizatórios, organizacionais e, de certa forma, distributivos, em suas conexões com outras modalidades de atuação do Estado, inclusive em vias de possibilidade de dar materialidade a direitos humanos e fundamentais sociais.

Os centros de captura e tratamento de dados e informações das ATF são representações da estatística moderna, que podem ser comparadas – à necessidade por dados e informações para o exercício das funções - às aspirações vigilantistas das inteligências de estado, em suas facetas cruéis, e, contemporaneamente, ao *modus operandi* das companhias de tecnologia da informação que dominam o setor,

que, a propósito, vêm colonizando inúmeros outros afazeres, entre pessoais, sociais e comerciais.

A questão a ser refletida com o texto não está em estudar, especificamente, a relevância da atuação da ATF, nesse cenário de datificação da vida, mas, sim, as formas que vêm se pensando esse operar, que não guardam precedentes históricos, quanto aos riscos à pessoa humana, e a seus direitos, em dimensão subjetiva e objetiva, sem falar de elementos coletivos e difusos que transitam pela matéria.

À vista disso, o texto será dividido em duas partes. Em um primeiro momento, pretende-se lançar ligeiras observações sobre aspectos vinculados à datificação da vida, processamento de dados e informações, com preocupações relacionadas à concepção de interoperabilidade no setor público, adicionando-se pontualidades específicas, sobre a necessidade de se aplicar processos de *Human Rights Impact Assessment (HRIA)* em iniciativas tecnológicas de ATF.

Na segunda etapa, serão apresentados casos, nacionais e internacionais, em que tais atividades resultaram, ou resultam, em, no mínimo, situações problemáticas aos direitos humanos e fundamentais. Frisa-se que, tais exemplificações não serão empregadas somente para trazer detalhes persuasivos quanto ao defendido na primeira seção, mas, para explanar a existência de concretos riscos já identificados na área, os quais podem ser utilizados para alimentar maiores debates sobre a temática. O presente trabalho foi realizado com apoio da PUCRS através do Programa de Excelência Acadêmica – PROEX – CAPES / O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Código de Financiamento 001.

1 AS NOVAS MODALIDADES DE ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA-FISCAL TECNOLÓGICA: OPORTUNIDADES E RISCOS AOS DIREITOS HUMANOS E FUNDAMENTAIS

Interessa-se, nessa seção, em lançar breves notas sobre o complexo de relações vinculadas ao tema da digitalização, com uma abordagem jurídica de proteção de dados no cenário contemporâneo, indicando-se como mecanismo relevante nesse ambiente, a aplicação de *Human Rights Impact Assessment (HRIA)*.

Seguidamente, serão apresentadas observações ligadas às atividades da administração tributária-fiscal, em seus aspectos gerais e eventualmente problemáticos, dadas as transformações sociais e jurídicas que implicam a sua atividade.

1.1 A DIGITALIZAÇÃO DA VIDA E A PROTEÇÃO DE DADOS: CARACTERÍSTICAS, CONEXÕES E LIMITAÇÕES DOGMÁTICAS

O desenvolvimento tecnológico, em vezes, encontra-se comprometido com determinadas finalidades políticas, jurídicas, econômicas e, inclusive, ideológico-militares, que muito se distanciam de aspectos neutrais, ou com pressupostos destinados, simplesmente, ao 'avanço da tecnologia e da ciência'², em um mundo idealizado e ingênuo.

Paragens das mais diversas podem ser constituídas, de modo a se trazer reflexões, ou indicadores concretos sobre determinada situação, e o papel, global, ou local, da tecnologia, nesse espaço. Quando se fala sobre tecnologia, nesse texto, alude-se à uma modalidade específica de tecnologia, designada, em um sentido geral, de digital. Dito termo engloba tecnologias da informação que processam dados e informações digitais, e infraestruturas de software e hardware, concatenadas para que tais tecnologias possam operar com determinada forma. Sem embargo, abraça-se uma compreensão mais ampla, em que a tecnologia digital, igualmente, passa a representar uma forma de vida, que, reciprocamente, enriquece, e é enriquecida por tais comunicações, isto podendo ser visto em mudanças de condições de vida gerais desencadeadas pela sua utilização em variados setores da sociedade³, no mundo inteiro, inclusive na estruturação de novos sistemas de vigilância, por empresas privadas ou agências governamentais.

Um dos ângulos que se extrai de tais relatos, está na naturalização-banalização da relação da pessoa, com instrumentos digitais, que coletam os mais variados tipos de dados, e os destinam para contextos e terceiros que, o titular, em

² MATTELART, Armand. Historia de la sociedade de la información. Buenos Aires: Paidós, 2002. p. 11-12.

³ HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. Big Data e Inteligência Artificial: desafios para o Direito. Revista Estudos Institucionais, v. 6, n. 2, p. 341-406, maio/ago. 2020. p. 433.

vezes, não possui ciência, tampouco compreensão dos possíveis riscos que podem advir de tal relação datificada. Utiliza-se, a propósito, locuções tais como mundo-vida *onlife*, em que sistemas informáticos passam a projetar o caminho comportamental das pessoas, e, inclusive, organizar mecanismos de induzimento sistêmico, local em que desponta necessário um olhar, para além de 'decisões automatizadas' ou 'decisões humanas apoiadas na tecnologia', tanto em esferas benéficas, quanto problemáticas, prejudiciais à pessoa, e em um sentido coletivo. Relata-se, adicionalmente, sobre elementos conceituais correlatos à essas observações, citando-se o termo "inteligência ambiental" ou "ambiente inteligente"⁴, para descrever a onipresença de um mundo digitalizado que pensa antes, durante e adiante das pessoas, e que tem, como resultado, um enfraquecimento da autonomia do sujeito, e dos respectivos registros dogmáticos que visam lhe dar proteção e concretude.

Simitis já identificava essas transformações – e previa sucessivos avanços nesse sentido - na década de 1980, quando alude ao aumento do acesso à informação pessoal decorrente de técnicas modernas e sofisticadas de processamento automatizado, as quais fizeram aguçar a necessidade de se abandonar uma busca por conceitos "neutros" de privacidade e de dados, em favor de um entendimento livre de abstrações e plenamente consciente do contexto político e social. Refere que, as formas modernas de coleta de dados alteraram a discussão sobre privacidade e dados de três maneiras principais. Primeiro, as considerações não surgem mais de problemas individuais específicos; ao contrário, eles expressam conflitos que afetam a todos. O curso do debate não é determinado por eventos individualizados, mas pela intensa recuperação de dados pessoais de praticamente todos os funcionários, contribuintes, pacientes, clientes de bancos, beneficiários de assistência social ou motoristas de automóveis. Em segundo lugar, os cartões inteligentes e o videotex (tecnologia da época com a qual o autor exemplificou seus argumentos) tornam possível gravar e reconstruir atividades individuais nos mínimos detalhes. A vigilância perdeu, assim, seu caráter excepcional

⁴ HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. Big Data e Inteligência Artificial: desafios para o Direito. p. 446. O autor faz menção, também, ao texto de HOFSTETTER, Yvonne. Das Ende der Demokratie: Wie die künstliche Intelligenz die Politik übernimmt und uns entmündigt, 2016. (p. 28).

e tornou-se uma prática cada vez mais rotineira. Finalmente, as informações pessoais são cada vez mais usadas para impor padrões de comportamento. O processamento de informações está se desenvolvendo, portanto, como um elemento essencial de estratégias de manipulação de longo prazo destinadas a moldar e ajustar a conduta individual. Todos os três aspectos são ilustrados por uma ampla gama de experiências⁵.

É nesse ambiente, ainda, que, pode-se atentar para diferentes formas de relações assimétricas de dados, e de posturas ativas e passivas de atores, os quais, a partir dos respectivos 'lugares' que ocupam, são impactados em níveis distintos, bem como, possuindo oportunidades igualmente desiguais de influir nos esquemas tecnológicos que poderão determinar a sua vida, e de seus pares.

Para o Direito, essas breves observações não deixam de se comunicar com suas funcionalidades (coordenação de ações e de expectativas cognitivas-normativas)⁶. Com a dogmática dos Direitos Humanos e Fundamentais, pode-se ter como latente os desafios normativos que exsurtem, presentemente, e no horizonte, e isso é evidenciado na própria característica dogmática da linguagem que lhe é própria, quando realiza reproduções internas de 'novas camadas de proteção material' de direitos nomeados de há muito ou, com a criação de novos direitos, para tratar de situações peculiares que, de alguma maneira, foram capazes de fornecer persuasões e validade para a aceitação 'coletiva' da necessidade de seu nascimento.

Identifica-se esse movimento comunicativo, por exemplo, com Molinaro e Sarlet, onde indicam que, a proteção de dados pessoais, em sua incorporação ao jurídico-dogmático, é observada como um "[...] novo e atual sentido à proteção humana e da dignidade, da autonomia e das esferas de liberdade que lhe são inerentes⁷", apresentando sentidos multidimensionais que, elementos constituídos a

⁵ SIMITIS, Spiros. Reviewing privacy in an information society. *University of Pennsylvania Law Review*, vol. 135, n. 3, pp. 706-746, 1987. p. 709-710.

⁶ LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 56-7.

⁷ MOLINARO, Carlos Alberto.; SARLET, Gabrielle Bezerra Sales. Questões tecnológicas, éticas e normativas da proteção de dados pessoais na área da saúde em um contexto de big data. *Direitos Fundamentais & Justiça*, ano 13, n. 41, p. 183-212, jul./dez., 2019, p. 206.

partir de sentidos liberais, relacionados à linguagem dos direitos humanos e fundamentais – de cariz 'individual-subjetivo' – já não se imprimem suficientes⁸.

Particularmente ao tema da proteção de dados, deve ser ressaltado que, a proteção jurídica-normativa não está, estritamente, direcionada aos dados e às informações, mas preocupada em resguardar a pessoa-titular, eventualmente afetada pelos processos e contextos de tratamento. É justamente nesse sentido que se visualiza, na ideia de controle individual sobre os próprios dados e informações (autodeterminação), uma insuficiência, derivada de sua impraticabilidade, que não corresponde com as necessidades e espaços de proteção produzidas e atacadas pelos desenvolvimentos tecnológicos contemporâneos. Aliás, a mera locução de proteção-defesa, do mesmo modo, apresenta-se limitada, pois, em determinadas relações e contextos, a pessoa protegida pode ter interesse em que seus dados, pessoais ou não pessoais, sejam disponibilizados adequadamente, com a finalidade de que determinado órgão ou agência estatal (ou privada) tenha compreensão correta da situação (ou mais aproximada), e possa decidir de modo correto.

Nesse sentido, a pessoa, para além de ser resguardada a partir de uma posição negativa, há de ter mecanismos positivos que proporcionem informações sobre determinado processamento de dados e de conhecimento que lhe afete, criando-se oportunidades para que possa exercer influência⁹ - ainda que fragmentada - na relação datificada em que se encontra inserida. Outro esquema normativo que se apresenta, está na elaboração de garantias comuns e setoriais que representem formações preventivas e curativas sistêmicas, contra riscos, e que também possam, proporcionalmente, fomentar os benefícios para os quais as tecnologias foram inicialmente designadas.

A proteção de dados imprime-se complexa, pois precisa ser articulada a partir de diplomas normativos existentes¹⁰, demais de ser considerada em formações dogmáticas específicas de áreas que, tradicionalmente, não se relacionam(vam) estreitamente, ou não possuem(íam) preocupações normativas comuns, capazes de se articularem. As atribuições normativas de dados, por outro lado, são

⁸ ALBERS, Marion. A complexidade da proteção de dados. *Direitos Fundamentais & Justiça*, Belo Horizonte, n. 35, p. 19-45, jul./dez., 2016, p. 25.

⁹ ALBERS, Marion. A complexidade da proteção de dados. *op. cit.* p. 34.

¹⁰ ALBERS, Marion. A complexidade da proteção de dados. *op. cit.* p. 43.

caracterizadas por serem transversais, e um dos principais desafios contemporâneos está na criação de comunicações intra-dogmáticas capazes de buscarem acomodações normativas ótimas, além incorporarem elementos tecnológicos externos que sejam capazes de forjarem (ou serem forjados) mecanismos concretos e eficazes para as especificidades contextuais em que estejam juridicamente vinculados, em processos de paulatino desenvolvimento e aprendizado.

Essa relação é problemática pois fornece indícios de diminuição ou aumento de preponderâncias normativas setoriais, as quais, aliás, poderão estar vinculadas a espaços judiciais ou administrativos que também influem em seus níveis de incidência. Sobre o tema em particular, nota-se os aspectos específicos e funcionalidades variadas de determinada estipulação tributária-fiscal, e as distinções de competências e atribuições, oriundas de estruturas organizacionais de estados federados. Dentre variados casos em que isso ocorre, ressalta-se, porquanto, a relação Estado-administração tributária-fiscal e cidadão-contribuinte.

Os ditames relacionados aos direitos fundamentais do contribuinte, no caso do Brasil, antevistos explicitamente, implicitamente, ou podendo ser criados a partir da cláusula constitucional posta no art. 5º, § 2º, da CF/88¹¹, mostram-se afetados por ruídos de outros aspectos dogmáticos, e/ou de novas relações sociais preservadas e direcionadas por outros subsistemas sociais, como, no caso, projetados pela tecnologia digital.

Pode-se citar, para exemplificar, os princípios tributários mais relevantes, de i) direito à vida, que decorre o direito à não tributação do mínimo existencial, como proteção da dignidade da pessoa humana; ii) direito à liberdade, que fundamenta o direito à liberdade econômica (livre iniciativa, estabelecimento, preservação das empresas e autonomia privada) que vedam a tributação sufocante da iniciativa privada; iii) direito à igualdade, baliza o direito ao tratamento isonômico em matéria tributária; iv) o direito à segurança, que desdobra-se à segurança jurídica, em suas três articulações: clareza, previsibilidade e estabilidade; e o v) direito à propriedade,

¹¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1998. Brasília: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 de maio de 2023.

do qual decorre o direito contra uma tributação confiscatória e à favor de uma tributação justa¹².

A questão a ser refletida, está não somente no exame dogmático-concreto da eficácia desses direitos – “que é um dos (assuntos) mais importantes em nosso sistema, talvez o mais atual¹³” – , mas, em seus desdobramentos e diálogos com as novas formas de proteção jurídica que exurgem do processamento massivo de dados e informações, e de estruturas digitais operacionalizadas por Inteligência Artificial (I.A.) (ou outras modalidades de automação), que vêm sendo incorporadas nas sedes de ATF, e, que, impactam, inadvertidamente, os referidos direitos sucintamente listados, bem como, outros, correlacionados à eles, em relações de dados com os cidadãos/contribuintes.

Associa-se a essas preocupações, momentos outros que se comunicam com a temática, em seu particular, como a viabilidade, ou a inviabilidade de se estruturar um direito a alternativas *offline* em um mundo digital¹⁴, na relação cidadão-contribuinte e ATF. Importa-se em trazer reflexões de privacidade e proteção de dados, para as infraestruturas da ATF, que podem (e são, muitas vezes, conforme os casos que serão lançados subsequentemente) ser endossadas por noções tradicionais, que não mais correspondem com os riscos de suas funcionalidades contemporâneas, em que a não transparência e a não explicabilidade são fatores estratégicos empregados deliberadamente, ou involuntariamente, para dissimular elementos subjacentes vinculados às novas infraestruturas tecnológicas¹⁵, que naturalizam (com plataformas *user-friendly*; com manutenção superficial de parâmetros tradicionais; simbolismos, direcionamento e padronização de comportamentos;) essas transformações, ao mesmo tempo impedido o acesso, ou o desenvolvimento de estipulações alternativas.

¹² CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário: atualizado até a LC 194/2022 e jurisprudência do STF e STJ (03.2023). Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2023, p. 156.

¹³ CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário: atualizado até a LC 194/2022 e jurisprudência do STF e STJ (03.2023). op. cit. p. 159.

¹⁴ KARABOGA, Murat.; MATZNER, Tobias.; OBERSTELLER, Hannah.; OCHS, Carsten. Is There a Right to Offline Alternatives in a Digital World? In: LEENES, Ronald et. al. (org.). Data Protection and Privacy: (In)visibilities and Infrastructures. Cham: Springer 2016, p. 32

¹⁵ KARABOGA, Murat.; MATZNER, Tobias.; OBERSTELLER, Hannah.; OCHS, Carsten. Is There a Right to Offline Alternatives in a Digital World?. op. cit. p. 34.

Nesse paço, exsurtem observações quanto às atividades de ATF (e de seus riscos), com as possibilidades existentes de interoperabilidade, tanto internas, quanto externas, inclusive privadas¹⁶, fortalecidas com processamento de dados e informações produzidos incessantemente pelas pessoas, em seu viver, que são densificadas por novas infraestruturas tecnológicas. Fala-se, a saber, das ações em redes sociais, geolocalização, transações de produtos e mercadorias, relações digitais com equipamentos/coisas inteligentes (IoT), para além de reestruturações urbanas e rurais idealizadas e concretizadas a partir de Cidades Inteligentes que, em seu desdobramento negativo, ampliam as possibilidades de vigilância e mapeamento comportamental dos cidadãos que a integram, e, igualmente, transitam entre seus espaços territorialmente delimitados, embora com possibilidades de serem digitalmente interconectados.

É justamente em vista de tais operacionalizações que se defende uma abordagem de *Human Rights Impact Assessment (HRIA)* – em caráter adicional às análises específicas de dados - para as atividades digitais de ATF, e não limitando-se a uma incidência às suas ações internas, mas ampliando-se para as suas eventuais interoperabilidades com outros órgãos estatais, e/ou eventuais empreendimentos privados. No centro de justificação de uma aproximação HRIA sobre a questão, está a concepção atenta de *cumulative effects on fundamental rights (CEFR)*, a qual advém da produção regulatória da seara ambiental¹⁷, e já vem sendo incorporada para e em determinadas iniciativas 'digitais'¹⁸, em que o Estado se encontra como o protagonista, e o cidadão, o possível sujeito imediatamente afetado, em limitações e releituras de seus direitos, e de suas respectivas normatividades.

Sem poder avançar mais sobre as características e contornos de uma HRIA e CEFR, verifica-se, em suas finalidades, a pretensão de se estabelecer em todo o 'ciclo de vida' de determinada iniciativa digital, condições preventivas e curativas que possam mitigar os riscos e os prejuízos concretos aos direitos das pessoas afetadas,

¹⁶ Refere-se, a saber, ao caso "Pondera's FraudCaster" em Washington D.C., que será objeto de breve comentário na próxima seção.

¹⁷ *Cumulative Effects Assesmens (CEAs); Strategic Environmental Assessments (SEAs)*.

¹⁸ CHRISTOFI, Athena. Smart cities and cumulative effects on fundamental rights. *Internet Policy Review*, vol. 12, n. 1, mar. p. 1-28, 2023. p. 5-6.

bem como, mecanismos que oportunizem, de outro lado, o potencializar seus aspectos positivos. Com uma CEFR, adota-se uma postura de lucidez e um escopo multifacetário (multidimensional) sobre determinada atividade, e seu deslocamento no tempo e no espaço, em que procedimentos contínuos, e intervenções acumuladas fazem parte de um impacto gradativo, à determinada pessoa ou grupo de pessoas, com efeitos diretos e indiretos, de curto, médio ou longo prazo, consoante os possíveis "*stressors*"¹⁹ identificados, e que apresentam mais riscos para determinada operação e comunidade de destinatários. Uma abordagem de efeitos acumulativos reivindica uma postura de amplificação de horizontes, ultrapassando uma "*action-specific approach*".

Isso se faz, aliás, particularmente importante, de um escopo tributário-fiscal, uma vez que em tal ambiente possui-se um vasto histórico de proteção à pessoa, no caso, em aspectos de dados e informações, conectados à noção de sigilo fiscal²⁰. Contudo, a acepção de sigilo fiscal, do mesmo modo que necessita, nessas novas relações, de releituras apropriadas para adaptar-se aos materiais que as ATF vêm se baseando para operar, talvez seja adequada a reflexão a respeito do que lhe precede, no sentido de se observar quais dados e informações as ATFs, validamente, podem tratar, de qual forma, para quais finalidades, suas relações com terceiros, e como, cada processamento de dados e informações é idealizado e concretizado para as

¹⁹ CHRISTOFI, Athena. Smart cities and cumulative effects on fundamental rights. op. cit. p. 5-6.

²⁰ No Brasil, em particular, tem-se um amplo material quanto a acepção de sigilo fiscal, sigilo bancário, com possibilidades de quebra deste último, pela ATF (para fins fiscais), sem decisão judicial autorizadora, e, contemporaneamente, novas formas e possibilidades de compartilhamento de dados e informações entre as ATFs de entes federados distintos, e, também, com o Ministério Público (Relatório de Inteligência Fiscal) para fins de persecução penal (RE 1055941 – variadas ressalvas nos votos à favor; outras mais nos votos contrários; destaque para o voto do Min. Celso de Mello, que decidiu pelo não provimento) (quebrando-se ou 'ampliando-se' a normatividade inicial das ADIs 2.386, 2.397, apensadas à ADI 2.390; ADI 2.406, apensada à ADI 2.389 "*para fins fiscais*").

²¹ Trecho das ressalvas realizadas pelo Min. Celso de Mello, no RE 1055941. "Em suma: tenho para mim, diante da garantia constitucional de proteção ao sigilo bancário e fiscal, que devem constar de mencionada "representação fiscal", instruindo-a, unicamente, a descrição objetiva do fato alegadamente delituoso, além de outros dados informativos referentes ao contribuinte a quem se atribui o cometimento de delitos contra a ordem tributária ou de crimes contra a Previdência Social. Não se revela possível, contudo, em referida representação, para fins penais, a remessa – aos órgãos incumbidos da persecução penal – de peças documentais protegidas pela cláusula constitucional do sigilo, tais como extratos bancários, declarações de imposto de renda, livros contábeis, p. ex. Disponível em: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1055941/SP. Quebra de sigilo bancário para fins de investigação criminal ou instrução processual penal. Compartilhamento de dados obtidos pela receita federal com o ministério público federal. Voto Min. Celso de Mello. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE1055941votoCM.pdf>. Acesso em: 05 de maio de 2023.

mais variadas funções, e como, nesses espaços, os direitos das pessoas tendem a ser limitados de forma e com densidades desiguais.

Em um comentário final à essa seção, adiciona-se um cuidado com as competências delegadas às ATF, e aos *outputs* específicos, de decisões-ações projetadas de modo automático, algoritmicamente, ou com decisões humanas influenciadas, intensamente, pelo sistema automatizado de apoio (a decisão 'humana' não pode ser empregada, simplesmente, como um engodo para legitimar-validar a decisão automatizada previamente sugerida ao 'humano'), verificando-se uma necessidade de um olhar humano, não apenas quando de efeitos negativos, mas nos processos de constituição do sistema, e de ações preparatórias²², não em um movimento estanque, mas, aliado aos riscos, importâncias e intensidades de cada momento, e suas potencialidades.

A explicabilidade, igualmente, exsurge como um requisito preventivo (embora, de certa forma, e para alguns casos, seja uma medida paliativa) e curativo, no paradigma do estado-administrativo digital, e, no ponto, sobre as atuações de ATF. A explicabilidade pode ser desdobrada, conceitualmente, à mecanismos de I.A. ou outra modalidade de automação, como interpretável (transparente), e modalidades que incorporam possibilidades de interpretabilidade técnicas (explicabilidade *post hoc* – não se busca causalidades lineares).

Essas são algumas das noções que vêm sendo amalgamadas para a compreensão e perfectibilização de uma XAI e *accountability* de decisões tributárias-fiscais, geradas e processadas mediante sistemas inteligentes e interoperacionais de I.A. (ou com outras formas de automação). Os cálculos equivocados, as aplicações inapropriadas de leis e regulamentos, de iniciativas impensadas, ou o equívoco na identificação de riscos fiscais (mediante perfilamento etc.) são algumas das situações que se encontram vigentes pelo mundo, e com caracteres universalizáveis, que podem ser isoladas, ou, conjuntamente, resultado de percepções 'humanas', ou de *bugs*²³.

²² WIMMER, Miriam.; DONEDA, Danilo. "Falhas de IA" e a Intervenção Humana em Decisões Automatizadas: Parâmetros para Legitimação pela Humanização. RDP, Brasília, volume 18, n. 100, p. 374-406, out./dez. 2021. p. 377-378.

²³ HUTTNER, Liane.; MERIGOUX, Denis.; Catala: Moving Towards the Future of Legal Expert Systems. Artificial Intelligence and Law, p. 1-23, aug. 2022. p. 7.

Todos esses esquemas normativos, de forma direta, ou indireta, fazem parte de uma preocupação contemporânea, relacionada a uma abordagem constitucional de separação informacional de poderes. A interoperabilidade é um dos principais instrumentos em que tal separação pode ser, ora organizada de modo proporcional, ora com expressivas aberturas e aumentos de interrelações abusivas. A separação informacional de poderes “consiste em uma ressignificação, tanto lógica quanto necessária, da semântica do princípio da divisão de poderes (artigo 2º CF) à luz do constitucionalismo digital, tendo em vista o atual estado de compartilhamento dos dados em poder do Estado brasileiro [...]”²⁴. É justamente por causa disso que, uma ampla incorporação normativa de proteção de dados à cultura dos princípios e direitos fundamentais (incluindo-se à uma releitura no que diz à separação de poderes), deve ser assumida pelo Estado, em especial, o brasileiro, estabelecendo-se, “[...] mediante a utilização de parâmetros de atuação forjados com base no princípio da separação de poderes, um regime organizacional pautado por divisão por competências, envidando todos os esforços para evitar o compartilhamento abusivo, desproporcional, irrestrito e, portanto, inconstitucional de dados pessoais”, e destacando-se como imperativa a divisão informacional, como um limite para o compartilhamento de dados entre os órgãos da administração pública, incluindo-se, aí, as ATF, e “[...] atrelando-se à necessidade de compatibilização das finalidades em caso de uso secundário”.²⁵

Passa-se para um ligeiro olhar direcionado a alguns casos que podem ser empregados como demonstrativos da relevância da matéria discutida.

2 A ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA-FISCAL E OS RISCOS DE SISTEMAS INTEROPERÁVEIS: CASOS PARA REFLEXÃO

Com a segunda seção do texto, espera-se trazer três casos para que as digressões antepostas possam suscitar debates, tendo em consideração percepções empíricas extraídas de cada qual. Não se fará uma análise dos casos, bastando-se,

²⁴ SARLET, Ingo Wolfgang; SARLET SALES, Gabrielle. *Separação Informacional de Poderes no Direito Constitucional Brasileiro*. São Paulo: Associação Data Privacy Brasil de Pesquisa, 2022. p. 28.

²⁵ SARLET, Ingo Wolfgang; SARLET SALES, Gabrielle. *Separação Informacional de Poderes no Direito Constitucional Brasileiro*. op. cit. p. 34.

para o propósito limitado do trabalho, uma breve descrição de seus pontos, tidos como essenciais para seus respectivos delineamentos.

2.1 CASO CIDADANIA FISCAL – BRASIL – ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

A Lei nº 14.020²⁶, de 25 de junho de 2012, instituiu o Sistema Estadual de Cidadania Fiscal e o Programa de Cidadania Fiscal, no Estado do Rio Grande do Sul. Trata-se de um amplo sistema normativo, o qual, para a finalidade do texto, será recortado para um ângulo em particular: a identificação do cidadão/contribuinte nas relações econômicas, mediante a inserção de seu nº de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), nos documentos fiscais. Destaca-se que, com a Lei, instituiu-se o Programa de Cidadania Fiscal, que passa a ser vinculado à Receita Estadual, que integra, por sua vez, o Sistema Estadual de Cidadania Fiscal. Possui como objetivo fomentar a cidadania fiscal e a arrecadação, mediante o estímulo à emissão de notas fiscais e à participação dos cidadãos na definição da destinação de recursos do Programa (art. 4º).

De modo a estimular a participação dos cidadãos, abre-se a possibilidade de serem adotadas, *entre outras ações*: i) a premiação de cidadãos consumidores cadastrados; ii) o repasse de recursos às entidades sociais cadastradas e participantes do Programa; iii) a execução da Ação Receita Certa, que consiste na distribuição, aos cidadãos cadastrados, de parte do incremento real da arrecadação do ICMS; iv) a promoção de atividades de incentivo ao cumprimento de obrigações tributárias e à cidadania fiscal. Antepõe-se que, poderão ser distribuídos prêmios em bens, dinheiro ou outras formas de recompensa (art. 7º, *caput*, I, II, III, IV, § 1º).

Salienta-se que, a participação do cidadão/contribuinte se dá mediante o cadastramento no Portal de Cidadania Fiscal, com a indicação do nº de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), para a inclusão no documento fiscal, quando do ato de compra (art. 8º, § 1º). Os estabelecimentos fornecedores de mercadoria, bens ou serviços, por sua vez, deverão informar aos consumidores sobre a possibilidade

²⁶ ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 14.020, de 25 de junho de 2012. Institui o Sistema Estadual de Cidadania Fiscal e o Programa de Cidadania Fiscal, bem como autoriza o Poder Executivo a abrir crédito suplementar no Orçamento do Estado. Porto Alegre: Assembleia Legislativa, 2023. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/filerepository/replegis/arquivos/14.020.pdf>. Acesso em: 10 maio 2023.

de incluir o número do CPF²⁷ no documento fiscal representativo da operação (art. 10, *caput* e § único). Os estabelecimentos, ainda, deverão remeter os dados das operações realizadas, de acordo com os termos e prazos estabelecidos pela Receita Estadual. O programa possui finalidades voltadas, também, ao benefício de entidades sociais.

Recorta-se para a normativa de construção do programa, especificamente antevista para influir no comportamento do cidadão/contribuinte, para agir com a inclusão do CPF, nos documentos fiscais representativos das operações em se encontra como parte. Inicialmente, realiza-se um cadastro no website do sistema, preenchendo-se os dados de identificação. O referido sistema estará integrado com o banco de dados e de informações mantido pela Secretaria da Fazenda. Demais, há de se indicar, ao menos, uma entidade social habilitada no programa, e cadastrar-se com uma senha pessoal. Destaca-se que, o cidadão absoluta ou relativamente incapaz também poderá participar, desde que seja representado ou assistido na prática dos atos (art. 2º, I, II, III; art. 3º). Além de outros dados, antevê-se que, o contribuinte deverá manter atualizados o número de telefone, endereço, e e-mail (art. 8º). Inclui-se uma 'clausula legal irresponsabilidade', no caso de cadastro realizado com simulação ou fraude, ou com efetivação do ato por terceiro não autorizado (art. 7º, *caput*, § único) (Resolução nº 1, de 1º de novembro de 2012)²⁸.

Associa-se à tais ações, quatro situações correlatas. Inicialmente, coloca-se um sistema geral, com a inclusão do CPF nas operações em que o cidadão esteja envolvido, com a soma de pontos particulares, os quais serão calculados para

²⁷ Coloca-se como exemplo de desdobramento ilegal e inconstitucional da iniciativa, os procedimentos vinculados ao Decreto n. 56.225/21 e Instrução Normativa da Receita Estadual nº 101/21. Os referidos diplomas exigem a inclusão do CPF (percentuais mínimos, de 10% a 20%, em períodos específicos) do comprador nas notas fiscais representativas de operações, como condição para a manutenção do fornecedor, no Regime Optativo de Tributação da Substituição Tributária (ROT-ST), no Rio Grande do Sul (substituição tributária ao pagamento do complemento de tributo que seria devido na hipótese em que a venda ao consumidor final se dá por preço superior ao que fora presumido). ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 56.225, de 7 de dezembro de 2021. Porto Alegre: Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Disponível em: www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=289641&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=decreto%20AND%2056225. Acesso em: 11 maio de 2023.

²⁸ ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Resolução nº 1, de 1º de novembro de 2012. Disciplina o cadastramento do cidadão no Programa de Cidadania Fiscal do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=212657&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>. Acesso em: 11 maio de 2023.

representar um bilhete eletrônico (art. 4º. a cada cem pontos ou fração o cidadão fará jus a um bilhete § 3º), que fará parte em sorteios periódicos (anual, especiais e normais)²⁹.

Outra medida, que se encontra na 'mesma linha de finalidades do programa' em comento, está na designada Receita da Sorte (Resolução nº 14, 2019). Dita iniciativa, sem embargo, imprime-se com outros contornos sociais e datificados. Visa aproximar a diretiva de 'inclusão do CPF no documento fiscal', para uma lógica de *loot box*, incrustando-se com práticas e *design* de plataformas digitais. Emprega-se o aplicativo desenvolvido pela empresa estatal-estadual PROCERGS (Companhia de Processamento de Dados do Estado do Rio Grande do Sul – sociedade de economia mista), nomeado de Nota Fiscal Gaúcha, compatível com tablets e smartphones. Para além de informar e autorizar a inclusão do CPF no documento fiscal, o cidadão/contribuinte terá que realizar uma leitura do Código QR da NFC-e, com o aplicativo comentado, para participar de prêmios 'instantâneos', inseridos em ciclos temporais limitados. Caso o cidadão/contribuinte não seja sorteado 'imediatamente' no Receita da Sorte, ganhará um bilhete adicional para o "sorteio normal", mensal (item 5), comentado anteriormente.

De outra via, incorpora-se, na iniciativa, o Programa Devolve ICMS – Devolução de ICMS para famílias de baixa renda. Visa-se devolver, para as famílias de baixa renda, valor correspondente a parte do ICMS suportado pelas mesmas (art. 12-A Lei 15.576/2020)³⁰. O referido programa encontra-se em comunicação com CadÚnico (Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal), nos termos de instruções organizadas pela Receita Estadual. Realiza-se breve menção (explícita) ao tratamento dos dados coletados (art. 2º, § 2º), referindo-se que serão sigilosos, e que somente poderão ser utilizados ou cedidos a terceiros para as execuções do programa, observado o disposto na Lei Federal n. 13.709/2018. As famílias beneficiárias deverão atender aos seguintes requisitos, cumulativamente: i) renda familiar mensal per capita de até meio-salário mínimo nacional ou renda familiar

²⁹ ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Resolução nº 5, de 2013. Disciplina a pontuação dos cidadãos no Programa de Cidadania Fiscal do Rio Grande do Sul – Nota Fiscal Gaúcha. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=216222&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>. Acesso em: 11 maio de 2023.

³⁰ ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Lei nº 14.020, de 25 de junho de 2012. op. cit.

mensal declarada de até três salários mínimos nacionais; ii) domicílio no Estado do Rio Grande do Sul; iii) responsável pela unidade familiar com o CPF ativo; iv) unidade familiar que enquadre-se, pelo menos em: a) ser beneficiária do Programa Bolsa Família; b) ter componente matriculado no ensino médio regular em escola da rede pública estadual do Estado. A interoperabilidade será empregada para observar os requisitos no enquadramento das famílias no Programa, utilizando-se a base de dados do CadÚnico e informações da Secretaria da Educação, vedando-se a participação da família no caso de inexistência ou de insuficiência de informações (art. 3º § 2º).

Adianta-se que, a família que for considerada elegível pelas autoridades administrativas competentes, será incluída no programa de forma automática (art. 3º, § 4º). Os valores são de cem reais por trimestre (art. 4º), todavia, poderá haver, em complementação ao valor fixo, instruções normativas em que a Receita Estadual estabelecerá o pagamento de valores variáveis, calculado com base no ICMS incidente no consumo real ou estimado das unidades familiares beneficiárias (art. 4º, § único – perfilamento)³¹ (na leitura do primeiro trimestre de 2023, 608,360 famílias já foram beneficiadas, com a distribuição de 344 milhões de reais).³²

Em companhia de tais iniciativas, o Estado do Rio Grande do Sul, junto à PROCERGS, disponibiliza o aplicativo designado de Menor Preço Nota Gaúcha, o qual integra-se ao programa Nota Fiscal Gaúcha. O aplicativo em apreço visa fornecer informações sobre produtos e preços aos usuários em tempo real, com dados alimentados a partir das Notas Fiscais inseridas no sistema integrado. Além do histórico de preço do produto pesquisado, mostra-se o valor dos produtos de acordo com a localização do usuário e do estabelecimento fornecedor. Desde 2019, mais de 30 milhões de pesquisas já foram realizadas, com 900 milhões de itens informados, que são resultado de mais de 550 milhões de notas fiscais, inclusive aquelas participantes dos programas de inclusão do CPF no documento fiscal. De acordo

³¹ ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 56.145, de 20 de outubro de 2021. Institui o Programa DEVOLVE-ICMS. Disponível em: <https://www.devolveicms.rs.gov.br/upload/arquivos/202110/21140447-doe-21-10-2021-decreto-n-56-145-de-20-de-outubro-de-2021.pdf>. Acesso em: 13 de maio de 2023.

³²ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Programa Devolve ICMS. Disponível em: <https://www.devolveicms.rs.gov.br/transparencia>. Acesso em: 12 de maio de 2023.

com a notícia disponibilizada no *website* da PROCERGS³³, já há 2,7 milhões de usuários cadastrados. Esclarece-se que, para o usuário ser autorizado no aplicativo em questão, deve estar cadastrado no programa Nota Fiscal Gaúcha, com seu respectivo CPF. No momento de pesquisar o produto, basta informá-lo, e mediante pesquisa de sua descrição, com marca ou código de barras. Poderá filtrar o resultado mediante a opção de selecionar o raio geográfico de distância e localização, e pela data que o preço foi praticado³⁴. O usuário, para além de ter cadastro no programa estadual anteriormente referido, precisará acessar o aplicativo mediante uma conta criada no sistema federal gov.br, significando que estará, a princípio, identificado, mediante conta autenticada, com controles multifatoriais de acesso, e das operações realizadas no sistema.

Não há, até o momento da escrita do texto, uma apresentação, pública e esclarecedora, do funcionamento dos sistemas interoperáveis que, senão de maneira direta, indiretamente correspondem a um plano muito bem articulado em sede de ATF, vinculada ao Estado do Rio Grande do Sul. Os fins de alguns dos eixos das iniciativas apresentam-se válidos constitucionalmente. De forma organizada e estruturada, concretizam, de certa forma, direitos fundamentais sociais previstos na Constituição do Brasil. Entretanto, de um olhar voltado aos planos normativos de separação informacional de poderes, transparência, explicabilidade, de *Human Rights Impact Assessment* e de *cumulative effects*, entre outras camadas normativas que integram a dogmática de proteção de dados, a questão, da forma que está apresentada, em uma primeira leitura, mostra-se insuficiente. A ampliação de poderes, que ocorre com a articulação sumamente explorada, não se imprime justificada, tão somente, como um instrumento organizado para viabilizar novas formas de se concretizar procedimentos econômico-fiscais, ou para construir-se novas políticas públicas.

³³ PROCERGS. Nova versão aplicativo Menor Preço Nota Gaúcha melhora experiência do usuário. Acesso em: <https://www.procergs.rs.gov.br/nova-versao-do-app-menor-preco-nota-gaucha-melhora-experiencia-do-usuario-que-deseja-economizar-nas-compras>. Disponível em: 12 de maio de 2023.

³⁴ Observa-se que, há um projeto nacional com as mesmas características, nomeado de "Menor Preço Brasil", autorizado na 174^a (centésima septuagésima quarta) reunião do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Cita-se, por exemplo, que, com o aplicativo Nota Fiscal Gaúcha, não há o fornecimento de informações detalhadas sobre as políticas de privacidade e integração entre o sistema, com outras bases de dados (o que, apenas de uma leitura parcial de instrumentos normativos, visualiza-se a ocorrência). Refere-se, na Googleplay³⁵, e na App Store, que, do usuário, nome e outros dados de identificação são coletados, endereço de e-mail, Ids de usuário, endereço e número de telefone, bem como informações de pagamento e histórico de compras, e-mails, outras mensagens no app, com informações sobre o desempenho do aplicativo. No que diz ao aplicativo Menor Preço Nota Gaúcha, no geral, tem-se a mesma situação. Complementarmente, alude-se que, o aplicativo coleta dados de localização, aproximada e exata.

Em ambos os aplicativos, para o usuário interessado em conhecer um pouco sobre o sistema, referencia-se, com um hiperlink, à "*política de privacidade das soluções PROCERGS*"³⁶. O destino de tal redirecionamento está em uma página com as seguintes informações: A PROCERGS garante a confidencialidade das informações pessoais fornecidas pelo usuário, as quais, se for o caso, poderão ser utilizadas apenas para aprimorar os aplicativos; A PROCERGS não cede ou comercializa, sob nenhuma forma, qualquer informação pessoal ou técnica coletada, sem a autorização expressa do usuário; Google Analytics - Algumas aplicações utilizam o serviço de análise do Google para fornecer informações estatísticas de uso do aplicativo. A presente política de privacidade está sujeita a alterações sem aviso prévio.

Dita circunstância se apresenta grave, ainda, tendo em consideração as iniciativas em atmosfera federal, com a Lei 14.129 de 2021, no sentido de se criar uma estrutura interoperável³⁷ com base no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), organizada pelos Decretos regulamentadores n. 10.977/2022, 10.900/2021 e 10.046/2019 (e outros diplomas, abordados em outro texto). A questão, em breves

³⁵ PROCERGS. Nota Fiscal Gaúcha-NFG Oficial. Google Play. Disponível em: https://play.google.com/store/apps/datasafety?id=br.gov.rs.procergs.nfg&hl=pt_BR&gl=US. Acesso em: 12 de maio de 2023.

³⁶ PROCERGS. Política de Privacidade das Soluções. Disponível em: <https://www.procergs.rs.gov.br/politica-de-privacidade>. Acesso em: 13 de maio de 2023.

³⁷ Alude-se aos artigos 23 e 37, XII, da Constituição Federal, e ao art. 199, do Código Tributário Nacional, setoriais à matéria.

palavras, perpassa pela alteração nos documentos de identificação do cidadão (Decreto n. 10.977/2022), e na sua unificação ao Cadastro de Pessoas Físicas (CPF). O Estado brasileiro está promovendo uma ampla 'reidentificação' de sua população, na via de integrar, os novos documentos digitais, ao Serviço de Identificação do Cidadão (a interoperabilidade é um dos principais requisitos, art. 8º). O Serviço de Identificação do Cidadão, por sua vez, conecta-se à variadas outras bases de dados, como a Base de Dados da Identidade Civil Nacional, o Cadastro Base do Cidadão, e "outras bases biométricas de identificação do cidadão" (Decreto n. 10.900/2021. art. 8º, I, II, III). Coloca-se que, as amostras biométricas e biográficas serão interoperáveis entre si e com a base de dados da Identidade Civil Nacional, o qual terá como o CPF, a chave para a interoperabilidade das bases biométricas. Essas iniciativas, contudo, se interconectam, de forma obnubilada, com o Decreto nº 10.046/2019, o qual prevê, no artigo 18, uma base integradora de dados, a qual será, *inicialmente* (art. 18, *caput*), disponibilizada com os dados biográficos que constam da base temática do CPF. Não bastasse tal articulação um tanto maquiada e não transparente, nota-se, no mesmo diploma normativo, a intenção de se estabelecer uma 'base integradora', aberta para integração de outros dados e informações, provenientes de 'bases temáticas' constituídas com atributos específicos (embora não muito claros, até o momento), que serão produzidas a partir da consolidação do CPF de cada pessoa, e serão progressivamente e continuamente atualizadas. Em um primeiro momento, somente os atributos genéticos estariam impedidos de integrar tais bases de dados (Decreto n. 10.046/2019. art. 18 § 6º). O referido Decreto visa ordenar a interoperabilidade dos sistemas na administração federal, direta e indireta, nos três poderes da união, bem como, induzir iniciativas correlacionadas com os entes subnacionais (Decreto n. 10.046/2019, art. 1º) Nesse cenário, apenas para ilustrar, o Supremo Tribunal Federal (STF) ³⁸ foi ativado para se manifestar sobre a constitucionalidade do Decreto n. 10.046/2019, com as ações constitucionais n. 6.649 (ADI) e 695 (ADPF), e decidiu, no geral, em dar interpretação conforme à

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 6649/DF. Decreto 10.046/2019. Interpretação conforme. Requerente(s): Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB). Requerido: Presidência da República. Relator: Min. Gilmar Mendes, 15 de setembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6079238>. Acesso em: 05 de maio de 2023.

constituição (*Verfassungskonforme Auslegung*), apreciando a questão timidamente, validando o teor do aludido decreto, sem embargo, indicando requisitos específicos para que o compartilhamento de dados, abarcado em seu texto, fosse considerado adequado constitucionalmente³⁹ (a interoperabilidade não chega a ser objeto de arrazoado, a exceção do voto da Ministra Rosa Weber, que pontua, rapidamente, dita problemática).

Averigua-se uma prática informacional ainda em construção, mas, presentemente insuficiente aos ditames normativos⁴⁰, de Direitos Humanos e

³⁹ No Brasil, para citar tão somente a Lei 13. 13.709/2018 (LGPD), abraça-se a disposição vinculada ao direito de acesso pelo titular de dados (artigos 18, I, II, e 19, § 1º). Questiona-se a organização normativa desse direito, em tais contextos, com eventual incorporação da jurisprudência recentemente balizada no Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), no caso C-487/2021, onde se indicou, adicionalmente, o direito de o titular de dados de obter uma cópia dos dados pessoais tratados por eventual responsável, no sentido de ser compreendido de forma ampla, não somente com breves comentários ou extratos resumidos. Há de se ter uma profunda exposição que reproduza fielmente os dados pessoais tratados, inclusive em toda operação que possa ser realizada e classificada como 'tratamento de dados pessoais', inclusive com uma aproximação ao contexto em que determinado dado foi ou está sendo objeto de tratamento. "Para assegurar a fácil compreensão das informações prestadas, pode revelar-se indispensável a reprodução de excertos de documentos ou mesmo de documentos completos ou de excertos de bases de dados que contenham, nomeadamente, os dados pessoais objeto de tratamento. Em particular, quando os dados pessoais são gerados a partir de outros dados ou quando esses dados resultam de campos vazios, ou seja, quando há ausência de informações que forneçam informações sobre o titular dos dados, o contexto em que os dados são processados é um fator essencial para permitir ao titular dos dados um acesso transparente e uma apresentação inteligível desses dados".

⁴⁰ Ainda que não se tenha clara, ou a confirmação de utilização de Inteligência Artificial, sua modalidade, e conexão com outras formatações de dados, nas situações relatadas, coloca-se, apenas para ilustrar e complementar a situação, no Brasil, com o previsto no substitutivo (Projeto de Lei nº 2338/2023) recentemente apresentado no Congresso, com vista a regular o uso da Inteligência Artificial no país. Especialmente sobre a implementação e uso de sistemas de inteligência artificial, pelo Poder Público, salienta-se o art. 14, que veda o emprego de tal tecnologia para avaliar, classificar ou ranquear as pessoas, com base em seu comportamento social ou em atributos da sua personalidade, por meio de pontuação universal, para o acesso a bens e serviços e políticas públicas, de forma ilegítima ou desproporcional (classifica-se como I.A de Risco Excessivo). Demais, no art. 17, IV, coloca-se como de Alto Risco a utilização de I.A para avaliação de critérios de acesso, elegibilidade, concessão, revisão, redução ou revogação de serviços privados e públicos que sejam considerados essenciais, incluindo sistemas utilizados para avaliar a elegibilidade de pessoas naturais quanto a prestação de serviços públicos de assistência e seguridade. Adianta-se, no art. 19, a obrigação de se estabelecer estruturas de governança aptas a garantir a segurança e o atendimento dos direitos das pessoas afetadas, estando a transparência (inciso II), como elemento essencial, e o acompanhamento de tais medidas, em todo ciclo de vida do sistema de I.A. (§ 1º). Refere-se, ainda, ao art. 21 do aludido PL, que, além de outras obrigações, vincula ao poder público a garantia facilitada e efetiva do cidadão, de direito à explicação e revisão humana em decisões que gerem efeitos jurídicos relevantes ou que impactem significativamente os interesses do afetado, além de incorporar, no inciso V, a possibilidade de interoperabilidade, muito embora salientando-se, no inciso VI, a necessidade de publicização das avaliações preliminares dos sistemas de I.A., utilizados pelo poder público, estando reforçada essa circunstância, com o art. 26, onde se indica que, [...] as conclusões da avaliação de impacto serão públicas [...], aliás de se incluir uma autoridade competente, com atribuição de criar e manter base de dados pública de inteligência artificial, de alto risco, acessível ao público, que contenha os

Fundamentais, acima destacados, relidos para um panorama digital. No pano de fundo das vias propostas, encontra-se a comunidade que mais tende a ser afetada pelo tratamento de dados organizados das iniciativas da ATF do Estado do Rio Grande do Sul, tal qual, aquela representativa de pessoas em situação de vulnerabilidade social, que sugere uma necessidade de maior preocupação com as operações realizadas, à vista dos riscos existentes em tal panorama.

2.2 CASO SYRI – HOLANDA – DISTRITO DE HAIA

Em 2020, a Corte do Distrito de Haia, na Holanda⁴¹, decidiu que, o diploma legal que fornece base ao *Systeem Risico Indicate* (SYRI), instrumento integrado de dados do Estado holandês, voltado, direta, e indiretamente, a detectar variadas formas de fraude fiscal (benefícios sociais, tributação, renda, obrigações trabalhistas, *inter alia*), estava em descompasso com a Convenção Europeia de Direitos Humanos, em especial, com a previsão do artigo 8º (Direito ao respeito pela vida privada e familiar)⁴².

O sistema SYRI, de acordo com o governo Holandês, é resultado de um conjunto de esforços cooperativos inicializados em 2003 (*Cooperation Agreement for Intervention Teams*). A estruturação ocorre(ia) em dois níveis: nacional e regional. Há um conselho nacional (*Landelijke Stuurgroep Interventieteams – LSI*), originalmente composto pelo Ministério de *Social Affairs and Employment*, representantes da

documentos públicos das avaliações de impacto, respeitados os segredos comercial e industrial, nos termos do regulamento. BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei nº 2338, de 2023. Dispõe sobre o uso da Inteligência Artificial. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/157233>. Acesso em: 14 de maio de 2023.

⁴¹ HOLANDA. The Hague District Court. Case number C/09/550982/ HA ZA 18-388. Nederlands Juristen Comité Voor de Mensenrechten.; Stichting Platform Bescherming Burgerrechten; Stichting Privacy First.; Stichting Privacy First.; Stichting Koepel Van DBC-VRIJE PRAKTIJKEN.; LANDELIJKE Cliëntenraad. v. Federatie Nederlandse Vakbeweging. Juízes: Ritsema van Eck-van Drempt; J.S. Honée; H.J. van Harten, 05 de fevereiro de 2020. Disponível em: <https://uitspraken.rechtspraak.nl/#!/details?id=ECLI:NL:RBDHA:2020:1878>. Acesso em: 12 de maio de 2023.

⁴² Art. 8º (Direito ao respeito pela vida privada e familiar): 1. Qualquer pessoa tem direito ao respeito da sua vida privada e familiar, do seu domicílio e da sua correspondência. 2. Não pode haver ingerência da autoridade pública no exercício deste direito senão quando esta ingerência estiver prevista na lei e constituir uma providência que, numa sociedade democrática, seja necessária para a segurança nacional, para a segurança pública, para o bem-estar econômico do país, a defesa da ordem e a prevenção das infracções penais, a protecção da saúde ou da moral, ou a protecção dos direitos e das liberdades de terceiros.

Employment Inspectorate, da *Tax Administration*, da política, de autoridades municipais, representadas por associação, Ministério Público, e outras agências estatais. As decisões do conselho são 'consultivas'. Durante o desenvolvimento do sistema, muitas agências foram integradas e desintegradas. Inúmeros projetos realizados, com compartilhamento de dados que variavam, por exemplo, sobre os níveis de consumo de água por endereço, com leituras correlacionadas ao preenchimento de requisitos para obtenção de benefícios sociais.

Durante os anos de 2008 e 2014, 160 projetos foram desenvolvidos com base no sistema SyRI, mas, somente em 2014, foi passada uma legislação específica para regular a aludida estrutura informacional, com subsequente decreto regulamentador. Muito embora no decorrer do uso do sistema, encontre-se iniciativas destinadas a mapear situações de vulnerabilidade ("*care-avoiding behaviour*"), o propósito central da plataforma, e de seus projetos correlacionados, permaneceu em estabelecer uma integração de dados para o desenvolvimento de perfis de risco, nas áreas anteriormente aludidas.

Em uma rápida síntese da questão, adianta-se que, autoriza(va)-se, legalmente, a produção e colaboração integrada e interoperacionalizável entre variadas agências administrativas, de acordo com suas competências e funções antevistas legalmente, embora centralizando-se a operacionalização do sistema SIRY, no Ministério de Assuntos Sociais e Emprego. Dois ou mais órgãos pode(ria)m elaborar uma 'aliança colaborativa', cujos dados seriam tratados de acordo com a finalidade prevista na referida aliança, a qual também teria que preservar as informações e dados que cada órgão forneceria para essa relação multilateral possuir funcionamento.

Na hipótese de uma 'aliança colaborativa' entre órgãos ou agências, que possuísse o interesse em empregar o sistema SYRI, era obrigada a apresentar um requerimento ao Ministério nomeado anteriormente. A análise de risco deveria cumprir determinados requisitos, e só poderia ser sobre uma pessoa física ou jurídica, com o propósito legalmente previsto. O requerimento somente poderia ser remetido pelos órgãos ou agências autorizadas legalmente, e deveriam apresentar o papel de cada qual na colaboração a ser realizada, com o objetivo concreto da aliança, e como ela ser(ia)á organizada e estruturada (período, correlações, etc.).

Demais disso, o requerimento deveria indicar em qual “modelo” (previamente fabricado pelo Ministério), a colaboração se integrará, se “indicadora” (informação que faz a presença de uma particular circunstância plausível), ou “modelo de risco” (constituído por indicadores predeterminados, e que sugerem a existência de um risco acrescido de utilização ilícita de fundos públicos, no domínio da seguridade social, em caso de fraudes fiscais ou previdenciárias, ou em descumprimento da legislação trabalhista).

Os projetos SYRI, nacionais ou regionais, ou correlacionados entre as diferentes esferas do Estado, que obtivessem a autorização para o uso do sistema pelo Ministério, deveriam também demonstrar a aprovação interna do projeto, e comprovar que os dados a que postulavam acesso, eram necessários à finalidade da colaboração. Deveriam apresentar os potenciais riscos da aplicação à pessoa física ou jurídica objeto de perfilamento da análise de risco, e que eventual medida alternativa, menos invasiva, não cumpriria com os propósitos da aliança.

Comentando-se em termos gerais, o tratamento de dados era realizado em duas etapas: i) processamento (fase 1) e análise (fase 2). Realizava-se, na primeira etapa, a reunião de registros com a respectiva pseudoanimação. O processador apresentava uma primeira seleção de risco, de maneira automatizada, gerando potenciais acertos – que significa um risco aumentado de fraude. Simultaneamente, criava-se um arquivo com a possibilidade de identificação da pessoa física ou jurídica avaliada. Todos os dados e informações, com exceção de chaves-criptografadas específicas, eram subsequentemente remetidos ao Ministério, que, na segunda fase, de análise, prosseguiria com os trâmites. Se a pessoa não era identificada como de alto risco, seus dados eram destruídos em até quatro semanas. A destruição dos dados e informações, registrados nos relatórios de risco, somente ocorreria após a retenção por um período de dois anos. Esses relatórios eram obrigatoriamente enviados, após a análise, ao Ministério, com o intuito de fornecer informações sobre o modelo de risco aplicado no processamento de dados realizado. O Ministério, por sua vez, era obrigado a avaliar o modelo de risco organizado, de acordo com o *feedback* recebido. O modelo de risco poderia ser ajustado pela autoridade competente, a partir de uma leitura dos *feedbacks*, e de seus apontamentos. Quando um projeto era aprovado, havia a publicação no diário oficial

do governo, no entanto, não havia notificação específica à pessoa, se um relatório de risco foi realizado, ou se estava sendo arquivado pelos prazos delimitados previamente.

Os dados tratados pelo sistema SYRY eram: dados de *trabalho*, sendo dados com os quais o trabalho realizado por uma pessoa pode ser estabelecido; *dados relativos a medidas e sanções administrativas*, sendo os dados comprovativos da aplicação de multa a pessoa singular ou coletiva, ou da aplicação de outra medida administrativa; *dados fiscais*, sendo os dados com os quais se podem estabelecer as obrigações fiscais de uma pessoa singular ou coletiva; *dados sobre bens móveis e imóveis*, sendo dados com os quais se pode apurar a posse e utilização de determinados bens por uma pessoa singular ou coletiva; *dados sobre motivos de exclusão do benefício da assistência social ou outros benefícios*, sendo dados que comprovem que uma pessoa não tem direito a um benefício; *dados comerciais*, dados com os quais se pode estabelecer a natureza e as atividades de uma pessoa coletiva; *dados de habitação*, sendo dados com os quais se pode estabelecer o local de residência ou estabelecimento de atividade, real ou outro, de uma pessoa singular ou coletiva; *dados identificativos*, sendo para pessoa singular: nome, morada, localidade, endereço postal, data de nascimento, género e características administrativas, e para pessoa coletiva: nome, morada, endereço postal, forma jurídica, local de atividade e características administrativas; *dados de integração cívica*, sendo os dados com os quais se pode estabelecer se foi imposta a uma pessoa a obrigação de participar num programa de integração cívica; *dados de conformidade*, sendo dados com os quais pode ser estabelecido o histórico de conformidade com a legislação e regulamentos de pessoa física e jurídica; *dados da educação*, sendo dados com os quais pode ser estabelecido o apoio financeiro para o financiamento da educação; *dados de pensões*, sendo dados com os quais os direitos de pensão podem ser estabelecidos; *dados de reintegração*, sendo exclusivamente os dados com os quais se pode apurar se foram impostas a uma pessoa obrigações de reintegração e se as mesmas são ou estão a ser cumpridas; *dados de encargos de dívidas*, sendo dados com os quais quaisquer dívidas de uma pessoa física ou jurídica podem ser estabelecidas; *dados das prestações sociais e subsídios*, sendo dados com os quais se pode estabelecer o apoio financeiro de uma

pessoa singular ou coletiva; *dados de autorizações e isenções*, sendo dados com os quais se pode estabelecer para quais atividades uma pessoa física ou jurídica solicitou ou obteve permissão; *dados do seguro de saúde*, sendo exclusivamente os dados com os quais pode ser estabelecido se uma pessoa estiver segurada pela Lei do Seguro de Saúde.

Essa estrutura informacional foi declarada inválida pela Corte do Distrito de Haia, como previamente indicado. Destaca-se, da decisão, os seguintes eixos, que, em diálogo, mostram uma insuficiência de infraestrutura de dados, no que diz à matéria.

A Corte, pois, enfatizou que, a importância da transparência, no interesse da verificabilidade, é premente, porque a utilização do modelo de risco e a análise que se faz nesse contexto acarreta o risco de ocorrência de efeitos discriminatórios – não intencionais ou intencionais. A Divisão Consultiva afirmou em seu parecer – ver 6.46 – que, a análise de grandes conjuntos de dados, com ou sem sistemas de aprendizagem profunda/autoaprendizagem é inegavelmente útil, mas também pode produzir resultados indesejáveis, incluindo exclusão ou discriminação injustificada. O Ministro da Proteção Jurídica reconheceu em sua carta sobre Informação e Comunicação (TIC)³¹ de 8 de outubro de 2019 à Câmara dos Deputados que, devido ao risco de efeitos discriminatórios, pelo menos em análises de dados baseadas em perfis, certas características podem ser incorretamente atribuídas a pessoas (falso positivo), ou o contrário, as características podem não ser atribuídas incorretamente (falso negativo) (item 6.91)

De outra via, preocupou-se com os efeitos estigmatizantes dos projetos realizados a partir do emprego do sistema SyRI, onde a NJCM et al., neste processo também apoiado pela FNV e pelo Relator Especial da ONU sobre pobreza extrema e direitos humanos, explicou extensivamente que acredita que o uso de SyRI tem um efeito discriminatório e estigmatizante. A NJCM et al. observou que, o SyRI é/foi usado para investigar bairros conhecidos como áreas problemáticas. Isso aumenta as chances de descobrir irregularidades nessas áreas em relação a outros bairros, o que, por sua vez, confirma a imagem do bairro como área problemática, contribui para a estereotipagem e reforça uma imagem negativa dos ocupantes desses bairros, mesmo que não haja relatórios de risco gerados sobre eles (item 6.92). Foi verificado,

aliás, que, até o momento do julgamento, o sistema apenas tinha sido aplicado aos chamados "distritos problemáticos", conforme confirmado pelo Estado na audiência. Isso por si só não implica necessariamente que tal uso seja desproporcional ou contrário ao artigo 8, parágrafo 2, da CEDH em todos os casos. No entanto, dada a grande quantidade de dados que se qualificam para processamento no SyRI, incluindo dados pessoais especiais, e a circunstância de que perfis de risco são usados, existe de fato o risco de que o SyRI crie inadvertidamente conexões com base em preconceitos, como um nível socioeconômico mais baixo. status econômico ou histórico de imigração (item 6.93).

Em outro ângulo, a Corte ratificou uma postura, pela parte do Estado, representativa de uma insuficiência estrutural preventiva de riscos aos direitos das pessoas eventualmente atingidas. Com base na legislação do SyRI, não é possível avaliar se este risco está suficientemente neutralizado devido à ausência de uma visão verificável sobre os indicadores de risco e o modelo de risco, bem como o funcionamento do modelo de risco, incluindo o método de análise aplicado pela Inspeção Social dos Assuntos e do Emprego. A circunstância de o processo de tratamento de dados consistir em duas fases, e de a unidade de análise da Inspeção dos Assuntos Sociais e do Trabalho, mediante ligação dos ficheiros pelo IB, avaliar os dados descriptados quanto à sua pertinência de investigação, que inclui uma verificação humana para falsos positivos e falsos negativos, foi considerado insuficiente pelo tribunal. Afinal, concluiu-se, a forma como ocorre a seleção definitiva do risco não é pública. Também os titulares dos dados não são informados sobre a forma como é efetuada a seleção definitiva do risco ou sobre a conclusão associada à submissão ou não de um relatório de risco, enquanto a legislação do SyRI apenas prevê um acompanhamento geral por parte da AP posteriormente (item 6.94).

Mostrou-se preocupante, também, em conjunto, uma insuficiência dos modelos de risco previamente elaborados pelo Ministério, e o seu caráter centralizador. O tribunal considerou que, a legislação do SyRI não contém garantias suficientes para proteger o direito ao respeito pela vida privada em relação aos indicadores de risco e ao modelo de risco que pode ser usado em um projeto concreto do SyRI. Sem uma visão dos indicadores de risco e do modelo de risco, ou pelo menos

sem outras garantias legais para compensar essa falta de compreensão, a legislação do SyRI fornece pontos de referência insuficientes para a conclusão de que, ao usar o SyRI, a interferência no direito ao respeito pela privacidade é sempre proporcional e, portanto, necessária, conforme exigido pelo artigo 8, parágrafo 2, da CEDH, à luz de seu objetivo de combater abusos e fraudes (Item 6.95).

A finalidade e a minimização de dados também foram objeto de apreciação. O tribunal entendeu pela adequação do sistema SyRI, em uma primeira leitura, de sua estrutura interna (finalidades justificadas; áreas para potencial aliança colaborativa; propostas que encontram espaço na 'necessidade', 'proporcionalidade' e na subsidiariedade) (item 6.96). No entanto, em razão da ausência de análise sobre a necessidade e finalidade, dos dados específicos, indicados pela colaboração das agências ou órgãos, ao realizarem o requerimento ao Ministério, a situação muda, se e na medida em que esses propósitos são vistos em conjunto com as grandes quantidades de dados que se qualificam para processamento no SyRI de acordo com a Seção 65 da Lei SUWI e o Decreto SUWI, a circunstância de que o teste de necessidade é realizado, como exigido, pelo governo designado ou outros órgãos, e não há revisão abrangente prévia por um terceiro independente. O teste de necessidade que o governo designado ou outros órgãos devem realizar está relacionado tanto ao princípio da limitação de finalidade quanto ao princípio da minimização de dados (item 6.97). Demais disso, a previsão legal de quais dados compõe o sistema SyRI, e, portanto, podem ser tratados, incorpora, formalmente, uma justificativa adequada para a questão (lista de dados prevista em lei, comentada anteriormente). Sem embargo, o Tribunal salientou que, mesmo que a lista exaustiva de categorias de dados seja aceita como um resguardo protetivo, é difícil imaginar qualquer tipo de dado pessoal que não seja elegível para processamento no SyRI (à vista de sua abrangência material).

De outra via, o tribunal salientou que, a ausência de análise risco de específica a cada projeto-colaboração realizada, é um elemento que impede a eventual validade do sistema, mesmo que o RGPD tenha entrado em vigor somente após a operacionalização de muitos dos projetos confeccionados. O tribunal não pode aceitar a defesa do Estado porque um DPIA não é realizado para cada projeto individual com o emprego do sistema SyRI. Afinal, o DPIA que vem sendo realizado

ocorreu antes da entrada em vigor do GDPR. Se essa avaliação atende aos requisitos estabelecidos pelo GDPR, não pode ser avaliada pelo tribunal com base nas informações disponíveis. O Estado também não esclareceu o motivo, considerando a extensão e a gravidade da invasão da vida privada, ocasionada pelo processamento de dados no SyRI, de tal avaliação não ser/era realizada para cada projeto individual. A este respeito, deve-se notar que, tanto quanto é do conhecimento do tribunal, um número limitado de projetos SyRI (cinco) foi realizado desde a entrada em vigor da legislação (item 6.105).

O uso de Inteligência Artificial, com mecanismos de 'aprendizagem profunda', não ficou atestado. No entanto, e aqui encontra-se um ângulo importante do pronunciamento em questão, no sentido de que não se considerar relevante para o julgamento, se um 'big data' desempenha um papel no processamento de dados no sistema SyRI, pois não se tem uma definição clara de tal termo. Considerando-se a quantidade substancial de dados empregados, situação que ficou provada, tornou-se possível apreciar a questão independentemente de se buscar uma coerência 'conceitual' com as propriedades tecnológicas acima nomeadas (item 6.63).

A publicidade das operações realizadas (ou a falta dela) sugerem uma ação estatal problemática. O Tribunal considerou que, o modelo de risco que está sendo usado atualmente e os indicadores de risco que constituem esse modelo de risco são 'secretos'. Isso também se aplica aos dados usados em um projeto SyRI concreto (cujos dados foram processados no SyRI). O modelo de risco, os indicadores, e os dados que foram tratados concretamente não são públicos nem são do conhecimento dos titulares dos dados. A legislação do SyRI não prevê a obrigação de informar as pessoas que seus dados foram processados no SyRI. Também não existe uma obrigação legal de informar os titulares dos dados individualmente, conforme o caso, que um relatório de risco foi submetido. O tribunal assume ainda que um relatório de risco tem um efeito significativo na vida privada da pessoa a quem o relatório se refere (Item 6.65)

Do caso em comento, nota-se uma ampla centralização de infraestrutura de dados no estado holandês, com funcionalidades variadas, de acordo com cada projeto a ser idealizado em conluio por órgãos ou agências nacionais ou subnacionais, inclusive e majoritariamente, fiscais-tributárias. A interoperabilidade e

o compartilhamento de dados, mesmo após a legislação de 2014, mostrou-se insuficientemente controlada, e estruturalmente problemática. A Corte do Distrito de Haia apresentou fundamentos importantes que refletem a relevância da matéria. No que diz à análise de risco, no entanto, ainda houve uma apreciação limitada (embora relevante, por claro), quanto à dogmática de proteção de dados, e a regulação europeia em vigor, desde 2018. Salienta-se, todavia, que, trata-se de mais um caso problemático, que se encontra inserido no que vem se nomeando de automação da pobreza⁴³.

Não é possível, nesse espaço, aludir a comentários adicionais sobre a questão, bastando-se, pois, a uma breve descrição da circunstância, o que já é capaz de suscitar reflexões e interrelações entre a primeira seção desse texto, e o caso previamente comentado, e, em especial, com os projetos existentes no Brasil. Passa-se para o último caso, no qual se verifica a incorporação de prestadores de serviço do meio privado, para as atividades de ATF, classicamente ordenadas por diretrizes públicas.

2.3 CASO PANDORA – ESTADOS UNIDOS - DISTRITO DE COLUMBIA D.C.

Em recente publicação, a associação *Electronic Privacy Information Center*⁴⁴ (EPIC), apresentou uma revisão sobre as iniciativas digitais realizadas pelo Distrito de Columbia, nos Estados Unidos. Dentre outros objetos de pesquisa, optou-se em buscar informações sobre a contratação da empresa *Pondera Solutions*, pelo Departamento de Serviços Humanos do referido distrito. O objetivo da iniciativa, em um primeiro momento, é voltado a auxiliar o programa *Supplemental Nutrition Assistance Program (SNAP)*, em identificar fraudes em benefícios sociais. O programa utilizado é nomeado de *Pondera FraudCaster* (há variáveis de acordo com

⁴³ Na Dinamarca: GEIGER, Gabriel. WIRED. How Denmark's Welfare State Became a Surveillance Nightmare. Wired, San Francisco, mar. 2023. Disponível em: <https://www.wired.com/story/algorithms-welfare-state-politics/>. Acesso em: 13 de maio de 2023. Para uma introdução vinculada a iniciativas abrangentes de investigação: REED, Jessica.; PILKINGTON, Ed. Reporting on automated poverty: how tech is punishing the poor. The Guardian, London, 23 nov. 2019. <https://www.theguardian.com/membership/2019/nov/23/reporting-on-automated-poverty-how-tech-is-punishing-the-poor>. Acesso em: 13 de maio de 2023.

⁴⁴ MCBRIEN, Thomas.; WINTERS, Ben.; ZHOU, Enid.; EUBANKS, Virginia. Screened & Scored in the District of Columbia. Washington: Electronic Privacy Information Center, 2022.

o plano contratado). A empresa é oriunda do meio privado, recentemente adquirida pela *Thomson Reuters*, uma das maiores data brokers do mercado.

O sistema opera mediante a compilação de dados sobre destinatários e varejistas. Alimenta-se o sistema por meio de seus algoritmos de previsão e aprendizado de máquina, apresentando pontuações, alertas e listas classificadas de "todos os provedores do programa com base em seu risco de fraude". A pontuação de alto risco pode fazer com que o 'destinatário' perca seus benefícios, e seja investigado profundamente. As pessoas não são notificadas, previamente, de que foram classificadas como 'de alto risco'.

Não se tem conhecimento de todas as fontes de dados que o sistema utiliza, no entanto, há uma ampla variedade, incluindo de *data brokers*, de redes sociais, de agências de crédito, de *web scrapers*, banco de dados governamentais, registros de agências e rastreamento de localização. Há uma leitura, a saber, mediante elementos multifatoriais, como a distância que uma pessoa viaja para comprar mantimentos, como o dinheiro é gasto, e com que frequência a pessoa verifica o seu saldo EBT (*Electronic Benefit Transfer*).

Por fazer parte do conglomerado *Thomson Reuters*, a plataforma integra e é desenvolvida a partir do banco de dados CLEAR, que está sendo, a propósito, objeto de ações coletivas⁴⁵. Outras cidades e estados vêm contratando o mesmo serviço privado, para operacionalizá-lo em situações semelhantes.

Destaca-se as principais preocupações normativas que circundam a situação, elencadas pela associação EPIC: i) o sistema Pondera realiza operações decisórias que impactam dramaticamente a vida das pessoas, mediante a coleta inadvertida de dados de milhões de pessoas; ii) não há informações suficientes sobre o funcionamento do *software*; iii) falta de transparência sobre a lógica subjacente às previsões realizadas; iv) como a maioria dos empreendimentos privados, não há disponibilização dos algoritmos para a realização de escrutínio público; v) o sistema de riscos da aplicação é constituído com base em informações coletadas sobre "comunidade da dados/famílias", e redes interoperacionalizadas; não há uma limitação individualizada; aqueles que são objeto de tais tratamentos raramente

⁴⁵ Ver, para mais detalhes, a iniciativa SURVEILLANCE TECHNOLOGY OVERSIGHT PROJECT (STOP). Disponível em: <https://www.stopspying.org/clear>. Acesso em: 05 de maio de 2023.

estão cientes disso; vi) o serviço é constituído mediante a organização de um amplo volume de dados pessoais, inclusive sensíveis; o alcance e o compartilhamento de dados promove uma estrutura massiva de vigilância sobre os afetados; vii) não há proteção suficiente de dados pela plataforma privada, bem como organizacional pelos sistemas públicos (como finalidade, restrições de uso, requisitos de minimização, medidas de segurança e proporcionais ao fim almejado, tampouco análise de risco); viii) o sistema visa, majoritariamente, prever e prevenir fraudes fiscais.

Todavia, há um emprego outro, que mostra-se destinado a um olhar retroativo para o cálculo dos benefícios eventualmente concedidos a mais, de modo a buscar a cobrança das diferenças identificadas, que possuem, por sua vez, uma 'postura agressiva' contra as pessoas identificadas nessa situação; ix) além do sintoma da inserção massiva de tecnologias privadas no ambiente público, preocupa-se com as práticas de negócios motivados pelo lucro nesse setor em particular, que, de uma forma, ou de outra, estão 'substituindo' a administração pública em sua atuação; x) os gastos para a contratação do serviço são altos, e não há uma avaliação e debate público sobre os retornos de tal iniciativa; ou, ainda, se o "retorno sobre o investimento" pode ser considerado uma métrica justificável para julgar a integridade dos programas que, a princípio, possuem a finalidade de salvaguardar pessoas vulneráveis em situações de risco social.

No caso em particular, chama-se a atenção para dois ângulos: a contratação, pelo poder público, de prestadores de serviço do ambiente privado, para cumprir com incumbências essencialmente consideradas como de estado, públicas. Sem aproximar-se à matéria de modo mais amplo, há, com efeito, uma quebra de paradigma nessa situação. Demais, em um segundo momento, visualiza-se, justamente, uma problemática envolta ao 'custo-benefício' de uma contratação pública, nesse espaço normativo. A princípio, o serviço privado é funcionalizado para a identificação de fraudes fiscais-tributárias (ou prováveis fraudes). Além da ausência de transparência e explicabilidade, análise de riscos etc., tem-se uma questão que prejudica esse tipo de projeto na raiz: a sua eficiência e proveito estará estreitamente vinculada ao *quantum* recuperado, ou ao que se deixou de custear. Esse sistema, em um olhar restrito, deixa de considerar as decisões equivocadas ou

discriminatórias, e as perdas não somente monetárias, mas, humanas, que podem advir nesses espaços. A contabilidade parametrizada, tão somente, com um critério limitadamente numerário, tende a reforçar abusos e violações a direitos, antes do que imprimir indícios robustos e úteis sobre a matéria, ainda mais, à vista de se tratar atuações de ATF voltadas a organizar benefícios sociais a pessoas em situação de vulnerabilidade.

CONCLUSÃO

Antes do que apresentar asserções conclusivas, há de se salientar que o presente visa, tão somente, chamar atenção sobre temas que vêm figurando nas articulações do Estado, e, particularmente, das ATF, com iniciativas datificadas e operacionalizadas digitalmente, mediante a utilização de Inteligência Artificial, ou com outra(s) modalidade(s) de automação.

Muito ainda há a de ser visto e testado, considerando-se que, indubitavelmente, a tecnologia 'digital' está 'aí', e, a depender de seu desenvolvimento e implantação, é capaz de gerar estruturações positivas, muito embora com possíveis e inatas externalidades negativas.

Pode-se visualizar que, as dimensões dos Direitos Humanos e Fundamentais encontram-se em desassossego, bem como, a sua dogmática tradicional, conexas às relações cidadão/contribuinte e administração. No assunto destacado com o texto, antepõe-se a imperatividade de um desenvolvimento paulatino de *Human Rights Impact Assessment (HRIA)*, como estrutura central de toda e qualquer infraestrutura de dados, interoperacionalizável, ou não. Ainda, se faz importante incorporar as complexidades de cada Estado Constitucional, com suas características tributárias e diferenças entre entes subnacionais. A proteção de dados pessoais e a separação informacional de poderes proporcionam uma aproximação à contextos tributários tradicionais, apresentando e aclarando momentos com os quais precisa-se adaptar, mediante releituras complementares, ou com quebras de paradigmas, em comunicações intra-dogmáticas que sejam mais apropriadas aos novos desafios que já despontam no horizonte.

Uma questão que pode ser trazida como problemática, e que é presente em praticamente todas as pesquisas e análises de caso sobre a matéria (não somente nos listados com esse texto), está na própria ausência de transparência e publicidade das iniciativas digitais realizadas pelos Estados nacionais em sede de ATF, o que acaba por justamente impedir maiores aprofundamentos sobre as infraestruturas de dados que se encontram em atividade, e aquelas que se tem notícia de seu desenvolvimento. Há um déficit comunicativo entre as iniciativas realizadas, com suas respectivas profundas transformações, com as compreensões 'analógicas' que as pessoas, eventualmente, estavam habituadas. Por claro que, há circunstâncias quais em que a transparência e a publicidade merecem, transitoriamente, uma limitação, até em consideração a direitos de terceiros ou para o bom andamento das medidas em estado de concepção. Não obstante, o que vigora, são articulações obnubiladas, as quais somente acabam sendo desveladas quando em contextos de crise aguda, ou mediante matérias jornalísticas de investigação.

A datificação da vida, lançada e absorvida nas atividades do denominado Estado digital, em particular com as operações realizadas por ATF, merece estar acompanhada de salvaguardas, inspiradas em clássicas normatividades jurídicas, acopladas na linguagem dos Direitos Humanos e Fundamentais, bem como, em mutações que promovam releituras e descobertas criativas para o enfrentamento de novos desafios. A interoperabilidade, na infraestrutura pública de dados, no caso, em atividades de ATF, demanda uma aproximação com esses teores.

REFERÊNCIAS

ALBERS, Marion. A complexidade da proteção de dados. *Direitos Fundamentais & Justiça*, Belo Horizonte, n. 35, p. 19-45, jul./dez., 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 6649/DF. Decreto 10.046/2019. Interpretação conforme. Requerente(s): Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB). Requerido: Presidência da República. Relator: Min. Gilmar Mendes, 15 de setembro de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6079238>. Acesso em: 05 de maio de 2023.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei nº 2338, de 2023. Dispõe sobre o uso da Inteligência Artificial. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/157233>. Acesso em: 14 de maio de 2023.

____. Autoridade Nacional de Proteção de Dados. Nota Técnica nº 68/2022. Brasília, DF: ANPD, 2022. Assunto: Portaria RFB nº 167 de 19 de abril de 2022.

____. Decreto nº 10.977, de 23 de fevereiro de 2022. Regulamenta a Lei nº 7.116, de 29 de agosto de 1983, para estabelecer os procedimentos e os requisitos para a expedição da Carteira de Identidade por órgãos de identificação dos Estados e do Distrito Federal, e a Lei nº 9.454, de 7 de abril de 1997, para estabelecer o Serviço de Identificação do Cidadão como o Sistema Nacional de Registro de Identificação Civil. Brasília: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/decreto/d10977.htm. Acesso em: 13 maio de 2023.

____. Decreto nº 10.900, de 17 de dezembro de 2021. Dispõe sobre o Serviço de Identificação do Cidadão e a governança da identificação das pessoas naturais no âmbito da administração pública federal direta, autárquica e fundacional, e altera o Decreto nº 8.936, de 19 de dezembro de 2016, o Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020, e o Decreto nº 9.278, de 5 de fevereiro de 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/decreto/d10900.htm. Acesso em: 14 de maio de 2023.

____. Lei nº 14.129, de 29 de março de 2021. Dispõe sobre princípios, regras e instrumentos para o Governo Digital e para o aumento da eficiência pública e altera a Lei nº 7.116, de 29 de agosto de 1983, a Lei nº 12.527, de 18 de dezembro de 2021 (Lei de Acesso à Informação), a Lei nº 12.682, de 9 de julho de 2012, e a Lei nº 13.460, de 26 de junho de 2017. Brasília: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/l14129.htm. Acesso em: 13 de maio de 2023.

____. Decreto nº 10.046, de 9 de outubro de 2019. Dispõe sobre a governança no compartilhamento de dados no âmbito da administração pública federal e institui o Cadastro Base do Cidadão e o Comitê Central de Governança de Dados. Presidência da República: Brasília, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D10046.htm. Acesso em: 14 de maio de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1055941/SP. Quebra de sigilo bancário para fins de investigação criminal ou instrução processual penal. Compartilhamento de dados obtidos pela receita federal com o ministério público federal. Voto Min. Celso de Mello. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE1055941votoCM.pdf>. Acesso em: 05 de maio de 2023.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1998. Brasília: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 de maio de 2023.

CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário: atualizado até a LC 194/2022 e jurisprudência do STF e STJ (03.2023). Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2023.

CHRISTOFI, Athena. Smart cities and cumulative effects on fundamental rights. Internet Policy Review, vol. 12, n. 1, mar. p. 1-28, 2023.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Decreto nº 56.225, de 7 de dezembro de 2021. Porto Alegre: Contadoria e Auditoria-Geral do Estado. Disponível em: www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=289641&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=decreto%20AND%2056225. Acesso em: 11 maio de 2023.

____. Decreto nº 56.145, de 20 de outubro de 2021. Institui o Programa DEVOLVE-ICMS. Disponível em: <https://www.devolveicms.rs.gov.br/upload/arquivos/202110/21140447-doe-21-10-2021-decreto-n-56-145-de-20-de-outubro-de-2021.pdf>. Acesso em: 13 de maio de 2023

____. Resolução nº 5, de 2013. Disciplina a pontuação dos cidadãos no Programa de Cidadania Fiscal do Rio Grande do Sul – Nota Fiscal Gaúcha. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=216222&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>. Acesso em: 11 maio de 2023.

____. Lei nº 14.020, de 25 de junho de 2012. Institui o Sistema Estadual de Cidadania Fiscal e o Programa de Cidadania Fiscal, bem como autoriza o Poder Executivo a abrir crédito suplementar no Orçamento do Estado. Porto Alegre: Assembleia Legislativa, 2023. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/filerepository/replegis/arquivos/14.020.pdf>. Acesso em: 10 maio 2023.

____. Resolução nº 1, de 1º de novembro de 2012. Disciplina o cadastramento do cidadão no Programa de Cidadania Fiscal do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=212657&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>. Acesso em: 11 maio de 2023.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Programa Devolve ICMS. Disponível em: <https://www.devolveicms.rs.gov.br/transparencia>. Acesso em: 12 de maio de 2023.

GEIGER, Gabriel. WIRED. How Denmark's Welfare State Became a Surveillance Nightmare. Wired, San Francisco, mar. 2023. Disponível em: <https://www.wired.com/story/algorithms-welfare-state-politics/>. Acesso em: 13 de maio de 2023.

HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. Big Data e Inteligência Artificial: desafios para o Direito. *Revista Estudos Institucionais*, v. 6, n. 2, p. 341-406, maio/ago. 2020.

HOLANDA. The Hague Distric Court. Case number C/09/550982/ HA ZA 18-388. Nederlands Juristen Comité Voor de Mensenrechten.; Stichting Platform Bescherming Burgerrechten; Stichting Privacy First.; Stichting Privacy First.; Stichting Koepel Van DBC-VRIJE PRAKTIJKEN.; LANDELIJKE Cliëntenraad. v. Federatie Nederlandse Vakbeweging. Juízes: Ritsema van Eck-van Drempt; J.S. Honée; H.J. van Harten, 05 de fevereiro de 2020. Disponível em: <https://uitspraken.rechtspraak.nl/#!/details?id=ECLI:NL:RBDHA:2020:1878>. Acesso em: 12 de maio de 2023.

HOFSTETTER, Yvonne. *Das Ende der Demokratie: Wie die künstliche Intelligenz die Politik übernimmt und uns entmündigt*, 2016.

HUTTNER, Liane.; MERIGOUX, Denis.; Catala: Moving Towards the Future of Legal Expert Systems. *Artificial Intelligence and Law*, p. 1-23, aug. 2022.

KARABOGA, Murat.; MATZNER, Tobias.; OBERSTELLER, Hannah.; OCHS, Carsten. Is There a Right to Offline Alternatives in a Digital World? In: LEENES, Ronald et. al. (org.). *Data Protection and Privacy: (In)visibilities and Infrastructures*. Cham: Springer 2016.

LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito I*. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983.

MATTELART, Armand. *Historia de la sociedade de la información*. Buenos Aires: Paidós, 2002.

MCBRIEN, Thomas.; WINTERS, Ben.; ZHOU, Enid.; EUBANKS, Virginia. *Screened & Scored in the District of Columbia*. Washington: Eletronic Privacy Information Center, 2022.

PROCERGS. Nova versão aplicativo Menor Preço Nota Gaúcha melhora experiência do usuário. Disponível em: <https://www.procergs.rs.gov.br/nova-versao-do-app-menor-preco-nota-gaucha-melhora-experiencia-do-usuario-que-deseja-economizar-nas-compras>. Acesso em: 12 de maio de 2023.

_____. Nota Fiscal Gaúcha-NFG Oficial. Google Play. Disponível em: https://play.google.com/store/apps/datasafety?id=br.gov.rs.procergs.nfg&hl=pt_BR&gl=US. Acesso em: 12 de maio de 2023.

_____. Política de Privacidade das Soluções. Disponível em: <https://www.procergs.rs.gov.br/politica-de-privacidade>. Acesso em: 13 de maio de 2023.

REED, Jessica.; PILKINGTON, Ed. Reporting on automated poverty: how tech is punishing the poor. The Guardian, London, 23 nov. 2019.
<https://www.theguardian.com/membership/2019/nov/23/reporting-on-automated-poverty-how-tech-is-punishing-the-poor>. Acesso em: 13 de maio de 2023.

SARLET, Ingo Wolfgang; SARLET SALES, Gabrielle. Separação Informacional de Poderes no Direito Constitucional Brasileiro. São Paulo: Associação Data Privacy Brasil de Pesquisa, 2022.

SIMITIS, Spiros. Reviewing privacy in an information society. University of Pennsylvania Law Review, vol. 135, n. 3, pp. 706-746 , 1987.

SURVEILLANCE TECHNOLOGY OVERSIGHT PROJECT (STOP). Disponível em:
<https://www.stopspying.org/clear>. Acesso em: 05 de maio de 2023.

WIMMER, Miriam.; DONEDA, Danilo. "Falhas de IA" e a Intervenção Humana em Decisões Automatizadas: Parâmetros para Legitimação pela Humanização. RDP, Brasília, volume 18, n. 100, p. 374-406, out./dez. 2021.

14. CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE O ESTUDO DA EXTRAFISCALIDADE NOS MODELOS DE TRIBUTAÇÃO SOBRE VALOR AGREGADO

INITIAL CONSIDERATIONS ON THE STUDY OF EXTRAFISCALITY IN VALUE ADDED TAXATION MODELS



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-14>

Manoela Siqueira Neumann¹

RESUMO

O presente comentário visa a analisar se a utilização de normas tributárias indutoras (extrafiscais) é compatível com o modelo de tributação sobre o valor agregado, bem como se a necessidade de instituição de um imposto específico com finalidade essencialmente extrafiscal, como instrumento pensado para mitigar a regressividade do IVA, seria compatível com a ordem constitucional brasileira e com os princípios que norteiam o sistema tributário. O trabalho está dividido em duas partes: na primeira delas, far-se-á uma apresentação introdutória dos conceitos de extrafiscalidade na tributação e do modelo de tributação sobre valor agregado, com a finalidade de, na segunda parte, demonstrar a problemática atinente à compatibilização de medidas extrafiscais com este modelo de tributação, assim como identificar instrumentos jurídicos que ordenamentos estrangeiros já fizeram uso para promover fins extrafiscais por meio da tributação pelo IVA. Na conclusão, busca-se aferir acerca da (in)constitucionalidade das medidas propostas tomando por base o ordenamento jurídico constitucional brasileiro.

Palavras-chave: Extrafiscalidade. Tributação. Valor agregado. IVA. Neutralidade. Regressividade. Constitucionalidade.

ABSTRACT

This commentary aims to analyze whether the use of inductive (extra-fiscal) tax rules is compatible with the value-added taxation model, as well as whether the need to institute a specific tax with an essentially extra-fiscal purpose, as an instrument designed to mitigate the regressivity of VAT, would be compatible with the Brazilian constitutional order and with the principles that guide the tax system. of taxation on value added, with the purpose of, in the second part, demonstrating the problem related to the compatibility of extra-fiscal measures with this taxation model, as well as identifying legal instruments that foreign legal systems have already used to

¹ Mestranda em Fundamentos Constitucionais do Direito Público e Privado pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Pós-graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Bacharela em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), com obtenção de láurea acadêmica. Advogada em Porto Alegre – RS. E-mail: manoela.neumann@gmail.com.

promote extra-fiscal purposes through taxation by the VAT. In conclusion, we seek to assess the (un)constitutionality of the proposed measures based on the Brazilian constitutional legal system.

Keywords: Extrafiscality. Taxation. Added value. VAT. Neutrality. Regressivity. Constitutionality

1 CONCEITOS INICIAIS

1.1 A extrafiscalidade na tributação

Antes de adentrar na problemática sobre a qual versa o presente artigo, cumpre apresentar conceituação inicial acerca do que consiste a extrafiscalidade da tributação, assim como sobre as principais características de um modelo de tributação sobre valor agregado.

Em termos bastante resumidos, tem-se que o tributo possui caráter extrafiscal quando utilizado pelo Estado como instrumento para induzir condutas do cidadão, com vistas à redução de desigualdades, à promoção do desenvolvimento e à manutenção das liberdades; ou seja, com o intuito de criar condições para a promoção dos direitos fundamentais (HARTMANN; AGUIAR, 2013).

Do mesmo modo, as normas extrafiscais são utilizadas para inibir externalidades negativas, ou seja, desestimular o consumo de bens e serviços considerados prejudiciais ou supérfluos.

No ponto, importante delimitação do tema foi apresentada por Caliendo (2016, p. 196), que em seus ensinamentos destaca que a extrafiscalidade remete às normas jurídicas de competência tributária que visam a ordenação pública, a intervenção econômica ou redistribuição de renda, como o propósito específico de promover os direitos fundamentais previstos no texto constitucional.

Ademais, conforme leciona Ávila (2012, p. 137-138), as normas tributárias que têm como finalidade a obtenção de receitas são denominadas “norma com finalidade fiscal (Fiskalzwecknorm)” ou “norma repartidora de encargo (Lastenausteilungsnorm)”, enquanto isso, as “normas diretivas (Lenkungsnormen)” dizem respeito à persecução indireta e motivada de finalidades administrativas concretas. As normas tributárias indutoras (extrafiscais), por conseguinte, seriam

exemplos de normas diretivas.

Para identificar as normas tributárias extrafiscais, podemos nos valer dos ensinamentos de Caliendo (2016, p.197-199) sobre o tema, que define como elementos caracterizadores da extrafiscalidade: i) fim constitucional pretendido; ii) meio utilizado e a iii) técnica adotada. Dessa forma, o fim constitucional pretendido deve estar expresso no texto constitucional e objetiva a realização das finalidades da Ordem Constitucional ou Social (família, cultura, meio ambiente, por exemplo). Conforme destaca o autor, não é a destinação do recurso ou a técnica utilizada que determina a natureza da norma extrafiscal, mas a sua finalidade constitucional.

O meio a ser utilizado é dado pela ordenação, intervenção ou pela redistribuição de renda; e as técnicas passíveis de serem adotadas são inúmeras, desde que constituam instrumentos normativos vinculados aos meios e fins constitucionais e devem, portanto, infirmar ou confirmar estes, sob pena de inconstitucionalidade. São exemplos de técnicas: a utilização de alíquota progressiva, seletivas, isenções fiscais, reduções de alíquota, entre outros (CALIENDO, 2016, p. 197-199).

Ademais, a linha de entendimento adotada no presente projeto é a de que a identificação das normas tributárias extrafiscais deve ser realizada a partir da existência de uma finalidade precipuamente não arrecadatória, mas vinculada à fins políticos, econômicos ou sociais.

Assim, destaca-se a linha defendida por Varona Alabern, analisada nos estudos realizados por Martha Leão (2015, p. 306-307) sobre o tema, que estabelece três critérios para a identificação das normas extrafiscais. Primeiro, o tributo deve perseguir com clareza uma finalidade não arrecadatória. Segundo, a estrutura interna do tributo deve ser impregnada e aspectos extrafiscais que marquem elementos tão essenciais que sem eles o tributo perderia sua lógica. Terceiro, o tributo deve fomentar condutas e operações de acordo com a finalidade extrafiscal perseguida, sendo necessário que se incorporem mecanismos que reduzam a carga tributária quando os contribuintes realizem atos que promovam a finalidade extrafiscal e também aumente quando o contribuinte mostrar atitude contrária a ela.

Por fim, tem-se que a existência de uma finalidade indutora que se sobressai à arrecadatória não ilide o regime tributário destas normas, na medida em que elas seguem sujeitas a todas as outras limitações típicas ao direito tributário (LEÃO, 2014, p. 102).

Assim, na pesquisa a ser desenvolvida, a constitucionalidade de normas extrafiscais adotadas no modelo de tributação pelo IVA será analisada com base nas regras atributivas de competência e nas limitações ao poder de tributar previstas em nossa Constituição.

1.2 Modelos de tributação sobre valor agregado

Muito se tem falado na necessidade de reforma do sistema tributário brasileiro. Seja em função da sua complexidade, do alto custo de conformidade que o sistema atual impõe aos contribuintes ou, ainda, seja em razão da existência de modelos que já se comprovaram mais eficientes – em termos de arrecadação e redução do ônus fiscal – de acordo com experiências de outros países.

Dentro deste contexto, um modelo que vem ganhando destaque é o da tributação sobre o valor agregado – o que justifica a realização de um estudo aprofundado sobre a sua compatibilidade com a realidade socioeconômica brasileira.

O valor agregado, ou EVA (Economic Value Added), pode ser definido como o proveito gerado por uma empresa depois de subtraídos os custos inerentes ao seu funcionamento e do capital nela investido. A tributação do valor agregado, por sua vez, equivale à instituição de tributos sobre as diversas etapas do processo econômico (produção, distribuição e venda ao consumidor final) na proporção em que cada uma dessas etapas agrega valor aos bens e serviços (DERZI, 1995, p. 62-71).

Desse modo, o modelo de tributação do IVA pode ser caracterizado por um regime não cumulativo “do tipo financeiro”, que é cobrado em todas as etapas do processo de produção e comercialização, e garante, em cada etapa, o crédito correspondente ao imposto pago na etapa anterior (PANDOLFO, 2019).

Esta característica do IVA faz com que ele seja referido como um “tributo neutro” – cuja incidência independe da forma como está organizada a produção e a circulação, eis que o imposto pago pelo consumidor na etapa final de venda corresponde exatamente ao que foi recolhido ao longo de toda a cadeia econômica. Isto faz com que o IVA seja efetivamente um tributo incidente sobre o consumo, ainda que cobrado ao longo da cadeia de produção e circulação (PANDOLFO, 2019).

Nesse sentido, para Vasques (2015, p. 19), o imposto neutro é aquele que deixa de interferir nas decisões dos agentes econômicos, conferindo liberdade para escolher o que e de que forma produzir (neutralidade no produtor), e aos consumidores a liberdade de escolher o que desejam consumir, sem afastá-los de suas inclinações naturais.

No ponto, cumpre apresentar advertência constante na obra de Martha Leão (2015, p. 307), que valendo-se dos ensinamentos de Ataliba (1991, p. 75), destaca que a completa neutralidade da tributação seria um mito, dado que não é possível a criação de imposto “cuja aplicação não altere ou modifique, de algum modo, a situação econômica geral e a individual dos envolvidos direta ou indiretamente nos fatos impositivos”.

Isso porque, conforme ensina Leão (2015, p. 307), as normas tributárias (independentemente de sua natureza) sempre terão efeito arrecadatório, porque o conceito de tributo é exatamente o de prestação pecuniária compulsória; e sempre vão gerar algum efeito extrafiscal nos contribuintes e cidadãos em geral, a partir do momento em que a tributação passa a ser critério de consideração para a tomada de decisões econômicas.

Logo, não é possível falarmos em uma extrafiscalidade ou uma fiscalidade “pura”, porque na prática as funções arrecadatórias e reguladoras dos tributos coexistem, mas com intensidade distintas (LEÃO, 2015, p. 307-308).

Feitas tais ressalvas, o que se destaca nas características do IVA – e que por muitos é denominada, talvez de forma inadequada, de neutralidade interna – é a pressuposição de que não haja diferenciação entre as alíquotas praticadas, ou seja, deve-se tributar tudo de forma igual, sem concessão de isenções. A neutralidade externa, por sua vez, é garantida pelo princípio de tributação no destino,

supostamente reduzindo as situações de “guerra fiscal” entre os Estados².

Em suma, tem-se como principais características do IVA a concessão de poucas isenções e a utilização, idealmente, de apenas uma alíquota positiva. Ainda, destaca-se o aspecto de incidência sobre uma base ampla de bens e serviços, favorecendo a arrecadação e eliminando a cumulatividade “cruzada”; a utilização de um regime de compensação baseado no critério “financeiro” e a adoção do princípio “do destino” para ajustamento de fronteira/divisa do imposto.

Tais características viabilizam a consecução dos princípios vinculados especialmente à eficiência econômica e à eficácia operacional do imposto, como neutralidade, simplicidade e potencialidade arrecadatória - o que causou a popularidade desse sistema de tributação que já é adotado em diversos ordenamentos jurídicos pelo mundo.

2 A PROBLEMÁTICA DA EXTRAFISCALIDADE NOS MODELOS DE TRIBUTAÇÃO SOBRE VALOR AGREGADO

Feita a menção introdutória sobre a extrafiscalidade da tributação e as características mais evidentes de um sistema de tributação sobre o valor agregado, importa destacar que no Brasil, atualmente, a tributação do consumo de bens e serviços é destituída de neutralidade, pois, ao contrário do IVA, a sistemática de apuração dos tributos (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS) não contempla a não-cumulatividade ampla, do tipo financeiro.

A legislação infraconstitucional brasileira impõe diversas restrições ao aproveitamento de créditos relativos às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, bens de consumo e bens do ativo fixo, o que acaba liberando resíduos tributários ao longo da cadeia (DERZI, 1995, p. 62-71).

² Reforma Tributária e Simplificação da Tributação do Consumo: Um IVA Moderno para o Brasil” – Mesa de debates promovida pelo Centro de Cidadania Fiscal e pelo Núcleo de Estudos Fiscais da FGV São Paulo. 04.12.2018, Auditório FGV Direito SP. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/evento/reforma-tributaria-simplificacao-tributacao-consumo-iva-moderno-para-brasil>

Em função disso, muito se tem defendido a adoção do imposto sobre o valor agregado (IVA) não cumulativo, em substituição aos diversos tributos que atualmente se sobrepõem ao longo das etapas da cadeia de consumo. Além de reduzir o atual excesso de obrigações acessórias, esse novo modelo, entende-se, resolveria as questões que envolvem conflitos de competência tributária, e conseqüentemente, diminuiria o número de demandas administrativas e judiciais, na medida em que reduziria as áreas de incerteza hoje existentes (SILVA, 2019).

Inclusive, este é o modelo que tem sido adotado nas propostas de Reforma do Sistema Tributário brasileiro que estão pendentes de deliberação pelo Congresso Nacional. Dentre elas destacam-se a defendida pelo Deputado Federal Luiz Carlos Hauly e a apresentada pelo Centro de Cidadania Fiscal – CCI.

Em termos bastante simplificados a proposta de reforma tributária defendida por Hauly propõe a extinção do IPI, IOF, CSLL, PIS, COFINS, Salário-Educação, todos de competência da União; do ICMS, de competência dos Estados; e do ISS, de competência dos Municípios. Em substituição a esses tributos, propõe a criação da Contribuição Social sobre Operações e Movimentações Financeiras, do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e do Imposto Seletivo (PANDOLFO, 2019).

Já a proposta formulada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) consiste na substituição do PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS por um único imposto do tipo IVA, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). A sua principal novidade com relação ao modelo anterior consiste na adoção de um período de transição mais brando³.

Ressalte-se, contudo, que o estudo ora proposto não visa a analisar as propostas de reforma tributária existentes, tampouco realizar juízo de valor sobre qual delas seria a mais adequada.

O que se busca analisar – e que constitui um ponto em comum nas propostas existentes – é que, independentemente de qual modelo se adote, o IVA tem por característica a sua natureza essencialmente arrecadatória, em virtude da neutralidade da tributação e da adoção de apenas uma alíquota positiva.

³ CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. Nota técnica n. 1. São Paulo: CCiF, 2017. Disponível em: <http://www.ccf.com.br/wpcontent/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2018.

Isso porque o modelo de tributação sobre o valor agregado visa a reduzir, ou até mesmo suprimir, a ação de medidas extrafiscais⁴ – tais como a concessão de isenções e benefícios fiscais. Contudo, a supressão (ou exponencial redução) do caráter extrafiscal da tributação não aparenta ser uma medida compatível com a realidade econômica e social do Brasil.

Vale notar que nossa Constituição Federal de 1988, desde o seu preâmbulo, demonstra a intenção de criar uma nova ordem econômica e social, mais desenvolvida, igualitária, justa, fraterna e plural. Nas palavras de Leão (2014, p. 23-28), o texto constitucional contemplou um Estado que não é neutro, pois se revelou inconformado com a ordem social do momento, prevendo uma nova realidade social, cuja concretização por meio de medidas legais passou a ser de interesse público – o que explica a predominância de normas programáticas em nossa Constituição.

A realidade pensada pelo constituinte originário possibilita ao Estado a utilização de mecanismos para uma concreta atuação na alteração do cenário econômico e social, permitindo que também os tributos fossem usados para o direcionamento dos comportamentos, através da sua função indutora. Dessa forma, os fins sociais, econômicos ou políticos são também objetivos a serem perseguidos pela tributação (LEÃO, 2014, p. 23-28).

Tanto é que as duas propostas de Reforma Tributária acima mencionadas, hoje em trâmite no Congresso Nacional brasileiro, contemplam a criação de dois novos impostos – IBS ou IVA, com finalidade essencialmente arrecadatória, e também de um imposto seletivo ou personalizado (excise tax), que tem finalidade puramente extrafiscal.

Acredita-se que a inclusão de um tributo com finalidade extrafiscal nos Projetos de Reforma Tributária aponta para a necessidade de um tributo regulatório em nosso sistema tributário. O quadro atualmente vigente no Brasil não apenas

⁴ “O CCiF entende que o IBS não deveria ser utilizado com fins extrafiscais. O objetivo deste imposto deve ser o de arrecadar para financiar a despesa governamental. Objetivos de políticas públicas são alcançados de forma mais eficiente através de outros instrumentos.” – em Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços - Centro de Cidadania Fiscal. Versão 2.2. Julho de 2019. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/NT-IBS-v2_2.pdf

faculta a utilização de tributos na busca de efeitos sociais e econômicos, conforme visto, como esta atividade consiste em meio para a promoção do Estado Democrático de Direito (HARTMANN; AGUIAR, 2013).

Como se sabe, os tributos brasileiros sobre bens e serviços (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS) são amplamente utilizados com fins extrafiscais de natureza social, setorial ou regional. Este é o caso, por exemplo, da desoneração da cesta básica, dos benefícios setoriais e regionais do PIS/Cofins e do ICMS (inclusive os incentivos da guerra fiscal) e dos benefícios para a Zona Franca de Manaus.

É incontestável que a retirada completa de incentivos fiscais para determinados setores da população e até mesmo para determinadas regiões do país, nas condições socioeconômicas atuais seria catastrófica.

Adicionalmente, as ciências voltadas às Finanças Públicas há muito identificaram uma tendência dos tributos sobre o consumo – como é o caso do IVA - a terem efeito regressivo, ou seja, incidirem efetivamente de forma mais intensa sobre aqueles que manifestam menor capacidade contributiva (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1989, p. 241).

Isso se deve ao fato de o IVA consistir em um imposto indireto que não faz distinções entre os contribuintes com base em critérios de capacidade contributiva, de modo que, de forma extremamente simplificada, se a base de incidência é o consumo da renda, há uma tendência muito forte aos mais pobres consumirem a totalidade de sua renda (BARREIX; BÉS, 2011, p. 15-16).

Esta tendência à regressividade, há muito teve como contramedida de política fiscal a seletividade do imposto pela essencialidade dos produtos – como ocorre no Brasil - de modo que, se presume ter maior capacidade contributiva o consumidor de bens mais supérfluos, que, portanto, deveriam ser tributados por alíquotas maiores (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1989, p. 435).

Contudo, tal medida fiscal acaba beneficiando os consumidores em termos absolutos, ou seja, todos os consumidores, sejam eles ricos ou pobres, poderão adquirir os produtos considerados essenciais com a mesma incidência de imposto.

Na prática, tal mecanismo acaba favorecendo aqueles que mais consomem, acarretando, conseqüentemente, em uma desoneração maior daqueles que auferem mais renda, não sendo um mecanismo eficaz para desonerar as camadas mais

baixas da população. A mesma lógica pode ser aplicada para as isenções ou benefícios de alíquota zero sobre os itens de consumo, que não apenas constituem exceções às principais características do modelo do IVA como um imposto incidente sobre o consumo, mas também comprometem a eficiência e a neutralidade da tributação (FERIA; KREVER, 2013, p. 04)⁵

Por este motivo, os diversos ordenamentos jurídicos que fazem uso do IVA têm desenvolvido diferentes instrumentos para buscar mitigar a regressividade. É possível encontrar na doutrina internacional exemplos de adoção de isenções ou reduções das alíquotas do imposto incidente sobre determinados bens e serviços considerados essenciais, também há a adoção de mecanismos de "devolução" do imposto incidente sobre bens consumidos para as camadas de baixa renda da população, mediante a utilização de sistema de crédito em um cartão magnético, e também a aplicação de alíquotas mais baixas sobre o consumo dos mais diversos bens e serviços apenas para grupos populacionais previamente identificados (BARREIX; BÉS, 2011, p. 15-16).

Neste contexto, é que tem se debatido no Brasil a criação de um imposto essencialmente extrafiscal, além do IVA – conforme acima referido – ou ainda, de um IVA Personalizado, como instrumentos para compatibilizar a necessária indução de comportamentos via tributação no Brasil com as características do IVA, bem como para mitigar o efeito da regressividade dos modelos de tributação sobre o consumo (HARTAMANN; AGUIAR, 2013).

Contudo, no que tange ao tributo essencialmente extrafiscal (como é o caso, por exemplo, dos já mencionados excise tax ou IVA Personalizado), cumpre perquirir acerca da sua constitucionalidade no âmbito do direito brasileiro.

⁵ "Yet, despite its overwhelming popularity and its undeniable appeal in its pure form, in practice VATs applied around the world are – to different degrees – imperfect with exemptions, an anathema to the logic of the VAT, being a common and significant design imperfection in many of those tax systems.⁶ Not only do they constitute exceptions to the core principle of VAT as a tax on consumption, but they are also equally perceived as being particularly damaging to the efficiency and neutrality of the tax." In FERIA, RITA DE LA. KREVER, Richard. "Ending VAT Exemptions: Towards A Post-Modern VAT" in R. de la Feria (ed.), VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives (The Hague: Kluwer Law International, 2013), pg. 04

3. CONCLUSÃO

A existência de uma finalidade indutora que se sobressai à arrecadatória não ilide o regime tributário destas normas, conforme já referido anteriormente, na medida em que elas seguem sujeitas a todas as outras limitações típicas ao direito tributário. Assim, a constitucionalidade de normas extrafiscais – como no caso das adotadas no modelo de tributação pelo IVA – deve ser analisada com base nas regras atributivas de competência e nas limitações ao poder de tributar previstas em nossa Constituição.

Como se sabe a Constituição Federal autoriza que o imposto seja seletivo em função da essencialidade dos bens ou serviços (art. 155, §2º, III). Note, contudo, que o permissivo constitucional autoriza a gradação de um imposto incidente nas operações de consumo.

Assim, a materialidade da incidência tributária é a circulação de bens e serviços e o imposto poderá ser menor ou maior (alíquota diversa), de acordo com a essencialidade destes produtos.

Contudo, no caso de um tributo essencialmente extrafiscal (como o caso do excise tax, adotado em alguns países, ou chamado IVA-Personalizado que consiste em instrumento de devolução do imposto pago por contribuintes pré-determinados) está se falando na criação de um imposto com finalidade exclusiva de financiar ou subsidiar determinada demanda social ou setorial. Assim, importa verificar a constitucionalidade de tal modelo, por se tratar de um imposto com destinação específica – o que é vedado pelo art. 167, IV da CF.

O IVA Personalizado, por sua vez, consiste em um instrumento fiscal que vem sendo defendido com o intuito de mitigar o efeito da regressividade dos modelos de tributação sobre o consumo. Mantendo as características do IVA “tradicional”, de alíquota uniforme e sem previsão de incentivos fiscais, a diferença deste imposto consiste na criação de mecanismos para restituir o imposto para as pessoas de baixa renda.

Cumpra verificar, contudo, de que forma tal instrumento poderia ser operacionalizado, assim como a sua efetividade no sistema tributário brasileiro. A criação de uma sobretaxa voltada a financiar um fundo com a finalidade de

restituição da tributação para as camadas mais pobres da população, em um primeiro momento, parece encontrar óbice no mesmo vício de inconstitucionalidade do excise tax – visto que a destinação específica desnatura o conceito de imposto.

Diante de todo o exposto, verifica-se que a criação de um imposto com finalidade essencialmente extrafiscal não se mostra compatível com a ordem constitucional brasileira, por se tratar de um imposto com destinação específica – o que é vedado pelo art. 167, IV da CF.

A adoção do modelo de tributação sobre o valor agregado no Brasil, tomando por base as condições socioeconômicas do país precisa criar mecanismos que permitam compatibilizar esse modelo com medidas extrafiscais na tributação. Assim, importante que se evolua no estudo do tema, para que se torne possível identificar medidas para garantir a realização dos direitos fundamentais e do Estado Democrático de Direito, em observância ao sistema constitucional tributário atual.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. "IPTU-Progressividade". Revista de Direito Tributário nº 56, ano 15. São Paulo, abril/junho de 1991, pg.75

ÁVILA, Humberto Bergmann. Sistema Constitucional Tributário. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças. 19ª Ed., atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015, pp. 275-276.

BARREIX, Alberto. BÈS, Martin. EL IVA PERSONALIZADO AUMENTANDO LA RECAUDACIÓN Y COMPENSANDO A LOS MÁS POBRES. Oficina de Planeamiento y Presupuesto de Uruguay, Instituto de Estudios Fiscales: Uruguai, Doc nº 08/2011.

CALIENDO, Paulo. TRIBUTAÇÃO E ORDEM ECONÔMICA: OS TRIBUTOS PODEM SER UTILIZADOS COMO INSTRUMENTOS DE INDUÇÃO ECONÔMICA? Rev. direitos fundam. democ., v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016.Pg. 197-199.

_____.Direito Tributário e Análise Econômica do Direito. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

DE LA FERIA, Rita. VAT exemptions: consequences and design alternatives. Kluwer Law International, 2013.

_____; KREVER, Richard. "Ending VAT Exemptions: Towards A Post-Modern VAT" in R. de la Feria (ed.), VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives (The Hague: Kluwer Law International, 2013), 3-36.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no sistema constitucional tributário brasileiro. Sequência: Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, v. 16, n. 31, p. 62-71, dez. 1995. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/49618177_A_necessidade_da_instituicao_do_IVA_no_sistema_constitucional_tributario_brasileiro. Acesso em: 06 de outubro de 2021.

HARTMANN, Ricardo Marchioro. AGUIAR, Rodrigo Goulart. TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL: DIRIGISMO ECONÔMICO E SOCIAL POR MEIO DE EXTRAFISCALIDADE. Revista Arquivo Jurídico - ISSN 2317-918X, Jan/Jun de 2013. Disponível em <https://revistas.ufpi.br/index.php/raj/article/view/2311>. Acesso em 04 de outubro de 2021.

LEÃO, Martha Toríbio. Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: A Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais. Direito Tributário Atual nº 34, pg. 307

_____. Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos. Dissertação (Mestrado), Universidade de São Paulo, USP, Programa de Pós Graduação em Direito, 2014, pg. 23-28. Disponível em <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20012015-110559/pt-br.php>. Acesso em 08.10.2021

MUSGRAVE, Richard; MUSGRAVE, Peggy. Public Finance in Theory and Practice. 5th ed. Singapore: McGRAW-Hill Book Company, 1989, p. 241.

PANDOLFO, Rafael. Cinco temas para a Reforma Tributária brasileira. Direito tributário em Questão. Revista Digital da FESDT. Porto Alegre: FESDT, abril de 2019. Disponível em https://www.fesdt.org.br/web2012/revista_fesdt9.php. Acesso em 03 de novembro de 2021.

SILVA, Giovanni Padilha da. "Personalização" do IVA para o Brasil: por que escolher entre eficiência e equidade se é possível ter ambas?. Direito tributário em Questão. Revista Digital da FESDT. Porto Alegre: FESDT, abril de 2019. Disponível em https://www.fesdt.org.br/web2012/revista_fesdt9.php

SOARES, Ana Catarina Pereira. EVA (Economic Value Added) VS indicadores financeiros tradicionais. 2014. 54f. Relatório de Estágio (Mestrado em Gestão) – Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2014. Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/27357/1/O%20EVAEconomic%20Value%20Added.pdf>. Acesso em 01 de outubro de 2021.

TEIXEIRA, Ana Carolina Soares Teixeira. O Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA)

como a melhor solução para as questões fiscais no Brasil: Um imposto neutro e não cumulativo. 2019. 22 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2019. Disponível em <https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/25940/3/ImpostoSobreValor.pdf> Acesso em 03 de novembro de 2021.

VASQUES, Sérgio. O Imposto Sobre o Valor Acrescentado. 1ª ed. Livraria Almedina. Coimbra, 2015.

15. A TRIBUTAÇÃO DA SECAAS: A POSSIBILIDADE DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO EM BUSCA DO CUMPRIMENTO DA LGPD

SECAAS TAXATION: THE POSSIBILITY OF TAX BENEFIT IN SEARCH OF COMPLIANCE WITH THE LGPD



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-15>

Maria Eugênia Londero Deggeroni¹

RESUMO

A segurança como serviço (SECaaS) pode auxiliar no cumprimento da LGPD. Assim, o problema é: seria possível conceder um benefício tributário, reduzindo a tributação do SECaaS, tendo como base a ADI 5.659? O objetivo geral é estudar tal possibilidade. Os objetivos específicos são: compreender o ISS; entender o que é benefício tributário e a sua aplicação no caso citado; verificar os direitos fundamentais relacionados a este estudo e propor, caso seja possível, a sua aplicação. As metodologias utilizadas são: dedutiva, comparativa, sistemática, com análise teórica – bibliografias, julgados e documentos legislativos. O artigo versará sobre a base do imposto e a questão específica da tributação de software e da segurança como serviço, bem como sobre o benefício e ao uso para auxílio de soluções, a fim de cumprir a LGPD. Foi previsto que é possível conceder o benefício, até mesmo com o substitutivo, por conta do prazo certo proposto.

Palavras-chave: Segurança como Serviço. Benefícios tributários. Proteção de Dados. Extrafiscalidade.

ABSTRACT

Security as a Service (SECaaS) can help on the LGPD compliance. Therefore, the problem is: would be possible to grant a tax benefits, rediciong SECaaS taxation, based on ADI 5.659? The general objective is to study such a possibility. The specific objectives are: to understand the ISS; to understand what a tax benefit is and its application in the cited case; verify the fundamental rights related to this study and propose, if possible, its application. The methologies used are: deductive, comparative, systematic, with theoretical analysis – bibliographic, judgments and legislative documents. The article will treat about the tax base and the specific question of software taxation and security as a service, as well as the benefit and use of solutions to help comply with the LGPD. It was predicted that is is possible to grant the benefit, even with the substitute, due to the proposed deadline.

Keywords: Security as a Service. Tax Benefits. Data Protection. Extrafiscality.

¹ Doutoranda, Mestra e Bacharela em Direito na Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Especialista em Ciências Humanas: Sociologia, História e Filosofia pela PUCRS Online e em Segurança da Informação pela UNYLEYA. Advogada. E-mail: maria.londero@edu.pucrs.br.

SUMÁRIO

Introdução. 1. A tributação e sua base: imposto sobre serviços, a segurança em nuvem e a ADI 5.659. 1.1 Abordagens gerais da tributação e do ISS: fato gerador, competência, contribuintes e alíquota. 1.2 Tributação de software: a segurança como serviço na computação em nuvem e a incidência. 2. Pela ampliação do cumprimento da LGPD: a possibilidade de benefício tributário para garantir segurança das informações. 2.1 O benefício tributário e o incentivo ao cumprimento da Lei Geral de Proteção de Dados: a complexidade do cenário atual. 2.2 A perspectiva do benefício tributário no caso do SECaaS: o impacto financeiro-tributário e como melhorá-lo? Conclusão.

INTRODUÇÃO

O estudo versa sobre a tributação em nuvem, com a delimitação específica do serviço de segurança (SECaaS), a fim de agregar sobre a possibilidade de instituir benefício tributário com o fundamento de cumprimento da Lei Geral de Proteção de Dados. O problema a ser estudado é: seria possível conceder benefício tributário para o cumprimento da LGPD, reduzindo a tributação dos SECaaS em imposto sobre serviço, tendo como base a ADI 5.659? A ideia é de que é constitucionalmente possível e que não existe fundamento legal contrário à possibilidade estudada, diante dos desafios da tributação da economia digital.

O objetivo geral é estudar a tributação, diante da possibilidade descrita, tendo em vista o desenvolvimento nacional e a proteção dos indivíduos. Os objetivos específicos são: compreender a noção geral da tributação e o imposto específico (ISS); entender o benefício tributário que pode ser utilizado nesse caso; verificar os direitos fundamentais relacionados ao estudo e ponderá-los; estudar o serviço de segurança em nuvem e a relação de cumprimento à Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais; propor uma possibilidade de aplicação.

A metodologia de abordagem é dedutiva, a fim de analisar os pontos em ordem e compreender os pontos básicos antes de ingressar na delimitação do incentivo. A metodologia de procedimento é comparativa, com o exemplo dos tipos de impostos e de suas competências, julgados, abordagens de benefícios e de limitações de tributação. A metodologia de interpretação é sistemática, tendo em vista, o sistema tributário, a ligação constitucional, bem como as relações de

incentivo, que se dão para desenvolvimento nacional, com as leis de incentivo, esta sendo para condicionar esse comportamento. A técnica é bibliográfica, contando com a análise de julgados e documentos legislativos, sendo uma pesquisa teórica, a fim de apresentar uma pesquisa que se adeque às propostas da disciplina.

O primeiro tópico diz respeito à tributação de serviços em nuvem, com a verificação no primeiro subtópico das questões mais gerais, finalizando com a análise da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659, bem como com a verificação das questões mais específicas sobre a nuvem e a tributação. O segundo tópico aborda a questão do benefício sob dois aspectos – o comportamental e econômico, de ampliação do cumprimento da Lei que versa sobre a proteção de dados, bem como o impacto nas contas públicas, de direito financeiro, com a análise de gastos, com proposição dessa resposta, na medida em que é possível, e com a Proposta de Emenda Constitucional nº 45 e o substitutivo, com a análise crítica, frente ao que será estudado quanto aos benefícios.

1. A TRIBUTAÇÃO E SUA BASE: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS, ADI 5.659 E A SEGURANÇA COMO SERVIÇO

O trabalho visa estudar outro tema que não havia sido estudado – a extrafiscalidade e os benefícios tributários, bem como o próprio imposto sobre serviços. O tema é relevante, na medida em a decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659 institui acréscimo à ótica interpretativa, porém, a partir de tais verificações foi possível pensar sobre o cumprimento da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais, inclusive na possibilidade de benefício nesse sentido, este que será estudado no segundo tópico. Primeiramente, será abordada a parte inicial, analisando conceitos, previsão legislativa e uma breve introdução à discussão da ADI citada. Posteriormente, será realizada a análise será mais específica da ADI como comentado, ampliando a análise para um exemplo de empresa que estaria nessa categoria, para dois exemplos de aplicação estrangeiros e completando com análises doutrinárias. Passa-se para a primeira parte deste tópico.

1.1 ABORDAGENS GERAIS DA TRIBUTAÇÃO E DO ISS: FATO GERADOR, COMPETÊNCIA, CONTRIBUINTES E ALÍQUOTA

No Recurso Extraordinário 851.108/SP^{2, p.13}, há a consideração sobre o que Ataliba considerava necessário para instituir tributo^{3, p.1-2,13-14}, este que é previsto conceitualmente no Código Tributário Nacional⁴, artigo 3º, com a observação de “prestação pecuniária compulsória”, desde que não seja parte de “sanção de ato ilícito”, que prevista na legislação e que serviço competente relacionado à tributação realize a atividade⁵. O fato gerador, previsto no artigo 114 e 118 do Código Tributário Nacional⁶, existe mesmo que não haja “validade jurídica” e não há a preocupação

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 851.108 – São Paulo**. Requerente: Min. Dias Toffoli. Requerente: Estado de São Paulo. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 1 mar. 2021. 83 p. p. 13 Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 10 mar. 2023.

³ A análise da questão é relacionada ao “ITCMD” e a “competência suplementar”, tendo em vista a previsão constitucional sobre tal disposição, a abordagem dos autores são mencionados, Ataliba e Humberto Ávila, com a diferenciação das “correntes” das quais fazem parte, o primeiro que propunha uma limitação para a previsão de “Lei Complementar”, com a “competência” ou as limitações dos tributos, tendo como base a ótica constitucional referente à disciplina tributária, enquanto o segundo admite tais previsões para além das definições constitucionais. (In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 851.108 – São Paulo**. Requerente: Min. Dias Toffoli. Requerente: Estado de São Paulo. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 1 mar. 2021. 83 p. p. 1-2, 13-14 Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 10 mar. 2023.)

⁴ 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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁵ O presente estudo, dentre os tipos previstos no artigo 5º do Código Tributário Nacional irá abordar os “impostos”. Sabe-se que a “competência” é instituída pela Constituição Federal, devendo cumpri-la, bem como a legislação concernente à própria competência para a previsão, conforme artigo 6º do Código Tributário Nacional. A Constituição Federal prevê os tipos tributários, com a determinação, pelo artigo 146, sobre as bases para a previsão em Lei Complementar, sendo o inciso III, a, o exemplo do caso analisado neste artigo. A base buscada no segundo tópico se vincula à previsão do artigo 146, inciso III, d, que observa “tratamento diferenciado”. A cobrança de tributo segue a linha prevista no artigo 150, inciso I, que prevê a legalidade e, no caso específico, deve tomar cuidado com a isonomia, diante de “situação equivalente”, conforme o inciso II do mesmo artigo. (In: 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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 mar. 2023; BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.)

⁶ 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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 mar. 2023; SCHOURI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 957 p.

com os “efeitos”, a relevância está no “resultado econômico obtido”⁷. Como demonstrado na leitura do artigo 3º, é necessário estar previsto na legislação, porém, acrescenta-se que deve seguir as molduras constitucionais⁸, do artigo 150, inciso I e do 59º, este que dispõe os tipos de legislação, restando que para o caso tributário, dentro das previstas seria o inciso II e III¹⁰. É o caso da Lei Complementar nº 116 de 2003¹¹.

O artigo 156, inciso III da Constituição Federal prevê o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, desde que não esteja previsto no “155, II”¹², este que prevê “serviço de [...] comunicação”, com a determinação do parágrafo 2º sobre a “isenção” de pagamento, com base na “essencialidade [...] dos serviços” – e talvez seja esse o caso. No caso do ISS Municipal, o que há é a previsão, no artigo 156, parágrafo 3º, sobre “fixar as suas alíquotas”^{13, p. 574}, “regular a forma e as condições como isenções [...] e benefícios fiscais”, incisos I e III, respectivamente¹⁴. O artigo 146 constitucional¹⁵ prevê a “Lei Complementar” e suas regras básicas diante da instituição de tributos¹⁶, p. 201. Importante destacar que existe norma sobre o tributo, imposto sobre serviços de qualquer natureza prevista pela competência da União, tendo em vista que precisava-se dirimir as regras de “competência”, a fim de evitar a “guerra fiscal”^{17, p. 202-203}.

⁷ CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. Coordenador: Pedro Lenza. São Paulo: Saraiva Jur, 2017. p. 53

⁸ CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. Coordenador: Pedro Lenza. São Paulo: Saraiva Jur, 2017. p. 57.

⁹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

¹⁰ CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. Coordenador: Pedro Lenza. São Paulo: Saraiva Jur, 2017. p. 58.

¹¹ BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

¹² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

¹³ A alíquota também é abordada por Schoueri (In: SCHOURI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 574).

¹⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

¹⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

¹⁶ CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. Coordenador: Pedro Lenza. São Paulo: Saraiva Jur, 2017. p. 201.

¹⁷ CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. Coordenador: Pedro Lenza. São Paulo: Saraiva Jur, 2017. p. 202-203.

A Lei Complementar nº 116¹⁸ prevê a razão do imposto, no artigo 1º, com a base do parágrafo primeiro que analisa que serviços do “exterior” também estão incluídos e a ideia é de que o “contribuinte é o prestador do serviço”, artigo 5º. No artigo 8º e 8º-A¹⁹, são previstas as “alíquotas”, 5% a 2%²⁰, p. 1020-1021. A limitação que foi prevista na Lei é de que não é possível diminuir mais essa alíquota, sendo aquela a menor possível, com o parágrafo 1º do artigo 8º-A, sendo prevista diferenciação de nomenclatura de “isenção” e “benefícios tributários”, o que é relevante para a pesquisa. Diante do Anexo, há a previsão o item 1 com as questões relacionadas à “informática”, sendo os relevantes para o tema do 1.01 ao 1.05²¹. foi observado o desafio de observar o fato gerador, a competência e os sujeitos passivos para o pagamento²², sendo que na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659²³, p. 1-2 é

¹⁸ BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

¹⁹ BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

²⁰ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 1020-1021.

²¹ Os elencados nos itens citados são: “1 – Serviços de informática e congêneres. [...] 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.” (In: BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.)

²² A fim de contribuir com ampliação do tema, observa-se que as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 3.246/PA e nº 3.779/PA e Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT. (In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3246 – Pará**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requeridos: Governador do Estado do Pará; Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. Carlos Britto. Data julg: 19 abr. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363345>. Acesso em: 10 mar. 2023; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3779 – Pará**. Requerente: Procurador-Geral da República. Requeridos: Governador do Estado do Pará; Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Data de julg: 30 ago. 2019. 63 p. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341879750&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945 – Mato Grosso**. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro. Requeridos: Governador do Estado do Mato Grosso. Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Octavio Gallotti. Data de julg: 26 maio 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em: 10 mar. 2023).

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659 – Minas Gerais**. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Interessado: Presidente da República. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 24 fev. 2021. p. 1-2. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

relacionada às “operações com programa de computador [...]”²⁴, p. 1-3, 4.

Parte-se da premissa de que o pagamento é um “dever fundamental”²⁵, p. 129, no qual é observada a relação entre o contribuinte e a produção de caixa para o Estado, tratando-se de uma “responsabilidade dos cidadãos”²⁶, p. 130. Assim, há o cumprimento de “deveres”, frente ao que o Estado deve e pela forma pela qual ele pode auxiliar e cumprir²⁷, p. 131, sendo esta uma perspectiva que será abordada em subtópico posterior. Para que haja a possibilidade de executar as obrigações decorrentes destes deveres, é necessário que a legislação seja editada neste sentido²⁸, p. 133. A ótica do “Direito Tributário” deve seguir uma moldura constitucional, na qual a “tributação” segue os limites e possibilidades previstos²⁹. Passa-se para o próximo subtópico, que abordará a questão da segurança como serviço, diante da sua estrutura em nuvem, e a questão tributária que a engloba.

²⁴ Frente ao “contrato de licenciamento [...]”, sendo devido diante das previsões do anexo da Lei Complementar já citada, foi observada a perspectiva estudada, ou seja, o serviço de software em nuvem, como não estando fisicamente no local, mas disponível ao acessar a rede. Foi observado que haveria prejuízo perante alguns artigos, porém, foi julgada procedente, observando-se que cabe “ISS” no caso mencionado, com divergências que ainda serão comentadas no subtópico seguinte. (In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659 – Minas Gerais**. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Interessado: Presidente da República. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 24 fev. 2021. p. 1-3, 4. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023).

²⁵ CALIENDO, Paulo. **Três modos de pensar a tributação**: elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 129.

²⁶ CALIENDO, Paulo. **Três modos de pensar a tributação**: elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 130.

²⁷ CALIENDO, Paulo. **Três modos de pensar a tributação**: elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 131.

²⁸ CALIENDO, Paulo. **Três modos de pensar a tributação**: elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 133.

²⁹ Outro aspecto relevante é indicar as relações entre este e os demais ramos, sendo que também tem vinculações com o “Administrativo”, “Civil” e “Financeiro”, do qual é importante destacar que a norma constitucional atua como “constituinte da estrutura semântica das normas tributárias”, incluindo-se a ótica da “regra-matriz” e o “argumento”. Aliás, é importante destacar que essa é uma das premissas da qual partia-se a ideia do artigo e que é confirmada com tal perspectiva em doutrina. Assume-se a premissa de “Pensamento Sistemático”, na qual essa “estrutura” se desenha ainda melhor, na medida em que os limites estão constitucionalmente previstos e seguem a base legal. (In: CALIENDO, Paulo. **Três modos de pensar a tributação**: elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 140-141, 145; CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 16-17).

1.2 TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE: A SEGURANÇA COMO SERVIÇO NA COMPUTAÇÃO EM NUVEM E A INCIDÊNCIA

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659³⁰, p. 10 será brevemente comentada para a análise da tributação do *software*³¹, p. 18-34. O julgado, inclusive, auxilia a pensar sobre a hipótese que caberia, ao abordar os “subitens”³², p. 36-38, não foi observada na Lei a diferenciação de *software*, por exemplo, se era “personalizado”, e, no caso da nuvem, para o Relator, está inserido na incidência. Não entende ser o caso de “ICMS”³³, p. 45, tendo em vista as previsões constitucionais. O Ministro Dias Toffoli, por fim, propôs uma tabela, com “situação fática” para a abordagem da “modulação”. Alexandre de Moraes seguiu o voto de Dias Toffoli³⁴, p. 50, entendendo

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659 – Minas Gerais**. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Interessado: Presidente da República. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 24 fev. 2021. p. 10 Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

³¹ Analisa que a previsão do anexo, para a parte autora significaria em *bis in idem* frente à cobrança de dois impostos diferentes pelo mesmo fato, sendo que haveria, na argumentação, diferença quanto ao que foi prestado. O chefe do Poder Executivo do Estado de qual ação é proveniente não foi retirado do polo ativo, tendo em vista que a Lei que regulamenta a Ação, fato de que o ato normativo foi realizado pelo Estado. Dentre as abordagens, foram analisados aspectos de direito comparado, que analisaram que há mais de 26 anos a possibilidade de tributação dos serviços que envolvem questões eletrônicas. Foi citado que em um imposto, nos Estados Unidos, houve a suspensão da cobrança por certo tempo, o que se vincula à abordagem do artigo. Foi observado que não foi previsto na Constituição as delimitações sobre o imposto e como deveria ser cobrado. A abordagem, então, restaria ao limite “objetivo” que seria a Lei que regulamentaria. (In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659 – Minas Gerais**. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Interessado: Presidente da República. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 24 fev. 2021. p. 18-34. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.)

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659 – Minas Gerais**. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Interessado: Presidente da República. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 24 fev. 2021. p. 36-38. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659 – Minas Gerais**. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Interessado: Presidente da República. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 24 fev. 2021. p. 45. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659 – Minas Gerais**. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Interessado: Presidente da República. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 24 fev. 2021. p. 50. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

que a base do precedente se deu no Recurso Extraordinário nº 176.626³⁵, p. 51-53, sendo compreendido que não deve incidir ICMS e acompanhou o desenho proposto pelo Relator.

Barroso entendeu o mesmo³⁶, p. 55-56, com a análise de que a norma deve se adaptar à situação atual na interpretação. Rosa Weber entendeu que não deveria incidir "ICMS", deu provimento parcial e acompanhou na "modulação"³⁷, p. 71-74, 67. Marco Aurélio entendeu que não incide "ICMS"³⁸, p. 122. Luiz Fux observou que incide "ISS"³⁹, p. 141. Fachin entendeu que a ação devia ser julgada "improcedente" e que deveria ser considerado "ICMS" no caso dos que são padronizados⁴⁰, p. 64-65. Carmen Lúcia acompanhou Fachin⁴¹, p. 77. Gilmar Mendes também analisa a diferença entre o

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659 – Minas Gerais.** Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Interessado: Presidente da República. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 24 fev. 2021. p. 51-53. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659 – Minas Gerais.** Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Interessado: Presidente da República. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 24 fev. 2021. p. 55-56. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659 – Minas Gerais.** Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Interessado: Presidente da República. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 24 fev. 2021. p. 71-74, 67. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659 – Minas Gerais.** Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Interessado: Presidente da República. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 24 fev. 2021. p. 122. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659 – Minas Gerais.** Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Interessado: Presidente da República. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 24 fev. 2021. p. 141. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659 – Minas Gerais.** Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Interessado: Presidente da República. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 24 fev. 2021. p. 64-65. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659 – Minas Gerais.** Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Interessado: Presidente da República. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 24 fev. 2021. p. 77. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

tipo de *software*⁴², p. 104. Nunes Marques entendeu que caberia “ICMS” no caso do “licenciamento”⁴³, p. 143.

A tributação de *software* é observada sob a perspectiva geral e da específica, a primeira considera todos os tipos de *softwares*, porém, o trabalho aborda os softwares de segurança em nuvem⁴⁴. O serviço observado quanto ao *software* específico que atua apenas como segurança, na especificidade do SECaaS, para o estudo específico, que diz respeito à nuvem, na medida em que pouco se abordou na decisão e tomando como base o aumento do uso de soluções em nuvem⁴⁵, p. 338, 329,

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659 – Minas Gerais**. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Interessado: Presidente da República. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 24 fev. 2021. p. 104. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659 – Minas Gerais**. Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Interessado: Presidente da República. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 24 fev. 2021. p. 143. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023

⁴⁴ Observa-se que a nuvem tem como base o padrão ISO 27.017, sendo este exemplo de “boas práticas”, estas previstas no artigo 50 da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (In: GOOGLECLOUD. ISO/IEC 27017. [s.d]. Disponível em: <https://cloud.google.com/security/compliance/iso-27017?hl=pt-br>. Acesso em: 10 mar. 2023; BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018**. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 10 mar. 2023).

⁴⁵ A tributação no âmbito digital se dá da mesma forma que a analógica, porém, existem argumentos quanto à opção de alíquotas, sendo uma ideia o aumento destas tendo como razão um “maior risco de sonegação”. A mudança do mecanismo de backup das organizações se opera por meio das nuvens, sendo que desde “2011” é um “serviço” que tem aumentado muito. Se difere quanto ao tipo desta, “privada”, “pública”, “comunitária” ou “híbrida”, observando-se a diferença de impacto em cada uma destas – o estudo observa a primeira, tendo em vista que a descrição das demais traz elementos de bloco de organizações que não facilitam para pensar a tributação ou benefício tributário, na medida em que seria compartilhado, pois não a motivação não é o uso. Foi pensado na SaaS, tendo em vista que esta é meio de uso de *softwares* e que auxilia no trabalho por não exigir tanto do sistema. As demais IaaS ou PaaS não serão abordadas na medida em que a operação estudada se dá por meio da descrita. Observa-se a abordagem de Pinheiro, esta que verifica a relevância do “investimento em políticas públicas” em “cibersegurança” e ao “desenvolvimento tecnológico nacional”, com o fim de “inovação”. Essa é a premissa que baseia o próprio benefício. Pinheiro aborda o imposto devido: “Imposto sobre Serviços [...]”. O Marco Civil da Internet não será abordado, na medida em que ampliaria demasiadamente a análise, sem auxiliar em efeitos práticos para o estudo. É relevante pensar, no entanto, sob a perspectiva dos padrões de segurança que devem ser seguidos, dos quais são citados como exemplo o “27001” e o “27002”, diante da premissa estudada, dentre outras citadas. Observa-se a delimitação da solução de segurança tendo em vista a necessidade da organização. Descreve-se a cobrança tributária no “local em que o serviço é prestado” ou “no município que se situa a sede da empresa”, o que não será ampliado, tendo em vista que a questão estudada é o benefício tributário. Na perspectiva descrita, não se fala em “download” de “software”, porém, em uso deste por meio de nuvem. Tem-se o desafio quanto à “fronteira física” no âmbito digital. Porém, depende muito do tipo de nuvem, na medida em que as abordagens que são privadas atuam como a

330-333, 222-226, 340-347, como meio de *backup*. Inicialmente se observa sobre a relevância da arquitetura "SaaS" – Software as a Service para as organizações, por meio de aplicações que existem em IaaS e PaaS, nas quais o usuário tem acesso apenas ao que contrata, não tem poder de construir a mesma e configura no que cabe⁴⁶, p. 41-61.

Nessa observação, tem-se a segurança como serviço como um tipo de serviço específico que será prestado por empresas específicas, que visam garantir a segurança lógica, incluindo a "proteção de dados", por exemplo, contra "ameaças", com múltiplos tipos de serviços mais especificados pela necessidade organizacional⁴⁷, um exemplo é a LogicalIT⁴⁸, que dispõe de diversos serviços, com o fim de segurança. Diante da premissa estudada, foi possível encontrar material estrangeiro que auxilia na definição da abordagem – da Itália⁴⁹, na previsão da Lei nº 145, de 2018, incentivado o uso da tecnologia estudada neste artigo; da abordagem

forma física e tem armazenamento localizado. (In: PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 7 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 338, 329, 330, 331, 333, 222, 226, 340, 347).

⁴⁶ ALMEIDA, Patrícia Silva de; MARTINS, Regina Célia de Carvalho; VITA, Jonathan Barros. Tributação e cloud computing no Brasil: apontamentos sobre incidência tributária em software as a service. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 23, p. 41-61, mar./abr. 2020. Disponível em: <https://www.thomsonreuters.com.br/content/dam/openweb/documents/pdf/Brazil/white-paper/rdtc-23-patricia-almeida-e-outras-tributacao-e-cloud-computing-no-brasil.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023; BITTENCOURT, Fernando. Desafios da tributação do software as a service: uma análise sob as perspectivas do ICMS e do ISS. Dissertação (Mestre em Direito), Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021. Orientador: Prof. Roberto Caparroz de Almeida. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30284/Bittencourt.Desafios%20da%20tributacao%20do%20software%20as%20a%20service.pdf?sequence=1>. Acesso em: 10 mar. 2023).

⁴⁷ RSALVATORIS. **O que é security as a service (SECaaS)?** 20 set. 2021. RS Data Security, Terceirização em Segurança Cibernética. Disponível em: <https://www.rsdatasecurity.com.br/post/o-que-%C3%A9-security-as-a-service->

[secaas#:~:text=Seguran%C3%A7a%20como%20Servi%C3%A7o%20\(SECaaS\)%20%C3%A9,um%20software%20antiv%C3%ADrus%20na%20Internet](https://www.rsdatasecurity.com.br/post/o-que-%C3%A9-security-as-a-service-#~:text=Seguran%C3%A7a%20como%20Servi%C3%A7o%20(SECaaS)%20%C3%A9,um%20software%20antiv%C3%ADrus%20na%20Internet). Acesso em: 10 mar. 2023; MINDSECBLOG. Segurança SaaS – 3 elementos fundamentais. 26 fev. 2019. Disponível em:

<https://minutodaseguranca.blog.br/seguranca-saas-3-elementos-fundamentais/>. Acesso em: 10

mar. 2023; FORCEPOINT. **What is security as a service (SECaaS)?** Security as a service defined and explored. Cyber Edu. Disponível em: <https://www.forcepoint.com/pt-br/cyber-edu/security-as-a-service-secaas>. Acesso em: 10 mar. 2023; FORTINET. **What is a security-as-a-service (SECaaS)?** [s.d]

Disponível em: <https://www.fortinet.com/br/resources/cyberglossary/security-as-a-service>. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁴⁸ LOGICALIT. **Segurança como serviço**. Tudo para segurança digital da sua operação. Security as a service. SECaaS. [s.d] Disponível em: <https://www.logicalit.com.br/servicos-secaas>. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁴⁹ ITALIA. Gazzetta Ufficiale dalla Repubblica Italiana. Legge nº 145, 30 dicembre 2018. Disponível em: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2018/12/31/18G00172/sg>. Acesso em: 10 mar. 2023; CESETTI, Elisa. **Insight: Italy – New Tax Incentives for Digitalization and Innovation**. Bloomberg Tax. 21 mar. 2019. Disponível em: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-italy-new-tax-incentives-for-digitalization-and-innovation>. Acesso em: 10 mar. 2023.

de estudos dos Estados Unidos, no qual, há a observação de desenvolvimento com base na taxa para acesso e o meio diverso de acesso atual dos *softwares*^{50, p. 373-374, 397}, “não precisa instalar” e “transforma em local de negócios”^{51, p. 9, 40} e na África do Sul^{52, p. 63}, que aborda o uso de “IP” para “cidadãos” e de “CSP” (“*Cloud service provider*”) para “não-cidadãos”.

Dos trabalhos que já foram desenvolvidos sobre a computação em nuvem e tributação, foi realizado um recorte e, diante das buscas, foram selecionados nove trabalhos, com o critério de atualidade, a fim de abordar as questões complementares, com recorte quanto ao que se repete nestes. Bittencourt analisa desde os “contrato de licença”^{53, p. 72}, observando as características, a observação de “serviço” se vincula ao caso estudado, por meio das ações também analisadas, tendo como competente o Município^{54, p. 19-54, 56-58}. Bittencourt observa que a “nuvem” é realizada no caso mencionado por meio de “licença” que se dá por meio “temporário” e de “pagamento periódico”, em “contrato misto” vinculado à IaaS e à “licença”^{55, p. 67},

⁵⁰ LUSCH, Stephen J. **State Taxation of Cloud Computing**. Santa Clara High Technology Law Journal, v. 29, i. 2, p. 373-374, 397, 2013. Disponível em:

<https://digitalcommons.law.scu.edu/chtlj/vol29/iss2/3/>. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁵¹ MAZUR, Orly. Taxing the Cloud. California Law Review, 1, fev. 2015. p. 9, 40. Disponível em: https://scholar.smu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1053&context=law_faculty. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁵² STEENKAMP, Shené. **An investigation of the normal tax consequences for non-resident cloud computing services in South Africa**. Dissertação (Mestre), Faculty of Economy and Management Sciences, Stellenbosch University, 2014. Orientador: R. Nel. p. 63. Disponível em: <http://scholar.sun.ac.za/handle/10019.1/95854?show=full>. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁵³ Aborda que não seria “cessão” e sim “licença”, pois a primeira importa em “transferência de titularidade dos direitos patrimoniais do autor” e a segunda é “autorização para que [...] utilize o software”. (In: BITTENCOURT, Fernando. Desafios da tributação do software as a service: uma análise sob as perspectivas do ICMS e do ISS. Dissertação (Mestre em Direito), Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021. Orientador: Prof. Roberto Caparroz de Almeida. p. 72. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30284/Bittencourt.Desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20do%20software%20as%20a%20service.pdf?sequence=1>. Acesso em: 10 mar. 2023.)

⁵⁴ BITTENCOURT, Fernando. Desafios da tributação do software as a service: uma análise sob as perspectivas do ICMS e do ISS. Dissertação (Mestre em Direito), Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021. Orientador: Prof. Roberto Caparroz de Almeida. p. 19-54, 56-68. Disponível em:

<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30284/Bittencourt.Desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20do%20software%20as%20a%20service.pdf?sequence=1>. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁵⁵ Entende-se que falta a “corporalidade” e “finalidade de mercadoria” para a caracterização do imposto relacionado - “ICMS”, que ocorre por “circulação” (In: BITTENCOURT, Fernando. Desafios da tributação do software as a service: uma análise sob as perspectivas do ICMS e do ISS. Dissertação (Mestre em Direito), Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021. Orientador: Prof. Roberto Caparroz de Almeida. p. 67, 71-72, 76-82. Disponível em: [https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30284/Bittencourt.Desafios%20da%](https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30284/Bittencourt.Desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20do%20software%20as%20a%20service.pdf?sequence=1)

71-72, 76-82. Os demais autores que podem ser citados nessa linha são Almeida, Martins e Vita⁵⁶, p. 41-61, Cupertino⁵⁷, p. 58-65, 70, Gomes, Dias e Frota⁵⁸, João⁵⁹, p. 78, Maia⁶⁰, p. 477-

20tributa%C3%A7%C3%A3o%20do%20software%20as%20a%20service.pdf?sequence=1. Acesso em: 10 mar. 2023.). O autor se utiliza de Carrazza e Barreto para observar que na teoria a "licença" não se dá por meio de "titularidade do bem imaterial", mas em "direito de uso" (In: CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 177; BITTENCOURT, Fernando. Desafios da tributação do software as a service: uma análise sob as perspectivas do ICMS e do ISS. Dissertação (Mestre em Direito), Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021. Orientador: Prof. Roberto Caparroz de Almeida. Disponível em:

<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30284/Bittencourt.Desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20do%20software%20as%20a%20service.pdf?sequence=1>. Acesso em: 10 mar. 2023.). O que auxilia na compreensão dos conceitos. Bittencourt, dentre outras considerações, aborda que há "inadequação" no "convênio ICMS nº 106/2017", pois há "nova hipótese de incidência" por meio de norma inconstitucional. Diante da complexidade contratual, pode ser que nem o "ISS" seja o imposto correto no caso, destacando-se a necessidade de previsão específica do "SaaS" na "Lista" da legislação competente pelo imposto, pela diferença de tipo de "obrigação" – "de dar". O autor aborda as possibilidades para além do "ICMS" e "ISS", porém, também verificou a "necessária análise do tema pelo Supremo Tribunal Federal", o que de fato ocorreu e o entendimento do autor quanto ao julgamento também se deu. (In: BITTENCOURT, Fernando. Desafios da tributação do software as a service: uma análise sob as perspectivas do ICMS e do ISS. Dissertação (Mestre em Direito), Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021. Orientador: Prof. Roberto Caparroz de Almeida. p. 73-76, 84-85, 85-90, 90-94. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30284/Bittencourt.Desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20do%20software%20as%20a%20service.pdf?sequence=1>. Acesso em: 10 mar. 2023.)

⁵⁶ Abordam que já foi proposto um projeto de Lei (nº 5.344/13) sobre esta especificidade, observado o que os Estados tentam cobrar, que o imposto nesse caso seria o "ISS". (In: ALMEIDA, Patrícia Silva de; MARTINS, Regina Célia de Carvalho; VITA, Jonathan Barros. Tributação e cloud computing no Brasil: apontamentos sobre incidência tributária em software as a service. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 23, p. 41-61, mar./abr. 2020. Disponível em: <https://www.thomsonreuters.com.br/content/dam/openweb/documents/pdf/Brazil/white-paper/rdrc-23-patricia-almeida-e-outras-tributacao-e-cloud-computing-no-brasil.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.)

⁵⁷ O autor observa as características da "nuvem" e auxilia a pensar as abordagens dos demais autores. (In: CUPERTINO, Gustavo Schimoda. **Tributação na era da economia digital**: Computação em nuvem. Dissertação (Mestre em Direito), Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2022. Orientador: Cleucio Santos Nunes. 58-65, 70. Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/bitstream/tede/3013/2/GustavoSchimodaCupertinoDissertacao2022.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.)

⁵⁸ Entendem que é "equivocada" a avaliação que levou os Ministros a compreenderem que seria possível o "ICMS", tendo como clara a inconstitucionalidade do "Convênio" (In: GOMES, Eduardo Paiva; DIAS, Felipe Wagner de Lima; FROTA, Phelipe Moreira Souza. Incertezas sobre a tributação do software na computação em nuvem. 22 abr. 2019, às 14:34. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-22/opiniao-tributacao-software-computacao-nuvem>. Acesso em: 10 mar. 2023.)

⁵⁹ Aborda os dois julgados, com a análise de comparação, entende que seria "obrigação de fazer" (In: JOÃO, Catharine Black Lipp. A tributação das operações das plataformas digitais de software as a service. , p. 79, 98. In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena; BITTENCOURT, Luiz Antonio da Silva (org.). **Tributação, tecnologia e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2021. 381 p. Disponível em: https://www.fundarfenix.com.br/_files/ugd/9b34d5_72375fa8719e41b08afef8a4ecd3c719.pdf. Acesso em: 10 mar. 2023.)

⁶⁰ MAIA, Wellington Antunes da. Tributação em software e a necessidade de Lei Complementar que institua tributo por competência residual. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 37, p. 477-495, 2017.

⁴⁹⁵, Paula ⁶¹, Pedra ⁶² e Recena ⁶³, p. 143, que, pela extensão reduzida, não serão abordados mais diretamente. Assim sendo, passa-se para a abordagem do próximo capítulo, que visa o estudo mais específico do benefício tributário, no caso específico da SECaaS.

2. PELA AMPLIAÇÃO DO CUMPRIMENTO DA LGPD: A POSSIBILIDADE DE BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO PARA GARANTIR SEGURANÇA DAS INFORMAÇÕES

Na medida em que as empresas têm gastos consideráveis com o cumprimento da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais, foi pensado na possibilidade de estudar a possibilidade de benefícios tributários para incentivar esse aspecto. Será analisado sobre o benefício tributário como mecanismo e incentivo para o cumprimento das previsões da Lei, visando ampliar os gastos da empresa e diminuir os custos para os clientes, e a abordagem dos gastos tributários, ou seja, dos efeitos para o orçamento público desta redução de ganho de imposto, visando cumprir os demais direitos fundamentais que não a proteção de dados e direitos vinculados à esta. Passa-se para a primeira parte deste tópico.

Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/06/Wellington-Antunes-da-Maia.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁶¹ PAULA, Daniel Giotti de. Aporte do STF para a regulação tributária da economia digital. 30 maio 2021, às 17:19. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2021-mai-30/opiniao-stf-regulacao-tributaria-economia-digital#_ftnref3. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁶² PEDRA, João Marcos de Carvalho; BRITTO, Fernando Carrusca Lima. **O critério espacial do ISS sobre SaaS e a concentração de renda nas capitais**. 14 maio 2021, às 17:07. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-14/pedra-britto-criterio-espacial-iss-saas>. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁶³ Observa que o “serviço” seria de “cuidado” com o que está sendo disponibilizado pela via da nuvem, com um “auxílio”. (In: RECENA, Martina Gaudie Ley. Evolução histórica da aplicação do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) com enfoque na tributação do software na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. p. 143. In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena; BITTENCOURT, Luiz Antonio da Silva (org.). **Tributação, tecnologia e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2021. 381 p. Disponível em: https://www.fundarfenix.com.br/_files/ugd/9b34d5_72375fa8719e41b08afef8a4ecd3c719.pdf. Acesso em: 10 mar. 2023.).

2.1 O BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO E O INCENTIVO AO CUMPRIMENTO DA LEI GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS: A COMPLEXIDADE DO CENÁRIO ATUAL

A questão é a previsão dos benefícios⁶⁴, p. 16, 8-9, sendo a isenção uma forma de realização de “crédito tributário”⁶⁵, conforme artigo 175 e a previsão específica dos artigos 176 a 179 do Código Tributário Nacional⁶⁶, p. 609 – que estipulam as regras

⁶⁴ Foi observado o conceito de “benefícios tributários”, o que auxiliou muito na compreensão do termo, na medida em que material do Governo prevê que: “São passíveis de avaliação como instrumentos de implementação de políticas públicas, a partir dos critérios e orientações propostos neste Referencial de Controle de Benefícios Tributários, as medidas de desoneração tributária que possuem caráter extrafiscal, ou seja, o uso do sistema tributário com objetivos diferentes da arrecadação de receitas tributárias. Tais instrumentos buscam promover comportamentos específicos nos contribuintes, incentivar setores econômicos delimitados ou compensar o não provimento de bens e serviços sob a responsabilidade do Estado, e constituem instrumentos alternativos aos gastos diretos ou à regulação, ainda que tais medidas não representem uma redução global da receita pública ou que não caracterizem desvios ao sistema tributário de referência.” (In: BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal, Centro de Estudos Tributários e Aduaneiro. **Gasto Tributário – conceito e critérios de classificação**. 2020. p. 16. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal./pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023). Outra conceituação se dá por meio do material do Tesouro Nacional: “24. Benefícios tributários – são disposições preferenciais da legislação que fornecem vantagens tributárias a certos contribuintes e que não estão disponíveis a outros. Assim, o benefício está disponível somente aos contribuintes que possam se beneficiar com a redução da sua base de contribuição. São as desonerações de imposto, taxa ou contribuição, autorizada por dispositivo legal que, excepcionando a legislação instituidora de um tributo, tenha objetivo específico e alcance grupo específico de contribuintes, de setor ou de região. Assim, insere-se no conceito de benefício tributário a desoneração de operação normalmente sujeita à incidência de tributo ou contribuição social e que resulte em decréscimo, mesmo que potencial, de arrecadação tributária. Podem assumir a forma de anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, isenção, alteração de alíquota ou modificação da base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, ou quaisquer outras espécies de benefícios que correspondam a tratamento tributário diferenciado.” (BRASIL. Ministério da Economia, Secretaria Especial da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Instruções de procedimentos contábeis. IPC 16 – benefícios fiscais – conforme §6º do artigo 165 da cf/88 e art. 14 LRF**. p. 8-9. Disponível em:

https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:10000. Acesso em: 10 mar. 2023.). Para além destes materiais, ainda há Brito (In: BRITO, Cícero Antonio Mesquita da Silva. **Tributação e benefícios fiscais: a importância do Estado no fomento de políticas que promovam o crescimento e desenvolvimento sustentável**, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em ambiente e sociedade, Universidade Estadual de Goiás – Campus Morrinhos, Morrinhos, 2021. Disponível em:

https://www.btd.ueg.br/bitstream/tede/819/2/Dissertacao_Final_Cicero_Antonio.pdf. Acesso em: 10 mar. 2023.).

⁶⁵ 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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁶⁶ A “isenção” observa o artigo 150, parágrafo 6º da Constituição Federal, com a ótica limitativa do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, g da Constituição e 176 do Código Tributário Nacional. (In: BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 mar. 2023; 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. Disponível em:

vinculadas à isenção. A ótica que foi descrita no artigo, demonstra que a intenção é, se for previsto, incorporar o requisito do cumprimento facilitado à Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais⁶⁷ e o “prazo certo”, tendo em vista a diminuição de ônus para a empresa, que pode investir nas soluções de segurança, porém, sob o tempo definido – que tende a não ser muito longo, mas que se baseia no Regulamento⁶⁸, p. 27-28, 136-142 sobre as “sanções” e seguindo a mesma linha dos 2 anos da vigência da própria Lei, sendo apenas uma possibilidade. A ideia não é demonstrar favoritismo de um lado (da isenção) ou da ausência de possibilidade, mas estimular a possibilidade e buscar respostas para os desafios que cercam a resolução do problema proposto.

A premissa do Imposto de Renda com a “tabela progressiva” do “imposto de renda” é observada com “alíquota” diversa⁶⁹, p. 246 pode ser uma proposição importante para o estudo, com o diferencial de que não é a busca por não ofender a capacidade contributiva, mas são os “considerados equivalentes”. A isenção está prevista sob limites constitucionais, dentre eles o do artigo 170, que aborda as questões da atividade econômica e a intervenção estatal nestas⁷⁰, p. 707-708, 710, 713, bem como da Lei Complementar nº 95/98 e com o próprio mercado, se dá por meio de “ato discricionário”, com base na “extrafiscalidade”⁷¹, p. 78-80, 348-362. A premissa posta

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 mar. 2023; CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. Coordenador: Pedro Lenza. São Paulo: Saraiva Jur, 2017. p. 609).

⁶⁷ Diante dos artigos da Lei, para este artigo, destacam-se o 1º (que aborda sobre a finalidade), bem como o 46 até o 49, que abordam mais especificamente as “medidas” a serem tomadas. Verifica-se a previsão em artigos constitucionais – “art. 5º, X, XI, XII, LV e IX, e do Código Civil “arts. 20 e 21. (In: TEIXEIRA, Tarcísio; ARMELIN, Ruth Maria Guerreiro da Fonseca. **Lei Geral de Proteção de Dados: comentada artigo por artigo**. 3 ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2021. p. 27-28, 136-142).

⁶⁸ BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública. Autoridade Nacional de Proteção de Dados. Diário Oficial da União. **Resolução CD/ANPD nº 4, de 24 de fevereiro de 2023**. Aprova o Regulamento de Dosimetria e Aplicação de Sanções Administrativas. 14 p. Disponível em: <https://www.gov.br/anpd/pt-br/assuntos/noticias/anpd-publica-regulamento-de-dosimetria/Resolucao4CDANPD24.02.2023.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2023.

⁶⁹ CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. Coordenador: Pedro Lenza. São Paulo: Saraiva Jur, 2017. p. 246.

⁷⁰ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 707-708, 710, 713.

⁷¹ Dentro da ótica estudada, é chamado de “tributos extrafiscais”, com funções para além do fim arrecadatório conhecido, sendo que, no caso, não é “corrigir distorções” ou “aferir índices econômicos”, mas “incentivar [...] certas condutas”, com uso das “alíquotas” para “cumprimento” da obrigação que é vinculada ao que é tributado. A questão também é vinculada à ideia de redução dos preços, com base nessa diminuição da alíquota, o que, no caso estudado, iria impactar consideravelmente no uso de soluções de segurança e na compra dos consumidores não

para este trabalho é o cumprimento da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais, visando o incentivo ao comportamento de soluções de segurança⁷², p. 15-16, 22-27, 45-174.

Os “benefícios fiscais”⁷³ serão abordados por meio da compreensão de que são definidos por meio de legislação, ordenadas por meio do sistema jurídico, com a

especialistas, sendo um estímulo ao uso, cada vez mais necessário, de mecanismos e ferramentas de segurança. (In: CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. Coordenador: Pedro Lenza. São Paulo: Saraiva Jur, 2017. p. 78-80; CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 348-362).

⁷² No “Referencial”, foi observado que a busca é o incentivo comportamental, por meio de “políticas públicas”, com a preocupação com a base de “controle”, com a “gestão de recurso”. A ideia era cumprir “objetivos diferentes da arrecadação de receitas tributárias”. A relevância se dá com base no impacto “nas finanças e nos orçamentos públicos”, sendo outras perspectivas “incentivar determinadas condutas”, com “impacto orçamentário financeiro”. (In: BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial de controle de benefícios tributários**. Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo de Desenvolvimento Econômico, 2020. p. p. 15, 16, 26, 45-174, 151, 16, 22, 26, 27. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/02/07/24/C0/D61A4810B4FE0FF7E18818A8/Referencial_control_e_beneficios_tributarios_web.pdf. Acesso em: 10 mar. 2023). A “isenção”, é a base constitucional da previsão, como observado no artigo 150, parágrafo 6º da Constituição, e 176 do Código Tributário Nacional. A “extrafiscalidade” exige “justiça fiscal”. O limite constitucional se baseia na “concretização de normas programáticas”, entre outros pontos. (In: BASTOS, Ricardo Victor Ferreira; OLIVEIRA, Marlene Matos de. **A caracterização das isenções fiscais à luz do sistema tributário nacional**: perspectiva de suas implementação sob a ótica constitucional. Capítulo 13. [s.d] p. 200-201, 209, 213. Disponível em:

<https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8648/1/A%20Caracteriza%C3%A7%C3%A3o.pdf>.

Acesso em: 10 mar. 2023). A questão relevante do “prazo certo” é importante, na medida em que não se pode simplesmente retirar o que foi dado, o “prazo de sua vigência”, sendo relevante a realização de controle, embora o do texto remeta ao Estado-União, cada Estado e Município deve se preocupar, tendo em vista que seguem a mesma legislação-base. Um ponto curioso é notar que o “controle” e “gestão”, ao menos frente ao material disponibilizado segue as premissas de gestão da segurança da informação e de demonstração de maturidade do que foi arquitetado. (In: BRASIL. Ministério da Economia, Secretaria Especial da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Instruções de procedimentos contábeis. IPC 16 – benefícios fiscais – conforme §6º do artigo 165 da cf/88 e art. 14 LRF**. p. 105-112, 126-128, 147-151. Disponível em:

https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:10000. Acesso em: 10 mar. 2023).

⁷³ Guimarães verifica a necessidade de análise sobre o tempo dos atos, ou seja, verificações sobre a “licitude”. A “isenção” visa a “dispensa do pagamento do tributo devido”, sendo que ela ainda se verifica com “limitação territorial” e de tempo, na medida em que só atinge tributos anteriores, diante da previsão do Código Tributário Nacional, artigo 176, parágrafo único. A premissa estudada está prevista no artigo 178 do Código, sendo necessária a previsão por “legislador complementar”. A mesma ocorre com o “preenchimento das condições”, como previsto no artigo 176, sendo a verificação de que deve ser realizada com tal cuidado. A base é a função do Estado em interferir para melhorar comportamentos, tendo em vista os objetivos ou mesmo a diminuição de distorção mercadológica. (In: GUIMARÃES, Julissane Araújo. Planejamento tributário e os benefícios fiscais como instrumento lícito de redução da carga tributária. **Revista online IPOG**, Goiânia, a. 9, v. 16, n. 1, dez. 2018. p. 5. Disponível em: <https://ipog.edu.br/wp-content/uploads/2020/11/julissane-araujo-guimaraes-0191116.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023; SCHOURI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 713, 723-724, 726; 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. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 mar. 2023; CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 348).

verificação em múltiplos níveis do ordenamento, permeando diversas áreas e conceitos, por meio de “redução de valor”, “razões justificadoras” e “resultados concretos”, talvez um dos aspectos mais relevantes para a compreensão do tema, não se esquecendo das limitações da “LRF”, com a vinculação de “interesses de ordem pública”⁷⁴, p. 66-110. Foi observado que pode ser uma possibilidade no caso estudado. A verificação também se dá com as “normas indutoras de comportamento” e “sanções premiais”⁷⁵, abordagens que foram realizadas para este artigo. Dentre os exemplos, foi escolhida a “redução de alíquota” para o caso estudado, sendo que também se busca “a prazo certo”⁷⁶, p. 91-93, 108-114.

A “indução de comportamentos virtuosos” é a causa do estudo, bem como, diante da abordagem, a noção de “efeitos extrafiscais” na tributação, como o que parece ser o caso analisado⁷⁷, p. 358. O que há é o limite do artigo 174 da Constituição, que também faz a sua parte frente à delimitação da isenção⁷⁸, p. 360-362, sendo que a “extrafiscalidade genérica” não é permitida. A base é compreender que há o incentivo, com outras restrições ainda, tais como o artigo 156, parágrafo 3º, inciso III, a Lei Complementar nº 101/2000, ante o cuidado com o orçamento e a própria consideração da Lei que prevê o ISS, em seu artigo 3º e a rigidez da previsão do anexo, tendo em vista a segurança do contribuinte⁷⁹, p. 999-1000. A revogação das isenções necessita de um prazo, nesse caso, de “90 dias”⁸⁰, p. 165.

⁷⁴ FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. **Benefícios Fiscais: Definições, Revogação e Anulação**. Dissertação (Mestre em Direito), Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Orientadora: Profa. Dra. Clarice von Oertzen de Araújo. p. 66-110, 83, 84-85. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/20963/2/St%C3%A9fano%20Vieira%20Machado%20Ferreira.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁷⁵ A diferença do tipo de “sanção”, na qual a “premiar” visa ampliar determinadas condutas dos indivíduos, a inversão da ótica punitiva para a de estímulo, com o exemplo do “IPTU” e o pagamento com desconto, auxiliam no estudo (In: BELLIZZE, Marco Aurélio; MAZZOLA, Marcelo. Sanções premiais e indução de comportamento. 17 jun. 2022, às 07:09. Opinião Conjur. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jun-17/bellizze-mazzola-sancoes-premiaais-inducao-comportamento>. Acesso em: 10 mar. 2023).

⁷⁶ FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. **Benefícios Fiscais: Definições, Revogação e Anulação**. Dissertação (Mestre em Direito), Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Orientadora: Profa. Dra. Clarice von Oertzen de Araújo. p. 91-93, 108-109, 110-114. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/20963/2/St%C3%A9fano%20Vieira%20Machado%20Ferreira.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁷⁷ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 358.

⁷⁸ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 360-362.

⁷⁹ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 99-1000.

⁸⁰ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 165.

Diante dos críticos dos benefícios, escolhe-se Appy⁸¹, por meio de materiais disponibilizados e de comentários em notícias, para abordar o que seria o problema e se haveria problema no caso mencionado. O que é analisado por Appy é que haveria um “excesso de alíquotas, benefícios e regimes especiais”^{82, p. 5}. O autor^{83, p. 7} avalia como necessário transformar inclusive o imposto estudado como principal neste artigo em “IBS”, porém, tal ponto não será comentado, tendo em vista que a reforma tributária ainda está em discussão no momento. A busca é a compreensão sobre o gasto do custo do cumprimento da Lei Geral de Proteção de Dados⁸⁴, que pode custar muito no orçamento, dependendo da empresa e do que já havia sido realizado antes da Lei. Com tais considerações realizadas, passa-se para a etapa final do desenvolvimento, abordando as questões de incentivo perante o cumprimento da Lei citada, visando uma maior segurança digital e proteção de dados geral.

2.2 A PERSPECTIVA DO BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO NO CASO DO SECaaS: O IMPACTO FINANCEIRO-TRIBUTÁRIO E COMO MELHORÁ-LO?

Há intensa relação entre as contas públicas, o que é fruto do direito tributário, bem como com a administração destes valores, frente às necessidades estatais e dos indivíduos^{85, p. 40}. Os aspectos vinculados são vistos com base na intersecção entre recebimento e gasto, que precisa ser equilibrado para que o Estado não tenha problemas, sendo que já nessa época havia a menção de extrafiscalidade em seu

⁸¹ APPY, Bernard. **Proposta de Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Seminários Desafios Macro Fiscais a partir de 2019. Out. 2018. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/proposta-de-reforma-do-modelo-brasileiro-de-tributacao-de-bens-e-servicos-bernard-appy>. Acesso em: 15 mar. 2023.

⁸² APPY, Bernard. **Proposta de Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Seminários Desafios Macro Fiscais a partir de 2019. Out. 2018. p. 5. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/proposta-de-reforma-do-modelo-brasileiro-de-tributacao-de-bens-e-servicos-bernard-appy>. Acesso em: 15 mar. 2023.

⁸³ APPY, Bernard. **Proposta de Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Seminários Desafios Macro Fiscais a partir de 2019. Out. 2018. p. 7. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/proposta-de-reforma-do-modelo-brasileiro-de-tributacao-de-bens-e-servicos-bernard-appy>. Acesso em: 15 mar. 2023.

⁸⁴ BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018**. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁸⁵ ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciências das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 40.

texto⁸⁶. São dos livros que, apesar de serem editados na década de 60, auxiliam muito a compreender conceitos e questões relevantes, porém, que, pela extensão do artigo, não poderão ser ampliadas. A “ciência das finanças” auxilia no estudo do Tributário, na medida em que auxilia a pensar a própria “necessidade da tributação”, com relações com a economia, a fim de ampliar a “eficiência”^{87, p. 41-42}. Ainda se tem a ótica da necessidade de cobrança^{88, p. 262, 269-276, 279}, frente ao “financiamento dos direitos fundamentais”⁸⁹.

Busca-se, com isto, impacto no orçamento da empresa e no preço que será base do cliente, havendo um impacto positivo na cadeia produtiva, ao menos, durante o tempo que a base ocorre. Henriques^{90, p. 7-10} verifica os “limites quantitativos” da operação e o “custo-benefício” que devem ser pensados para haver responsabilidade nos atos, tendo em vista que haverá gastos que devem ser planejados para que o Estado não seja prejudicado ante as suas obrigações. Embora a perspectiva deste

⁸⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças e à política fiscal**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964. 392 p.

⁸⁷ SCHOURI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 41-42.

⁸⁸ A questão é a “aplicabilidade imediata”, sem restringir quais as regras que são vinculadas, porém, ainda assim, se tem a limitação de que a noção absoluta dos direitos pode violar outros direitos (In: SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 13 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. p. 265, 269-276, 279).

⁸⁹ Esse é o desafio frente ao aspecto estudado, porém, nota-se que a proteção de dados é um direito fundamental, previsto expressamente no artigo 5º, inciso LXXIX. Dentro de tais reflexões, foi possível pensar: a) no impacto nas contas municipais com tal benefício instituído; b) seria possível ganhar a porcentagem de outra forma?; c) quais empresas poderiam ser beneficiadas? São apenas questões que surgiram com as leituras e que complementam o problema principal, a fim de nortear o estudo. Na consideração sobre o “gasto tributário”⁸⁹ é observado o financiamento do Estado por meio de tributos, com o desenho das “desonerações” que são baseadas em “objetivos específicos” deste. A ideia é desenvolver situações que sejam pensadas com equilíbrio, identificando “equivalentes”. No caso, o desenvolvimento seria vinculado ao incentivo de setor como fim de vincular questões sociais também. (In: BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 mar. 2023; BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal, Centro de Estudos Tributários e Aduaneiro. **Gasto Tributário – conceito e critérios de classificação**. 2020. p. 5-6. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023; CALIENDO, Paulo. **Três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 179).

⁹⁰ HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro**. Dissertação (Mestre em Direito), Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 7-10. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15062011-153003/publico/ELCIO_FIORI_HENRIQUES DISSERTACAO_VERSAO_SIMPLIFICADA.pdf. Acesso em: 10 mar. 2023.

subtópico seja o regime de gastos, observa-se que a busca do subtópico anterior era a vinculação estudada por Caliendo quanto a “induzir comportamentos” e “incentivar [...] condutas”, o que traz para o Estado o dever de “cuidado para não intervir causando impactos negativos, diante do “sistema econômico”^{91, p. 21}. Assim, verifica-se a relação da “isonomia” com a base da concessão ou não de benefícios, devendo ser bem justificada^{92, p. 7-9}. Justamente partiu-se desta premissa para pensar na possibilidade no caso estudado.

Em certa parcela, a ideia visa “promover a equidade”, na medida em que visa o maior acesso, dentro dos limites possíveis, às soluções de segurança com estrutura na nuvem, que já é dispendiosa, com a redução dos custos de meio físico, na medida em que tais “serviços não [são] atendidos pelo governo”^{93, p. 5-6}, mas sim por soluções privadas⁹⁴. Assim, é relevante observar que sempre será necessário seguir o artigo 165, parágrafo 6º que é destacado no material do Tesouro Nacional^{95, p. 15}, com a verificação de “demonstrativo regionalizado do efeito [...]” para instituir benefícios tributários. Dentre a consideração sobre essa “desoneração” decorrente do estudo, observa-se, pelo material, que é necessário que haja “legislação”,

⁹¹ CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com a finalidade extrafiscal. p. 21-39. In: In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena; BITTENCOURT, Luiz Antonio da Silva (org.). **Tributação, tecnologia e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2021. p. 21. Disponível em:

https://www.fundarfenix.com.br/_files/ugd/9b34d5_72375fa8719e41b08afef8a4ecd3c719.pdf.

Acesso em: 10 mar. 2023.

⁹² O material do Tesouro Nacional também destaca esses aspectos (In: BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal, Centro de Estudos Tributários e Aduaneiro. **Gasto Tributário – conceito e critérios de classificação**. 2020. p. 9. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal./pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023).

⁹³ BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal, Centro de Estudos Tributários e Aduaneiro. **Gasto Tributário – conceito e critérios de classificação**. 2020. p. 5-6. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal./pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁹⁴ BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal, Centro de Estudos Tributários e Aduaneiro. **Gasto Tributário – conceito e critérios de classificação**. 2020. Disponível em:

<https://www.gov.br/receitafederal./pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁹⁵ BRASIL. Ministério da Economia, Secretaria Especial da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Instruções de procedimentos contábeis. IPC 16 – benefícios fiscais – conforme §6º do artigo 165 da CF/88 e art. 14 LRF**. p. 15. Disponível em:

https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:10000. Acesso em: 10 mar. 2023.

“objetivo específico” e “grupo específico de contribuintes, de setor ou de região”⁹⁶, p. 19. O uso de tais “gastos” é de autoria de Surrey, como é observado em material do Governo⁹⁷, p. 21; 98, p. 5-6, sendo que o autor interpretava que “incentivar [...] o uso de energias renováveis [...]” seria um dos exemplos, sendo relevante observar que a busca é vinculada à “objetivo socialmente relevante”⁹⁹.

Foi desenvolvida a análise do caso, que é o ISS, que se baseia, na nota fiscal, no *preço do serviço x alíquota*, assim sendo a cada serviço, que no exemplo é proposto como R\$ 1.000,00, a tributação de alíquota 5%¹⁰⁰ resultaria em um pagamento de R\$ 50,00; e a tributação de 3% resultaria em um pagamento de R\$ 30,00. Assim, esses R\$ 20,00 que não seriam pagos nesses casos desenvolveriam melhorias na SECaas, sendo reinvestidos em melhorias frente à Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais¹⁰¹. Visando a isonomia a ser considerada é necessário que seja

⁹⁶ BRASIL. Ministério da Economia, Secretaria Especial da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Instruções de procedimentos contábeis. IPC 16 – benefícios fiscais – conforme §6º do artigo 165 da cf/88 e art. 14 LRF.** p. 19. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:10000. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁹⁷ BRASIL. Ministério da Economia, Secretaria Especial da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Instruções de procedimentos contábeis. IPC 16 – benefícios fiscais – conforme §6º do artigo 165 da cf/88 e art. 14 LRF.** p. 21. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:10000. Acesso em: 10 mar. 2023

⁹⁸ BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal, Centro de Estudos Tributários e Aduaneiro. **Gasto Tributário – conceito e critérios de classificação.** 2020. p. 5-6. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

⁹⁹ O mecanismo explorado é agregar maior abordagem da Lei (BRASIL, 2018), a fim de assegurar o cumprimento em outros níveis, com a adaptação da norma e a relação da alíquota já revista como mínima como limite-base para a proposição, perfectibilizando o crescimento da ótica organizacional para o cumprimento, tendo em vista que agregar essa preocupação atualmente é relevante frente à previsão sobre a aplicação da norma, por meio de regulamento. A proposta leva em conta os gastos necessários para a manutenção das empresas frente aos cumprimentos que lhes são devidos e ao cumprimento das demais empresas ou consumidores que são afetados por meio desta relação tributária. (In: BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública. Autoridade Nacional de Proteção de Dados. Diário Oficial da União. **Resolução CD/ANPD nº 4, de 24 de fevereiro de 2023.** Aprova o Regulamento de Dosimetria e Aplicação de Sanções Administrativas. 14 p. Disponível em: <https://www.gov.br/anpd/pt-br/assuntos/noticias/anpd-publica-regulamento-de-dosimetria/Resolucao4CDANPD24.02.2023.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2023.)

¹⁰⁰ BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

¹⁰¹ BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018.** Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

relacionada a concessão aos serviços de SECaaS às empresas que trabalham com aquele ramo, com o cuidado com as que venham trabalhar no futuro e se há limitação, pois conforme foi estudado a concessão de benefício só tem limitação para os impostos postos posteriormente a ela. Assim, há o incentivo ao trabalho com soluções de segurança, ao cumprimento da Lei, às melhorias constantes por meio de reinvestimento, como se o Estado fizesse um investimento indireto, bem como a redução do preço para o consumidor naquele tempo. Propõe-se sanções no descumprimento dos requisitos observados, como pagar o restante do valor, os 2% que não foram pagos pelo benefício.

Ainda restam outros pontos, estes desafios de resolução, como a implementação, que restam para trabalhos futuros. Com tais observações, é possível verificar que, frente à doutrina e ao ordenamento jurídico, poderia existir tal benefício, porém, a modificação da Constituição e da ótica com relação à benefícios traz complicações para o que foi estudado, parte-se para essas observações. A Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019, prevê, agora para o "imposto sobre bens e serviços", na perspectiva dos benefícios tributários, no artigo 152-A, inciso IV¹⁰², ou melhor na ausência destes^{103, p. 47}, devendo ser baseado na "alíquota nominal" mínima, bem como a revogação do artigo 156, inciso III, parágrafo 3º. Os "benefícios fiscais" são criticados pelo proponente da PEC, na medida em que cria diferenciações de "alíquotas" que complicam o sistema, trazem problemas para os serviços prestados e

¹⁰² BRASIL. Câmara dos Deputados. **PEC 45/2019**. Proposta de Emenda à Constituição. Autor: Baleia Rossi. Apresentação: 03 abr. 2019. Ementa: Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. p. 3, 18-19. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 05 jul. 2023.

¹⁰³ Aliás, a justificativa de sua previsão está descrita na Proposta como: "O inciso IV busca garantir que o IBS seja utilizado exclusivamente para gerar receita tributária, despidendo o imposto de quaisquer funções extrafiscais. Além de subjetivos e ineficientes economicamente, os benefícios no âmbito do IVA geram complexidade, contencioso e pressão de interesses setoriais sobre o sistema tributário. Este inciso garante a uniformidade efetiva de alíquotas e, também, evita as inúmeras distorções hoje existentes em razão da diferenciação da tributação resultante da concessão de incentivos e benefícios tributários". (In: BRASIL. Câmara dos Deputados. **PEC 45/2019**. Proposta de Emenda à Constituição. Autor: Baleia Rossi. Apresentação: 03 abr. 2019. Ementa: Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. p. 47. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 05 jul. 2023.).

modificariam a base do que se tem como “padrões mundiais”¹⁰⁴, p. 25. Assim, com a “vedação” prevista na PEC, que tem a proposta de “evitar o risco de que setores específicos busquem um tratamento diferenciados no âmbito do IBS [...]”¹⁰⁵, p. 30-31.

O substitutivo da Proposta prevê o mesmo no artigo 156-A¹⁰⁶, p. 5, destacando-se que no parágrafo 1º do inciso X que “não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição”, com as questões da “guerra fiscal” e de escolhas políticas na concessão como justificativas exemplificativas da modificação¹⁰⁷. O artigo 156, inciso III da Constituição¹⁰⁸ é objeto de previsão sobre “alíquotas”, na qual há a proposta de “proporções”, que não se adequam à regra citada acima “serão reduzidos [...]” com base nela, no intervalo dos anos de 2029 a 2032¹⁰⁹, ou seja, de transição, com o imposto objeto deste trabalho tendo seu texto revogado no ano de 2033, conforme o previsto no artigo 20, inciso II, a, e ainda deverá observar o disposto no artigo 129,

¹⁰⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. **PEC 45/2019**. Proposta de Emenda à Constituição. Autor: Baleia Rossi. Apresentação: 03 abr. 2019. Ementa: Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. p. 25. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 05 jul. 2023.

¹⁰⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. **PEC 45/2019**. Proposta de Emenda à Constituição. Autor: Baleia Rossi. Apresentação: 03 abr. 2019. Ementa: Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. p. 30-31 Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC%2045/2019. Acesso em: 05 jul. 2023.

¹⁰⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Substitutivo à proposta de emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Deputado Aguinaldo Ribeiro. p. 5 Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2292813&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019. Acesso em: 05 jul. 2023.

¹⁰⁷ Foi proposto Destaque sobre esse ponto. (In: BRASIL. Câmara dos Deputados. **Destaque para votação em separado – PEC 45/2019**. [...] Destaque de votação em separado em inciso X, do §1º, do Art. 156-A, do substitutivo. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297624&filename=DTQ+18+%3D%3E+PEC+45/2019. Acesso em: 06 jul. 2023.). Porém, o destaque foi rejeitado e segue o texto proposto. (In: BRASIL. Câmara dos Deputados. Plenário. Sessão Extraordinário nº 117 – 06/07/2023. **PEC nº 45/2019 – DTQ 18 – PL – inciso X, do §1º do art. 156-A**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/plenario/chamadaExterna.html?link=http://www.camara.gov.br/internet/votacao/mostraVotacao.asp?ideVotacao=11534>. Acesso em: 06 jul. 2023.)

¹⁰⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

¹⁰⁹ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Substitutivo à proposta de emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Deputado Aguinaldo Ribeiro. p. 13, 29. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2292813&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019. Acesso em: 05 jul. 2023.

p. 13.

inciso I, b do ADCT na proposta¹¹⁰, p. 41-47, 56-57, 84-85. As alterações como prevê o artigo 17 do substitutivo¹¹¹, p. 29 só serão realizadas textualmente no ano citado acima e ainda se destaca que há a previsão do tempo específico. Como demonstrado existe o exemplo proposto, embora não com a justificativa desenvolvida neste artigo, em outros Países e a proposta visa a melhoria dos serviços e o cumprimento legal.

Entende-se que prejudica a concessão de benefícios futuros, porém, o que está sendo proposto pode estar na regra de transição, podendo ser vista como uma “política pública” relacionada à cibersegurança, para além da imposição da regra de segurança, prevista na Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais¹¹² e da fiscalização de seu descumprimento (que não se sabe até que ponto irá resolver o problema, na medida em que é uma mitigação dos riscos, não sua exclusão completa). Frente à modificação, em âmbito geral, observa-se que é necessário que o Estado brasileiro, ao mesmo tempo que cobra as soluções, faça a sua parte também para a adequação, essa é a proposta deste trabalho, com o fim de dialogar sobre temas tributários e a tentativa de auxílio em questões atuais e desafios que precisam ser enfrentados¹¹³. Por fim, a Reforma Tributária foi aprovada no dia 06 de julho em 1º e 2º turno¹¹⁴.

¹¹⁰ Relevante destacar que o relator também realizou Parecer, disponível no site da Câmara, no qual observou novamente as questões já observadas, sobre a existência de benefícios, do “destino”, que terá que ser mais bem discutida, a revisão do problema do acesso ao “consumidor final” e da “desigualdade”, da reavaliação e impedimento total, na medida em que o Estado também tem o dever de promover os direitos fundamentais, como já comentado. Das emendas, das quais se destacaria a 22, 92 e a 204, na medida em que se vinculam com a análise do trabalho presente, porém, destas apenas a 22 está “acatad[a]”. (In: BRASIL. Câmara dos Deputados. **Parecer de plenário pela comissão especial destinada a proferir parecer à Proposta de Emenda à Constituição nº 45-A, de 2019**. p. 41, 46-47, 56-57, 84-85. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019. Acesso em: 05 jul. 2023.).

¹¹¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Substitutivo à proposta de emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Deputado Aguinaldo Ribeiro. p. 29. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2292813&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019. Acesso em: 05 jul. 2023.

¹¹² BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018**. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

¹¹³ Para além dos dois materiais, ainda há o Relatório sobre o que foi realizado durante as abordagens do “Grupo de Trabalho”. (In: BRASIL. Câmara dos Deputados. **Relatório do Grupo de Trabalho destinado a analisar e debater a PEC nº 45/2019**. 92 p. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2285113. Acesso em: 05 jul. 2023.).

¹¹⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Câmara vai concluir votação da reforma tributária nesta sexta-feira**. Deputados aprovaram texto-base em segundo turno e vão analisar destaques que podem alterar pontos da proposta. 07 jul. 2023, às 02:14. Disponível em:

Passa-se à conclusão, a fim de analisar e dar fechamento ao tema¹¹⁵.

CONCLUSÃO

A busca foi pensar a tributação para além do julgado da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659 e buscando compreender as premissas para benefícios tributários, o que implica em inovação frente ao tema, na medida em que os materiais consultados não abordaram tal possibilidade. A ideia é adequar a segurança como serviço com o fim do cumprimento da Lei Geral de Proteção de Dados e dos direitos fundamentais inerentes. Com previsão na Constituição Federal (artigo 156, inciso III e parágrafos, principalmente o 3º) e Lei Complementar nº 116/03, foi observado que existem limites para tais previsões, tais como a alíquota e o orçamento. Foram analisados os votos, com os quais se concorda com o Ministro Relator e destaca-se os votos que o seguem. As abordagens perpassam a ótica de outros pontos, como a verificação de previsões comparadas, como Itália, Estados Unidos e África do Sul, desta, aliás, se destaca a forma de tributação.

Os autores nacionais abordam a possibilidade antes do julgado e auxiliaram na compreensão da premissa, destacando-se Caliendo, Bittencourt e Gomes, Dias e Frota, embora a questão específica tenha necessitado estudo tendo em vista que não foram abordadas. O benefício é visto como meio de buscar melhorias frente ao previsto na Constituição Federal, tomando como base os próprios limitativos constitucionais e legais, destacados pelos mais diversos autores. O preenchimento de tais limites é condicional para a validade do benefício tributário e da extrafiscalidade, sendo necessário refletir no futuro, diante da reforma o que será realizado com base em tais pressupostos. Os gastos relacionados à tal premissa também têm limitações, com a base constitucional e legal também e com razões

<https://www.camara.leg.br/noticias/978356-camara-vai-concluir-votacao-da-reforma-tributaria-nesta-sexta-feira/>. Acesso em: 06 jul. 2023.

¹¹⁵ Observa-se que o "Parecer Reformulado", publicado em 06 de julho de 2023, não modificou sobre os benefícios. (In: BRASIL. Câmara dos Deputados. Parecer de plenário pela comissão especial destinada a proferir parecer à Proposta de Emenda à Constituição nº 45-A, de 2019. **Parecer Reformado de Plenário à Proposta de Emenda à Constituição nº 45-A, de 2019**. 39 p. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297856&filename=Tramitacao-PEC%2045/2019. Acesso em: 06 jul. 2023.).

claras e determinadas, na medida em que é vinculado à concessão. Se baseia em finalidades e especificidades para existir.

No caso, foi possível pensar em exemplo para explicar a premissa, tendo como base a redução da carga tributária, do preço do produtos, bem como melhoria dele e o cumprimento da Lei, adequando os direitos fundamentais, o artigo 170 e os artigos vinculados. A análise ainda pode sofrer alterações da Proposta de Emenda Constitucional nº 45 e no seu substitutivo, porém, até o momento de fechamento do artigo, foi observado que o que há, embora tenha uma razão de ser positiva, por exemplo, a diminuição de desigualdades, porém, como observado, comportamentos que poderiam ser incentivados não serão, devendo ser encontradas outras formas de fazê-lo. Ressalta-se que, mesmo com a votação da Proposta de Emenda Constitucional, foi relevante até mesmo para a compreensão do que são os benefícios, como funciona a extrafiscalidade, dentre outros pontos. Assim, se dá fechamento deste artigo, com a perspectiva de que é um debate relevante, na medida em que também é visado o cumprimento de um direito fundamental e o incentivo de um comportamento esperado, e que este segue, ainda que seja em perspectiva crítica.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Patrícia Silva de; MARTINS, Regina Célia de Carvalho; VITA, Jonathan Barros. Tributação e cloud computing no Brasil: apontamentos sobre incidência tributária em software as a service. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 23, p. 41-61, mar./abr. 2020. Disponível em: <https://www.thomsonreuters.com.br/content/dam/openweb/documents/pdf/Brazil/white-paper/rdtc-23-patricia-almeida-e-outras-tributacao-e-cloud-computing-no-brasil.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.
- APPY, Bernard. **Proposta de Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços**. Seminários Desafios Macro Fiscais a partir de 2019. Out. 2018. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/proposta-de-reforma-do-modelo-brasileiro-de-tributacao-de-bens-e-servicos-bernard-appy>. Acesso em: 15 mar. 2023.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2000. 209 p.
- ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciências das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. 342 p.

BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças e à política fiscal**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964. 392 p.

BASTOS, Ricardo Victor Ferreira; OLIVEIRA, Marlene Matos de. **A caracterização das isenções fiscais à luz do sistema tributário nacional**: perspectiva de suas implementação sob a ótica constitucional. Capítulo 13. [s.d] Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8648/1/A%20Caracteriza%C3%A7%C3%A3o.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

BELLIZZE, Marco Aurélio; MAZZOLA, Marcelo. **Sanções premiais e indução de comportamento**. 17 jun. 2022, às 07:09. Opinião Conjur. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jun-17/bellizze-mazzola-sancoes-premiais-inducao-comportamento>. Acesso em: 10 mar. 2023.

BITTENCOURT, Fernando. **Desafios da tributação do software as a service**: uma análise sob as perspectivas do ICMS e do ISS. Dissertação (Mestre em Direito), Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2021. Orientador: Prof. Roberto Caparroz de Almeida. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30284/Bittencourt.Desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20do%20software%20as%20a%20service.pdf?sequence=1>. Acesso em: 10 mar. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Câmara vai concluir votação da reforma tributária nesta sexta-feira**. Deputados aprovaram texto-base em segundo turno e vão analisar destaques que podem alterar pontos da proposta. 07 jul. 2023, às 02:14. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/978356-camara-vai-concluir-votacao-da-reforma-tributaria-nesta-sexta-feira/>. Acesso em: 06 jul. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Destaque para votação em separado – PEC 45/2019**. [...] Destaque de votação em separado em inciso X, do §1º, do Art. 156-A, do substitutivo. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297624&filenome=DTQ+18+%3D%3E+PEC+45/2019. Acesso em: 06 jul. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Parecer de plenário pela comissão especial destinada a proferir parecer à Proposta de Emenda à Constituição nº 45-A, de 2019**. 142 p. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297250&filenome=Tramitacao-PEC%2045/2019. Acesso em: 05 jul. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Parecer de plenário pela comissão especial destinada a proferir parecer à Proposta de Emenda à Constituição nº 45-A, de 2019. Parecer Reformado de Plenário à Proposta de Emenda à Constituição nº 45-A, de 2019**. 39 p. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2297856&filenome=Tramitacao-PEC%2045/2019. Acesso em: 06 jul. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PEC 45/2019**. Proposta de Emenda à Constituição. Autor: Baleia Rossi. Apresentação: 03 abr. 2019. Ementa: Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. 63 p. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filenome=PEC%2045/2019. Acesso em: 05 jul. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Plenário. Sessão Extraordinário nº 117 – 06/07/2023. **PEC nº 45/2019 – DTQ 18 – PL – inciso X, do §1º do art. 156-A**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/plenario/chamadaExterna.html?link=http://www.camara.gov.br/internet/votacao/mostraVotacao.asp?ideVotacao=11534>. Acesso em: 06 jul. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Relatório do Grupo de Trabalho destinado a analisar e debater a PEC nº 45/2019**. 92 p. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2285113. Acesso em: 05 jul. 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Substitutivo à proposta de emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Deputado Aguinaldo Ribeiro. 29 p. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2292813&fileame=Tramitacao-PEC%2045/2019. Acesso em: 05 jul. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018**. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal, Centro de Estudos Tributários e Aduaneiro. **Gasto Tributário – conceito e critérios de classificação**. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/renuncia/gastos-tributarios-bases-efetivas/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-02.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia, Secretaria Especial da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Instruções de procedimentos contábeis. IPC 16 – benefícios fiscais – conforme §6º do artigo 165 da cf/88 e art. 14 LRF**. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO_ANEXO:10000. Acesso em: 10 mar. 2023.

BRASIL. Ministério da Justiça e Segurança Pública. Autoridade Nacional de Proteção de Dados. Diário Oficial da União. **Resolução CD/ANPD nº 4, de 24 de fevereiro de 2023**. Aprova o Regulamento de Dosimetria e Aplicação de Sanções Administrativas. 14 p. Disponível em: <https://www.gov.br/anpd/pt-br/assuntos/noticias/anpd-publica-regulamento-de-dosimetria/Resolucao4CDANPD24.02.2023.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3246 – Pará.** Requerente: Procurador-Geral da República. Requeridos: Governador do Estado do Pará; Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. Carlos Britto. Data julg: 19 abr. 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363345>. Acesso em: 10 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3779 – Pará.** Requerente: Procurador-Geral da República. Requeridos: Governador do Estado do Pará; Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Data de julg: 30 ago. 2019. 63 p. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341879750&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5659 – Minas Gerais.** Requerente: Confederação Nacional de Serviços. Interessado: Presidente da República. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 24 fev. 2021. 191 p. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1945 – Mato Grosso.** Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro. Requeridos: Governador do Estado do Mato Grosso. Assembleia Legislativa do Estado de Mato Grosso. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Octavio Gallotti. Data de julg: 26 maio 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em: 10 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 851.108 – São Paulo.** Requerente: Min. Dias Toffoli. Requerente: Estado de São Paulo. Órgão julgador: Plenário. Relator: Min. Dias Toffoli. Data de Julg: 1 mar. 2021. 83 p. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>. Acesso em: 10 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 544:** Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2283#:~:text=Isen%C3%A7%C3%B5es%20tribut%C3%A1rias%20concedidas%2C%20sob%20condi%C3%A7%C3%A3o,n%C3%A3o%20podem%20ser%20livremente%20suprimidas>. Acesso em: 10 mar. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Referencial de controle de benefícios tributários.** Brasília: TCU, Secretaria de Controle Externo de Desenvolvimento Econômico, 2020. 214 p. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/02/07/24/C0/D61A4810B4FE0FF7E18818A8/Referencial_controle_beneficios_tributarios_web.pdf. Acesso em: 10 mar. 2023.

BRITO, Cícero Antonio Mesquita da Silva. **Tributação e benefícios fiscais:** a importância do Estado no fomento de políticas que promovam o crescimento e desenvolvimento sustentável, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em ambiente e sociedade, Universidade Estadual de Goiás – Campus Morrinhos, Morrinhos, 2021. Disponível em:

https://www.bdt.d.ueg.br/bitstream/tede/819/2/Dissertacao_Final_Cicero_Antonio.pdf. Acesso em: 10 mar. 2023.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 1112 p.

CALIENDO, Paulo. Direitos Fundamentais, Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: contribuições e Limites. **Revista Brasileira de Direitos Fundamentais e Justiça**, v. 3, n. 7, abr./jun. 2009. Disponível em: <https://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/486>. Acesso em: 10 mar. 2023.

CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com a finalidade extrafiscal. p. 21-39. In: In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena; BITTENCOURT, Luiz Antonio da Silva (org.). **Tributação, tecnologia e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2021. 381 p. Disponível em: https://www.fundarfenix.com.br/_files/ugd/9b34d5_72375fa8719e41b08afef8a4ecd3c719.pdf. Acesso em: 10 mar. 2023.

CALIENDO, Paulo. **Três modos de pensar a tributação**: elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. 277 p.

CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. Coordenador: Pedro Lenza. São Paulo: Saraiva Jur, 2017. 725 p.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2002. 931 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 694 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 9 ED. São Paulo: Saraiva, 2012. 356 p.

CESETTI, Elisa. **Insight**: Italy – New Tax Incentives for Digitalization and Innovation. Bloomberg Tax. 21 mar. 2019. Disponível em: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-italy-new-tax-incentives-for-digitalization-and-innovation>. Acesso em: 10 mar. 2023.

CUPERTINO, Gustavo Schimoda. **Tributação na era da economia digital**: Computação em nuvem. Dissertação (Mestre em Direito), Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2022. Orientador: Cleucio Santos Nunes. 98 f. Disponível em: <https://bdt.d.ucb.br:8443/jspui/bitstream/tede/3013/2/GustavoSchimodaCupertinoDissertacao2022.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. **Benefícios Fiscais**: Definições, Revogação e Anulação. Dissertação (Mestre em Direito), Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Orientadora: Profa. Dra. Clarice von Oertzen de Araújo. 183 f. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/20963/2/St%C3%A9fano%20Vieira%20Machado%20Ferreira.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

FORCEPOINT. **What is security as a service (SECaaS)?** Security as a service defined and explored. Cyber Edu. Disponível em: <https://www.forcepoint.com/pt-br/cyber-edu/security-as-a-service-secaas>. Acesso em: 10 mar. 2023.

FORTINET. **What is a security-as-a-service (SECaaS)?** [s.d] Disponível em: <https://www.fortinet.com/br/resources/cyberglossary/security-as-a-service>. Acesso em: 10 mar. 2023.

GOMES, Eduardo Paiva; DIAS, Felipe Wagner de Lima; FROTA, Phelipe Moreira Souza. **Incertezas sobre a tributação do software na computação em nuvem.** 22 abr. 2019, às 14:34. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-22/opinioao-tributacao-software-computacao-nuvm>. Acesso em: 10 mar. 2023.

GOOGLECLOUD. **ISO/IEC 27017.** [s.d] Disponível em: <https://cloud.google.com/security/compliance/iso-27017?hl=pt-br>. Acesso em: 10 mar. 2023.

GUIMARÃES, Julissane Araújo. Planejamento tributário e os benefícios fiscais como instrumento lícito de redução da carga tributária. **Revista online IPOG**, Goiânia, a. 9, v. 16, n. 1, dez. 2018. Disponível em: <https://ipog.edu.br/wp-content/uploads/2020/11/julissane-araujo-guimaraes-0191116.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário no direito brasileiro.** Dissertação (Mestre em Direito), Departamento de Direito Econômico e Financeiro, Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. 32 p. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15062011-153003/publico/ELCIO_FIORI_HENRIQUES DISSERTACAO_VERSAO_SIMPLIFICADA.pdf. Acesso em: 10 mar. 2023.

ITALIA. Gazzetta Ufficiale dalla Republica Italiana. **Legge nº 145, 30 dicembre 2018.** Disponível em: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2018/12/31/18G00172/sg>. Acesso em: 10 mar. 2023.

JOÃO, Catharine Black Lipp. A tributação das operações das plataformas digitais de software as a service. p. 79-102. In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena; BITTENCOURT, Luiz Antonio da Silva (org.). **Tributação, tecnologia e direitos fundamentais.** Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2021. 381 p. Disponível em: https://www.fundarfenix.com.br/_files/ugd/9b34d5_72375fa8719e41b08afef8a4ecd3c719.pdf. Acesso em: 10 mar. 2023.

LOGICALIT. **Segurança como serviço.** Tudo para segurança digital da sua operação. Security as a service. SECaaS. [s.d] Disponível em: <https://www.logicalit.com.br/servicos-secaas>. Acesso em: 10 mar. 2023.

LUSCH, Stephen J. **State Taxation of Cloud Computing.** Santa Clara High Technology Law Journal, v. 29, i. 2, p. 369-411, 2013. Disponível em: <https://digitalcommons.law.scu.edu/chtlj/vol29/iss2/3/>. Acesso em: 10 mar. 2023.

MACIEL, Lucas Pires; ROSSIGNILI, Marisa. **Benefícios fiscais declarados inconstitucionais e os reflexos econômicos e jurídicos.** Revista Jurídica Cesumar, v. 18, n. 3, p. 649-670, set./dez. 2018. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/b

ibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/Rev-Jur-CESUMAR_v.18_n.3.01.pdf. Acesso em: 10 mar. 2023.

MAIA, Wellington Antunes da. Tributação em software e a necessidade de Lei Complementar que institua tributo por competência residual. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 37, p. 477-495, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/06/Wellington-Antunes-da-Maia.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

MAZUR, Orly. Taxing the Cloud. **California Law Review**, 1, fev. 2015. Disponível em: https://scholar.smu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1053&context=law_faculty. Acesso em: 10 mar. 2023.

MINDSECBLOG. **Segurança SaaS – 3 elementos fundamentais**. 26 fev. 2019. Disponível em: <https://minutodaseguranca.blog.br/seguranca-saas-3-elementos-fundamentais/>. Acesso em: 10 mar. 2023.

PAIVA, Paulo Alves da Silva; LIMA, Alexandre Augusto Batista de. A isonomia tributária como limite à tributação e à concessão de isenções fiscais, e a inefetividade do controle dessas isenções. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 9, n. 1, 449-471, 2019. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/5379>. Acesso em: 10 mar. 2023.

PAULA, Daniel Giotti de. **Aporte do STF para a regulação tributária da economia digital**. 30 maio 2021, às 17:19. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2021-mai-30/opinioao-stf-regulacao-tributaria-economia-digital#_ftnref3. Acesso em: 10 mar. 2023.

PEDRA, João Marcos de Carvalho; BRITTO, Fernando Carrusca Lima. **O critério espacial do ISS sobre SaaS e a concentração de renda nas capitais**. 14 maio 2021, às 17:07. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mai-14/pedra-britto-criterio-espacial-iss-saas>. Acesso em: 10 mar. 2023.

PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 7 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. 760 p.

RASHMI; SAHOO, G.; MEHFUZ, S. Securing software as a service model of cloud computing: issues and solutions. **International Journal on Cloud Computing: Services and Architecture (IJCCSA)**, v. 3, n. 4, aug. 2013. Disponível em: <https://arxiv.org/ftp/arxiv/papers/1309/1309.2426.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2023.

RECENA, Martina Gaudie Ley. Evolução histórica da aplicação do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) com enfoque na tributação do software na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. p. 143-160. In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena; BITTENCOURT, Luiz Antonio da Silva (org.). **Tributação, tecnologia e direitos fundamentais**. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2021. 381 p. Disponível em: https://www.fundarfenix.com.br/_files/ugd/9b34d5_72375fa8719e41b08afef8a4ecd3c719.pdf. Acesso em: 10 mar. 2023.

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; DOMINGUES, Victor Hugo. Economia comportamental e direito: a racionalidade em mudança. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 8, n. 2, p. 456-471, 2018. Disponível em: <https://www.publicacoes.uniceub.br/RBPP/article/view/5218>.

RIVEIRA, Carolina. **Reforma Tributária deve ter o mínimo possível de benefícios fiscais, diz Appy**. 14 fev. 2023. Exame. Disponível em: <https://exame.com/economia/reforma-tributaria-deve-ter-o-minimo-de-beneficios-fiscais-diz-appy/>. Acesso em: 15 mar. 2023.

RSALVATORI5. **O que é security as a service (SECaaS)?** 20 set. 2021. RS Data Security, Terceirização em Segurança Cibernética. Disponível em: [https://www.rsdatasecurity.com.br/post/o-que-%C3%A9-security-as-a-service-secaas#:~:text=Seguran%C3%A7a%20como%20Servi%C3%A7o%20\(SECaaS\)%20%C3%A9,um%20software%20antiv%C3%ADrus%20na%20Internet](https://www.rsdatasecurity.com.br/post/o-que-%C3%A9-security-as-a-service-secaas#:~:text=Seguran%C3%A7a%20como%20Servi%C3%A7o%20(SECaaS)%20%C3%A9,um%20software%20antiv%C3%ADrus%20na%20Internet). Acesso em: 10 mar. 2023.

SAAKE, Ronald; MALONE, Mandana. **International tax issues and cloud computing**. 23 jan. 2014. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a69b1di8ux07wdf5zq4g/international-tax-issues-and-cloud-computing>. Acesso em: 10 mar. 2023.

SANTOS, Flávio Felipe Pereira Vieira dos. **Eficiência dos benefícios fiscais e neutralidade fiscal**. [s.d] Disponível: <https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:rwpDZ5TqrZEJ:https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/rda/article/download/6233/2529/20309&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 10 mar. 2023.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 13 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. 515 p.

SCHOURI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 957 p.

SOUZA, João Paulo Florentino. **Segurança na nuvem: a importância do SaaS na retomada dos negócios**. 15 jul. 2020. Tiinside. Disponível em: <https://tiinside.com.br/15/07/2020/seguranca-na-nuvem-a-importancia-do-saas-na-retomada-dos-negocios/>. Acesso em: 10 mar. 2023.

STEENKAMP, Shené. **An investigation of the normal tax consequences for non-resident cloud computing services in South Africa**. Dissertação (Mestre), Faculty of Economy and Management Sciences, Stellenbosch University, 2014. Orientador: R. Nel. 94 f. Disponível em: <http://scholar.sun.ac.za/handle/10019.1/95854?show=full>. Acesso em: 10 mar. 2023.

TEIXEIRA, Tarcísio; ARMELIN, Ruth Maria Guerreiro da Fonseca. **Lei Geral de Proteção de Dados: comentada artigo por artigo**. 3 ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2021. 208 p.

TOMAZELLI, Idiana. **Brasil teria dívida 20% menor com redução de benefícios tributários**. Na direção contrária, governo Bolsonaro institui 22 novas desonerações no ano passado. 25 abr. 2022, às 10:00. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2022/04/brasil-teria-divida-20-menor-com-reducao-de-beneficios-tributarios.shtml>. Acesso em: 15 mar. 2023.

16. TRIBUTAÇÃO DE CRIPTOATIVOS NO BRASIL: ETHEREUM

TAXATION OF CRYPTO ASSETS IN BRAZIL: ETHEREUM



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-16>

Mário Augusto Figueiredo de Lacerda Guerreiro¹

RESUMO

Com o surgimento da tecnologia *blockchain* se tornou possível a negociação de criptomoedas e outros criptoativos através de redes descentralizadas diretamente entre os agentes econômicos, sem a intervenção do Estado ou a intermediação de instituições financeiras. Nesse cenário, um grande volume de recursos vem sendo movimentado por todo o mundo sem um efetivo controle de alguma autoridade central, o que tem dificultado a tributação dessas transações. O presente estudo pretende explicar o funcionamento da tecnologia *blockchain* e, em especial, da rede Ethereum, que tem ganhado grande relevância recentemente. Em seguida, o estudo traça um panorama da tributação de criptoativos ao redor do mundo e no Brasil, para, ao final, propor como criptoativos e serviços oferecidos pela rede Ethereum poderiam ser objeto de tributação no Brasil.

Palavras-chave: *blockchain*, criptoativos; Ethereum; tributação; Brasil.

ABSTRACT

With the emergence of *blockchain* technology, it became possible to trade cryptocurrencies and other crypto assets through decentralized networks directly between economic agents, without State intervention or the intermediation by financial institutions. In this scenario, a large volume of resources has been moved around the world without effective control by any central authority, which has made it difficult to tax these transactions. The present study intends to explain the functioning of *blockchain* technology and, in particular, the Ethereum network, which has gained great relevance recently. Then, the study outlines an overview of the taxation of crypto assets around the world and in Brazil, to, in the end, propose how crypto assets and services offered by the Ethereum network could be subject to taxation in Brazil.

Keywords: *blockchain*, crypto assets, Ethereum, taxation, Brazil.

¹ Doutorando em Direito pela PUCRS. Mestre em Ciências Jurídico-Políticas pela Universidade de Coimbra. Juiz de Direito (TJRS) auxiliar de Ministro do STF. Ex-Conselheiro do CNJ. E-mail: lacerdaguerreiro@gmail.com. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8744666174057009>.

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Tecnologia *blockchain* e criptoativos. 3. Tributação de criptoativos no cenário internacional e no Brasil. 4. Tributação na Ethereum. 5. Considerações finais. Referências.

SUMMARY

1. Introduction. 2. Blockchain technology and crypto assets. 3. Taxation of crypto assets in the international scenario and in Brazil. 4. Taxation on Ethereum. 5. Final considerations. References.

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento da tecnologia *blockchain* permitiu o surgimento de um novo mercado virtual onde são comercializados os mais diversos ativos (como as criptomoedas, por exemplo), movimentando quantias vultosas ao redor do mundo.

A tributação dessas trocas comerciais, contudo, tem se mostrado desafiadora em todos os países. É que a característica fundamental da referida tecnologia é justamente a inexistência de interferência do Estado ou mesmo de intermediação por instituições financeiras nas trocas econômicas, que são realizadas diretamente entre os usuários da rede.

Ainda assim, já se observa a adoção de legislações inovadoras, que buscam categorizar esses novos ativos e implementar a sua tributação, que se opera de forma diferenciada em cada ordenamento jurídico.

Nesse contexto, avulta a importância de se analisar a questão da tributação numa plataforma de *blockchain* em especial: a Ethereum. Isto porque, além de ela oferecer uma criptomoeda que é a segunda maior do mundo em volume de transações (atrás apenas da Bitcoin), sua tecnologia permite a criação de outros criptoativos e até mesmo a prestação de serviços ou a celebração de contratos, o que torna ainda mais complexa a atividade das autoridades tributárias.

Sendo assim, após se examinar brevemente o funcionamento da tecnologia *blockchain* e seus principais criptoativos, além do cenário internacional da sua tributação, será possível compreender como o Brasil vem atuando nessa seara e

quais as possíveis soluções para o enquadramento tributário dos criptoativos, serviços e contratos criados na *blockchain* Ethereum.

2 TECNOLOGIA *BLOCKCHAIN* E CRIPTOATIVOS

Em breves linhas, pode-se afirmar que a tecnologia *blockchain* permitiu a criação de redes eletrônicas descentralizadas para a realização de pagamentos em dinheiro digital sem a intervenção do Estado ou de uma instituição financeira central, ou seja, diretamente entre os usuários (*peer-to-peer*)².

O registro dessas transações, por sua vez, é feito numa base de dados partilhada simultaneamente por todos os usuários, que podem nela inserir novas informações, de acordo com um protocolo protegido por criptografia³. É daí que vem a denominação de “criptomoeda” dada ao dinheiro digital que circula nessas redes descentralizadas.

Outro ponto relevante da tecnologia *blockchain* é que a segurança do armazenamento dos mencionados dados relativos às transações realizadas na rede se dá pela criação periódica de novos blocos de informações que precisam ser replicados e validados pelos usuários da rede. Tais blocos de informações são ligados entre si por criptografia, criando uma corrente que registra de forma imutável cada transação realizada⁴. O resultado, por conseguinte, é uma longa “corrente de blocos” (*blockchain*, em inglês) de informação criptografados contendo todos os registros dos pagamentos realizados na rede.

A mais antiga e notória *blockchain* é, sem dúvida, a Bitcoin, porém outra rede também tem atraído muita atenção dos investidores recentemente, não só pelo

² NAKAMOTO, Satoshi. **Bitcoin: a peer-to-peer electronic cash system**. Disponível em: <https://nakamotoinstitute.org/static/docs/bitcoin.pdf>. Acesso em: 25/6/2023.

³ AUBERT, Julien; RAUDIÈRE, Laure de La; MIS, Jean-Michel. **Rapport de la mission d'information commune sur la blockchain (chaîne de blocs) et ses usages: un enjeu de souveraineté**. Disponível em: <https://www2.assemblee-nationale.fr/static/15/commissions/CFinances/blockchain-synthese.pdf>. Acesso em: 25/6/2023.

⁴ GOMES, Marcus Livio; CANEN, Doris. **Blockchain como mecanismo de troca de informações e resolução de disputas na área tributária**. Inteligência artificial e aplicabilidade prática no direito, p. 221-246. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/04/inteligencia-artificial-e-a-aplicabilidade-pratica-web-2022-03-11.pdf>. Acesso em: 25/6/2023.

volume dos valores nela transacionados, mas também pela versatilidade da sua tecnologia: a Ethereum.

Com efeito, a Ethereum é uma rede descentralizada que oferece a possibilidade de transações econômicas na sua própria criptomoeda (ETHER), além da "tokenização" de ativos, da criação de contratos inteligentes (*smart contracts*) e da programação de aplicativos com a utilização de tecnologia *blockchain*⁵, como serviços financeiros, jogos e redes sociais, por exemplo.

Tokens nada mais são do que representações digitais e criptografadas de ativos (bens e direitos) reais ou virtuais, transferíveis em uma rede descentralizada por meio da tecnologia *blockchain*⁶. Se esses bens ou direitos são infungíveis, como obras de arte, imóveis e até mesmo ingressos para um evento, os *tokens* que os representam são usualmente denominados NTF (*non-fungible token*). A Ethereum permite a livre comercialização desses *tokens*, fomentando um mercado em constante expansão, ante a possibilidade de "tokenização" dos mais variados ativos.

Já os contratos inteligentes (*smart contracts*) são programados para terem autoexecutoriedade⁷. Eles podem ser codificados na rede Ethereum, a fim de se tornarem imutáveis (como consequência da tecnologia *blockchain* utilizada), e suas cláusulas são automaticamente cumpridas uma vez verificadas as condições estipuladas, mediante a transferência de criptoativos entre as contas dos usuários, que é efetuada pela própria rede⁸. Confere-se, assim, maior segurança na documentação e execução dos contratos firmados entre as partes.

A tecnologia *blockchain*, em suma, levou ao surgimento das criptomoedas (e outros criptoativos), na medida em que possibilitou a criação de redes descentralizadas, a exemplo da Ethereum, sem a intermediação de instituições

⁵ BUTERIN, Vitalik. **Ethereum Whitepaper**. Disponível em: <https://ethereum.org/en/whitepaper/>. Acesso em: 29/6/2023.

⁶ UHDRE, Dayana de Carvalho. **Tributar ou não tributar operações com criptomoedas? Notas para além da manifestação da Receita Federal do Brasil**. Cryptolaw: inovação, direito e desenvolvimento / organização Isac Silveira da Costa, Viviane Muller Prado, Giovanna Treiger Grupenmacher. São Paulo: Almedina, 2020, p. 419-445.

⁷ SZABO, Nick. **Smart contracts: building blocks for digital markets**. Disponível em: https://www.fon.hum.uva.nl/rob/Courses/InformationInSpeech/CDROM/Literature/LOTwinterschool2006/szabo.best.vwh.net/smart_contracts_2.html. Acesso em: 29/6/2023.

⁸ BUTERIN, Vitalik. **Proof of stake: the making of Ethereum and the philosophy of blockchains**. London: HarperCollinsPublishers, 2022, p. 37-45.

financeiras ou a intervenção do Estado, onde os usuários podem realizar trocas econômicas diretamente entre si.

Note-se, entretanto, que o caráter disperso dessas redes de transações econômicas cria dificuldades para os Estados tributarem a circulação de riquezas ao redor do mundo⁹, levando a profundas discussões sobre como essa tributação poderia ser implementada em cada ordenamento jurídico.

3 TRIBUTAÇÃO DE CRIPTOATIVOS NO CENÁRIO INTERNACIONAL E NO BRASIL

A tributação dos criptoativos é bastante difícil, uma vez que, nos termos colocados acima, as suas movimentações ocorrem diretamente entre os usuários de redes descentralizadas, isto é, que não contam com a intervenção do Estado ou a intermediação de instituições financeiras centralizadoras das trocas econômicas.

De qualquer forma, muitos modelos de tributação dessa clara manifestação de capacidade contributiva têm surgido pelo mundo. De acordo com estudo da OCDE, que analisou a legislação de 50 países em 2020, a tributação das transações com criptoativos geralmente ocorre na forma de: 1) tributação sobre renda; 2) tributação sobre valor agregado; 3) tributação sobre propriedade¹⁰.

Ainda segundo o citado relatório, há grande variação quanto aos eventos e ganhos que podem ser tributados, além da falta de clareza e uniformidade nos conceitos e terminologias utilizados, gerando grande insegurança jurídica para os investidores numa economia globalizada¹¹.

Nos países da União Europeia predomina a tributação dos criptoativos sobre o valor agregado (IVA). Destaca-se, todavia, o caso *Skatteverket v. David Hedqvist* (2015), no qual o Tribunal de Justiça da União Europeia equiparou a venda de

⁹ Ao exigir poucos dados pessoais e democratizar o acesso aos serviços financeiros (que passam a depender apenas da conexão do usuário à internet), dificultam-se a vigilância estatal e o controle das instituições financeiras sobre as operações econômicas, aumentando-se a liberdade do indivíduo. Nesse sentido: GUDKOV, Aleksei. **The distributed stateless society. Liberty, manorialism and the state.** March 1, 2019. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3489893. Acesso em: 29/6/2023.

¹⁰ ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. **Taxing Virtual Currencies: An Overview Of Tax Treatments And Emerging Tax Policy Issues.** Paris, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.pdf>. Acesso em: 25/6/2023.

¹¹ *Ibidem*.

criptomoeda a uma operação de câmbio com moeda tradicional, estendendo-lhe a isenção de IVA correspondente¹².

Noutro giro, os Estados Unidos da América (EUA) tratam as criptomoedas como propriedade, aplicando-lhes o respectivo regime tributário. Já a produção de criptomoedas (que ocorre através do processo denominado “mineração”¹³) é tributada como renda, enquanto a venda ou troca, como ganho de capitais¹⁴.

As autoridades fiscais da Rússia, por seu turno, entendem que a legislação tributária geral já permite a tributação de criptoativos, não sendo necessária a edição de leis especiais, incidindo tributos sobre a renda, a propriedade ou o valor agregado, conforme o tipo de operação realizada¹⁵.

Passando ao cenário brasileiro, constata-se a inexistência de legislação que expressamente permita a tributação de criptoativos, razão pela qual parte da doutrina entende pela sua impossibilidade¹⁶, ante o princípio da legalidade estrita e o descabimento de analogia em detrimento do contribuinte, preceitos inerentes ao Direito Tributário.

A Instrução Normativa 1.888/2019 da Receita Federal do Brasil (RFB)¹⁷, por outro lado, institui e disciplina a obrigatoriedade de prestação de informações

¹² UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia. **Caso Skatteverket v. David Hedqvist**. Julgado em 22/10/2015. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX%3A62014CJ0264>. Acesso em: 25/6/2023.

¹³ “Um Bitcoin é ‘extraído’ do protocolo blockchain por mineradores (validadores) que precisam resolver quebra-cabeças matemáticos (‘prova de trabalho’ ou, em inglês, ‘proof-of-work’ – POW) para ganhar o direito de incluir transações de Bitcoin na rede blockchain e serem recompensados por isso.” REVOREDO, Tatiana. **Bitcoin, CBDC, DeFi e Stablecoins – qual o futuro do dinheiro? Aspectos técnicos, políticos e jurídicos**. Editora: The Global Strategy, publicado pela Amazon, 2021, p. 127-128.

¹⁴ UNITED STATES OF AMERICA. Internal Revenue Service (IRS). **Notice 2014-21**. Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-14-21.pdf>. Acesso em: 25/6/2023.

¹⁵ VALOVA, A. A. **O procedimento de tributação e administração tributária de operações com criptoativos na posição das autoridades fiscais da Rússia**. Impostos e tributação, 2022, n. 6, p. 40-49. Disponível em: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=39448. Acesso em: 25/6/2023 (original em alfabeto cirílico: ВАЛОВА А. А. — Порядок налогообложения и налогового администрирования операций с криптоактивами в позициях фискальных органов России // Налоги и налогообложение. – 2022. – № 6 – С. 40-49).

¹⁶ CAETANI, Maria Inês; CALIENDO, Paulo. **Tributação dos tokens-não fungíveis**. Direito tributário e novas tecnologias. [recurso eletrônico] / Paulo Caliendo, Bruna Lietz (coordenadores). Porto Alegre: Editora Fi, 2021, p. 419-437. Disponível em: <https://www.editorafi.org/ebook/440gtax>. Acesso em: 26/6/2023.

¹⁷ BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). **Instrução Normativa RFB n. 1.888, de 3 de maio de 2019**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=100592>. Acesso em: 26/6/2023.

relativas às operações realizadas com criptoativos à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. O artigo 5º, I, do referido ato normativo conceitua criptoativo nos seguintes termos:

“(...) criptoativo: a representação digital de valor denominada em sua própria unidade de conta, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira, transacionado eletronicamente com a utilização de criptografia e de tecnologias de registros distribuídos, que pode ser utilizado como forma de investimento, instrumento de transferência de valores ou acesso a serviços, e que não constitui moeda de curso legal.”

Além disso, a RFB também se manifestou no sentido de que os valores decorrentes da venda de moedas digitais devem ser tributados como ganhos de capital, sujeitos à alíquota de 15%, com isenção para alienações totalizando até R\$ 35.000,00 por mês¹⁸.

Quanto à declaração das criptomonedas para fins de imposto de renda, a RFB se posicionou no sentido de que elas se equiparam a ativos financeiros, devendo, portanto, ser declaradas na ficha “Bens e Direitos”, pelo valor da sua aquisição¹⁹ (perceba-se que, no caso de mineração de criptomoneda, o valor de aquisição será sempre zero).

Enfim, o posicionamento da RFB pode ser assim sumarizado: 1) as regras existentes no ordenamento jurídico brasileiro já permitem a tributação de criptoativos como ganho de capital, sem necessidade de edição de legislação específica; 2) os criptoativos têm natureza jurídica de ativo financeiro, embora possam ser utilizados para outras finalidades.

Insta ressaltar, todavia, que, embora a regulamentação proposta pela RFB tenha tratado de operações como a compra e venda ou a mineração de criptoativos, ficaram em aberto, sem qualquer indicativo de solução, possíveis operações

¹⁸ BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). **Perguntas & respostas – IRPF 2017**. Resposta à Pergunta 607. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf/pr-irpf-2017.pdf/view>. Acesso em: 26/6/2023.

¹⁹ BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). **Perguntas & respostas – IRPF 2018**. Resposta à Pergunta 447. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf/pr-irpf-2018.pdf>. Acesso em: 26/6/2023.

diversas, como o pagamento, a doação e a permuta com utilização de criptoativos, entre outras, criando cenário de intensa insegurança jurídica²⁰.

Evidentemente, a RFB sempre tentará cobrar o imposto de renda, calculando a diferença entre o valor de alienação (a qualquer título) e o de aquisição do criptoativo, a fim de enquadrar o montante encontrado como ganho de capital tributável. No âmbito doutrinário, contudo, o tema ainda é muito controverso, mormente em vista da inexistência de lei que o regule expressamente²¹.

A permuta de criptomonedas, por exemplo, foi objeto de manifestação recente da Receita Federal do Brasil no sentido da possibilidade da incidência de imposto de renda sobre o ganho de capital eventualmente verificado, mesmo que não haja a conversão prévia em moeda fiduciária²². Perceba-se que tal posição contraria o entendimento do CARF e do STJ no sentido de que, na permuta de imóveis sem pagamento complementar em dinheiro, não há incidência do imposto sobre a renda²³.

Há, ainda, acirradas discussões na doutrina sobre a possibilidade de incidência dos mais variados tributos, a depender da operação econômica realizada com os criptoativos, como IOF, IPI, ICMS, ITCMD, ITBI e ISS, por exemplo²⁴. Em razão da delimitação do tema do presente estudo, entretanto, insta examinar mais pormenorizadamente aqueles que poderão efetivamente incidir sobre transações realizadas no âmbito da rede *blockchain* Ethereum no contexto atual do

²⁰ BOECHAT, Lucas Brandão. **Criptomonedas – natureza jurídica, visão internacional e possíveis desdobramentos em relação à tributação direta no Brasil**. Tributação da Economia Digital e das Novas Tecnologias: com ênfase em tributos diretos / coordenação Marcus Livio Gomes; organização Rachel Delvecchio, Lucas Brandão Boechat. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 239-261.

²¹ REVOREDO, Tatiana; BORGES, Rodrigo. **Criptomonedas no cenário internacional**. Editora: The Global Strategy, publicado pela Amazon, 2018, p. 83-91.

²² BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). **Solução de consulta COSIT nº 214, de 20 de dezembro de 2021**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=122341>. Acesso em: 17/8/2023.

²³ MARCONDES, Verônica; LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna. **A permuta de criptomonedas e a incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: uma análise sob a perspectiva jurisprudencial e constitucional**. Disponível em:

<https://periodicos.ufrn.br/constituicaoegarantiadedireitos/article/download/30032/16907/110225>.

Acesso em 17/8/2023.

²⁴ FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato. **A tributação de criptoativos: aspectos preliminares**. Cryptolaw: inovação, direito e desenvolvimento / organização Isac Silveira da Costa, Viviane Muller Prado, Giovanna Treiger Gruppenmacher. São Paulo: Almedina, 2020, p. 401-417.

ordenamento jurídico brasileiro, deixando para momento oportuno outras questões doutrinárias ainda indefinidas.

4 TRIBUTAÇÃO NA ETHEREUM

Especificamente quanto à tributação de operações realizadas dentro da plataforma Ethereum, deve ficar assentado, inicialmente, que todas as considerações tecidas acima sobre o posicionamento da Receita Federal do Brasil em relação aos criptoativos são aplicáveis tanto à criptomoeda da Ethereum (ETHER), quanto aos *tokens* negociados na sua rede, ou seja, sempre que houver a alienação desses ativos digitais com ganho de capital acima da faixa de isenção, será devido o imposto de renda.

No que concerne especificamente ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), parece plausível sua incidência sobre serviços prestados através da rede *blockchain*, como ocorre na Ethereum, que permite a criação de aplicativos para a prestação de serviços na sua plataforma. É indispensável, evidentemente, que os referidos serviços constem da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003 para que haja a incidência do ISS.

É importante frisar que certos serviços podem estar sujeitos a regimes de tributação diferenciados. A plataforma Ethereum permite, por exemplo, a prestação de serviços equivalentes aos das instituições financeiras, usualmente denominados "DeFi", sigla que representa um conjunto de serviços e produtos financeiros prestados em uma rede descentralizada – *decentralized finance*²⁵. Aqui parece possível, talvez até desejável, a incidência de tributação, com viés extrafiscal, equivalente à das instituições financeiras tradicionais, até para que se evitem desequilíbrios concorrenciais, com potenciais riscos macroeconômicos daí decorrentes.

Quanto aos contratos inteligentes (*smart contracts*) constituídos na Ethereum, há que se ter em vista as cláusulas pactuadas a fim de se verificar se o

²⁵ SCHUEFFEL, Patrick. **DeFi: Decentralized Finance: an introduction and overview**. Letter from Academia, Journal of Innovation Management, 9(3), I-XI, 2021. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/357776852_DeFi_Decentralized_Finance_-_An_Introduction_and_Overview. Acesso em: 17/8/2023.

negócio jurídico em questão se enquadra em algum tipo contratual que esteja sujeito a regime de tributação específico, como ocorre com os contratos de seguro, por exemplo. Ademais, se a transação econômica representada pelo contrato configurar fato gerador de tributo, como uma compra e venda ou doação, à evidência deverá incidir o tributo aplicável. Por fim, não se pode desconsiderar que a autonomia dos contratantes é tão grande no ambiente das redes descentralizadas – sem intervenção do Estado ou de instituições financeiras centrais para fiscalizarem a aplicação das leis - que até mesmo cláusulas contratuais manifestamente ilícitas poderiam ser inseridas em um contrato inteligente ²⁶. Havendo, entretanto, manifestação de riqueza na troca econômica estabelecida pelo contrato inteligente (ainda que ilícita), caberia, em tese, a tributação, à luz do consagrado princípio *pecunia non olet*.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme exposto anteriormente, a Ethereum é uma rede descentralizada que oferece a possibilidade de transações econômicas na sua própria criptomoeda (ETHER), além da “tokenização” de ativos e da programação de aplicativos com a utilização de tecnologia *blockchain*, como serviços financeiros, jogos e redes sociais, por exemplo.

Para a RFB, incidirá o imposto de renda sobre o ganho de capital nas transações com criptomoedas (ETHER) ou *tokens*, uma vez que eles se enquadram no seu conceito de criptoativos, com a natureza jurídica de ativos financeiros. Note-se, contudo, que, nesse caso, o imposto incidirá sobre a quantia obtida após a alienação do criptoativo correspondente. Não há que se falar em tributação direta do criptoativo, não só por questões jurídicas, mas até mesmo pela dificuldade de sua localização e apreensão nas redes descentralizadas de *blockchain* – o que é relativizado no caso de criptoativos custodiados em corretoras, que podem bloquear esses investimentos.

²⁶ GABRIEL, Anderson de Paiva; PORTO, Fábio Ribeiro. **Direito digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023, p. 180.

Os demais aplicativos criados e comercializados na rede de *blockchain* da Ethereum, por sua vez, parecem se enquadrar, na maioria das vezes, como serviços, que poderiam estar sujeitos ao ISS ou a regimes tributários diferenciados, de acordo com as suas características preponderantes.

Já os contratos inteligentes, como instrumentos para a circulação de riquezas nas redes descentralizadas como a Ethereum, podem se consubstanciar nos mais variados fatos geradores de obrigações tributárias, a depender do conteúdo das suas cláusulas, nem sempre típicas ou sequer lícitas.

Há, em suma, diversos entendimentos dissonantes quanto ao correto enquadramento desses criptoativos e serviços para fins de incidência tributária, o que gera enorme insegurança jurídica para os investidores. Espera-se, assim, que se possa uniformizar o tratamento da matéria com a maior brevidade possível, a fim de se impulsionar ainda mais a já profícua atividade econômica relacionada aos criptoativos, que tem na Ethereum um de seus principais expoentes.

REFERÊNCIAS

AUBERT, Julien; RAUDIÈRE, Laure de La; MIS, Jean-Michel. **Rapport de la mission d'information commune sur la blockchain (chaîne de blocs) et ses usages: un enjeu de souveraineté**. Disponível em: <https://www2.assemblee-nationale.fr/static/15/commissions/CFinances/blockchain-synthese.pdf>. Acesso em: 25/6/2023.

BOECHAT, Lucas Brandão. **Criptomoedas – natureza jurídica, visão internacional e possíveis desdobramentos em relação à tributação direta no Brasil**. Tributação da Economia Digital e das Novas Tecnologias: com ênfase em tributos diretos / coordenação Marcus Livio Gomes; organização Rachel Delvecchio, Lucas Brandão Boechat. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 239-261.

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). **Instrução Normativa RFB n. 1.888, de 3 de maio de 2019**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=100592>. Acesso em: 26/6/2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). **Perguntas & respostas – IRPF 2017**. Resposta à Pergunta 607. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf/pr-irpf-2017.pdf/view>. Acesso em: 26/6/2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). **Perguntas & respostas – IRPF 2018.** Resposta à Pergunta 447. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf/pr-irpf-2018.pdf>. Acesso em: 26/6/2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil (RFB). **Solução de consulta COSIT nº 214, de 20 de dezembro de 2021.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=122341>. Acesso em: 17/8/2023.

BUTERIN, Vitalik. **Ethereum Whitepaper.** Disponível em: <https://ethereum.org/en/whitepaper/>. Acesso em: 29/6/2023.

_____. **Proof of stake: the making of Ethereum and the philosophy of blockchains.** London: HarperCollinsPublishers, 2022, p. 37-45.

CAETANI, Maria Inês; CALIENDO, Paulo. **Tributação dos tokens-não fungíveis.** Direito tributário e novas tecnologias. [recurso eletrônico] / Paulo Caliendo, Bruna Lietz (coordenadores). Porto Alegre: Editora Fi, 2021, p. 419-437. Disponível em: <https://www.editorafi.org/ebook/440gtax>. Acesso em: 26/6/2023.

FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato. **A tributação de criptoativos: aspectos preliminares.** Cryptolaw: inovação, direito e desenvolvimento / organização Isac Silveira da Costa, Viviane Muller Prado, Giovanna Treiger Grupenmacher. São Paulo: Almedina, 2020, p. 401-417.

GABRIEL, Anderson de Paiva; PORTO, Fábio Ribeiro. **Direito digital.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023, p. 180.

GOMES, Marcus Livio; CANEN, Doris. **Blockchain como mecanismo de troca de informações e resolução de disputas na área tributária.** Inteligência artificial e aplicabilidade prática no direito, p. 221-246. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/04/inteligencia-artificial-e-a-aplicabilidade-pratica-web-2022-03-11.pdf>. Acesso em: 25/6/2023.

GUDKOV, Aleksei. **The distributed stateless society. Liberty, manorialism and the state.** March 1, 2019. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3489893. Acesso em: 29/6/2023.

MARCONDES, Verônica; LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna. **A permuta de criptomoedas e a incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: uma análise sob a perspectiva jurisprudencial e constitucional.** Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/constituicaoegarantiadedireitos/article/download/30032/16907/110225>. Acesso em 17/8/2023.

NAKAMOTO, Satoshi. **Bitcoin: a peer-to-peer electronic cash system**. Disponível em: <https://nakamotoinstitute.org/static/docs/bitcoin.pdf>. Acesso em: 25/6/2023.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. **Taxing Virtual Currencies: An Overview Of Tax Treatments And Emerging Tax Policy Issues**. Paris, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.pdf>. Acesso em: 25/6/2023.

REVOREDO, Tatiana. **Bitcoin, CBDC, DeFi e Stablecoins – qual o futuro do dinheiro? Aspectos técnicos, políticos e jurídicos**. Editora: The Global Strategy, publicado pela Amazon, 2021, p. 127-128.

_____; BORGES, Rodrigo. **Criptomoedas no cenário internacional**. Editora: The Global Strategy, publicado pela Amazon, 2018, p. 83-91.

SCHUEFFEL, Patrick. **DeFi: Decentralized Finance: an introduction and overview**. Letter from Academia, Journal of Innovation Management, 9(3), I-XI, 2021. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/357776852_DeFi_Decentralized_Finance_-_An_Introduction_and_Overview. Acesso em: 17/8/2023.

SZABO, Nick. **Smart contracts: building blocks for digital markets**. Disponível em: https://www.fon.hum.uva.nl/rob/Courses/InformationInSpeech/CDROM/Literature/LOTwinterschool2006/szabo.best.vwh.net/smart_contracts_2.html. Acesso em: 29/6/2023.

UHDRE, Dayana de Carvalho. **Tributar ou não tributar operações com criptomoedas? Notas para além da manifestação da Receita Federal do Brasil**. Cryptolaw: inovação, direito e desenvolvimento / organização Isac Silveira da Costa, Viviane Muller Prado, Giovanna Treiger Grupenmacher. São Paulo: Almedina, 2020, p. 419-445.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Europeia. **Caso Skatteverket v. David Hedqvist**. Julgado em 22/10/2015. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX%3A62014CJ0264>. Acesso em: 25/6/2023.

UNITED STATES OF AMERICA. Internal Revenue Service (IRS). **Notice 2014-21**. Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-14-21.pdf>. Acesso em: 25/6/2023.

VALOVA, A. A. **O procedimento de tributação e administração tributária de operações com criptoativos na posição das autoridades fiscais da Rússia**. Impostos e tributação, 2022, n. 6, p. 40-49. Disponível em: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=39448. Acesso em: 25/6/2023 (original em alfabeto cirílico: ВАЛОВА А. А. — Порядок налогообложения и налогового администрирования операций с криптоактивами в

позициях фискальных органов России // Налоги и налогообложение. – 2022. – № 6 – С. 40-49).

17. ESG E POSSÍVEIS IMPACTOS TRIBUTÁRIOS E FINANCEIROS



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-17>

*Carolina Oselame*¹

*Nicole Schultz Della Giustina*²

RESUMO

O aprofundamento da responsabilidade social da empresa, em muito decorrente da abrangência outorgada para a expressão “desenvolvimento sustentável” (inicialmente vinculada apenas a questões ambientais), apresenta-se como um marco para o início de preocupações e práticas empresariais voltadas para, além do lucro, uma governança socialmente responsável. Neste viés, tal mudança no paradigma comportamental das empresas amolda-se em relevante consonância aos pilares e práticas ESG, que, sabidamente, reforçam a consciência e incentivam práticas empresariais alinhadas ao desenvolvimento social e a promoção e preservação ambiental. Aproximando o ideário ESG para pautas tributárias, vislumbra-se no compliance tributário empresarial – enquanto inserido na agenda ESG – possível caminho para significativos estímulos fiscais diretos (incentivos tributários) e incentivos financeiros (investimentos privados), em paralelo à consecução de consciência e ações voltadas para o desenvolvimento sustentável social lato sensu. Assim, a pesquisa objetiva compreender e relacionar o desenvolvimento sustentável e o ideário ESG, em paralelo a análise de possíveis repercussões financeiras e tributárias decorrentes da aplicação destes institutos, abordando o tema a partir do método dedutivo. Ao final, responde positivamente para a ocorrência de impactos financeiros e tributários a partir da efetivação dos pilares ESG nas empresas.

Palavras-chave: ESG; investimento sustentável; impactos tributários.

INTRODUÇÃO

A era na qual a preocupação singular das empresas era o lucro está, aos poucos, sendo deixada para trás. Práticas de governança socialmente responsáveis, inicialmente voltadas para questões ambientais, demarcam um primeiro movimento

¹ Advogada. Mestranda em Direito na Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, especialista em Direito do Trabalho e Processo do Trabalho pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), graduada em Ciências Jurídicas e Sociais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. carolina.oselame@gmail.com

² Mestranda em Direito na Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, especialista em Advocacia Trabalhista pela Escola Brasileira de Direito – EBRADI, graduada em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. nicoledellagiustina@gmail.com

empresarial nesse sentido, no qual as estratégias corporativas passam a incorporar também um compromisso, primordial, de que o seu desenvolvimento econômico não comprometa as gerações futuras.

A sequência deste primeiro passo é abandonar as limitações iniciais do pensamento sobre desenvolvimento sustentável, a fim de que este inclua mais do que tão somente questões ambientais. Isso porque inserida na própria noção de meio ambiente, estão diversos atores e assuntos que transbordam a preservação de recursos naturais, mas que demandam igual zelo. Trata-se dos demais sujeitos envolvidos na cadeia de produção, como organizações, trabalhadores, investidores consumidores, fornecedores e sociedade.

Assim é introduzida a temática do ESG – sigla que significa *Environmental, Social e Governance* (ambiental, social e governança) - e que, em síntese, se fundamenta em um conjunto de princípios que refletem uma governança corporativa comprometida com a promoção e preservação ambiental, mas também com o desenvolvimento social.

Essa mudança de paradigma empresarial agrega ao pilar econômico também a gestão dos aspectos sociais e ambientais para aplicação de recursos, aportes financeiros e até análise de risco de créditos entre bancos, demonstrando que o alinhamento empresarial a práticas ESG tende a gerar positivos impactos financeiros e, inclusive, tributários pela via de incentivos fiscais.

Diante disso, interessa investigar quais os principais impactos financeiros e tributários que circundam as empresas alinhadas com práticas ESG. Para tanto, utiliza-se a abordagem pelo método dedutivo e a pesquisa bibliográfica, especialmente de literatura científica especializada, partindo de um breve histórico e definição da sigla e principiologia ESG, avaliando, em um segundo momento, as possíveis relações tributárias e financeiras com a matéria, para então verificar se existem e quais seriam os principais impactos do ESG, especificamente sob o viés financeiro e tributário.

1 BREVE HISTÓRICO E DEFINIÇÃO DA SIGLA ESG

O ideário ESG emerge de filosofias de investimento reunidas em torno da sustentabilidade e, posteriormente, do investimento socialmente responsável. O aprofundamento é decorrente da abrangência da expressão "sustentabilidade" (inicialmente vinculada apenas a questões ambientais), marco para o início de preocupações e práticas empresariais voltadas para, além do lucro, uma governança socialmente responsável.

Estudos apontam que a expressão "desenvolvimento sustentável" ganhou maior notoriedade em 1992, a partir do relatório "Nosso futuro comum" (BERLATO, SAUSSEN, GOMEZ, 2016, p. 24-41) - documento base da Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e o Desenvolvimento (CNUMAD), mais conhecida como ECO 92 ou RIO 92, uma conferência promovida pela Organização das Nações Unidas (ONU) no Rio de Janeiro em 1992, tendo como principal objetivo a proteção ambiental e o alerta para os padrões insustentáveis de consumo e produção nos países industrializados (UNSD, 1992, p. 475). Neste viés, a definição de sustentabilidade estaria atrelada ao "desenvolvimento que satisfaz as necessidades da geração presente sem comprometer a capacidade das gerações futuras para satisfazer suas próprias necessidades" (BRUNTLAND, 1987, p. 300).

Esta mudança de paradigma comportamental das organizações, inicialmente voltada apenas para a consciência ambiental, rapidamente passou a abranger também a forma como a organização se relaciona com todas as partes interessadas, desde empregados e fornecedores, até consumidores e a sociedade em geral. Assim, a crescente valorização de questões socioambientais no ambiente empresarial fez com que as empresas precisassem inovar para atender as exigências do mercado e da sociedade, e o sucesso da operação, antes mensurado apenas pela margem de lucro e economia da empresa, passa a voltar-se também a partir do desenvolvimento sustentável do negócio.

A *Business Roundtable*, organização sem fins lucrativos representada por CEOs de quase 200 empresas líderes de mercado nos EUA, divulgou, em agosto de 2019, a declaração "Statement on the Purpose of a Corporation" ("The BRT Statement"), ou, em tradução livre, Declaração sobre o Propósito de uma Corporação.

A Declaração de BRT identificou os acionistas como apenas um dos cinco principais interessados na empresa - juntamente com os clientes, trabalhadores, fornecedores e comunidade, substituindo declarações anteriores, que elegiam a primazia do acionista (em que as corporações existem para servir os acionistas) (BRT, 2019 [s.p]). A concepção de que apenas o lucro é o que importa é uma visão que tem dado espaço, no contexto ESG, a uma visão mais global que contempla as repercussões da atividade empresarial e sua responsabilidade social.

O ideário em que se ampara a conceituação ESG está atrelado aos fundamentos do *Triple Bottom Line* (TBL), criado por John Elkington na década de 90, que propõe que as organizações englobem três pilares como base: *People* (pessoas); *Planet* (planeta) e *Profit* (lucro) também intitulado como os "3Ps da Sustentabilidade" (ELKINGTON, 2021 [s.p]). Após ser difundida a implementação de estratégias visando relações sustentáveis com todos os atores da cadeia (organizações, consumidores e sociedade), era necessário que se visualizasse dados - de forma fidedigna - entre as empresas que se rotulavam como sustentáveis e seguidoras dos princípios TBL, das empresas que realmente aplicavam práticas sustentáveis e fundamentos TBL.

A partir da carência de indicadores fidedignos que distinguissem as empresas que se rotulam como sustentáveis daquelas que possuem efetivas práticas sustentáveis, surgiram os índices ESG – sigla que significa *Environmental, Social e Governance* (ambiental, social e governança) e, em síntese, se fundamenta em um conjunto de princípios que refletem uma governança corporativa comprometida com a promoção e preservação ambiental e o desenvolvimento social.

Assim, com o intuito, de fornecer indicadores que tivessem como objetivo qualificar empresas que apresentassem ações voltadas para a preservação do meio ambiente, desenvolvimento e valorização dos colaboradores e comunidade que surgiram os índices ESG (BARRETO, 2021, p. 81).

A sigla ESG surgiu pela primeira vez em um relatório intitulado "Who Cares Wins" ("Ganha quem se importa", em tradução livre), resultado de uma iniciativa conjunta desenvolvida pelo Pacto Global da Organização das Nações Unidas (ONU) com instituições financeiras, inclusive brasileiras (BARRETO, 2021, p. 81), o advento do termo seguiu como um protocolo de intenções a ser implementado pelas

instituições financeiras perante fundos de investimento, gestores de fundos e corretoras:

Recomendações. Estamos convencidos de que é do interesse dos investidores, gestores de ativos e corretoras de valores mobiliários semelhantes melhorar a integração de fatores ESG no setor financeiro. Isso contribuirá para melhores mercados de investimento, bem como para o desenvolvimento sustentável do planeta (TGC, 2004).

Estudo realizado pela Universidade de Harvard (BERGMAN, KARB, 2020 [s.p]) apontou o conjunto de iniciativas que está ligado a cada uma das premissas básicas do ESG, conforme segue:

- O "E": está ligado a eficiência de energia, políticas de carbono, emissões de gases de efeito estufa, desmatamento, biodiversidade, mudança climática e mitigação de poluição, gestão de resíduos e uso de água.
- O "S": cobre as normas trabalhistas, salários e benefícios, local de trabalho e diversidade do conselho, justiça racial, igualdade salarial, direitos humanos, gestão de talentos, relações com a comunidade, privacidade e proteção de dados, saúde e segurança, gestão da cadeia de abastecimento e outro capital humano e questões de justiça social.
- O "G": abrange a governança das categorias "E" e "S" - composição e estrutura do conselho corporativo, supervisão e conformidade de sustentabilidade estratégica, remuneração executiva, contribuições políticas, *lobby* e corrupção.

Consumidores e investidores estão valorizando cada vez mais o ESG, o acompanhamento pela sociedade do efetivo alinhamento prático das empresas com princípios socialmente responsáveis e governança ética e comprometida (pilares ESG), demonstra ser um irreversível marco no percurso de um (longo) caminho à efetividade de direitos socialmente desejáveis e necessários - doravante passando pelo importante crivo da auditoria social.

2 COMPLIANCE TRIBUTÁRIO, INCENTIVOS FISCAIS E FINANCEIROS

Como nortes constitucionais, as empresas devem balizar suas atividades pelos princípios da livre iniciativa e da sua função social e, como corolários lógicos de tais premissas emergem outros tantos princípios que devem ser respeitados pela empresa, como o princípio da moralidade, da transparência e da legalidade, por exemplo, demonstrando uma aproximação aos pilares ESG.

O *compliance* tributário é um exemplo de prática atrelada a estes princípios, e que vai além da mera observância da Lei. A adoção deste tipo de compromisso pela gestão de uma empresa indica um comportamento geral em relação à ordem jurídica e à própria moral, transbordando os efeitos da simples legalidade. Uma gestão imbuída de boa-fé e proativa, compromissada com um planejamento tributário dentro dos parâmetros legais, é benéfica ao erário, bem como contribui para a preservação e perenidade da própria empresa, conferindo-lhe credibilidade e soma ao seu valor (CARVALHO, ALVES, 2020, p. 10).

O *compliance*, portanto, também pode fazer parte da agenda ESG, posto que remete à transparência da empresa no recolhimento de tributos e promove gestão de maior responsabilidade em relação ao fisco, evidenciando, assim a sua contribuição para a sociedade (BARRETO, 2021, p. 22).

Neste contexto, a transparência fiscal é um elemento, frequentemente associado ao *compliance*, mas que isoladamente também se amolda às diretrizes ESG. Consubstanciado nos Relatórios de Transparência Fiscal, empresas privadas utilizam-se destes instrumentos para sinalizar uma mudança importante de atitude perante à legislação tributária, voltada não mais a uma diminuição, mas a um aumento de valores destinados aos tributos em geral, divulgando estes pagamentos como contribuições que a empresa faz para a sociedade em geral.

Casos como a Vale, impactada negativamente por condutas legal e moralmente reprováveis, buscam nas práticas de ESG - e dentro do campo tributário nos Relatórios de Transparência -, promover uma alegada mudança de comportamento da empresa e demonstrar no que está agregando à sociedade. No último relatório divulgado, referente ao ano-calendário de 2021, tal empresa exhibe que pagou cerca de R\$ 45 bilhões em tributos, aumentando em mais de 60% sua

contribuição nesse aspecto em relação ao ano anterior (VALE, 2021, p. 7). Divulga amplamente, ainda, seus princípios e compromissos em relação à tributação pela qual sabe e declara que é responsável³.

Ainda assim, o *compliance* tributário, em toda sua extensão, não é um sinal que, isoladamente avaliado, pode indicar a adoção de uma gestão verdadeiramente alinhada ao ESG. Contudo, uma empresa que deseje vincular-se a estes indicadores deve, certamente, modificar sua postura em relação aos tributos que recolhe e à transparência em relação a estes. E o reverso pode ser facilmente deduzido, no sentido de que as empresas que pratiquem sonegação de impostos ou qualquer outra irregularidade fiscal estariam afrontando princípios ESG, especialmente no tocante aos pilares sociais e de governança do ideário.

Esta diligência e responsabilidade é relevante especialmente quando a empresa recebe incentivos fiscais em razão de suas boas práticas, aqui entendidas como aquelas associadas ao ESG.

No Brasil, os incentivos tributários nesse campo ainda são pouco variados e sem planejamento aprofundado. Quando existem, estão quase que exclusivamente voltados a energia sustentável, exemplificando-se pela criação de possibilidade de regime tributário especial, com isenção/redução de alguns impostos e contribuições (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins) (PWC, 2021, p. 14).

Além destes incentivos, a Constituição da República Federativa do Brasil prevê outras finalidades que devem ser asseguradas pelo poder público, utilizando-se da concessão de incentivos fiscais, como o incentivo à cultura, ao esporte e a inovação tecnológica⁴. Aqui entram algumas normas que já existem e que se alinham a esta diretiva, incentivando práticas de investimento voltadas à transformação social por meio de investimentos privados, como a Lei Rouanet e o Sistema Estadual Unificado

³ No relatório indica que “a principal motivação do nosso negócio, é gerar valor compartilhado e sustentável para todas os nossos stakeholders de modo que possamos servir a sociedade, retribuindo a todos. É com esse mesmo espírito que abordamos aspectos tributários e investimento” (p. 13).

⁴ Art. 216 CF/88: Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à entidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem:

[...]

§3º A lei estabelecerá incentivos para a produção e o conhecimento de bens e valores culturais.

Art. 219 CR/88: O mercado interna integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem estar da população e a autonomia tecnológica do país, nos termos da lei federal.

de Apoio e Fomento às Atividades Culturais, este especificamente no Rio Grande do Sul (FIRJAN, 2017, p. 74).

Para além dos incentivos eventualmente concedidos diretamente na área fiscal pelo Estado, voltados para a adoção de práticas ESG, alguns estímulos indiretos são encontrados pela via financeira e por meio de atores particulares, como as instituições bancárias.

Com efeito, no sistema financeiro, além da intensificação no discurso voltado à adoção de melhores práticas empresariais, o ESG também já começa a fazer parte da análise de risco de créditos em bancos (públicos e privados). Segundo o gerente de relações com investidores do Banco do Brasil, Daniel Avez Maria, cerca de 30% do crédito cedido pelo banco é considerado “verde”, ou seja, é voltado para boas práticas ambientais e sociais (BOLZANI, 2020, [s.p]). Larry Fink, presidente da BackRock (maior gestora de investimentos do mundo, com US\$ 7 trilhões em ativos), anunciou em sua carta anual ao mercado que deixaria de investir em setores intensivos em carbono, como a indústria de carvão, realocando esses recursos para segmentos mais sustentáveis (OLIVEIRA, 2021, [s.p.]).

Portanto, percebe-se que a incorporação dos pilares de ESG nas empresas traz possíveis consequências na área tributária e financeira da empresa, demandando um *compliance* tributário mais rigoroso e transparente e, ao mesmo tempo, abrindo-se a possibilidades de ganhos por meio de incentivos fiscais – ainda que limitados atualmente no Brasil – e privados.

3. IMPACTOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTE DA ADOÇÃO DE UMA GESTÃO ESG

Verificadas as premissas da existência de um modelo de gestão comprometida com as práticas ESG, em toda sua extensão, bem como da presença de consequências financeiras e tributárias atreladas à adoção dessa postura empresarial, resta analisar os possíveis impactos que a associação do ESG e suas consequências podem gerar.

Nesta empreitada, nota-se que um potente agente impactante ligado ao ESG é a postura de transparência fiscal, inserida no âmbito do *compliance* tributário. Isto, pois, Relatórios como aqueles produzidos pela Vale denotam uma mudança no

comportamento de agressividade do planejamento tributário, deslocando-se para uma valorização da contribuição social feita pela empresa por meio dos tributos, inclusive preconizando o aumento da carga tributária.

Resta evidente, neste posicionamento, uma preocupação com a auditoria social, ou seja, com a imagem das marcas empresariais perante seus clientes e consumidores. Ocorre que tal motivação não está totalmente desalinhada da realidade. De fato, em pesquisa conduzida em julho de 2022, foi levantado que cerca de 67% dos consumidores buscam, ao menos às vezes, verificar as práticas ESG de uma empresa antes de tornarem-se seus clientes (OPINION BOX, 2022, p. 11).

Ainda, mais da metade dos entrevistados indicou que deixaria de consumir produtos ou serviços de uma empresa envolvida em denúncias de corrupção, e mais de um terço afirmou também deixar de consumir de empresa que não trabalha bem as práticas de ESG. No mais, apenas 8% dos entrevistados indicou que nenhum dos fatores negativos que lhe foram apresentados levariam a desistir do consumo, o que indica ao menos uma preocupação geral da população com relação às práticas empresariais reprováveis (OPINION BOX, 2022, p.12; NIELSEN, 2019, [s.p.]).

Portanto, a ampla divulgação de recolhimento dos tributos e das contribuições que estes possam significar à comunidade pode ser considerado atrativo aos consumidores. A percepção de benefício na adoção desta e de outras práticas ESG levaria mais empresários à sua adesão, conseqüentemente trazendo impactos positivos no recolhimento tributário e no adimplemento de dívidas ativas, potencialmente aumentando a arrecadação.

Contudo, impactos tributários positivos, como o mencionado, não precisariam ser deixados apenas ao processo lento de conscientização do consumidor e do gradual e posterior acompanhamento do mercado. Os incentivos fiscais são potenciais aceleradores desses resultados, mormente se expandidos e se bem aplicados.

Com efeito, se as práticas de governança corporativa tributária são benéficas ao fisco e ao contribuinte, estas devem ser promovidas ativamente pelo poder público. E esta promoção tende a ser muito mais frutífera se realizada por meio de reforço positivo, ou seja, não por meio da mera punição quando da evasão, mas pela

recompensa (MARTINEZ, 2014, p. 328) àquelas empresas que cumprem as leis e vão além.

Em outras palavras, a concessão de incentivos fiscais tende a fomentar a adoção de práticas de *compliance* tributário, transparência fiscal e, no geral, de governança corporativa que, como visto acima, alinha-se às balizas do ESG e trazem impactos tributários significativos, como a potencial mitigação do planejamento tributário agressivo e o aumento de arrecadação, como já visto.

Em pesquisas realizadas com empresas brasileiras não financeiras de capital aberto, avaliadas em medidas de ESG pela Thomson Reuters Eikon, no período de 2016 a 2020, restou evidenciado que os incentivos fiscais têm efeitos significativos nas empresas com melhores desempenhos nos indicadores ESG, em todas as dimensões (SANTOS, LIMA, LEITE e FRANÇA, 2022, p. 16).

É nesse sentido o estudo realizado na 22ª USP *International Conference in Accounting*, onde pesquisadores investigaram o efeito que o recebimento de incentivos fiscais tem sob a adoção de práticas de responsabilidade social corporativa de companhias brasileiras (listadas no estudo), alcançando a conclusão de que os incentivos fiscais têm efeitos importantes nas empresas com os melhores desempenhos nos indicadores ESG em todas as dimensões.

Percebe-se, portanto, que o desempenho financeiro, até então tido como o fator condicionante mais relevante para definição de aportes financeiros de investidores, passa a representar apenas mais um dos elementos integradores do conjunto de fatores que definirão o aporte financeiro - juntamente com aspectos ambientais e sociais.

A mudança do perfil de investimentos acaba por agregar ao pilar econômico também a gestão dos aspectos sociais e ambientais para aplicação de recursos, os chamados "investimentos socialmente responsáveis" ou "investimento sustentável". O termo *investimento sustentável* encontra definição no relatório Global Sustainable Investment Alliance⁵:

⁵ Tradução do texto original, em inglês: "Sustainable investment is an investment approach that considers environmental, social and governance (ESG) factors in portfolio selection and management. For the purpose of this global report and for articulating our shared work in the broadest way, GSIA uses an inclusive definition of sustainable investing which is presented in the strategies in the table below. The term sustainable investment may be used interchangeably with responsible investment

O investimento sustentável é uma abordagem de investimento que considera fatores ambientais, sociais e de governança (ESG) na seleção e gestão de portfólio. [...] O termo investimento sustentável pode ser usado na forma intercambiável com investimento responsável e investimento socialmente responsável, entre outros termos, embora reconhecendo que existem distinções e variações regionais em seu significado e uso. (GLOBAL SUSTAINABLE INVESTMENT ALIANCE, 2021, P. 7)

Sinala-se que muito antes do ideário ESG investidores já se preocupavam e tolhiam o direcionamento de recursos em empresas que não se alinhavam com valores éticos e morais caros à toda a sociedade, como empresas que utilizam trabalho infantil e/ou trabalho equiparado a escravo⁶. O ESG decorre de tendências como estas, que estiveram em pauta durante décadas, e que hoje contemplam causas abrangentes e de extrema relevância a qualquer sociedade que pretenda garantir direitos fundamentais a sua população.

Sob este viés, vislumbra-se que a concessão de melhores incentivos fiscais pelo Estado, além de financeiros por entes privados (estimulados, por vezes, por outras práticas estatais) para empresas alinhadas a práticas ESG poderá representar uma importante forma de melhor motivar e usufruir dos impactos tributários positivos gerados, e assim contribuir para a efetivação e desenvolvimento de preceitos constitucionalmente assegurados, práticas sustentáveis *lato sensu* e melhoria do bem estar da sociedade como um todo.

Por certo, o recolhimento de tributos é essencial, impacta diretamente nas políticas a serem conduzidas pelo Governo, no atendimento de obrigações e direitos constitucionais fundamentais, e até mesmo no cumprimento da Agenda 2030 da

and socially responsible investment, among other terms, whilst recognising there are distinctions and regional variations in its meaning and use".

⁶ A "Lista Suja" como é conhecido o cadastro de empregadores atuados pelo Ministério do Trabalho usando mão de obra análoga à escravo. Passam a integrar a lista os empregadores (pessoas físicas e jurídicas) flagradas em fiscalização mesmo depois de se defenderem administrativamente em primeira e segunda instância. As empresas integrantes da "lista suja" possuem restrição de acesso a financiamento em bancos públicos e impossibilidade de participar de licitações. O cadastro de empregadores é uma ação administrativa que não se confunde com a esfera criminal (Vide em: <https://www.gov.br/mdh/pt-br/navegue-por-temas/combate-ao-trabalho-escravo/cadastro-de-empregadores-201clista-suja201d>, acesso em 24/09/2022).

ONU (FAUNDEZ-UGALDE, 2022, [s.p.]), ao qual o ESG muito contribui, razão pela qual representa meio que demanda atuação estatal mais presente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do abordado no presente estudo, constata-se que gradualmente foram sendo agregados ao pilar econômico também a gestão de aspectos ambientais, posteriormente seguidos de questões sociais e de governança, tais pilares refletem-se na principiologia ESG – que tem impactado diretamente no sucesso operação, em face da crescente necessidade de alinhamento efetivo das empresas com as exigências conscientes e responsáveis do mercado e, sobretudo, da sociedade. O sucesso do negócio, antes mensurado apenas pela margem do lucro e economia da empresa, passa a voltar-se também a partir do desenvolvimento sustentável da operação.

Sob a influente ótica que o ideário ESG impacta nos negócios, resta como inevitável que o alinhamento (ou desalinhamento) de empresas com os pilares ESG gerem impactos financeiros e tributários, quer seja pela via de aportes financeiros, estando a empresa bem colocada em *rating* ESG e, portanto, sendo mais atrativa para investidores e *stakeholders* (internos e externos), quer seja via análise de risco de créditos entre bancos, mediante análise pela instituição financeiro do destino crédito ao alinhado de pilares ESG, bem como via possíveis incentivos fiscais.

Identifica-se, portanto, que os pilares ESG se alinham à anseios, desejos e necessidades globais, a padronização de suas métricas e a circulação de informações verdadeiras, quanto à efetividade prática das empresas ao desenvolvimento sustentável, pode ser o caminho para um esforço coordenado – e de todos - para uma sociedade ambientalmente equilibrada, justa e digna.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Rodrigo Morena Paz. ESG e a Tutela Constitucional da Sustentabilidade. 2021. 81 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Nove de Julho, São Paulo. Disponível em: <<http://bibliotecatede.uninove.br/handle/tede/2967>>. Acesso em 07/07/2022.

BERLATO, Larissa Fontoura; SAUSSEN, Fabiane; GOMEZ, Luiz Salomão Ribas. A sustentabilidade empresarial como vantagem competitiva. *DAPesquisa*, v. 11, n. 15, 2016, p. 24-41. Disponível em:

<<https://www.revistas.udesc.br/index.php/dapesquisa/issue/view/479>>. Acesso em: 22/09/2022.

BOLZANI, Isabela. Entenda o que é o ESG e como ele está se tornando um pré-requisito no mercado financeiro. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 03/08/2020.

Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/08/entenda-o-que-e-o-esg-e-como-ele-esta-se-tornando-um-pre-requisito-no-mercado-financeiro.shtml>>. Acesso em 23/09/2022.

BUSINESS ROUNDTABLE. Business Roundtable Redefines the Purpose of a Corporation to Promot "An Enonomy That Serves All Americans". Washington D.C., 19/08/2019. Disponível em: <<https://www.businessroundtable.org/business-roundtable-redefines-the-purpose-of-a-corporation-to-promote-an-economy-that-serves-all-americans>>. Acesso em: 23/09/2022.

CARVALHO, Walkyria; ALVES, José Luiz. A importância estratégica do Compliance Tributário nas empresas. *Research, Society and Development*, v. 9, n. 10, 2020, 17p. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.33448/rsd-v9i10.8512>. Acesso em 02/10/2022.

ELKINGTON, John. *Canibais com garfo e faca*. São Paulo: M. Books, 2021.

ENGELMANN, Wilson; NASCIMENTO, Hérica Cristina Paes. O desenvolvimento dos direitos humanos nas empresas por meio do ESG como forma de qualificar as relações de trabalho. *Rev. Esc. Jud. TRT4*, Porto Alegre, 2021. p. 113-135. Disponível em: <<https://rejt4.emnuvens.com.br/revistaejud4/article/download/157/124>>. Acesso em 07/07/2022.

FAUNDEZ-UGALDE, Antonio. Sostenibilidad tributaria: Los reportes de sostenibilidad tributaria deben reflejar una política de transparencia así como de control y gestión de riesgos tributarios. *Taxlatam*, 11/05/2022. Disponível em: <<https://taxlatam.com/noticias/sostenibilidad-tributaria/>>. Acesso em 07/10/2022.

FIRJAN. Manual das leis de incentivo: estratégias de investimento social. SESI, 2017. Disponível em: <https://sinapse.gife.org.br/download/manual-das-leis-de-incentivo-estrategias-de-investimento-social>. Aceso em 07/10/2022.

GLOBAL SUSTAINABLE INVESTMENT ALLIANCE. 2020 Global Sustainable Investment Review, [s.l.], 2021. Disponível em: <<http://www.gsialliance.org/wp-content/uploads/2021/08/GSIR-20201.pdf>>. Acesso em: 24/09/2022.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Recompensas positivas como mecanismo de incentivo ao compliance tributário. *Cad. Fin. Públ.*, Brasília, n. 14, dez. 2014. p. 327-342.

Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/285912711_Recompensas_positivas_como_mecanismo_de_incentivo_ao_compliance_tributario>. Acesso em 23 set. 2022.

NIELSEN. Os brasileiros estão cada vez mais sustentáveis e conscientes, [s.l.], 2019. Disponível em: <<https://www.nielsen.com/pt/insights/2019/brasileiros-estao-cada-vez-mais-sustentaveis-e-conscientes/>>. Acesso em 15/11/2022.

OLIVEIRA, Isaac de. BlackRock: Larry Fink volta a reforçar a urgência da agenda ESG. Estadão, São Paulo, 27/01/2021. Disponível em: <<https://investidor.estadao.com.br/investimentos/blackrock-larry-fink-reforca-urgencia-agenda-esg>>. Acesso em: 23/09/2022.

ONU. Report of the World Commission on Environment and Development. New York: ONU, 1987, 374p. Disponível em: <<https://digitallibrary.un.org/record/139811>>. Acesso em 07/09/2022.

OPINION BOX. Relatório ESG e sustentabilidade 2022: dados, análises e perspectivas sobre práticas sustentáveis na sociedade e nas empresas brasileiras. 2022, 35p. Disponível em: <https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms%2Ffiles%2F7540%2F1659390488Opinion_box_relatorio_sustentabilidade_ESG_2022_16-9_final_4.pdf>. Acesso em 15/11/2022.

PWC. Incentivos fiscais para energias renováveis na América do Sul. Relatório da PricewaterhouseCoopers Brasil Ltda, 2021. Disponível em <https://www.pwc.com.br/pt/publicacoes/servicos/assets/assessoria-tributaria-societaria/2021/incentivos_fiscais_21.pdf>. Acesso em 07/10/2022.

SANTOS, Sergio Gouveia; LIMA, Lauro Vinicio de Almeida; LEITE, Paulo Amilton Maia; FRANÇA, Robério Dantas de França. Incentivos fiscais e a responsabilidade social corporativa das organizações. 22ª USP International Conference in Accounting, São Paulo, 2022 Disponível em: <<https://congressosp.fipecafi.org/anais/22UspInternational/ArtigosDownload/3702.pdf>>. Acesso em 23/09/2022.

VALE. Relatório de transparência fiscal 2021. n. 3, 2022, 69p. Disponível em: https://www.vale.com/documents/d/guest/vale_ttr_2021_pt. Acesso em 30/09/2022.

18. CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO ENVOLVENDO AS PLATAFORMAS DIGITAIS DE INTERMEDIÇÃO DE TRANSPORTE E OS MOTORISTAS DE APLICATIVO

CONSIDERATIONS ON TAXATION INVOLVING THE RELATION BETWEEN PLATFORMS AND APPLICATION DRIVERS



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-18>

*Paula Jaeger da Silva Porto*¹

RESUMO

O presente artigo aborda a incidência da tributação sobre os regimes de trabalho dos motoristas de aplicativo, buscando identificar qual o enquadramento jurídico mais adequado e favorável para as partes. A pesquisa evidencia que o regime ditado pela CLT é francamente desfavorável para as partes contratantes, na medida em que elevam os encargos trabalhistas e a carga tributária. Além disso, no último tópico se aborda a questão da incidência do ISSQN, especialmente o aspecto da territorialidade que tem gerado discussão na doutrina e jurisprudência. Conclui-se, então, que sob o aspecto da tributação, o vínculo na condição de autônomo pode ser mais vantajoso para as partes, bem como entende-se acertada a decisão do STF na ADI 5835 na questão da territorialidade do ISSQN.

Palavras-chave: 1. Motorista de aplicativo; 2. Uber; 3. Tributação da Uber; 4. ISSQN. 5. Competência territorial.

ABSTRACT

This article addresses the incidence of taxation on the work regimes of app drivers, seeking to identify the most appropriate and favorable legal framework for the parties. The research shows that the regime dictated by the CLT is frankly unfavorable for the contracting parties, insofar as it raises labor charges and the tax burden. In addition, the last topic addresses the issue of the incidence of the ISSQN, especially the aspect of territoriality that has generated discussion in doctrine and jurisprudence. The research concluded, then, that from the point of view of taxation, the self-employed person regime may be more favorable for the parties. The investigation also concluded that the Supreme Court precedent in ADI 5835 on the issue of the territoriality of the ISSQN took the right position.

Keywords: 1. Application driver; 2. Uber; 3. Uber Taxation; 4. ISSQN. 5. Territorial jurisdiction.

¹ Doutoranda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS; Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, Pós-Graduada em Direito do Trabalho pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Graduada pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. Advogada na área trabalhista e previdenciária. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8314882242862365>. E- mail: paula@paulajaeger.com

SUMÁRIO

Introdução. 1. Tributação do motorista como empregado e seus reflexos para as partes. 2. Tributação do motorista como trabalhador autônomo e seus reflexos para as partes. 3. Tributação do serviço de transporte - ISSQN. Conclusão.

INTRODUÇÃO

O uso intensivo da tecnologia tem impulsionado o movimento de compartilhamento de bens, gerando uma verdadeira revolução no século XXI. A economia compartilhada tem promovido a criação de novos modelos de negócio até então desconhecidos.

O presente artigo utiliza como paradigma de análise o aplicativo de transporte individual de passageiros conhecido como Uber. Na investigação, examina-se os modelos de contratação entre a plataforma e os seus usuários (motoristas), estabelecendo as repercussões jurídicas a partir do regime aplicado. Afigura-se lícito dizer que a contratação de motorista parceiro pode se dar de, ao menos, duas formas: ou o motorista é contratado como empregado, ou o motorista é encarado como usuário da plataforma e desempenha sua atividade como autônomo.

A partir da destas duas formas de tributação se apresentará as consequências deste enquadramento no âmbito tributário, onde se observará as diferenças e semelhanças nos recolhimentos fiscais das modalidades de relação apresentados.

Assim, pretende-se a partir do enfoque do modelo de contratação e assim também do regime de incidência da tributação, demonstrar vantagens e desvantagens das alternativas, indicando a formatação mais vantajosa para esta nova relação.

Por fim, para concluir a análise da tributação envolvendo a plataforma de intermediação Uber, se faz a análise da incidência do ISSQN, especialmente sobre a problemática envolvendo a questão da sua competência territorial.

1. Tributação do motorista como empregado e seus reflexos para as partes

Após o surgimento da economia compartilhada nos moldes atuais e a criação da plataforma Uber, o seu modelo de sucesso tornou-se alvo de diversas discussões, dentre elas a possibilidade de haver ou não vínculo laboral entre a empresa e o motorista. Essa discussão ocorre em todo o mundo e tem resultados variados, sem consenso sobre o entendimento. No Brasil, não é diferente, e frequentemente são relatados julgamentos com decisões opostas.²

Assim, com o fito de demonstrar a carga tributária nos diferentes cenários e sem o objetivo de encampar, neste momento, qual a natureza jurídica do vínculo entre o motorista de aplicativo e plataforma intermediadora, se fará a abordagem sob diferentes prismas (empregado x autônomo).

Para iniciar a comparação, consideremos que o motorista de aplicativo de transporte individual de passageiros é um empregado da plataforma intermediadora. Assim, o motorista hipotético trabalhará numa jornada de 44 horas semanais (limite imposto pela CLT), recebendo o valor de R\$ 31,40 (média obtida em pesquisa realizada em fóruns de motoristas de aplicativo na internet³). Considerando que o referido empregado desempenhou uma jornada de 44 horas semanais, ele terá obtido um salário bruto de R\$ 6.908,00. No cálculo já foi incluído o valor do repouso semanal remunerado que acresce ao valor base do cálculo de salário.

Sobre o valor bruto, compete ao empregador efetuar retenções dos tributos do empregado que incidem sobre o salário, pagando ao empregado apenas o valor líquido. A legislação prescreve que o desconto do imposto de renda do empregado seja efetuado diretamente pela fonte pagadora⁴, permitindo que a contribuição previdenciária oficial seja deduzida da base de cálculo do imposto de renda⁵. O

² Exemplos de jurisprudência contraditória – Pelo reconhecimento de vínculo de emprego: 33ª Vara de Trabalho de Belo Horizonte, Processo nº 0011359-34.2016.5.03.0112. Pela caracterização como autônomo: 37ª Vara do Trabalho de Belo Horizonte, Processo nº 0011863-62.2016.5.03.0137; 48ª Vara do Trabalho de São Paulo, Processo nº 1002011-63.2017.5.02.0048.

³ O valor médio da hora de trabalho varia muito a depender do horário de atuação do motorista, plataforma utilizada e área de atuação. No entanto, o valor da hora é menos importante para efeito de comparação realizada já que ambos os cenários partirão da mesma hora padrão.

⁴ art. 43 do Decreto nº 3.000/99, Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º.

⁵ art. 74, I do Decreto nº 3.000/99, art. 4º, incisos IV e V da Lei nº 9.250, de 1995.

cálculo da contribuição previdenciária do empregado leva em consideração o salário de contribuição máximo de R\$ 5.645,80 multiplicado pela alíquota de 11%, resultando no valor de contribuição de R\$ 621,03⁶.

O cálculo da tributação sobre o rendimento auferido pelo motorista de aplicativo com vínculo empregatício apresenta a seguinte composição⁷:

Tributo	Percentual	Valor em R\$
IRRF	27,5%	859,55
Contribuição Previdenciária	11%	621,04
Total		1.480,59

Após a dedução dos impostos legais, o motorista fica com um valor líquido de R\$ 5.427,41. À primeira vista, a tributação parece inofensiva, mas essa é apenas uma percepção superficial. Isso ocorre porque não estamos considerando todos os encargos que pesam sobre o empregador. Agora, no cenário fictício proposto, analisaremos a incidência dos tributos de responsabilidade da fonte pagadora⁸

Tributo	Percentual	Valor em R\$
Contribuição Previdenciária sobre a folha	20%	1.381,60
Contribuição RAT	3%	207,24
Contribuição Salário Educação	2,5%	172,70
Contribuição Sistema S	3,3%	227,96
FGTS	8%	552,64
Total		2.542,14

Percebe-se que sobre o salário pago ao motorista de aplicativo no cenário descrito, competiria à empregadora pagar o equivalente a 36,79% sobre o salário pago ao seu suposto empregado. Para que o empregado usufrua de um salário bruto de R\$ 6.908,00, a empresa teria que desembolsar o equivalente a R\$ 10.930,73, o que

⁶ Art. 12, I c/c art. 20, ambos da Lei nº 8.212/91.

⁷ PORTO, Éderson Garin; SILVA, Paula Jaeger. Estudo comparativo da tributação sobre os diferentes regimes de trabalho do motorista de aplicativo. In Revista da FESDT. n. 11, Porto Alegre: FESDT, set./dez. 2019.

⁸ PORTO, Éderson Garin; SILVA, Paula Jaeger. Estudo comparativo da tributação sobre os diferentes regimes de trabalho do motorista de aplicativo. In Revista da FESDT. n. 11, Porto Alegre: FESDT, set./dez. 2019.

significa um acréscimo de 58% sobre o valor base.⁹

No cenário elaborado, não se contabilizou o valor de hora extra, adicional noturno, nem se calculou o adicional de insalubridade e periculosidade. No entanto, o empregador deveria contingenciar mensalmente os valores necessários para o pagamento do 1/3 constitucional de férias, além do 13º salário

Provisões	Valor em R\$
Férias 1/12	575,67
1/3 Férias 1/12	191,89
13º Salário 1/12	575,67
FGTS Férias 1/12	46,05
FGTS 1/3 Férias 1/12	15,20
FGTS 13º Salário 1/12	46,05
Aviso prévio 1/12 (provisão)	575,67
FGTS Aviso prévio 1/12 (provisão)	46,05
Multa FGTS 1/12 (provisão)	138,16
Total	2.210,41

A tabela acima ilustra as provisões totais que o empregador deve fazer para ter um orçamento minimamente seguro, garantindo a capacidade de cumprir com obrigações trabalhistas futuras e organizando o fluxo de caixa. Ao somar os encargos e as provisões, o salário inicial prometido ao motorista contratado sob o regime celetista chega a um valor de R\$ 13.141,14, representando um expressivo aumento de 90% em relação ao valor originalmente previsto.¹⁰

É fácil perceber que caso o modelo de contratação celetista seja imposto à plataforma de transporte individual de passageiros, o valor do salário deverá sofrer redução compatível com o total de encargos que a plataforma terá que suportar. Isso significa que a adoção do regime celetista provavelmente resultará em uma redução do salário líquido para o motorista, partindo-se do orçamento de que a empresa só poderá pagar um salário de R\$ 6.908,00, considerando o ponto de equilíbrio entre a disponibilidade da empresa para remunerar o colaborador e o interesse do usuário

⁹ PORTO, Éderson Garin; SILVA, Paula Jaeger. Estudo comparativo da tributação sobre os diferentes regimes de trabalho do motorista de aplicativo. In Revista da FESDT. n. 11, Porto Alegre: FESDT, set./dez. 2019.

¹⁰ PORTO, Éderson Garin; SILVA, Paula Jaeger. Estudo comparativo da tributação sobre os diferentes regimes de trabalho do motorista de aplicativo. In Revista da FESDT. n. 11, Porto Alegre: FESDT, set./dez. 2019.

em utilizar a plataforma.

Por outro lado, caso seja elevado o valor da corrida para o usuário, verificar-se-á uma drástica redução da demanda, já que o usuário buscará a substituição do meio de transporte por outro modal que ofereça preço semelhante aquele que está disposto a pagar.

Sendo assim, para que a empresa possa manter a oferta de corridas pelo preço que o usuário está disposto a pagar, a capacidade de pagamento de salário e encargos não pode ultrapassar R\$ 6.908,00, o que significaria submeter o motorista a receber o valor líquido equivalente a metade daquilo que recebe atualmente. Nesse contexto, é possível projetar uma redução significativa na disponibilidade de motoristas, tornando inviável a manutenção da qualidade do serviço.¹¹

2. Tributação do motorista como trabalhador autônomo e seus reflexos para as partes

Em um segundo cenário, se estabelece um sistema de remuneração desvinculado das exigências da CLT, pressupondo-se que a relação entre uma plataforma de transporte individual de passageiros e motorista parceiro não constitui um vínculo empregatício. Dessa forma, considera-se a oferta de um valor equivalente para um motorista que esteja disposto a trabalhar 44 horas por semana, apesar de não ser necessário cumprir um horário específico ou estar limitado a uma jornada de trabalho determinada. Os mesmos números são utilizados para fins de comparação.

Considerando que a plataforma tenha alcançado ao motorista parceiro o mesmo valor bruto de R\$ 6.908,00, passa-se a demonstrar a carga tributária que estaria submetido. A renda auferida enquadra-se como rendimento do trabalho não assalariado, consoante prescreve o art. 45 do Decreto nº 3.000/99 e art. 3º, § 4º, Lei nº 7.713, de 1988, sujeitando-se ao pagamento do imposto de renda mensal pela sistemática do carnê-leão. O motorista estudado deverá recolher a contribuição previdenciária sobre o regime de contribuinte individual, consoante prescreve o

¹¹ PORTO, Éderson Garin; SILVA, Paula Jaeger. Estudo comparativo da tributação sobre os diferentes regimes de trabalho do motorista de aplicativo. In Revista da FESDT. n. 11, Porto Alegre: FESDT, set./dez. 2019.

artigo 12, I c/c art. 21 da Lei n° 8.212/91.¹²

Tributo	Percentual	Valor em R\$
IRRF	27,5%	719,82
Contribuição Previdenciária	20%	1.129,16
Total		1.848,98

Percebe-se, em comparação com o regime de tributação do motorista celetista, uma ligeira desvantagem considerando o regime de incidência da contribuição previdenciária do contribuinte individual. No entanto, considerando todos os encargos acima identificados, não há como refutar a condição mais favorável ao motorista nesta modalidade.

Em que pese a soma dos tributos possa parecer menos vantajosa ao contribuinte ao se comparar isoladamente as cargas tributárias, é evidente que não se pode perder de vista que os encargos tributários e trabalhista que o empregador precisa atender serão descontados do empregado, o que no exame comparativo resulta numa oneração excessiva para o empregado.

Há, por derradeiro, a possibilidade do motorista optar pelo enquadramento no regime do Microempreendedor individual (MEI) previsto no artigo 18-A da Lei Complementar n° 123.

Neste cenário, o motorista seria tributado em valores fixos em reais, independentemente da sua receita¹³, na seguinte proporção: (a) R\$ 66,00 (sessenta e seis reais), a título da Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual; e (b) R\$ 5,00 (cinco reais), a título do imposto referido no inciso VIII do caput do art. 13 desta Lei Complementar.

O recolhimento dos valores acima é feitos uma única vez ao mês, tornando isento o MEI de recolher os tributos previstos no artigo 13, incisos I ao VI¹⁴, conforme

¹² PORTO, Éderson Garin; SILVA, Paula Jaeger. Estudo comparativo da tributação sobre os diferentes regimes de trabalho do motorista de aplicativo. In Revista da FESDT. n. 11, Porto Alegre: FESDT, set./dez. 2019.

¹³ Art. 18-A. (...). § 3° (...): V. Os valores informados estavam vigentes à época da elaboração do texto (fevereiro de 2018).

¹⁴ LC n° 123: Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ; II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1o deste artigo; III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; IV - Contribuição para o

expressamente refere o artigo 18-A, § 3º, inciso VI, ambos da Lei Complementar nº 123. Para que o motorista opte por essa modalidade, é necessário se enquadrar na limitação de receita anual no patamar de R\$ 81.000,00 ou R\$ 6.750,00 por mês¹⁵.

Assim, essas são as formas de tributação em relação ao motorista de aplicativo, considerando a natureza jurídico entre este e a plataforma de transporte.

3. Tributação do serviço de transporte - ISSQN

Agora, o objeto de estudo neste tópico é a análise da tributação que incide para a plataforma de intermediação, a Uber, sendo que a problemática aqui, se encontra na questão da territorialidade do imposto devido, que é o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, conforme será demonstrado.

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é um tributo municipal previsto pela Constituição Brasileira (art.156, III, da CF), instituído pela Lei Complementar nº 116/2003, e regulamentado pelos municípios por meio de suas próprias leis. O objetivo do ISSQN é tributar a prestação de serviços realizados por empresas ou profissionais autônomos dentro do município.

O ISSQN incide sobre a receita bruta proveniente da prestação de serviços e cada município tem autonomia para determinar as alíquotas e bases de cálculo do ISSQN, desde que respeitem os limites pela legislação federal, e geralmente a alíquota varia entre 2% e 5%.

Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

¹⁵ LC nº 123: Art. 18-A. (...)§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, considera-se MEI o empresário individual que se enquadre na definição do art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, ou o empreendedor que exerça as atividades de industrialização, comercialização e prestação de serviços no âmbito rural, que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais), que seja optante pelo Simples Nacional e que não esteja impedido de optar pela sistemática prevista neste artigo. § 2º No caso de início de atividades, o limite de que trata o § 1º será de R\$ 6.750,00 (seis mil, setecentos e cinquenta reais) multiplicados pelo número de meses compreendido entre o início da atividade e o final do respectivo ano-calendário, consideradas as frações de meses como um mês inteiro.

Como dito, o ISSQN é de competência municipal, ou seja, cada município é responsável por administrar a arrecadação e fiscalização desse imposto. Os recursos arrecadados com o ISSQN são destinados ao município onde ocorreram a prestação de serviços, e são utilizados para financiar os serviços públicos oferecidos à população, como saúde, educação, infraestrutura, segurança, entre outros.

A Lei Complementar nº 157/2016 foi a responsável por ampliar a lista de serviços tributáveis pelo ISSQN. No que se refere aos aplicativos de transporte, como, por exemplo, a Uber, entende-se que é devido o ISSQN, já que ocorre o enquadramento da UBER na lista de serviços no subitem 1.03 "*Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres*", conforme redação dada pela Lei Complementar referida.

Contudo, o aspecto territorial do ISSQN continua sendo tema controverso nos estudos tributários.

Nesse aspecto, no que diz respeito ao local da prestação dos serviços para a incidência do ISS, destaca-se os ensinamentos de Leandro Pausen¹⁶, que afirma:

"A existência efetiva do estabelecimento pode ser indicada pela conjugação, parcial ou total, de diversos elementos, tais com o (I) manutenção de pessoal, material, máquinas, instrumentos e equipamentos próprios ou de terceiros necessários à execução dos serviços; (II) estrutura organizacional ou administrativa; (III) inscrição nos órgãos previdenciários; (IV) indicação como domicílio fiscal para efeito de outros tributos; e (V) permanência no local, para a execução dos serviços, exteriorizada por meio de site na Internet, propaganda, publicidade, contas de telefone, de fornecimento de energia elétrica, água ou gás, em nome do prestador, seu representante ou preposto."

O artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003 aponta que se considera prestado o serviço e o respectivo imposto devido no **local do estabelecimento prestador** – onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo

¹⁶ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional – ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto em algumas das hipóteses previstas na lei.

No entanto, a Lei Complementar nº 157/2016 deslocou o local onde se considera prestado o serviço e o imposto devido, passando para o local do domicílio do tomador de determinados serviços.

Referente ao UBER, a LC 157/2016 alterou o inciso XIX do artigo 3º da LC 116:

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

Verifica-se, então, uma divergência ao estabelecer qual município seria o competente nos casos em que a empresa opera de maneira desconcentrada, ou seja, o imposto seria devido no local onde se localiza a sede da empresa no Brasil, ou nos locais onde os seus escritórios estão localizados, ou mesmo se o ISSQN seria devido proporcionalmente em cada Município onde o serviço é prestado, conforme a localização de origem de cadastro dos motoristas prestadores dos serviços.

O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, nos casos de contratos de *leasing* firmados por instituição financeira com mais de um consumidor, firmou jurisprudência no sentido de que após a edição da LC 116/03, o ISSQN deveria ser cobrado no município em que efetivamente foi prestado o serviço.

Nesse contexto, no julgamento do Recurso Repetitivo (Temas 354 e 355) – REsp 1060210/SC, no STJ, de relatoria da lavra do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, consta que o local da prestação é aquele em que o serviço é perfectibilizado, qual seja o local em que existe unidade econômica ou profissional do prestador no Município, admitido como sendo onde ocorre o fato gerador tributário, então ali deve-se recolher o tributo.

A discussão envolvendo a territorialidade do ISSQN chegou ao Supremo Tribunal Federal, sendo interposta a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 5835, de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes e questiona, justamente, a modificação do local onde se considera prestado o serviço e o local em que o ISSQN será devido,

em razão de alterações operadas pela Lei Complementar 157/2016, bem como as alterações advindas pela Lei Complementar 175/2020.

Alguns pontos trazidos na proposição da ADI 5835 foram em relação a: (i) Perspectiva de distribuição da arrecadação do ISSQN de modo mais equânime perante o corpo de municípios que integram a federação brasileira. (ii) Tendência mundial de que o imposto sobre a circulação seja devido no destino (onde se localiza o usuário final daquela operação) e não na origem (onde se localiza o fornecedor do bem ou serviço daquela operação).

Por seu turno, o Ministro Relator Alexandre de Moraes apontou em seu voto que a alteração sistemática de recolhimento de ISSQN promovida pela LC 157/2026 fere o princípio da segurança jurídica, que exige, não apenas a previsibilidade e estabilidade, mas também, e principalmente, a necessidade de clareza e confiabilidade em relação à norma jurídica e a sua aplicação, de modo que uma norma tributária indeterminada impede eventual sanção ao contribuinte que adotar qualquer das interpretações possíveis, além de desencadear uma série de processos administrativos e judiciais.

Ainda, o Ministro fundamenta que as alterações da LC foram debilitadas, sendo possível verificar uma série de imprecisões nas definições do texto, bem como a necessidade de uma normatização que seja capaz de gerar segurança jurídica e não o contrário, sob pena de retrocesso, considerando que as relações jurídicas tributárias afetam diretamente mais de 5 mil municípios.

Por fim, referiu o Ministro que a hipótese de incidência tributária deve conter exaustiva descrição dos pressupostos tributários, apta a permitir que todos eles sejam perfeitamente reconhecidos e as insubsistências detectadas vão além e atingem o mínimo exigido para que a devida estabilidade nas relações jurídicas afetadas seja respeitada.

Deste modo, o voto do relator foi no sentido de declarar a inconstitucionalidade ao artigo 1º da LC 157/2016 e do artigo 14 da LC 175/2020.

Já o Ministro Nunes Marques abriu divergência e apontou que a Lei Complementar 175/2020 permitiu a operacionalização da mudança do local de recolhimento do ISSQN, antes da origem e agora no destino, coisa que a LC 157/2016 não havia logrado.

Assim, o sistema padronizado contribuiria para solver questionamentos de setor e atividades, no sentido de que teriam de atender milhares de legislações municipais (com obrigações, datas e formas de pagamento totalmente diferentes). Este novo sistema possibilitaria que, num único lugar, todos os Municípios sinalizem suas alíquotas, leis, datas e formas de receberem o imposto.

O Ministro Nunes Marques também apontou que o Parlamento procurou não abalar a estrutura do sistema tributário municipal, elegendo como excepcionais as hipóteses de imposto devido no local do estabelecimento do tomador. Assim, as alterações legislativas sobre o ISSQN significariam estimular os negócios e a prestação de serviços em geral à capilaridade e de alocar as receitas aos municípios menores e mais carentes de recursos, tornando-se mais autônomos frente à União e aos Estados, conforme determina a CF.

Recentemente foi finalizado o julgamento e o STF, por maioria, julgou procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar 157/2016 e do art. 14 da Lei Complementar 175/2020, bem como, por arrastamento, dos artigos 2º, 3º, 6º, 9º, 10 e 13 da Lei Complementar 175/2020, nos termos do voto do Relator.

Sendo assim, em que pese entendimento doutrinário e jurisprudencial diverso, o STF entendeu que o fato gerador do tributo não foi minuciosamente previsto pela lei complementar e pelas leis subsequentes, por isso, a norma traz insegurança jurídica aos contribuintes e conflitos de competência entre os municípios, o que não significa dizer que a discussão está encerrada, pois novas alterações legislativas podem vir a ser propostas e conseqüentemente levadas ao judiciário, se for o caso.

CONCLUSÃO

Evidente que a economia de compartilhamento provocou uma verdadeira revolução nos setores produtivos, introduzindo um nicho antes inexistente e promovendo uma mudança importante no comportamento de fornecedores e consumidores, além de alterar a relação de consumo tradicional.

Assim, pode-se dizer que o fenômeno da economia de compartilhamento trata-se de um modelo econômico distinto, proporcionado pela ligação entre duas

ou mais pessoas. Essa proximidade facilitada pela tecnologia permite que as pessoas utilizem o mecanismo de preços do mercado sem incorrer em altos custos de transação, valorizando a concorrência e favorecendo o consumidor.

No aspecto tributário que envolve a relação entre a plataforma de intermediação e os motoristas de aplicativo, foi possível observar que o modelo econômico proposto é incompatível com a ideia de emprego, porque a plataforma não seria mais considerada uma empresa de tecnologia e sim uma empresa de transporte. Ao se equiparar as plataformas da economia colaborativa com modelos tradicionais de negócio, acaba-se por dizimar a perspectiva de desenvolvimento econômico baseado em inovação e tecnologia. Como o modelo de negócio baseia-se na liberdade, o engessamento proposto pelos defensores da aplicação da legislação trabalhista, acaba por fulminar a estrutura de incentivos e sobretudo em tornar inviável a manutenção da oferta de viagens e a qualidade do serviço como a oferecida atualmente.

Os cenários simulados entre os regimes de contratação demonstram que a imposição da legislação trabalhista resulta no incremento significativa dos encargos trabalhista e tributários que deverão ser pagos por alguém. Se a plataforma de intermediação os assumir, o negócio passa a não ser mais viável do ponto de vista econômico. Se o ônus for repassado para o consumidor, o serviço se tornará mais caro que os meios de transporte atualmente oferecidos. Por fim, se os ônus dos encargos trabalhistas forem repassados ao motorista, haverá uma redução significativa do salário do motorista, o que gerará um aviltamento da remuneração do empregado ou a fuga dos trabalhadores para outras atividades.

Já no que se refere a outra problemática envolvendo a tributação das plataformas de intermediação de passageiros, ou seja, a territorialidade da incidência do ISSQN, entende-se acertada a decisão do STF no julgamento da ADI 5835, por ora, tendo em vista as lacunas e "falhas" provenientes da LC 157/2016 e da LC 175/2020, que tentou suprir algumas questões técnicas, mesmo assim parece ter sido insuficiente.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Paulo. **A inexistência de vínculo trabalhista com relação aos motoristas da plataforma Uber**. Disponível em: <<http://www.trt4.jus.br/portal/portal/EscolaJudicial/biblioteca/noticia/info/NoticiaWindow?cod=1352055&action=2>>. Acesso em: 03 de junho 2023.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 160.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BARRETO, Keline Cajueiro Campos. Breves considerações acerca da incidência do ISSQN sobre o serviço de transporte realizado por meio do aplicativo UBER.

BARROS, Alice Monteiro de. *Curso de Direito do Trabalho*. 10. ed. São Paulo: LTr, 2016.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 343.

BITENCOURT NETO, Eurico. **O Direito ao Mínimo para uma existência digna**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

BOTSMAN, Rachel. The sharing economy lacks a shared definition. *In: Fast Company*, disponível em: <<http://www.fastcoexist.com/3022028/the-sharing-economy-lacks-a-shareddefinitions-shared-definition>>. Acesso em: 03 de junho 2023.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**. *Entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 123.

CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. In: Heleno Taveira Tôrres (org.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015.

CAMPOS, Diogo Leite de. **O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos**. Coimbra: Almedina, 2006.

CAMPOS, Diogo Leite de. **O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos**. Coimbra: Almedina, 2006.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Cristiano. Análise econômica da tributação. In: Luciano Benetti Timm (org.). **Direito e Economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CHASE, Robin. **Economia Compartilhada: como pessoas e plataformas da Perrs Inc. estão reinventando o capitalismo**. Tradução de Cristina Yamagami. São Paulo: HSM, 2015.

DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de Direito do Trabalho, op. cit.*, p. 378.
KRUGMAN, Paul e WELLS, Robin. **Introdução à Economia**. Trad. Helga Hoffmann. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

MARQUES, Claudia Lima. A nova noção de fornecedor no consumo compartilhado: um estudo sobre as correlações do pluralismo contratual e o acesso ao consumo. *Revista de Direito do Consumidor*, São Paulo, v. 111, maio-jun. 2017.

MARTINS, Sergio Pinto. *Direito do Trabalho*. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MCDONALD, Daniel K. *Reputation will teach sharing economy to share*. In: University of Florida Journal of Law and Public Policy v. 27.

MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui. **Constituição Portuguesa anotada**. T. I. Coimbra: Coimbra Ed., 2005.

MORAES, Maria Celina Bodin de. **O princípio da solidariedade**. Rio de Janeiro: Instituto de Direito Civil, disponível em:
<<http://www.idcivil.com.br/pdf/biblioteca9.pdf>>. 03 de junho 2023.

MUCELIN, Guilherme. Peers Inc.: a nova estrutura da relação de consumo na economia do compartilhamento. In: **Revista dos Tribunais**. vol. 118/2018. Jul - Ago/2018.

NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal suportável. Estudos de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PORTO, Éderson Garin; SILVA, Paula Jaeger. **Estudo comparativo da tributação sobre os diferentes regimes de trabalho do motorista de aplicativo**. In Revista da FESDT. n. 11, Porto Alegre: FESDT, set./dez. 2019.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. São Paulo: Manole, 2004.

SANCHES, José Luis Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

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

SCHOR, Juliet. Debatendo Economia do Compartilhamento. Traduzido por Beatriz Kira. In: **Economia do Compartilhamento e o Direito**. Curitiba: Juruá Editora, 2017.

SIGNES, Adrián Todolí. **El impacto de la “Uber Economy” en las relaciones laborales: los efectos de las plataformas virtuales en el contrato de trabajo**. Disponível em: <<https://www.upf.edu/documents/3885005/3891266/Todoli.pdf/051aa745-0eea-42af-921f-dd20a7ebcf2c>>. Acesso em: 03 de junho 2023.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

UBER. Disponível em: <<https://www.uber.com/business/>>. Acesso em 12/09/2018.

WALSH, B. Ideas That Will Change The World. TIME MAGAZINE. Disponível em: <http://content.time.com/time/specials/packages/article/0,28804,2059521_2059717_2059710,00.html>. Acesso em: 03 de junho 2023.

ZANATTA, Rafael A. Economias do Compartilhamento: superando um problema conceitual. In: **Economia do Compartilhamento e o Direito**. Curitiba: Juruá Editora, 2017.

19. AS APOSTAS DIGITAIS E O PODER-DEVER DE SUA TRIBUTAÇÃO

DIGITAL BETS AND THE POWER-DUTY OF THEIR TAXATION



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-19>

Ricardo Luís Lenz Tatsch¹

RESUMO

Os Estados atuais, que se constituem, em maior ou menor extensão, em Estado Social, necessitam de recursos para a realização de suas tarefas, o que ocorre por meio da tributação. As sucessivas crises econômicas resultam em uma diminuição da arrecadação, enquanto há um aumento dos gastos com as tarefas estatais. Por sua vez, em um mundo cada vez mais digitalizado, o que inclui a prestação de serviços, há dificuldades para a tributação de empresas que se encontram sediadas em outros países, situação que ocorre com os sites de apostas esportivas. Nesse contexto, a Lei nº 13.756/2018, a partir das alterações realizadas pela Medida Provisória nº 1.182/2023, regulamentou a tributação sobre as empresas oferecem apostas por quota fixa, que são as apostas esportivas digitais, estabelecendo diversas obrigações, entre elas a de terem sede em território nacional e a de vedação da realização de publicidade e propaganda por aquelas que não cumprirem esse requisito. Porém, o Estado brasileiro ainda incorre em inconstitucional omissão, porque o Ministério da Fazenda ainda não regulamentou diversos dispositivos da mencionada Lei. O resultado desta situação é que não há ainda tributação sobre estas empresas que exploram esse tipo de atividade.

Palavras-chave: apostas digitais; estado; pode-dever; tributação.

ABSTRACT

The current States, which constitute, to a greater or lesser extent, a Welfare State, need resources to realize their tasks, that occurs by taxation. Successive economic crises results in a decrease in revenue, while there is an increase in spending on state tasks. In turn, in an increasingly digitized world, that includes the provision of services, there are difficulties in taxing companies that are principal business office in other countries, a situation that occurs with sports betting sites. In this context, Act nº 13.756/2018, based on the amendments made by Provisional Measure nº 1.182/2023, regulated the taxation over the companies offering fixed-quota bets, which are digital sports betting, establishing various obligations, including that of having their principal business office in the national territory and the prohibition of publicity and propaganda by those who do not comply with this requirement. However, the Brazilian State still incurs an unconstitutional omission, because the

¹ Mestre e doutorando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. Participante do Grupo de Estudos e Pesquisa em Direitos Fundamentais (PUCRS). Procurador Regional da República. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3162417730641494>. E-mail: ricardo.tatsch@edu.pucrs.br.

Ministry of Finance has not yet regulated several provisions of the mentioned Law. The result of this situation in there is no taxation yet over this companies that explore this type of activity.

Keywords: digital bets; state; power-duty; taxation.

SUMÁRIO

1 – Introdução; 2 – Do Estado Liberal ao Estado Social; 3 – A crise do Estado Social; 4 – O poder-dever de tributar; 5 – A regulação das apostas digitais em nosso país e a sua necessária tributação; 6 – Conclusões; Referências.

1 INTRODUÇÃO

Os Estados, enquanto criação humana, para o atendimento de seus fins, sempre necessitaram de recursos, que, de modo geral, são obtidos por meio de tributos incidentes sobre a renda ou patrimônio de pessoas físicas ou jurídicas ou sobre fatos econômicos que ocorrem no dia a dia.

O modo e a base sobre a qual incide a tributação tem-se transformado através do tempo, sendo que atualmente é um desafio para os Estados nacionais a tributação de novas formas econômicas, em especial a existente no mundo digital, já que muitas dessas atividades podem ser acessadas de qualquer território, sendo até mesmo desnecessário que exista uma sede física no local em que a atividade está sendo oferecida, como no caso das apostas digitais (*online*). O resultado disso é uma ausência de tributação sobre determinada atividade econômica, o que é muito preocupante se considerarmos o necessário aumento de recursos que os países necessitam para o atendimento de suas finalidades, aí incluídos grande parte dos direitos fundamentais.

No Brasil, e especificamente no tocante às apostas digitais, era incompreensível que ainda não tivesse sido adequadamente regulamentada a tributação sobre essa atividade digital, o que gerou, anualmente, uma grande perda de arrecadação tributária.

O presente estudo visa proceder a uma análise da situação da necessidade da tributação efetiva sobre os sites de apostas digitais, a ser realizada pelo nosso país.

Para tanto, inicialmente será feita uma apresentação a respeito do desenvolvimento do Estado Liberal (surgido após o Estado Absolutista) até o Estado

Social.

A seguir, analisa-se a crise (econômica) que surgiu no Estado Social, a qual até hoje é sentida, em maior ou menor grau, pelos Estados Nacionais.

No item seguinte, apresentar-se-á um estudo sobre o poder-dever de tributar e os princípios com ele correlatos.

Segue-se uma explanação de como estão atualmente reguladas as apostas digitais em nosso país e as dificuldades ainda existentes nesse campo.

Por fim, nas conclusões, além de reafirmarmos a necessidade da tributação para que o Estado possa realizar suas tarefas, é apontada a ausência da efetiva regulamentação por parte do Estado brasileiro sobre as empresas que exploram os *sites* de apostas esportivas, sem o que ainda não estão obrigadas a pagar tributos em nosso país. Além disso, ressalta-se a relevância de ser regulamentada a propaganda e publicidade sobre tais *sites*, que é essencial para o desenvolvimento dessa atividade econômica, com o que está ocorrendo uma inconstitucional omissão estatal.

2 DO ESTADO LIBERAL AO ESTADO SOCIAL

O Estado,² que é uma ficção criada pelo ser humano³, tem por objetivo suprir necessidades que não poderiam ser obtidas individualmente ou em pequenas coletividades,⁴ como, *v. g.*, por meio de famílias, clãs ou tribos.

Durante muitos séculos, vários tipos de Estado foram surgindo e desaparecendo, na medida em que seu formato não mais supria as necessidades

² O Estado pode ser conceituado como sendo “uma ordem estabelecida pelos homens e dirigida a eles. Ele pressupõe a razão, a capacidade de comunicar-se por meio de uma e o poder de tomar decisões”. (FLEINER-GERSTER, Thomas. *Teoria geral do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 33).

³ Daí a ideia de contrato social, conforme desenvolvida por Thomas Hobbes (*Leviatã, ou a matéria forma e poder de um estado eclesiástico e civil*. São Paulo: Ícone, 2000, p. 123 et seq.), John Locke (*Dois tratados sobre o governo*. São Paulo: Martins Fontes, 1988, p. 494 et seq.) e Jean-Jacques Rousseau (*Do contrato social e discurso sobre a economia política*. 7ª Ed. São Paulo: Hemus Editora, s. d., p. 26 et seq.).

⁴ Adota-se como pressuposto para o surgimento do Estado a teoria mecanicista (que se contrapõe à teoria organicista) sobre os fundamentos da sociedade, segundo a qual a sociedade “é o grupo derivado de um acordo de vontades, de membros que buscam, mediante o vínculo associativo, um interesse comum impossível de obter-se pelos esforços isolados dos indivíduos” (BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 54).

das pessoas.⁵ Porém, apenas no último quarto do século XVIII é que houve o efetivo surgimento do Estado Liberal,⁶ por meio das revoluções americana e francesa, que romperam com a metrópole europeia, no caso da primeira, fizeram seus países passarem do absolutismo para o liberalismo político, eliminaram os estatutos especiais da nobreza e do clero, aboliram o sistema feudal ainda existente (no caso da França), bem como adotaram uma Constituição escrita.⁷

Esse *novo regime*, denominado de *governo representativo*, expressão anglo-saxônica, de Estado Constitucional, cuja origem é aparentemente francesa, ou de Estado de Direito, de procedência alemã, fundado na ideia de liberdade, limitava o poder do próprio Estado de duas formas: internamente por meio da separação dos poderes e externamente pela redução de suas funções.⁸ Além disso, era composto por direitos de defesa, de cunho negativo, que vedavam a ação estatal e preservavam uma “esfera de autonomia individual em face de seu poder”,⁹ estando neste rol os direitos “à vida, à liberdade, à propriedade e à igualdade perante a lei”,¹⁰ posteriormente acrescido pelas liberdades de expressão coletiva (liberdade de expressão, de imprensa, de manifestação, de reunião e associação,¹¹ entre outras) e pelos direitos de participação política.¹² São os atualmente denominados de direitos fundamentais de primeira dimensão.¹³

Saliente-se que as sociedades envolvidas nas citadas revoluções ainda não tinham sofrido um maior impacto decorrente da revolução industrial, que teve início na Inglaterra, principalmente a partir da segunda metade do século XVIII.¹⁴

⁵ A respeito dos estágios da evolução da comunidade estatal, vide Thomas Fleiner-Gerster (*Teoria geral do Estado*, p. 31-52).

⁶ Observe-se que a consolidação e expansão do Estado Liberal ocorreu durante o século XIX.

⁷ Por todos, BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 15-28.

⁸ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 69 e 72.

⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 46-47.

¹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*, p. 47.

¹¹ O destaque às liberdades do indivíduo fez com que houvesse “a recusa, durante muito tempo, da liberdade de associação (por se entender, no plano dos princípios, que a associação reduz a liberdade e por se recluir, no plano prático, a força da associação dos mais fracos economicamente)” (MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*, p. 73).

¹² SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*, p. 47.

¹³ Adota-se o termo dimensões, ao invés de gerações, porquanto o surgimento de novos direitos fundamentais não representa a eliminação dos até então existentes. Nesse sentido é o posicionamento de SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*, p. 45-46.

¹⁴ A revolução industrial não se deu de maneira uniforme, mas de forma gradual, sendo que cada

Já no decorrer do século XIX ocorreram grandes transformações na sociedade, que colocaram em crise esse Estado Constitucional Liberal. Entre outras, é importante citar a crescente industrialização, que se situava dentro de um modelo econômico capitalista livre, sem a intervenção estatal no tocante às relações de trabalho e do mercado, o que resultou na posterior organização dos trabalhadores em sindicatos, objetivando “a defesa conjunta de seus interesses profissionais”.¹⁵ Assim, a pressão social dos trabalhadores e de outros grupos de excluídos, aliado ao surgimento de doutrinas socialistas, bem como o temor da classe dominante (burguesia, que ascendeu a essa posição após a queda do Absolutismo) diante da possibilidade de uma ruptura revolucionária baseada “no ideário de esquerda”, forçaram “a uma progressiva mudança nos papéis do Estado, que ensejou, por sua vez, a cristalização de um novo modelo de constitucionalismo”.¹⁶ Igualmente merece ser destacada a ampliação do direito ao voto a parcelas da população que até então estavam excluídas de tal direito, fazendo com que suas demandas, através dos seus representantes, chegassem aos órgãos estatais.¹⁷ Ademais, no início do século XX, deu-se o surgimento de uma grave crise envolvendo o modelo de liberalismo econômico, cujo ápice é o *crash* da bolsa de valores de Nova Iorque em 1929 e que resultou em uma recessão mundial, sendo que para superá-la foi necessária uma forte atuação estatal,¹⁸ o que contrariava os próprios princípios filosóficos do Estado Liberal.¹⁹

Mas já antes dessa crise já tinham surgido as primeiras Constituições apresentando um novo modelo de Estado, o Estado Social de Direito (também conhecido ou denominado como Estado de Bem-Estar, Estado Providência ou

setor da economia, em especial nos séculos XVII e XIX, tiveram um momento de maior avanço, conforme podemos ver em BRAUDEL, Fernand. *Civilização material, economia e capitalismo: séculos XV-XVIII: o tempo do mundo*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, Vol. 3, p. 517-574.

¹⁵ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Direito sindical*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

¹⁶ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional: teoria, história e método de trabalho*. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 82.

¹⁷ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional*, p. 82.

¹⁸ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional*, p. 82-83.

¹⁹ Observe-se que também no campo econômico, visando solucionar a crise existente no período entre as duas Grandes Guerras Mundiais do século XX, houve forte posicionamento no sentido da importância da intervenção estatal na economia, por meio da utilização de recursos públicos, mesmo que de pequena monta, os quais estimulariam o investimento e, por um efeito multiplicador, elevariam o nível de emprego, conforme podemos depreender a partir da leitura de KEYNES, John Maynard. *Teoria geral do emprego, do juro e da moeda*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 80-118.

Welfare State), caracterizado por uma proeminência estatal no âmbito social, econômico e cultural. Para Paulo Bonavides, este modelo de Estado “significa intervencionismo, patronagem, paternalismo”, mas não se confunde com o Estado Socialista, já que compatível com o capitalismo.²⁰ De forma muito sintética, resguardam-se as características fundamentais do Estado Liberal relacionadas com a limitação dos poderes político estatal e a correspondente liberdade das pessoas, permanecendo o povo como titular do poder político, e crescem-se os direitos sociais, econômicos e culturais, que visam a restabelecer uma igualdade, não apenas formal, mas agora também material, entre as pessoas.²¹

No que diz respeito com os direitos fundamentais, o Estado Social de Direito, distintamente do seu antecessor, possui uma dimensão positiva,²² porquanto deve atuar com o fito de atender “os desprivilegiados a um direito de participar do ‘bem-estar social’”,²³ correspondendo aos direitos fundamentais de segunda e terceira dimensões. Os de segunda dimensão constituem as prestações sociais inseridas nas Cartas Políticas e nos pactos internacionais, especialmente após a Segunda Guerra Mundial,²⁴ v. g. como os direitos à assistência social, educação, previdência, saúde etc., que, contudo, como bem colocado por Ingo W. Sarlet, não são apenas de cunho prestacional/positivo, pois englobam as chamadas *liberdades sociais*, como a liberdade sindical, o direito de greve, direitos fundamentais dos trabalhadores (limitação da jornada de trabalho, descanso semanal remunerado, férias etc.).²⁵ Já os direitos fundamentais de terceira dimensão (de fraternidade ou de solidariedade) não se destinam diretamente ao indivíduo, mas sim à proteção de grupos ou coletividades humanas, até mesmo indefinidas ou indetermináveis, tais como família, povo ou nação, sendo sua característica marcante a titularidade difusa ou

²⁰ BONAVIDES, Paulo. *Do Estado liberal ao Estado social*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 203 e 184.

²¹ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. p. 81.

²² SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*, p. 47.

²³ LAFER, Celso. *A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt*. São Paulo: Companhia das Letras, 1988, p. 127.

²⁴ Observe-se que alguns dos direitos que hoje categorizamos como sendo de segunda dimensão já existiam em Constituições do final do século XVIII e início do século XIX, entre elas a do Brasil de 1824, que previa o direito à instrução primária gratuita (DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 23), porém sem a força impositiva que os direitos fundamentais adquiriram a partir do final do Segundo Pós-Guerra.

²⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*, p. 47-48.

coletiva de tais direitos.²⁶ Segundo entendimento consensual da doutrina, são direitos fundamentais de terceira dimensão os "direitos à paz, autodeterminação dos povos, ao desenvolvimento, ao meio ambiente e qualidade de vida, bem como o direito à conservação e utilização do patrimônio histórico e cultural e o direito de comunicação".²⁷ Ainda, merece referência o fato de que os direitos fundamentais de terceira dimensão, salvo algumas exceções (entre as quais se encontra o Brasil), não estão albergados nas Constituições, embora já consagrados em diversos tratados internacionais. Por fim, é de ser lembrado que há quem defenda a existência de uma quarta, quinta e sexta dimensões dos direitos fundamentais, em relação às quais não existe um consenso a respeito de seus conteúdos, além de ainda não estarem integradas nas Constituições ou em tratados internacionais.²⁸

Desta forma, conclui-se que o Estado Social é o resultado da transformação da própria sociedade, que manteve os traços essenciais do Estado Liberal, com o qual não rompeu, tendo, em realidade, aprimorado os meios necessários para se chegar a uma igualdade entre os indivíduos, não só de ordem formal, mas também material. Ademais, mesmo hoje em modelos de Estados diversos, como o Democrático de Direito (caso do Brasil), subsiste uma forte atuação estatal para a garantia de padrões mínimos de qualidade de vida e que igualmente o caracteriza como sendo um Estado Social. Por último, as mudanças na sociedade, em especial no que diz respeito com as modificações nas formas de Estado, possuem como fim (tentar) alcançar uma estrutura social mais justa e igualitária, pelos menos no sentido de garantir uma igualdade material para que todos tenham a mesma possibilidade de sucesso, o que evidentemente não pode ser garantido por nenhum modelo de Estado, razão pela qual tem-se como correta a afirmação de Peter Häberle, de que o Estado Constitucional é uma conquista cultural da civilização ocidental e que, para o futuro, aspira-se não só a sua manutenção como a ampliação do nível cultural que resultou na sua criação.²⁹

²⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*, p. 48-49.

²⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*, p. 48.

²⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 320-322.

²⁹ HÄBERLE, Peter. *El estado constitucional*. Buenos Aires: Astrea, 2007, p. 82.

3 A CRISE DO ESTADO SOCIAL

O modelo de Estado Social exige uma maior ação governamental para a implementação de direitos de cunho prestacional aos indivíduos (v. g. educação pública gratuita até determinada série escolar, saúde, previdência social etc.), a fim de que tenham um padrão de vida (pelo menos) minimamente digno, sendo que para isso é necessário o dispêndio de recursos originados da arrecadação de tributos.³⁰

Também, é de se observar que parte das prestações sociais recai sobre o empresariado ou sobre as pessoas que contratam outros indivíduos para a realização de tarefas, pois a legislação social existente estabelece ser dos empregadores a obrigação do pagamento de determinados encargos sociais, tais como o relacionado com o repouso semanal remunerado, férias, percentual a ser recolhido para compor fundo destinado ao trabalhador, no caso de despedida imotivada, valor maior a ser pago a título de trabalho extraordinário, além de terem de auxiliar no financiamento de benefícios sociais, como no caso do valor correspondente à quota-parte (patronal) de contribuição à previdência social. Em decorrência disso, os custos com os direitos sociais suportados pelos empregadores, quando possível, são repassados aos preços dos produtos ou serviços, acarretando uma elevação do valor dos bens ou serviços oferecidos e/ou uma diminuição do lucro final do empresário. E quando quem suporta tais encargos é um indivíduo, o resultado do gasto com os encargos sociais do seu contratado resulta uma diminuição de seus recursos financeiros líquidos.

Assim, para que o Estado Social possa efetivar os direitos de caráter prestacional, é necessário um aporte permanente de recursos, sendo que qualquer alteração na economia pode afetar o ingresso de divisas nos cofres públicos e, conseqüentemente, o atendimento dos direitos em questão.

De outro lado, é de se ver que após a Segunda Grande Guerra houve um

³⁰ Devemos ressaltar que também os direitos sociais de caráter negativo necessitam de uma atuação estatal, como podemos ver no caso da liberdade de associação profissional ou sindical (art. 8º, I, da CRFB/88), que para o seu regular funcionamento necessita de registro no órgão competente, ou seja, é necessária uma estrutura administrativa-estatal para a realização de tal fim, cuja manutenção requer o dispêndio de recursos públicos. Temos de reconhecer, entretanto, que é o com os direitos sociais de caráter prestacional que há um maior dispêndio dos recursos públicos.

desenvolvimento econômico mundial contínuo e estável, notadamente para os Estados capitalistas avançados (grande parte dos países da Europa Ocidental, Estados Unidos, Canadá e Japão),³¹ até meados da década de 1970, quando a ordem econômica global entrou em crise, derivada do fim do padrão ouro-dólar (sistema de Bretton Woods), da crise nas exportações dos países do Terceiro Mundo e do desequilíbrio das suas balanças de pagamento, que resultaram na desaceleração de seu processo de industrialização, além de que nos países socialistas (aqui entendidos os que possuíam uma economia planificada) o desenvolvimento industrial e o aumento da produção não trouxe uma melhora da qualidade de vida de sua população.³² É de relevo salientar que, a partir dos últimos anos do século XX e em especial agora no início do século XXI, surgiram novos problemas econômicos³³ causadores de transformações e instabilidades de natureza constitucional e política.

Além desses fatores geradores de crise no Estado Social de Direito (e embora não exista unanimidade na doutrina a respeito dos elementos que causam tal crise), merece referência a posição de Jorge Miranda, que identificou ainda “causas administrativas (o peso de uma burocracia, não raro acompanhada de corrupção) e (...) causas comerciais (a quebra da competitividade, numa economia globalizante, com países sem o mesmo grau de protecção social)”³⁴ como elementos de crise que atinge o *Welfare State*, os quais muito se identificam com os problemas estruturais vivenciados no Brasil.

Também, merece referência (por sua atualidade em relação à situação vivenciada em vários países, inclusive o nosso) a posição de Pierre Rosanvallon, que faz uma análise a partir da situação vivida na França, em que há uma estagnação do

³¹ FRIEDEN, Jeffrey A. *Capitalismo global: história econômica e política do século XX*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2008, p. 364.

³² FRIEDEN, Jeffrey A. *Capitalismo global*, p. 364-383.

³³ Destacamos, especialmente, a crise do *subprime* nos Estados Unidos, que eclodiu a partir da segunda metade do ano de 2007 e que em razão da existente globalização financeira atingiu, de forma negativa (recessão), a economia mundial, e a crise da dívida pública da zona do euro, surgida no final de 2009, sendo seus efeitos (em maior ou menor grau, dependendo da estrutura econômico-financeira de cada país) sentidos por muito tempo. A respeito do desenvolvimento dessas crises, veja-se a análise feita por KRUGMAN, Paul. *A crise de 2008 e a economia da depressão*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 173-189; VAROUFAKIS, Yanis. *O minotauro global: a verdadeira origem da crise financeira e o futuro da economia global*. São Paulo: Autonomia Literária, 2016, p. 183-221 e 241-257; KINDLEBERGER, Charlie P.; ALIBER, Robert Z. *Manias, pânico e crises*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 363-368.

³⁴ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*, p. 83.

crescimento econômico a partir de 1974, com a diminuição da produção em contraposição com um aumento das despesas sociais, que até mesmo cresciam em razão das crises econômica que se sucederam no decorrer do tempo (v. g. a elevação de despesas com o seguro-desemprego), sendo que entre 1970 e 1990 também houve uma ampliação do percentual de descontos obrigatórios em patamar superior ao crescimento econômico do próprio país. Mas não apenas isso. Afirma o autor francês que ocorreu uma modificação dos esquemas das relações sociais, o que coloca a sociedade frente ao desafio de definir um novo contrato social, em razão do que não é apenas a busca por novas formas de financiamento público que resolverá a crise do Estado Social, mas igualmente é necessário rediscutir, a partir de uma visão global, o Estado Providência. Para tanto, a sociedade precisa analisar e decidir até que ponto deseja que chegue a oferta de bens e serviços sociais, bem como, inclusive, assumir na maior medida possível a administração dos serviços de bem-estar.³⁵

Para além desses posicionamentos, é necessário considerar que, atualmente, os países estão cada vez mais economicamente interligados, o que é um efeito da própria globalização,³⁶ em que há uma redução das barreiras protecionistas entre eles e uma diminuição das distâncias (ao menos em sentido figurado) e do tempo necessários para o fechamento de negócios, conforme podemos ver claramente pela descrição feita por Thomas L. Friedman,³⁷ o que resulta em uma mais veloz e impactante transferência de capitais entre as nações, os quais se tornaram economicamente vulneráveis a uma transferência maciça de recursos financeiros.

E como resultado dessa redução espaço-temporal das grandes movimentações financeiras entre países, surgem crises econômicas, muitas vezes em ordem sucessiva, que trazem como uma das suas consequências (indireta) a impossibilidade da efetivação das prestações sociais, pelo menos em um patamar mínimo que resulte na concretização do princípio da dignidade da pessoa humana. É necessário reconhecermos, inclusive, que a manutenção de um longo período de estagnação ou recessão econômica possibilitará até mesmo retrocessos do Estado

³⁵ ROSANVALLON, Pierre. *La crisis del Estado Providencia*. Madrid: Civitas, 1995, passim.

³⁶ Fenômeno que se considera como sendo de ordem econômica, social e cultural.

³⁷ FRIEDMAN, Thomas L. *O lexis e a oliveira*. Rio de Janeiro: Objetiva, 1999, p. 9-21.

Social, atingindo, com certeza, as camadas das populações mais necessitadas. Se tal situação é muito séria para os denominados países do primeiro mundo, que conseguiram completar o ciclo (ou pelo menos atingiram um elevado patamar de implantação) dos benefícios advindos do Estado Providência, muito mais grave é para os países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento, que compõem a maior parte humanidade, nos quais há um ciclo incompleto do Estado de Bem-Estar, sendo que devemos reconhecer que para grande parte deles tal ciclo encontra-se em estágio embrionário.

Acresça-se a isso o surgimento e o aprimoramento, principalmente a partir do início da segunda década deste século, da economia digital, que atinge várias áreas, mas principalmente a que diz respeito com a prestação de serviços, que não possui fronteiras para o seu oferecimento e que, por consequência, pode ser albergada em qualquer país, em especial os que oferecem uma menor carga tributária incidente sobre a atividade.

Finalizando, e embora não exista uma uniformidade de entendimento a respeito, podemos concluir que todas as causas anteriormente arroladas foram, em maior ou menor grau, dependendo do país, causadoras da crise do Estado Social, sendo necessário que os países desenvolvam soluções que possibilitem o equilíbrio das suas finanças, inclusive no tocante à tributação da economia digital.

4 O PODER-DEVER DE TRIBUTAR

Conforme visto anteriormente, para o desempenho de suas atividades, como os serviços públicos, o atendimento aos direitos fundamentais ou o exercício do poder de polícia, entre outras, é necessário que o Estado disponha de recursos, o que se dá, principalmente, por meio de uma forma de intervenção no domínio econômico, qual seja, a tributação.

Veja-se que para o atingimento dos objetivos do Estado, que no Brasil encontram-se fixados no art. 3º da CRFB/88,³⁸ há o dever dos indivíduos de

³⁸ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

contribuírem com recursos (proporcionais à sua capacidade financeira), visando criar os meios necessários para atingir tais finalidades/objetivos,³⁹ sendo que disso decorre o direito estatal de “manejar poderes indispensáveis à satisfação do interesse alheio que está a seu cargo prover”.⁴⁰ E esses poderes não são arbitrários, pois “o exercício do poder não é livre, mas pela impossibilidade de separá-lo de um fim, apresenta-se inevitavelmente condicionado a requisitos que justificam a atuação e orientam seu concreto desenvolvimento”.⁴¹ Além disso, deve ser salientado que na atividade tributária o indivíduo e a sociedade também participam do poder-dever estatal, na medida em que podem exigir tal tributação, bem como exercer a fiscalização de sua correta aplicação.⁴²

Nesse contexto, tem-se o que se denomina de um Estado Fiscal, que nada mais é “aquele em que seu financiamento se realiza por meio do pagamento de tributos de seus cidadãos”, sendo ele igualmente um:

(...) estado constitucional na medida em que sua afirmação ganha sentido no texto constitucional de diversos países, repartindo competências fiscais, determinando a forma de financiamento do Estado, bem como determinando os limites de tributar.⁴³

E conclui Paulo Caliendo:

Para nós, estado tributário significa uma mudança qualitativa em relação ao estado fiscal, trata-se um de um modelo de estado governado pela proteção e promoção dos direitos fundamentais. *Não se trata mais tão somente da questão*

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 05-10-1988. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12-07-2023).

³⁹ BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária: por uma efetiva função social do tributo. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 43, n. 169, p. 143-159, p. 145, jan./mar. 2006.

⁴⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 13.

⁴¹ MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 120-121.

⁴² BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária: por uma efetiva função social do tributo, p. 145.

⁴³ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 265.

*sobre o financiamento do Estado, seja este mínimo ou máximo, mas de como serão mais bem efetivados os direitos fundamentais individuais e sociais.*⁴⁴

Logo, há necessidade do Estado atuar no sentido de obter recursos, o que se dá, como visto anteriormente, por meio da tributação da atividade econômica. Tal atividade estatal de tributação, porém, sob pena de incorrer em puro arbítrio, deve atender a determinados princípios, em especial os da justiça fiscal, isonomia, generalidade e universalidade.

O princípio da justiça fiscal, embora não expresso em nossa Constituição, pode ser conceituado, do ponto de vista formal, como sendo "dar o mesmo tratamento para pessoas em situações equivalentes, e dar um tratamento diferenciado para pessoas em circunstâncias diferentes". E do ponto de vista material, ele busca "uma melhoria de condições entre os indivíduos, de tal modo que eles tenham realmente uma posição de equidade".⁴⁵

Quanto ao princípio da isonomia, também conhecido como da igualdade,⁴⁶ embora não exista nenhuma resposta segura para a sua aplicação, deve ser visto como a "proibição de arbitrariedade, de excesso ou de desproporcionalidade (= não-razoabilidade)",⁴⁷ sendo que sua não aplicação resulta em um indevido (e inconstitucional) tratamento de um contribuinte/agente econômico em relação a outro.

Também ligado ao princípio da isonomia, mas igualmente ligado ao princípio republicano, tem-se o princípio da generalidade, pelo qual são eliminados os "privilégios tributários de indivíduos, de classes ou de segmentos da sociedade", em face do que "todos devem ser alcançados pela tributação", ou seja, a tributação deve alcançar a todos de forma isonômica e justa.⁴⁸

⁴⁴ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 265.

⁴⁵ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 172.

⁴⁶ Rui Barbosa definiu que "a regra de igualdade não consiste senão em quinhonar desigualmente aos desiguais, na medida que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade" (BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Organização Simões, 1951, p. 31).

⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. III. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 345-346.

⁴⁸ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 51.

No tocante ao princípio da universalidade, também derivado do princípio da isonomia, ele expressa o propósito de que a legislação deve tratar sem distinção (de forma equânime) todo e qualquer tipo de renda para fins de tributação,⁴⁹ com o que não pode o Estado, sem consistente justificativa, deixar de exercer o seu poder-dever de tributar determinada atividade econômica ou categoria de indivíduos.

Logo, do que foi exposto, é necessário um tratamento equânime e proporcional por parte do Estado no que diz respeito com a tributação, sob pena de incidir em inconstitucional omissão, resultando em prejuízo para toda a coletividade em razão da ausência de recursos necessários para o cumprimento de suas obrigações.

5 A REGULAÇÃO DAS APOSTAS DIGITAIS EM NOSSO PAÍS E A SUA NECESSÁRIA TRIBUTAÇÃO

O jogo no Brasil não é adequadamente tratado pela nossa legislação. Veja-se que o Código Civil, que, de forma geral, disciplina as relações privadas, apenas estabelece que “as dívidas de jogo ou de aposta não obrigam a pagamento; mas não se pode recobrar a quantia, que voluntariamente se pagou, salvo se foi ganha por dolo, ou se o perdente é menor ou interdito” (art. 814, *caput*). Ainda, entre outras disposições, estabelece que o contido no artigo 814 “tem aplicação, ainda que se trate de jogo não proibido, só se excetuando os jogos e apostas legalmente permitidos” (art. 814, § 2º).⁵⁰

Também deve-se ressaltar a existência de loterias, estaduais ou federal, que funcionam por meio de autorização do poder público.

Por sua vez, a Lei nº 13.756, de 12 de dezembro de 2018, dispõe, entre outros assuntos, sobre a destinação do produto da arrecadação das loterias e sobre a promoção comercial e a modalidade lotérica denominada apostas de quota fixa (AQF). Especificamente, o seu art. 29 cria “a modalidade lotérica, sob a forma de

⁴⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 214.

⁵⁰ É de se referir que a Lei de Contravenções Penais estabelece (arts. 50 a 58) sanções penais aos delitos relacionados com os jogos, especialmente os de azar e os a ele equiparados.

serviço público, denominada apostas de quota fixa, cuja exploração comercial ocorrerá em todo o território nacional",⁵¹ além de estabelecer que Ministério da Fazenda teria o prazo de até 2 (dois) anos, prorrogável por até igual período, a contar da data de publicação da Lei, para regulamentar o disposto no artigo.⁵² Como a Lei nº 13.756 foi publicada em 13 dezembro de 2018, no final de 2022 foi ultrapassado o prazo estabelecido para a regulamentação, sendo que a partir daí o Estado brasileiro estava incorrendo em omissão inconstitucional no tocante à tributação dos sites de apostas *online*, sendo que tal inconstitucionalidade somente deixou de existir (em parte) com a edição da Medida Provisória nº 1.182, de 24 de julho de 2023, editada para o fim de disciplinar a exploração da loteria de aposta de quota fixa pela União.

Saliente-se que a referida ausência de regulamentação causava uma insegurança jurídica no mercado de apostas, fazendo com que as empresas não viessem a se instalar em nosso país, estando essas, na maioria dos casos, situadas em outros países, tais como a Inglaterra (*sites bet365 e SportingBet*), Portugal, Malta (*site Betano*), Filipinas (*site Dafabet*), entre outros.

Embora os dados apresentados pela imprensa e pelo próprio Ministério da Fazenda não sejam precisos, há informação de que, segundo dados do Banco Central do Brasil, no primeiro trimestre deste ano foram enviados US\$ 2,7 bilhões (R\$ 13,4

⁵¹ Todas as referências aos dispositivos da Lei nº 13.756, de 12 de dezembro de 2018, estão atualizadas pela Medida Provisória nº 1.182, de 24 de julho de 2023.

⁵² Art. 29. Fica criada a modalidade lotérica, sob a forma de serviço público, denominada aposta de quota fixa, cuja exploração comercial ocorrerá no território nacional. (Redação dada pela Medida Provisória nº 1.182, de 2023)

§ 1º A modalidade lotérica de que trata o caput deste artigo consiste em sistema de apostas relativas a eventos reais de temática esportiva, em que é definido, no momento de efetivação da aposta, quanto o apostador pode ganhar em caso de acerto do prognóstico.

§ 2º A loteria de apostas de quota fixa será autorizada ou concedida pelo Ministério da Fazenda e será explorada, exclusivamente, em ambiente concorrencial, com possibilidade de ser comercializada em quaisquer canais de distribuição comercial, físicos e em meios virtuais.

§ 2º A loteria de aposta de quota fixa será concedida, permitida ou autorizada, em caráter oneroso, pelo Ministério da Fazenda e será explorada, exclusivamente, em ambiente concorrencial, sem limite do número de outorgas, com possibilidade de comercialização em quaisquer canais de distribuição comercial, físicos e em meios virtuais, observada a regulamentação do Ministério da Fazenda. (Redação dada pela Medida Provisória nº 1.182, de 2023)

§ 3º O Ministério da Fazenda regulamentará no prazo de até 2 (dois) anos, prorrogável por até igual período, a contar da data de publicação desta Lei, o disposto neste artigo. (BRASIL. Lei nº 13.756, de 12 de dezembro de 2018. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 13-12-2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13756.htm. Acesso em: 31 ago. 2023).

bilhões)⁵³ para o exterior em *sites* de apostas, sendo que o faturamento dessas casas de apostas pode chegar a R\$ 12 bilhões neste ano, além de estimar-se que mais de 500 casas de apostas operam no Brasil.⁵⁴

A respeito desses *sites* de apostas, é de relevo apresentar alguns dados, extraídos em pesquisa realizada no site da empresa "bet365":

- 1) ele pode ser acessado em 22 línguas diferentes;
- 2) é um site tanto de apostas esportivas quanto de jogos de azar;
- 3) quanto aos jogos de azar, foram constatadas, entre outras, as seguintes modalidades: blackjack, roleta e poker;

- 4) foram constatadas 35 modalidades esportivas, tais como: basquete, beisebol, boxe, ciclismo, corrida de cavalos, corrida de galgos, cricket, dardos, esqui alpino, salto com esqui, formula 1, fórmula indy, Nascar, futebol, futebol americano, futebol australiano, golfe, rugby (duas ligas), sinuca, tênis etc.;

- 5) há também e-sports, além da possibilidade de se apostar em questões políticas, como: próximo líder permanente do partido (no Reino Unido), ano das próximas eleições (no Reino Unido), quem vencerá a eleição presidencial dos EUA em 2024, quem ganhará a próxima eleição estadual (a aposta é por Estados) na Austrália e quem vencerá a próxima eleição Geral na Austrália.⁵⁵

Assinale-se que até a edição da Medida Provisória nº 1.182/2023, a única tributação existente em nosso país era a que incidia sobre as transações financeiras realizadas para o pagamento das apostas, além do imposto de renda incidente sobre o valor obtido pelo apostador, cujo recolhimento não era de atribuição do *site* de apostas.

Veja-se que com a recente regulação realizada pela Medida Provisória nº 1.182, o Governo Federal espera arrecadar em torno de R\$ 2 bilhões em 2024, com

⁵³ Pela cotação da data da reportagem, em 23 maio 2023.

⁵⁴ SABINO, Alex. Brasil mira seu quinhão em mercado de apostas que pode chegar a R\$ 904 bi: Governo pensa em arrecadação, e casas de apostas veem país como o mais atrativo da América do Sul. *Folha de São Paulo*, 23 maio 2023. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/esporte/2023/05/brasil-mira-seu-quinha-em-mercado-de-apostas-que-pode-chegar-a-r-904-bi.shtml>. Acesso em: 12 jul. 2023.

⁵⁵ BET365. Disponível em: <https://www.bet365.com/#/HO/>. Acesso em: 24 maio 2023.

expectativa de crescimento nos anos seguintes.⁵⁶ Porém, até o momento,⁵⁷ ainda não houve nem mesmo a fixação do valor da outorga para a exploração da loteria de aposta de quota fixa, que deve ser feito pelo Ministério da Fazenda,⁵⁸ ou seja, ainda não se sabe o valor que as empresas interessadas deverão pagar pela outorga. Por consequência, enquanto não ocorrer tal regulamentação pelo Ministério da Fazenda, não poderão as empresas estrangeiras interessadas em explorar a referida modalidade de apostas se instalarem no Brasil (exigência prevista no art. 29, § 4º, da Lei nº 13.756/),⁵⁹ em razão do que ainda não incide a tributação estabelecida na Lei nº 13.756/2018, com as alterações realizadas pela Medida Provisória nº 1.182/2023.

Ademais, com a regulamentação feita pela Medida Provisória nº 1.182/2023, as empresas terão de recolher aos cofres públicos, a título de contribuição para a seguridade social, 18% sobre o *Gross Gaming Revenue* – GGR (isto é, sobre a receita obtida com todos os jogos realizados, subtraídos os prêmios pagos aos jogadores e o imposto de renda incidente sobre a premiação).⁶⁰ Além disso, essas empresas

⁵⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Governo anuncia a regulamentação do mercado de apostas esportivas*: Ministérios da Fazenda e do Esporte são coautores das propostas, sanando quatro anos de ausência de regras. Ministério da Fazenda, 25 jul. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/julho/governo-anuncia-a-regulamentacao-do-mercado-de-apostas-esportivas>. Acesso em: 31 ago. 2023.

⁵⁷ Dia 31 de agosto de 2023.

⁵⁸ Art. 35-F. Compete ao Ministério da Fazenda: (Incluído pela Medida Provisória nº 1.182, de 2023) (...)

II - fixar o valor da outorga para exploração do serviço público de loteria de aposta de quota fixa; (BRASIL. Lei nº 13.756, de 12 de dezembro de 2018. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 13-12-2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13756.htm. Acesso em: 31 ago. 2023).

⁵⁹ Art. 29. Fica criada a modalidade lotérica, sob a forma de serviço público, denominada aposta de quota fixa, cuja exploração comercial ocorrerá no território nacional. (Redação dada pela Medida Provisória nº 1.182, de 2023) (...)

§ 4º Poderão solicitar autorização para exploração das loterias de apostas de quota fixa as pessoas jurídicas nacionais ou estrangeiras, devidamente estabelecidas no território nacional e que atenderem às exigências constantes da regulamentação do Ministério da Fazenda. (Incluído pela Medida Provisória nº 1.182, de 2023)

⁶⁰ Art. 30. O produto da arrecadação da loteria de apostas de quota fixa em meio físico ou virtual, salvo disposição em lei específica, será destinado: (Redação dada pela Lei nº 14.455, de 2022)

§ 1º-A Sobre o produto da arrecadação após a dedução das importâncias de que tratam os incisos III e V do **caput** incidirão o pagamento de contribuição para a seguridade social, de que trata o inciso VI do **caput**, à alíquota de 10% (dez por cento), e as destinações indicadas a seguir: (Redação dada pela Medida Provisória nº 1.182, de 2023)

I - 0,82% (oitenta e dois centésimos por cento) às entidades executoras e unidades executoras próprias das unidades escolares públicas de educação infantil, ensino fundamental e ensino médio que tiverem alcançado as metas estabelecidas para os resultados das avaliações nacionais da educação básica, conforme ato do Ministério da Educação; (Incluído pela Lei nº 14.183, de 2021)

deverão contribuir com os demais tributos estabelecidos na legislação de nosso país (como é o caso do PIS/Pasep, Cofins, ISS, IRPJ e CSLL). Ainda, deverão as empresas que explorarem as AQF pagar uma taxa de fiscalização, incidente sobre o total destinado à premiação distribuída mensalmente, conforme anexo da Lei nº 13.756.⁶¹

Já o prêmio recebido pelo apostador será tributado, a título de Imposto de Renda, à alíquota de 30% sobre o valor do prêmio em dinheiro que exceder ao valor

II - 2,55% (dois inteiros e cinquenta e cinco centésimos por cento) ao FNSP; (Incluído pela Lei nº 14.183, de 2021)

III - 1,63% (um inteiro e sessenta e três centésimos por cento) às entidades desportivas brasileiras que cederem os direitos de uso de suas denominações, suas marcas, seus emblemas, seus hinos, seus símbolos e similares para divulgação e execução da loteria de apostas de quota fixa; e (Incluído pela Lei nº 14.183, de 2021)

IV - 95% (noventa e cinco por cento), no máximo, à cobertura de despesas de custeio e manutenção do agente operador da loteria de apostas de quota fixa. (Incluído pela Lei nº 14.183, de 2021)

III - 1,63% (um inteiro e sessenta e três centésimos por cento) às entidades do Sistema Nacional do Esporte, observado o disposto no art. 11 da Lei nº 14.597, de 14 de junho de 2023, e aos atletas brasileiros ou vinculados a organizações de prática desportiva sediada no País, em contrapartida ao uso de suas denominações, seus apelidos desportivos, suas imagens, suas marcas, seus emblemas, seus hinos, seus símbolos e similares para divulgação e execução da loteria de apostas de quota fixa; (Redação dada pela Medida Provisória nº 1.182, de 2023)

IV - 82% (oitenta e dois por cento), no máximo, à cobertura de despesas de custeio e manutenção do agente operador da loteria de apostas de quota fixa; e (Redação dada pela Medida Provisória nº 1.182, de 2023)

V - 3% (três por cento) ao Ministério do Esporte. (Incluído pela Medida Provisória nº 1.182, de 2023) (BRASIL. Lei nº 13.756, de 12 de dezembro de 2018. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 13-12-2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13756.htm. Acesso em: 31 ago. 2023).

⁶¹ Art. 32. Fica instituída a Taxa de Fiscalização devida pela exploração comercial da loteria de apostas de quota fixa, que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia de que trata o § 2º do art. 29 desta Lei, e incide sobre o total destinado à premiação distribuída mensalmente.

§ 1º A Taxa de Fiscalização abrange todos os atos do regular poder de polícia inerentes à atividade e será aplicada de acordo com as faixas de prêmios ofertados mensalmente, na forma do Anexo desta Lei.

§ 2º A Taxa de Fiscalização será recolhida até o dia 10 (dez) do mês seguinte ao da distribuição da premiação.

§ 3º A Taxa de Fiscalização não paga no prazo previsto na legislação será acrescida de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 4º Os débitos referentes à Taxa de Fiscalização serão inscritos em dívida ativa da União.

§ 5º O valor decorrente da cobrança da Taxa de Fiscalização será repassado para a unidade do Ministério da Fazenda responsável pela fiscalização da exploração comercial da loteria de apostas de quota fixa.

§ 6º A taxa de que trata o caput deste artigo será atualizada monetariamente, desde que o valor da atualização não exceda a variação do índice oficial de inflação apurado no período desde a instituição da taxa, para a primeira atualização, e a partir da última correção, para as atualizações subsequentes, em periodicidade não inferior a 1 (um) ano, na forma de regulamento.

§ 7º São contribuintes da Taxa de Fiscalização as pessoas jurídicas que, nos termos do art. 29 desta Lei, explorarem a loteria de apostas de quota fixa. (BRASIL. Lei nº 13.756, de 12 de dezembro de 2018. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 13-12-2018. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13756.htm. Acesso em: 31 ago. 2023).

da primeira faixa da tabela de incidência mensal do Imposto de Renda da Pessoa Física.⁶²

Por fim, a partir do advento da Medida Provisória nº 1.182/2023, ficou vedada em todo o território nacional a realização de publicidade e propaganda de empresas que ofertem ou explorem a AQF sem a outorga do Ministério da Fazenda, sendo de se ressaltar que tal proibição somente entrará em vigor em prazo a ser estabelecido pelo Ministério da Fazenda.⁶³

6 CONCLUSÕES

A tributação é necessária não só para a subsistência do Estado, mas também para que o Estado realize suas tarefas, em especial, as que lhe caracterizam como um Estado Social.

Já a complexidade tributária brasileira, somada a uma elevada tributação

⁶² Art. 31. Sobre os ganhos obtidos com prêmios decorrentes de apostas na loteria de apostas de quota fixa incidirá imposto de renda na forma prevista no art. 14 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, observado para cada ganho o disposto no art. 56 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. (BRASIL. Lei nº 13.756, de 12 de dezembro de 2018. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 13-12-2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13756.htm. Acesso em: 31 ago. 2023).

⁶³ Art. 33-B. É vedada, no território nacional, a realização de publicidade e propaganda comercial de sítios eletrônicos e de pessoas jurídicas ou naturais que ofertem ou tenham por objeto a exploração da loteria de apostas de quota fixa sem a outorga de que trata o art. 29. (Incluído pela Medida Provisória nº 1.182, de 2023)

§ 1º As empresas divulgadoras de publicidade ou propaganda, após comunicação do Ministério da Fazenda, procederão à exclusão das divulgações e das campanhas irregulares, nos termos do disposto no **caput**. (Incluído pela Medida Provisória nº 1.182, de 2023)

§ 2º As empresas provedoras de conexão à internet e de aplicações de internet, após notificação administrativa do Ministério da Fazenda, procederão ao devido bloqueio dos sítios eletrônicos ou à exclusão dos aplicativos que ofertem a loteria de apostas de quota fixa sem a outorga de que trata o art. 29. (Incluído pela Medida Provisória nº 1.182, de 2023)

§ 3º As entidades de administração do esporte proibirão, nos regulamentos de suas competições, que organizações de prática desportiva e atletas veiculem nomes e marcas de empresas que ofertem ou explorem loteria de apostas de quota fixa, em todas as suas propriedades de marketing que possam ser objeto de acordo sobre veiculação de marcas, sem a outorga de que trata o art. 29. (Incluído pela Medida Provisória nº 1.182, de 2023)

§ 4º O Banco do Central do Brasil, nos termos do disposto no art. 9º da Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, disciplinará os arranjos de pagamento de forma a impedir a ocorrência de pagamentos que tenham por finalidade a realização de apostas de quota fixa por operadores não autorizados. (Incluído pela Medida Provisória nº 1.182, de 2023)

§ 5º A vedação prevista no **caput** entrará em vigor em prazo a ser estabelecido pelo Ministério da Fazenda. (Incluído pela Medida Provisória nº 1.182, de 2023) (BRASIL. Lei nº 13.756, de 12 de dezembro de 2018. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 13-12-2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13756.htm. Acesso em: 31 ago. 2023)

sobre os *sites* de apostas, pode fazer com que essas empresas não venham a se estabelecer no Brasil, ainda mais se considerarmos que, muitas vezes, estão sediadas em países com baixa tributação. Entretanto, é de rigor que o Estado brasileiro regulamente tal atividade econômica, de forma efetiva (agora por meio da regulamentação a ser realizada pelo Ministério da Fazenda, conforme previsto em vários dispositivos da Lei nº 13.756/2018, com as alterações realizadas pela Medida Provisória nº 1.182/2023), sob pena de continuar a incorrer em inconstitucional omissão do seu poder-dever de tributar.

Veja-se que uma forma de pressionar as empresas de apostas esportivas (AQF) é a proibição de propaganda ou publicidade (principalmente em agremiações esportivas, jornais, televisão, rádio ou *sites* hospedados em território nacional), porquanto esse meio de divulgação é essencial para o desenvolvimento de suas atividades. Sem a propaganda ou publicidade, as empresas não serão conhecidas, resultando em uma diminuição de apostas em seus *sites* e, por consequência, em uma diminuição de seus lucros. Porém, também há ausência de regulação desse ponto por parte do Ministério da Fazenda, o que se constitui em mais uma inconstitucional omissão por parte do poder público.

Ademais, toda regulamentação tributária agora existente em relação aos *sites* de apostas (AQF) não resolverá a questão dos jogos de azar, que continuarão sendo proibidos, mas amplamente utilizados pela população por meio dos *sites* de apostas no exterior, e sobre os quais não incidem tributos.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Organização Simões, 1951.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária: por uma efetiva função social do tributo. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 43, n. 169, p. 143-159, p. 145, jan./mar. 2006.

BET365. Disponível em: <https://www.bet365.com/#/HO/>. Acesso em: 24 maio 2023.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 05-10-1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 jul. 2023.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11-01-2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 12 jul. 2023.

BRASIL. Lei nº 13.756, de 12 de dezembro de 2018. Dispõe sobre o Fundo Nacional de Segurança Pública (FNSP), sobre a destinação do produto da arrecadação das loterias e sobre a promoção comercial e a modalidade lotérica denominada apostas de quota fixa; (...). *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 13-12-2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13756.htm. Acesso em: 31 ago. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Governo anuncia a regulamentação do mercado de apostas esportivas: Ministérios da Fazenda e do Esporte são coautores das propostas, sanando quatro anos de ausência de regras. Ministério da Fazenda, 25 jul. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/julho/governo-anuncia-a-regulamentacao-do-mercado-de-apostas-esportivas>. Acesso em: 31 ago. 2023.

BRAUDEL, Fernand. *Civilização material, economia e capitalismo: séculos XV-XVIII: o tempo do mundo*. Vol. 3. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FLEINER-GERSTER, Thomas. *Teoria geral do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

FRIEDEN, Jeffry A. *Capitalismo global: história econômica e política do século XX*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2008.

FRIEDMAN, Thomas L. *O lexis e a oliveira*. Rio de Janeiro: Objetiva, 1999.

KINDLEBERGER, Charlie P.; ALIBER, Robert Z. *Manias, pânico e crises*. São Paulo: Saraiva, 2013.

KRUGMAN, Paul. *A crise de 2008 e a economia da depressão*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

HÄBERLE, Peter. *El estado constitucional*. Buenos Aires: Astrea, 2007.

HOBBER, Thomas. *Leviatã, ou a matéria forma e poder de um estado eclesiástico e civil*. São Paulo: Ícone, 2000.

KEYNES, John Maynard. *Teoria geral do emprego, do juro e da moeda*. São Paulo: Saraiva, 2012.

LAFER, Celso. *A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt*. São Paulo: Companhia das Letras, 1988.

LOCKE, John. *Dois tratados sobre o governo*. São Paulo: Martins Fontes, 1988.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. São Paulo: Malheiros, 2000.

MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Direito sindical*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

ROSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato social e discurso sobre a economia política*. 7ª Ed. São Paulo: Hemus Editora, s. d.

ROSANVALLON, Pierre. *La crisis del Estado Providencia*. Madrid: Civitas, 1995.

SABINO, Alex. Brasil mira seu quinhão em mercado de apostas que pode chegar a R\$ 904 bi: Governo pensa em arrecadação, e casas de apostas veem país como o mais atrativo da América do Sul. *Folha de São Paulo*, 23-05-2023. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/esporte/2023/05/brasil-mira-seu-quinhao-em-mercado-de-apostas-que-pode-chegar-a-r-904-bi.shtml>. Acesso em: 12 jul. 2023.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional: teoria, história e método de trabalho*. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. III. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VAROUFAKIS, Yanis. *O minotauro global: a verdadeira origem da crise financeira e o futuro da economia global*. São Paulo: Autonomia Literária, 2016.

20. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL AO ADMINISTRADOR: CUMPRIMENTO DAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS

*REDIRECTING THE TAX ENFORCEMENT TO THE ADMINISTRATOR: COMPLIANCE
WITH THE CONSTITUTIONAL GUARANTEES*



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-20>

Magda Azario Kanaan Polanczyk¹

Taina Daniele Werle²

RESUMO

As sociedades, devidamente inscritas, adquirem personalidade jurídica própria, podendo figurar como sujeitos ativos e passivos de obrigações, não se confundindo, assim, com seus sócios e nem com seus administradores. Embora a pessoa jurídica possua autonomia patrimonial e deva responder pelas obrigações que assumir, inclusive as de ordem tributária, o ordenamento jurídico brasileiro prevê hipóteses em que o administrador poderá ser chamado a responder pelo crédito tributário da sociedade. Para isso, contudo, devem ser devidamente observados os ditames legais e as garantias constitucionais. O presente trabalho possui como objetivo analisar a reponsabilidade tributária dos administradores à luz da legislação vigente e do entendimento jurisprudencial atual, bem assim expor a necessidade de observância das garantias constitucionais (como ampla defesa, contraditório e devido processo) para o reconhecimento desta responsabilidade e o consequente redirecionamento da execução fiscal ao administrador. A formação do título executivo, dada a sua presunção de liquidez, certeza e exigibilidade, deve ser cercada de todos os cuidados e requisitos legalmente exigidos, sob pena de legitimarem-se abusos na constituição do crédito tributário e, conseqüentemente, na sua exigência posterior por meio da execução fiscal.

Palavras-chave: Execução Fiscal; Administrador; Garantias Constitucionais; Devido Processo.

ABSTRACT

The companies, duly registered, acquire their own legal personality, being able to appear as active and passive subjects of obligations, not being confused, therefore, with their partners or with their administrators. Although the legal entity has patrimonial autonomy and must answer for the obligations it assumes, including

¹ Mestre em Direito Constitucional pela PUCRS. Especialista em Metodologia do Ensino Superior pela PUCRS. Professora adjunta da Escola de Direito da PUCRS. Advogada. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7636767075019297>. E-mail: magda.polanczyk@pucrs.br.

² Mestranda em Direito pela PUCRS. Bolsista CAPES. Especialista em Direito Tributário pela FGV. Advogada. Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/956764875528022>. E-mail: werle.taina@edu.pucrs.br.

those of a tax nature, the Brazilian legal system provides for hypotheses in which the administrator may be called to answer for the company's tax credit. For this, however, the legal dictates and constitutional guarantees must be duly observed. This paper aims to analyze the tax liability of administrators in light of current legislation and current jurisprudential understanding, as well as expose the need to observe constitutional guarantees (such as ample defense, contradictory and due process) for the recognition of this responsibility and the consequent redirection of the tax enforcement to the administrator. The formation of the executive title, given its presumption of liquidity, certainty and enforceability, must be surrounded by all the care and requirements legally required, under penalty of legitimizing abuses in the constitution of the tax credit and, consequently, in its subsequent requirement for through tax enforcement.

Keywords: Tax Enforcement; Administrator; Constitutional Guarantees; Due Process.

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Sujeito Passivo da Relação Jurídico-Tributária. 3. Responsabilidade do Administrador por Dívidas Tributárias. 4. Constituição e Cobrança do Crédito Tributário. 5. Necessidade de Observar as Garantias Constitucionais. 6. Redirecionamento da Execução Fiscal ao Administrador e Devido Processo Constitucional. 7. Conclusões. Referências.

1 INTRODUÇÃO

As sociedades, uma vez que seu contrato social ou estatuto social instituidor tenha sido devidamente registrado, mediante a realização de sua inscrição, na Junta Comercial, caso seja sociedade empresária, ou então no Registro de Pessoas Jurídicas, caso seja sociedade simples, tornam-se entes dotados de personalidade jurídica e possuem, portanto, seus direitos e deveres próprios, podendo figurar como sujeitos ativos e/ou passivos de relações jurídicas, inclusive tributárias.

Nesse contexto, a pessoa jurídica, assim como seus direitos, obrigações e patrimônio, não se confunde (e não deve se confundir) com os seus sócios ou com seus administradores³. Essa autonomia patrimonial possui como objetivo, dentre outros, estimular a atividade empresária e a realização de empreendimentos,

³ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 24 out. 2021.

mediante a segregação dos riscos, modo a possibilitar, também, a maior geração de empregos, inovação e arrecadação tributária⁴.

Inobstante, regra geral, a sociedade deva responder pelas obrigações que assumir, no que se inclui a obrigação tributária de recolher os tributos aos quais se sujeitar, o ordenamento jurídico brasileiro prevê situações em que a responsabilidade patrimonial será direcionada aos administradores.

O presente trabalho possui como objetivo precípuo avaliar a reponsabilidade tributária dos administradores, principalmente à luz da legislação vigente e do entendimento jurisprudencial atual, bem assim a necessidade de observância das garantias constitucionais para o reconhecimento da referida responsabilidade e redirecionamento da execução fiscal ao administrador.

Para tanto, inicialmente abordaremos a sujeição passiva na relação jurídico-tributária, diferenciando a posição de contribuinte e de responsável, conforme dispõe o Código Tributário Nacional (doravante nomeado apenas como CTN).

Em seguida, será analisada a possibilidade de responsabilização dos administradores por dívidas tributárias de uma sociedade e as situações que atraem essa responsabilidade patrimonial.

Após, o estudo se voltará para o exame da constituição e da cobrança do crédito tributário, com base no processo administrativo adequado para sua realização e, no capítulo subsequente, trataremos sobre a necessidade de observância das garantias constitucionais para tal.

Por fim, abordaremos a possibilidade do administrador ter contra si (re)direcionada a execução fiscal para cobrança de crédito tributário da sociedade, bem como as exigências legais para que a responsabilização patrimonial ocorra sem que seja ferido o devido processo.

⁴ BRASIL. **Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019**. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nos 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil) (...) e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm. Acesso em: 24 out. 2021.

2 SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

A relação jurídico-tributária – também denominada relação jurídica tributária – pode ser entendida como aquela que se estabelece entre o Estado e um particular, por força da ordem tributária⁵. O CTN prevê a relação jurídica tributária quando trata sobre a obrigação tributária, que se caracteriza por ser o liame responsável por unir aquele que deve algo àquele que possui direito a receber e exigir a prestação, criando a relação entre estas partes, credora e devedora⁶.

A existência de uma obrigação implica em reconhecer que entre duas pessoas há um vínculo jurídico e, por conseguinte, uma prestação a ser realizada, bem assim, implica em reconhecer que, na ausência de cumprimento da prestação, a parte lesada poderá valer-se do Poder Judiciário para obter a execução desta. Assim sendo, como leciona Schoueri, define-se o sujeito ativo como o credor e o sujeito passivo da relação jurídica tributária como o devedor da prestação⁷.

Nesse contexto, dado que a obrigação tributária principal se define por possuir conteúdo pecuniário, conforme preceitua, inclusive, o art. 113, § 1º, do CTN⁸, o sujeito passivo da obrigação tributária principal será a pessoa que, por força de lei, está obrigada a pagar o tributo, ou então, em caso de multa, a respectiva penalidade⁹.

Ainda que normalmente se atribua a responsabilidade pelo pagamento dos tributos e da multa àquele que realizou o fato gerador da obrigação tributária, e, assim, executada a hipótese de incidência, atraiu para si a prestação de pagamento em pecúnia, a lei¹⁰ pode atribuir à outras pessoas a referida responsabilidade, de

⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

⁸ 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 30 ago. 2021.

⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1.689.431/ES**. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CAUTELAR FISCAL. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. (...). DECISÃO RECORRIDA APLICOU CORRETAMENTE O DIREITO À ESPÉCIE. (...) 15. O art. 2º da Lei 8.397/1992 prevê seja a ação cautelar fiscal requerida em face do sujeito passivo da obrigação tributária. Já o art. 121, parágrafo único, do CTN, considera sujeito passivo da obrigação tributária (i) o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e o (ii) responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. 16. A inclusão da recorrente no polo passivo da cautelar fiscal obedece à previsão

forma que, o sujeito passivo será não apenas o contribuinte, mas também a pessoa que *ex vi legis* tenha recebido esse encargo¹¹, devendo satisfazer o dever jurídico de pagar o tributo¹².

A atribuição de responsabilidade à determinada pessoa, física ou jurídica, deve ser oriunda de previsão expressa em lei, como consequência, inclusive, do princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal e dos direitos e garantias fundamentais expressos no art. 5º da Carta Magna¹³⁻¹⁴.

O CTN define como contribuinte, em seu art. 121, I, aquele que *tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*¹⁵⁻¹⁶, de modo que a responsabilidade pela obrigação principal estará diretamente ligada à descrição do fato gerador e de sua configuração mediante ato jurídico praticado por determinada pessoa¹⁷.

Não obstante cada tributo possua, em sua instituição, a definição de quem será o seu respectivo contribuinte, fato é que, em todos os casos, contribuinte será alguém que estiver presente – juridicamente e não necessariamente fisicamente – na ocorrência do fato gerador, participando pessoalmente do ato jurídico descrito na

legal e depende apenas da sua condição como responsável tributário à luz do CTN. 17. Nesse particular, o Superior Tribunal de Justiça entende ser aplicável a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN quando há comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial. (...). Relator Ministro Herman Benjamin, julgado em 03.10.2017, publicado em 19.12.2017.

¹¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Recurso Especial nº 1.574.489/SP**. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. (...). ART. 121, I E II DO CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EMERGENTE. EXIGÊNCIA DE ANTERIOR DEMONSTRAÇÃO DE SOLIDARIEDADE (ART. 124, I E II DO CTN) OU CONDUTA INFRACIONAL APTA A GERAR O VÍNCULO JURÍDICO (ART. 135, CAPUT DO CTN). RECURSO ESPECIAL DA COOPERATIVA CONHECIDO E PROVIDO. (...)3. Na definição do art. 121, II do CTN, o responsável tributário é aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, seja *ex vi legis* obrigado a satisfazer o dever jurídico de pagar o tributo; a reflexão sobre o fundamento da emergência da responsabilidade tributária - de quem não reveste a condição de contribuinte - pelo pagamento de tributos. (...). Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 21.09.2017, publicado em 03.10.2017.

¹³ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 ago. 2021.

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

¹⁵ 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 30 ago. 2021.

¹⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

hipótese de incidência tributária, de modo a configurar a relação pessoal exigida pela lei. Deverá, por conseguinte, ser parte relevante no acontecimento que originou a obrigação tributária, na prática do verbo descrito no fato gerador do tributo¹⁸.

Nesse contexto, se só é contribuinte quem tem relação pessoal e direta com o fato gerador¹⁹, este será aquele que, por exemplo, efetuar a importação de produto, auferir renda, doar um bem de seu patrimônio, promover a circulação de uma mercadoria, transferir propriedade imobiliária²⁰.

Sem embargo, cumpre destacar que o sujeito passivo não será sempre o contribuinte. Se o polo passivo da norma tributária estiver destinado a outra pessoa, diferente daquela que participou do fato gerador, que praticou a hipótese de incidência, não estaremos diante de contribuinte, mas sim de um responsável, assim definido em lei²¹, que passará a integrar a relação jurídica tributária como devedor da obrigação.

Para Sacha Calmon, a sujeição passiva na relação jurídica tributária poderá ser direta ou indireta. Será direta quando ocorrer em razão de fato gerador próprio ou alheio, ou então, será indireta, se decorrer da transferência desse dever de pagar tributos por conta de sucessão – seja ela *causa mortis* ou *inter vivos* – ou de ter ocorrido uma sub-rogação legal de terceiros, os ditos responsáveis²².

Ser responsável é sinônimo de possuir sujeição na esfera jurídico-patrimonial, em decorrência da não ter observado – ou então de ter descumprido – norma que

¹⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1.350.137/SP**. TRIBUTÁRIO. TOMADOR DE SERVIÇO. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. (...). LEGALIDADE. PREVISÃO NO ART. 121 DO CTN. (...) 2. A sistemática de substituição tributária prevista no indigitado normativo encontra exposto respaldo no art. 121 do CTN, o qual dispõe que o contribuinte (também denominado, na doutrina, de sujeito passivo direto, devedor direto ou destinatário legal tributário) tem relação causal, direta e pessoal com o pressuposto de fato que origina a obrigação tributária (art. 121, I, do CTN) (...) Relator Ministro Humberto Martins, julgado em 06.12.2012, publicado em 17.12.2012.

²⁰ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

²¹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

obrigava determinada conduta²³, seja ela positiva ou negativa²⁴.

O responsável em sentido estrito, diferentemente do contribuinte, é terceiro que não possui relação pessoal e direta com a hipótese de incidência tributária²⁵⁻²⁶.

É necessário que este possua, todavia, certa vinculação com o fato gerador da respectiva obrigação, ou então, esteja em situação tal que enseje a possibilidade de colaborar com o fisco²⁷, facilitar o recolhimento de tributo, sendo imprescindível, entretanto, que tal responsabilidade decorra de lei²⁸, que deverá prevê-la expressamente, jamais de forma implícita ou então partir de mera presunção²⁹.

Tal entendimento, inclusive, foi o exarado pela Ministra Ellen Gracie, relatora do RE nº 562.276/PR, julgado pela sistemática de repercussão geral, ao concluir que o terceiro somente poderia responder por tributos devidos pelo contribuinte, caso descumprisse seu dever de colaborar com o fisco e o ato praticado ou a omissão do terceiro tenha repercutido no fato gerador, no descumprimento pelo contribuinte ou em óbice da Fazenda Pública³⁰.

²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1.350.137/SP**. TRIBUTÁRIO. TOMADOR DE SERVIÇO. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. (...). LEGALIDADE. PREVISÃO NO ART. 121 DO CTN. (...) o responsável tributário (por alguns chamado sujeito passivo indireto ou devedor indireto) não apresenta liame direto e pessoal com o fato jurídico tributário, decorrendo o dever jurídico de previsão legal (art. 121, II, do CTN). (...) 5. "O responsável tributário é aquele que, sem ter relação direta com o fato gerador, deve efetuar o pagamento do tributo por atribuição legal, nos termos do artigo 121, parágrafo único, II, c/c 45, parágrafo único, do Código Tributário Nacional." (REsp 1083005/PB, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18/11/2010, DJe 30/11/2010). Relator Ministro Humberto Martins, julgado em 06.12.2012, publicado em 17.12.2012.

²⁴ MÜSSNICK, Francisco; BINGEMER, Carlos Frederico Lucchetti. A Responsabilidade dos sócios e dos administradores e as inovações da Lei nº 11.941/2009. In: ROCHA, Sérgio Andrade (coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A**: Alterações das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 217-241.

²⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

²⁶ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

²⁷ PAULSEN, Leandro. Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal. **Direito Tributário em Questão: Revista da FESDT**, n. 4, p. 127-141, jul./dez. 2009. Disponível em: <https://fesdt.org.br/fesdt-revista-edicao-4.php>. Acesso em 30 set. 2021.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. op. cit.

²⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 562.276/PR**. DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. (...). (...) 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. (...) O "terceiro" só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a *contrario sensu*, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo

A responsabilidade tributária possui, genericamente, três subespécies, podendo ser (i) por sucessão, (ii) solidária, e (iii) subsidiária em sentido estrito. Aquela decorrente da sucessão caracteriza-se pela existência de uma pessoa que sucede outra na universalidade de bens, de modo a absorver os ativos e passivos que a anterior possuía³¹.

A responsabilidade tributária solidária, por outro lado, decorre da previsão legal que exige do responsável, sem qualquer benefício de ordem em relação ao contribuinte, o cumprimento da obrigação de satisfazer o crédito tributário³².

Por fim, a responsabilidade subsidiária, diferentemente da solidária, estará presente quando o responsável for chamado a arcar com o crédito tributário em razão do contribuinte não ter adimplido no prazo, ou não possuir bens suficientes para fazê-lo³³.

Os arts. 134 e 135 do CTN, que tratam sobre a possibilidade de responsabilização de terceiros pelo crédito tributário, elencam aqueles que poderão ser chamados a arcar com a dívida, mesmo não sendo os contribuintes do tributo³⁴.

Ainda, tal responsabilidade somente poderá ser oposta ao terceiro se for originada de lei complementar, conforme reforçou o Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI nº 6284, onde indicou ser inconstitucional legislação estadual que desborda dos preceitos constitucionais e dispõe diversamente sobre (i) aquele que será responsável tributário, incluindo hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN, e (ii) as circunstâncias que atraem a responsabilidade, já que, conforme as normas gerais, para haver a responsabilidade tributária pessoal do terceiro, devem

contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (...). Relatora Min. Ellen Gracie, julgado em 03.11.2010, publicado em 10.02.2011.

³¹ MÜSSNICK, Francisco; BINGEMER, Carlos Frederico Lucchetti. A Responsabilidade dos sócios e dos administradores e as inovações da Lei nº 11.941/2009. In: ROCHA, Sérgio Andrade (coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A**: Alterações das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 217-241.

³² MÜSSNICK, Francisco; BINGEMER, Carlos Frederico Lucchetti. op. cit.

³³ MÜSSNICK, Francisco; BINGEMER, Carlos Frederico Lucchetti. op. cit.

³⁴ CHIARADIA, Tatiana Del Giudice Cappa. Uma breve visão da responsabilidade tributária de terceiros no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. **Interesse Público – IP**. Ano 22, n. 91, p. 153-158, maio/jun. 2015. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/periodico/172/21375/50347>. Acesso em: 3 set. 2021.

ter ocorrido atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos³⁵.

Nesse contexto, no que se refere aos administradores, diretores e gestores de pessoas jurídicas, o diploma legal esclarece, em seu art. 135, que estes poderão ser pessoalmente responsáveis pelo adimplemento do crédito tributário, quando, comprovadamente, agirem com excesso de poderes e/ou infringirem a lei, contrato ou estatuto³⁶.

Necessário frisar que, é pressuposto da aplicação do art. 135, III, do CTN, que a pessoa a quem se deseja imputar a responsabilidade, possua poder de gerência e pratique ato de modo a violar disposição de lei ou do contrato (ou estatuto)³⁷, assumindo, assim, a responsabilidade pelo adimplemento dos créditos tributários eventualmente não recolhidos e relacionados com o ato por ele praticado³⁸.

Destarte, a transferência da obrigação, originalmente atribuída ao contribuinte, para o responsável que passará a substituí-lo na relação jurídica tributária, funda-se no fato de que os créditos a serem cobrados estão relacionados

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6284**. Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária solidária do contabilista. Ausência de ofensa reflexa à Constituição. Competência concorrente. Legislação estadual que conflita com as regras gerais do CTN. Inconstitucionalidade. (...). 3. Legislação estadual que amplia as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, invade a competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais sobre a matéria (art. 146, III, b, da CF/1988). Isso porque as linhas básicas da responsabilidade tributária devem estar contidas em lei complementar editada pela União, não sendo possível que uma lei estadual estabeleça regras conflitantes com as normas gerais (ADI 4.845, sob a minha relatoria). 4. Inconstitucionalidade formal. Legislação do Estado de Goiás aborda matéria reservada à lei complementar e dispõe diversamente sobre (i) quem pode ser responsável tributário, ao incluir hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN, (ii) em quais circunstâncias pode ser responsável tributário ("infração à legislação tributária"), sendo que, conforme as regras gerais, para haver a responsabilidade tributária pessoal do terceiro, ele deve ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não havendo a responsabilização pelo mero inadimplemento de obrigação tributária (...) 6. Fixação da seguinte tese: "É inconstitucional lei estadual que verse sobre a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.". Relator Ministro Roberto Barroso, julgado em 15.09.2021, publicado em 24.09.2021.

³⁶ CHIARADIA, Tatiana Del Giudice Cappa. Uma breve visão da responsabilidade tributária de terceiros no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. **Interesse Público – IP**. Ano 22, n. 91, p. 153-158, maio/jun. 2015. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/periodico/172/21375/50347>. Acesso em: 3 set. 2021.

³⁷ SABBAG, Eduardo. **Código tributário nacional com interpretação jurisprudencial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

³⁸ CHIARADIA, Tatiana Del Giudice Cappa. Uma breve visão da responsabilidade tributária de terceiros no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. **Interesse Público – IP**. Ano 22, n. 91, p. 153-158, maio/jun. 2015. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/periodico/172/21375/50347>. Acesso em: 3 set. 2021.

com um ilícito, praticado pelo terceiro, prévia ou concomitantemente ao surgimento da obrigação tributária³⁹.

3 RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR POR DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS

No que se refere à possibilidade de os bens particulares dos administradores serem onerados por débito fiscal de pessoa jurídica da qual participam, não encontrando-se bens da própria pessoa jurídica, a responsabilidade frente ao Estado, na visão de Rizzardo, é ampla⁴⁰.

Logo, havendo a comprovação de culpa do administrador na insolvência da empresa, seus bens poderiam ser utilizados para solver dívida da pessoa jurídica oriunda dos atos praticados pelo administrador.

O administrador possui o dever, ainda que implícito, de agir de forma transparente, com zelo, em cumprimento da legislação vigente e dos poderes que lhe foram concedidos pelo contrato social ou pelo estatuto da sociedade, praticando a gerência sem extrapolá-los, modo a evitar a configuração de atos ilícitos que possam ou não culminar no inadimplemento de obrigações tributárias⁴¹.

De acordo com a decisão proferida no RE nº 562.276/PR, anteriormente mencionado, o art. 135, III, do CTN, somente responsabilizará aqueles que estiverem na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e só quando praticarem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Logo, para resguardar a personalidade entre o ato ilícito praticado (má gestão) e a sua consequência (responder pelo tributo), apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado⁴².

Cumprе salientar que a expressão "infração de lei", utilizada pelo art. 135 do CTN para atrair a responsabilidade dos administradores, não abrange o simples não recolhimento de tributo. Em outras palavras, o mero inadimplemento de tributo não

³⁹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

⁴⁰ RIZZARDO, Arnaldo. **Responsabilidade civil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

⁴¹ SABBAG, Eduardo. **Código tributário nacional com interpretação jurisprudencial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 562.276/PR**.

possui força suficiente para causar, por si só, a responsabilidade do administrador, é necessária a comprovação de que este agiu com dolo, praticando ato em excesso de poder, infração à lei ou do contrato⁴³.

Nesse sentido, inclusive, é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça⁴⁴ que consolidou o entendimento de que o administrador ou sócio-gerente somente será responsável pelo pagamento do crédito tributário não adimplido se ficar comprovado que agiu de forma ilícita, de modo que o simples inadimplemento de obrigação tributária não ensejará a responsabilização⁴⁵⁻⁴⁶.

Nessa conjuntura, inclusive, a tentativa de responsabilização de administradores e/ou de redirecionamento de execução fiscal para efetuar a cobrança, sob o simples argumento de que o Estado não obteve sucesso na alienação de bens penhorados da sociedade executada, não encontra respaldo nas hipóteses do art. 135 do CTN, e, assim, por si só, não atrai a responsabilidade do

⁴³ MÜSSNICK, Francisco; BINGEMER, Carlos Frederico Lucchetti. A Responsabilidade dos sócios e dos administradores e as inovações da Lei nº 11.941/2009. In: ROCHA, Sérgio Andrade (coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A**: Alterações das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 217-24.

⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.611.500/SC**. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. DÍVIDA ATIVA. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO POR JURISPRUDÊNCIA DO STJ. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESCONFIGURADA. INCIDÊNCIA DO ART. 135 DO CTN. (...). EXCESSO DE PODER. INOCORRÊNCIA. INFRAÇÃO À LEI OU AO ESTATUTO. AUSÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. (...). II - Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias. A propósito, tal entendimento ficou consolidado pela Primeira Seção do STJ no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, como demonstra a seguinte ementa: REsp 1.101.728/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11/3/2009, DJe 23/3/2009. (...) V - No caso dos autos, o ora recorrente ingressou na sociedade após a sua dissolução irregular, conforme reconhecido pelo Tribunal a quo. Assim, não agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto. Não sendo cabível o redirecionamento da execução fiscal. Ressalta-se, ainda, que, nos termos da jurisprudência do STJ, o simples inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. (...). Relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 12.03.2019, julgado em 18.03.2019.

⁴⁵ CHIARADIA, Tatiana Del Giudice Cappa. Uma breve visão da responsabilidade tributária de terceiros no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. **Interesse Público – IP**. Ano 22, n. 91, p. 153-158, maio/jun. 2015. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/periodico/172/21375/50347>. Acesso em: 3 set. 2021.

⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Súmula nº 430**. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Brasília, DF: STJ, 2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumulas/enunciados.jsp>. Acesso em: 03 set. 2021.

administrador⁴⁷.

Para que o administrador seja responsabilizado, há de haver um elemento volitivo de dolo voltado a provocar danos ao Erário Público e benefícios para si ou para terceiros. A infração referida no art. 135, portanto, é subjetiva, sendo o dolo, nesse contexto, característica elementar que deverá ser comprovada⁴⁸⁻⁴⁹.

No que toca à responsabilidade por infração à lei, cumpre informar que o oferecimento de denúncia criminal contra sócio ou administrador da pessoa jurídica não é suficiente à comprovação de ter ocorrido infração e de terem se cumprido os requisitos previstos no art. 135 do CTN, de modo que não autoriza a presunção de responsabilidade e o redirecionamento da cobrança de dívida tributária ao administrador⁵⁰.

Ademais, para cumprir-se o elemento pessoal exigido pelo inciso III do referido artigo, é preciso que a pessoa a ser responsabilizada seja aquela que exerce a função diretiva, que possua poder para influenciar nas decisões da sociedade, poder de

⁴⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.910.206/SP**. (...) REDIRECIONAMENTO A SÓCIO-GERENTE. FRACASSO DAS TENTATIVAS DE ALIENAÇÃO JUDICIAL DOS BENS PENHORADOS. HIPÓTESE DE RESPONSABILIDADE NÃO DESCRITA NA LEI. (...) 1. O inadimplemento do crédito tributário, por si, não atrai a responsabilidade pessoal prevista no art. 135 do CTN. O redirecionamento da execução contra o sócio-gerente está condicionado à demonstração de excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou, ainda, à dissolução irregular da sociedade empresária. (...) 3. No caso dos autos, o recurso não foi conhecido porque contrário ao entendimento deste Tribunal Superior, tendo em vista o Estado pretender redirecionar o processo executivo em razão de não ter sucesso na alienação de bens penhorados da sociedade empresária executada, devidamente citada (sem discussão a respeito de eventual e posterior dissolução irregular); situação não se enquadra nas hipóteses do art. 135 do CTN. Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 17.05.2021, publicado em 19.05.2021.

⁴⁸ SANTOS FILHO, Itamar da Silva. **Fundamentos da Responsabilidade Tributária dos Dirigentes das Sociedades Limitadas e Anônimas**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Cândido Mendes. Rio de Janeiro, p. 211, 2009.

⁴⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1.819.771/PR**. (...) INFRAÇÃO À LEI. CRIME TRIBUTÁRIO. APENAS OFERECIMENTO DE DENÚNCIA CRIMINAL. REQUISITOS DO ART. 135 DO CTN. (...) III - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está assentada no sentido de que o redirecionamento da execução pela prática de infração à lei com fundamento apenas no oferecimento de denúncia por crime em tese praticado pelos sócios encontra óbice no Enunciado Sumular n. 7/STJ, não constituindo, por si só, demonstração cabal dos pressupostos do art. 135, III, do CTN, hipótese que demandaria o reexame do conjunto fático-probatório dos autos. (...) IV - Consoante entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio é cabível apenas quando demonstrada a prática de ato com excesso de poder, infração à lei ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo nas hipóteses o simples inadimplemento de obrigações tributárias. (...). Relator Ministro Francisco Falcão, julgado em 17.10.2019, publicado em 22.10.2019.

comando suficiente para praticar a conduta abusiva que ensejará a responsabilização⁵¹.

Destarte, aquele que, embora indicado nos atos societários como sendo administrador ou integrante da diretoria, não participe da gestão social e não exerça dita função diretiva, não poderá ser responsabilizado com base no art. 135, III, do CTN⁵².

Outrossim, deverá ser observado o aspecto temporal, de modo a responsabilizar o administrador tão somente pelos créditos tributários oriundos de atos ilícitos por este praticados no tempo em que permaneceu na gestão da sociedade. Não há como atribuir responsabilidade tributária à administrador que não estava no poder diretivo à época dos fatos⁵³.

Também, conforme entendimento jurisprudencial, a abertura de processo falimentar após o encerramento das atividades empresariais não é hipótese que enseja a responsabilização do administrador, dado que a massa falida responde pelas obrigações até o encerramento da falência, bem assim, não comprovando-se a concorrência do administrador para realização de dissolução irregular mediante prática de atos lesivos, não poderá ser feito o redirecionamento da dívida⁵⁴.

⁵¹ SANTOS FILHO, Itamar da Silva. **Fundamentos da Responsabilidade Tributária dos Dirigentes das Sociedades Limitadas e Anônimas**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Cândido Mendes. Rio de Janeiro, p. 211, 2009.

⁵² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 809.640/DF**. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS. LEI 8.620/93. ART. 1.016 DO CC E ART. 135 DO CTN. I - O sócio somente pode ser responsabilizado se ocorrerem concomitantemente duas condições: a) exercer atos de gestão e b) restar configurada a prática de tais atos com infração de lei, contrato ou estatuto ou que tenha havido a dissolução irregular da sociedade. (...) III - O sócio em questão era integrante da Diretoria, porém, não participava da direção da sociedade como gerente e, assim sendo, a gerência e a administração não ficaram a seu cargo, fato que o exclui da responsabilidade tributária prevista no Código Tributário Nacional. (...). Relator Ministro Francisco Falcão, julgado em 06.04.2006, publicado em 04.05.2006.

⁵³ SANTOS FILHO, Itamar da Silva. op. cit.

⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial nº 620.397/RS**. (...). EMBARGOS À EXECUÇÃO. ENCERRAMENTO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL EM MOMENTO ANTERIOR À DECRETAÇÃO DA FALÊNCIA. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODER, INFRAÇÃO À LEI OU AO ESTATUTO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 135 DO CTN. (...) 1. É pacífico o entendimento desta Corte Superior de que, ocorrendo dissolução da sociedade empresária pela via da falência, não há falar em irregularidade na dissolução, e de que somente é possível o redirecionamento para o patrimônio dos sócios gerentes, acaso comprovada a prática de atos com excesso de poderes ou infração da lei (REsp. 1.768.992/SP, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 19.11.2018). 2. Com a quebra, a massa falida responde pelas obrigações a cargo da pessoa jurídica até o encerramento da falência, só estando autorizado o redirecionamento da execução fiscal caso fique demonstrada a prática pelo sócio de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração a lei, contrato social ou

Por outro lado, comprovando-se que existem indícios de dissolução irregular de sociedade, que poderá ser presumida, por exemplo, quando a empresa deixa de funcionar no endereço indicado, ou não é encontrada no endereço cadastrado, mas mantém em seu CNPJ e na Junta Comercial suas inscrições ativas, como se ainda estivesse em funcionamento, o administrador pode ser chamado a responder pelas dívidas da empresa⁵⁵.

A fraude, sonegação para evitar o cumprimento de obrigação e o conluio, também poderão atrair a responsabilidade do administrador, caso a pessoa jurídica comprove sua inocência. Assim, verifica-se que os pressupostos necessários para que um administrador responda pelas dívidas tributárias da sociedade, perpassam pela existência de dolo⁵⁶.

Além disso, é preciso que sejam observados, conjuntamente, a existência de poderes de administração, a prática de conduta abusiva, ilegal, ou que desborda os poderes recebidos, e a contemporaneidade entre a prática abusiva, a administração e o crédito tributário⁵⁷.

estatutos (AgRg no AREsp. 509.605/RS, Rel. Min. MARGA TESSLER, DJe 28.5.2015). 3. Dessa forma, a abertura de processo falimentar, após o encerramento da atividade empresarial, não autoriza a responsabilização dos sócios caso fique comprovado que o administrador não concorreu para a dissolução irregular mediante a prática de atos lesivos, nos termos do art. 135 do CTN. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 18.05.2020, publicado em 25.05.2020.

⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.825.207/RS**. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. INFRAÇÃO À LEI. REQUISITOS DO ART. 135 DO CTN. (...) IV - No presente caso, o Tribunal de origem manteve o redirecionamento da execução fiscal em face da sócia-administradora, considerando o fato de que, ao proceder à citação da pessoa jurídica, o Oficial de Justiça certificou que estava inativa e sem bens passíveis de penhora, muito embora a empresa continuasse com o registro ativo e com o mesmo endereço informado na inicial da execução. (...). Ainda, de acordo com informações juntadas no Evento 28, verifica-se que na consulta realizada perante a Junta Comercial do Rio Grande do Sul, a empresa continua com o Registro Ativo, e com o mesmo endereço informado na inicial da execução (...). V - Assim, o acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, de que é viável o redirecionamento da execução fiscal para a pessoa do sócio-administrador, quando há indícios de dissolução irregular da sociedade, diante da certidão do Oficial de Justiça atestando que a empresa não funciona mais no seu endereço. Incidência do Enunciado Sumular n. 435/STJ ("Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente"). (...) Relator Ministro Francisco Falcão, julgado em 05.03.2020, publicado em 10.03.2020.

⁵⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

⁵⁷ SANTOS FILHO, Itamar da Silva. **Fundamentos da Responsabilidade Tributária dos Dirigentes das Sociedades Limitadas e Anônimas**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Cândido Mendes. Rio de Janeiro, p. 211, 2009.

4 CONSTITUIÇÃO E COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Ainda que a obrigação tributária se origine da ocorrência do fato gerador, conforme alude o art. 113, § 1º, do CTN, o crédito tributário, para sua constituição, depende da existência de ato que o formalize e lhe confira exigibilidade⁵⁸.

A instauração da relação jurídica em consequência da qual haverá a necessidade do sujeito passivo recolher valores aos cofres públicos a título de tributo, através do nascimento da obrigação tributária, por si só, não supre a liquidez e exigibilidade necessária para compelir o devedor ao pagamento, até por que, não há como este, de imediato, identificar as circunstâncias que embasam a exigência e o valor a ser pago⁵⁹.

O legislador, ao vincular o crédito tributário à apresentação de documentação hábil e capaz de comprovar sua certeza e liquidez, vide art. 142 do CTN, demonstra sua intenção de não atrelar a cobrança tão somente à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e de exigir a confirmação documental dos valores pleiteados pelo fisco⁶⁰.

Portanto, ainda que a obrigação tributária tenha nascido em decorrência da prática do verbo previsto da hipótese de incidência, a pessoa física ou jurídica somente terá que pagar o tributo se, e quando, for efetivado o lançamento, ato formal que determinará o valor do tributo e cientificará o sujeito passivo de sua obrigação de adimplir⁶¹.

Nos moldes do art. 142 do CTN, lançamento é ato de competência privativa da autoridade administrativa que possui como finalidade constituir o crédito tributário, após verificação (i) da ocorrência do fato gerador, (ii) da matéria tributável, (iii) do respectivo cálculo do tributo, (iv) do sujeito passivo obrigado a adimplir a obrigação, e (v) da penalidade, se for o caso.

O ordenamento jurídico determina que, para que o fato jurídico indicado como ensejador da ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, da obrigação tributária, seja devidamente apurado, deverá ser realizado, pela autoridade

⁵⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

⁵⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

⁶⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

⁶¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

competente, procedimento administrativo, o qual foi denominado como lançamento⁶².

O lançamento é atividade administrativa vinculada que possui como objetivo a constituição do crédito tributário, assim entendida como a declaração de existência da obrigação e do conseqüente crédito, que implica no reconhecimento da exigibilidade deste. Logo, para que a cobrança possa ocorrer, há de existir o lançamento prévio que constituiu referido crédito, tornando-o exigível⁶³.

A autoridade competente, após efetuar internamente a análise pertinente, concluído o procedimento preparatório do lançamento, lavrará o ato necessário à constituição do crédito. Os atos praticados em âmbito interno na administração pública para apuração da ocorrência do fato gerador e dos valores que compõe o possível crédito tributário, não possuem o condão de constituir o crédito tributário. É necessário que ocorra, após, a devida notificação do sujeito passivo sobre a finalização dos atos internos e sobre a existência de um lançamento⁶⁴.

A notificação do sujeito passivo é o ato final exigido para formalizar a conclusão da apuração, pela administração, das informações necessárias ao lançamento⁶⁵. Notificado o sujeito passivo, estará concluído o lançamento e constituído o crédito tributário, podendo ser este alterado apenas por impugnação ou por revisão de ofício⁶⁶, conforme dispõe o art. 145 do CTN⁶⁷⁻⁶⁸.

Mencionada notificação de lançamento deverá conter a qualificação do sujeito passivo notificado, o valor do crédito, o prazo para pagamento ou impugnação, a fundamentação legal utilizada pelo fisco para embasar a cobrança, e, sendo o caso, a assinatura do responsável, em observância às disposições do art. 11

⁶² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

⁶³ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

⁶⁴ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

⁶⁵ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroeder. **Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

⁶⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

⁶⁷ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Art. 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.*

⁶⁸ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroeder. op. cit.

do Decreto nº 70.235/72⁶⁹, sob pena de nulidade⁷⁰.

Exige-se, desta forma, a devida fundamentação do lançamento, devendo o fisco explicar e apresentar, de forma minuciosa e comprovada, o ato (comissivo ou omissivo) praticado pelo sujeito passivo que o motivou⁷¹. O lançamento desacompanhado da devida fundamentação ou comprovação, será nulo e, se assim o for, não estará albergado pela presunção de validade⁷².

Por fim, ainda no que se refere ao lançamento, a notificação do sujeito passivo, conforme referido anteriormente, é requisito essencial para a sua validade⁷³, devendo a mesma conter, também, a informação expressa do direito do notificado ao pagamento no prazo⁷⁴ ou ao oferecimento de impugnação administrativa⁷⁵⁻⁷⁶.

⁶⁹ BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 30 ago. 2021.

⁷⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

⁷¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1.725.310/SP**. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ EXECUTIVIDADE. (...). NULIDADE RECONHECIDA POR ERRO MATERIAL. ART. 202, III, DO CTN. INDICAÇÃO ERRÔNEA DO TRIBUTO. (...). 1. A parte recorrente sustenta a nulidade da CDA em razão de dois fatores: a) erro na indicação da espécie do tributo (art. 202, III, do CTN); b) falta de intimação para pagamento ao final do processo administrativo. 2. A Corte local reconheceu nulidade em razão de erro na indicação do tributo devido, razão pela qual permitiu a substituição da CDA. Porém, quanto à falta de intimação, ponderou (fl. 83, e-STJ): "Tratando-se de matéria que exija dilação probatória ou, até mesmo que, embora embasada em prova documental constante dos autos, demande aprofundada análise e debates, essa não é a via adequada, sendo cabíveis, apenas, os embargos à execução. E, no tocante ao tema em análise, é certo que, para verificar se houve ou não a notificação da autora para pagamento do débito, antes da inscrição da dívida ativa, é imprescindível a dilação probatória. A juntada de andamento do procedimento administrativo e os demais documentos encartados aos autos não são instrumentos hábeis a comprovar que tal regra não foi observada pelo Poder Público". (...) 11. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, não provido. Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 10.04.2018, publicado em 25.05.2018.

⁷² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

⁷³ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroeder. **Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

⁷⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1.387.623/SC**. TRIBUTÁRIO. (...) AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO. NOTIFICAÇÃO IRREGULAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. 1. É nula a notificação fiscal que não indica o prazo para impugnação, acarretando a nulidade do lançamento do crédito tributário. Precedentes. 2. Recurso especial não provido. Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 03.10.2013, publicado em 14.10.2013.

⁷⁵ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

⁷⁶ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroeder. op. cit.

A ausência da notificação ensejará a nulidade do lançamento e também dos atos subsequentes praticados pela administração⁷⁷, no que se compreende a inscrição em dívida ativa e a cobrança por meio de Execução Fiscal⁷⁸⁻⁷⁹.

Uma vez recebida a notificação de lançamento pelo sujeito passivo, não havendo pagamento ou oferecimento de impugnação no prazo indicado e não sendo caso de julgamento de ofício, o lançamento será perfectibilizado e o crédito tributário nele informado passará a ser exigível, dado que definitivamente constituído⁸⁰.

De modo diverso, oferecida a impugnação ou havendo previsão legal para julgamento de ofício, será iniciada a fase litigiosa do procedimento, que se caracteriza como um processo administrativo que objetiva avaliar a legalidade do ato administrativo e a apuração da ocorrência do fato gerador, realizada previamente pela administração pública⁸¹.

A possibilidade de oferecimento, pelo sujeito passivo, de impugnação contra o lançamento do qual foi notificado, decorre do direito que o contribuinte (ou responsável) possui a um processo administrativo que lhe assegure a análise da

⁷⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1.693.671/RS**. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. (...). AFERIÇÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ DA CDA. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE. (...). 3. Hipótese em que o Tribunal de origem, ao apreciar o contexto fático dos autos, consignou: "a jurisprudência desta Corte entende que a não comprovação da regular notificação do lançamento ao contribuinte pelo Conselho Profissional Exequente, enseja a nulidade do lançamento do crédito tributário, invalidando o título executivo e, por consequência, extinguindo a execução fiscal (...). Assim, tratando-se de documentação necessária à análise da certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa, cabível que o Juízo a quo determine que o Conselho exequente apresente a notificação do executado. (...). Relator Ministro Herman Benjamin, julgado em 03.10.2017, publicado em 11.10.2017.

⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo Interno no Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.633.734/RS**. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. (...). AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DO DEVEDOR. NULIDADE DA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. (...) III - Ademais, não se trata nos autos de discussão a respeito da regularidade da certidão de dívida ativa ou dos requisitos da certidão. Trata-se de notificação para lançamento do crédito de contribuição de entidade profissional. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que é nulo o lançamento não precedido de notificação do devedor. (...) Relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 26.04.2021, publicado em 29.04.2021.

⁷⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.703.394/RS**. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ANUIDADES DE CONSELHO PROFISSIONAL. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO VÁLIDA DO LANÇAMENTO DO TRIBUTO. NULIDADE. (...) III - Em que pese ser o procedimento de constituição do crédito tributário relativo às anuidades bastante simplificado, não pode prescindir da regular cientificação do devedor. IV - Apenas a dívida regularmente inscrita tem a seu favor a presunção de legitimidade a que se refere o art. 3º da Lei n. 6.830/80, sendo assente, na jurisprudência pátria, a noção de que a inscrição só é regular se oferecida a oportunidade de defesa quando da constituição do crédito. (...) Relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 16.12.2020, publicado em 18.12.2020.

⁸⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

⁸¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

legalidade e a validação, pelo Poder Público, do ato administrativo que lhe exige o cumprimento de uma obrigação, bem como, decorre do próprio direito à ampla defesa⁸².

Após os devidos tramites internos, concluído o processo administrativo de controle da legalidade do lançamento e mantendo-se a decisão de que há obrigação tributária e foi realizado o fato gerador da obrigação, o crédito tributário será tido como definitivamente constituído, podendo ser exigido, amigavelmente, ou então, não havendo pagamento espontâneo no prazo determinado, judicialmente, procedendo-se a inscrição em dívida ativa, para os fins de promover a “execução forçada” do crédito constituído⁸³.

Assim como a notificação de lançamento, a certidão de dívida ativa, título executivo do qual a Fazenda Pública se utiliza para promover a execução fiscal dos valores não pagos pelo obrigado⁸⁴, também possui requisitos que devem ser observados sob pena de nulidade, tais como a identificação do devedor e do processo administrativo que a originou, para fins de consulta aos fundamentos fáticos e de direito que embasaram a cobrança⁸⁵.

5 NECESSIDADE DE OBSERVAR AS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS

O processo administrativo pode ser entendido como o instrumento que formaliza uma série de atos e/ou atividades administrativas ordenadas, por meio do qual ocorre a manifestação da administração pública a respeito de uma relação que possui com o administrado⁸⁶.

A Constituição Federal prevê em seu art. 5º, LV, o direito dos litigantes, inclusive daqueles que estiverem em discutindo um tema no âmbito do processo administrativo, ao contraditório e à ampla defesa, direitos estes que podem ser

⁸² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

⁸³ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

⁸⁴ LEMOS, Rafael Severo de. Redirecionamento de execuções fiscais tributárias: uma análise a partir da desconsideração da pessoa jurídica no novo CPC e do Programa Bem Mais Simples. **Interesse Público – IP**. Ano 22, n. 91, p. 139-152, maio/ jun. 2015. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/periodico/172/21375/50348>. Acesso em: 03 set. 2021.

⁸⁵ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

⁸⁶ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 17. ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2007.

concretizados, por exemplo, a partir da observância da garantia do litigante de apresentar suas alegações, analisar, participar e propor a produção de provas⁸⁷ durante o curso do processo administrativo.

Busca a Constituição Federal, por meio desta previsão, garantir que, seja no âmbito administrativo, seja no âmbito judicial, ninguém seja compelido a fazer ou deixar de fazer algo por decisão proferida, que atinge sua liberdade, sem que tenha tipo a possibilidade de participar da formação desta decisão⁸⁸.

O Decreto nº 70.235/72⁸⁹ e o Decreto nº 7.574/11⁹⁰, que dispõem, respectivamente, sobre o processo administrativo fiscal e sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não mencionam – ao menos de forma explícita e clara – a aplicação dos princípios constitucionais⁹¹.

Embora a Carta Magna exponha, de modo geral, a necessidade de observância dos direitos de ampla defesa e contraditório, a aplicação dos princípios constitucionais ao processo administrativo fiscal foi devidamente evidenciada com os regramentos trazidos pela Lei nº 9.784/99⁹².

Neste contexto, inegável que o devido processo, o contraditório e a ampla defesa deverão ser observados no processo administrativo, sendo aplicáveis

⁸⁷ ARAUJO. Ana Lúcia Menezes. **A ampla defesa no processo administrativo-tributário**. Monografia (Especialização em Direito Processual Tributário) - Centro de Educação a Distância (CEAD) da Universidade de Brasília. Brasília, p. 41, 2008. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3958/1/Ana%20L%20Menezes.2084847298>. Acesso em: 02 set. 2021.

⁸⁸ ARAUJO. Ana Lúcia Menezes. op. cit.

⁸⁹ BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 30 ago. 2021.

⁹⁰ BRASIL. **Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011**. Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, à classificação fiscal de mercadorias, à classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm. Acesso em: 30 ago. 2021.

⁹¹ HISSA. Miguel Rocha Nasser. As garantias constitucionais do devido processo legal ante o redirecionamento da execução fiscal ao administrador da empresa. **Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI**. Fortaleza. 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3341.pdf>. Acesso em: 02 set. 2021.

⁹² BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 02 set. 2021.

também ao ato administrativo que constitui o crédito tributário⁹³, conforme reconhece a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁹⁴⁻⁹⁵.

O art. 2º da Lei nº 9.784/99 informa que a administração pública deverá obedecer, dentre outros, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

O contraditório e a ampla defesa, no âmbito do processo administrativo, devem ser assegurados ao litigante por meio da disponibilização de acesso aos documentos e demais elementos do expediente, da observância da ampla defesa, pela correta instrução probatória, existência e devida descrição da motivação, possibilidade de revisão das decisões, bem como possibilidade da parte se manifestar e fazer-se representar ou assistir no processo.

Os direitos do administrado foram expostos pelo art. 3º da Lei nº 9.784/99, abrangendo (i) o tratamento com respeito pelas autoridades e servidores, que devem facilitar o exercício de seus direitos e cumprimento das obrigações; (ii) ter ciência da

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 718.320**. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR DE PESSOA JURÍDICA. VIOLAÇÃO DA LEI, DE ESTATUTO OU DE CONTRATO SOCIAL. (...). Os princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal são plenamente aplicáveis ao ato administrativo de constituição do crédito tributário, que é plenamente vinculado. (...). Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 28.08.2012, publicado em 18.09.2012.

⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2120**. EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – (...) NECESSIDADE DE RESPEITO À GARANTIA DO “DUE PROCESS OF LAW” NOS PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS DE CARÁTER DISCIPLINAR – DIREITO DE DEFESA – RECONHECIMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DA LEI AMAZONENSE Nº 2.271/94 (ART. 43, §§ 2º a 6º) – AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE. – Nenhuma penalidade poderá ser imposta, mesmo no campo do direito administrativo, sem que se ofereça ao imputado a possibilidade de se defender previamente. A preterição do direito de defesa torna írrito e nulo o ato punitivo. “Nemo inauditus damnari debet”. O direito constitucional à ampla (e prévia) defesa, sob o domínio da Constituição de 1988 (art. 5º, LV), tem como precípua destinatário o acusado, qualquer acusado, ainda que em sede meramente administrativa. O Supremo Tribunal Federal, ao proclamar a imprescindibilidade da observância desse postulado, essencial e inerente ao “due process of law”, tem advertido que o exercício do direito de defesa há de ser assegurado, previamente, em todos aqueles procedimentos (...). Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 16.10.2008, publicado em 30.10.2014.

⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Segundo Agravo Regimental do Mandado de Segurança nº 27.136**. Ementa: SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NO MANDADO DE SEGURANÇA. (...). OBSERVÂNCIA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. PROCEDIMENTO DE CARÁTER ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DO INTERESSADO. NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS DO DUE PROCESS OF LAW, DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (...) 2. As garantias fundamentais do devido processo legal (CRFB, art. 5º, LIV) e do contraditório e da ampla defesa (CRFB, art. 5º, LV) devem ser observadas nos processos perante o Tribunal de Contas da União. Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 24.11.2015, publicado em 15.12.2015.

tramitação de processos nos quais é interessado, podendo ter vista dos autos e obter cópias; (iii) formular alegações a apresentar documentos; e, (iv) ser assistido por advogado também quando sua presença seja obrigatória, se assim desejar.

Do texto legal, é possível verificar, portanto, que o administrado possui direito a manifestar-se a qualquer tempo durante o processo sobre os fatos que lhe são imputados, bem como deve ser cientificado da tramitação do processo e possuir acesso livre aos autos e aos documentos e decisões relacionados ao processo do qual participa.

Em teoria, nenhuma decisão deveria ser proferida sem antes ter sido conferido ao administrado o conhecimento de todos os documentos e elementos que embasam o processo e ter sido possibilitada a sua manifestação sobre estes⁹⁶.

Ademais, o acesso amplo aos documentos permite que o administrado possa exercer sua defesa de forma plena, analisando as provas e evidências trazidas pela administração. Bem assim, o direito do administrado, se assim desejar, constituir representante ou ser assistido por profissionais no curso do processo administrativo, também se apresenta como consequência do devido processo e da ampla defesa, garantias estas que devem ser observadas pela administração⁹⁷.

Deste modo, além da Constituição Federal, que confere aos processos administrativos o mesmo tratamento que aos judiciais no que se refere ao contraditório e ampla defesa, a Lei nº 9.784/99, ao regular o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, também trouxe regras impositivas de conduta, obrigando a administração a seguir previsões legais e obedecer tanto ao devido processo quanto, de forma mais ampla, os direitos concedidos aos administrados⁹⁸.

⁹⁶ HISSA. Miguel Rocha Nasser. As garantias constitucionais do devido processo legal ante o redirecionamento da execução fiscal ao administrador da empresa. **Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI**. Fortaleza. 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3341.pdf>. Acesso em: 02 set. 2021.

⁹⁷ HISSA. Miguel Rocha Nasser. As garantias constitucionais do devido processo legal ante o redirecionamento da execução fiscal ao administrador da empresa. **Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI**. Fortaleza. 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3341.pdf>. Acesso em: 02 set. 2021.

⁹⁸ FALLET, Allan George de Abreu. A Interpretação e a (In)Eficácia das Decisões Proferidas em Julgamentos Secretos Pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. vol. 130, set – out, 2016. Disponível em:

6 REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL AO ADMINISTRADOR E DEVIDO PROCESSO CONSTITUCIONAL

Em linha com o mencionado no Capítulo 4 deste artigo, uma vez apurado o crédito tributário, finalizado e esgotado o procedimento administrativo, não havendo o pagamento e inexistindo medida judicial para o fim de suspender a exigibilidade do crédito apurado pela administração pública, o fisco poderá proceder a inscrição deste em dívida ativa.

A inscrição em dívida ativa, observados os critérios legais exigidos pela Lei nº 6.830/80, possuirá presunção de certeza e de liquidez⁹⁹, bem como constituirá título executivo capaz de possibilitar a exigência do crédito nele consubstanciado, através de execução fiscal, a ser promovida pelo fisco contra o devedor (ou responsável) nela indicado¹⁰⁰.

Inobstante a execução fiscal seja, normalmente, proposta contra o contribuinte ou devedor principal, há possibilidade de que a cobrança seja redirecionada também contra aqueles que possuem responsabilidade pelo crédito. Tal movimento não poderá ser feito, contudo, de forma automática, ou ainda sem respaldo legal¹⁰¹.

Para que ocorra um redirecionamento de execução fiscal ao administrador, por considerar-se que este é responsável pela dívida tributária da sociedade, necessário comprovar essa condição – de responsável – e, também, o cumprimento do devido processo¹⁰².

Se a constituição efetiva do crédito tributário contra o devedor principal (ou contribuinte) somente ocorrerá com a inscrição em dívida ativa e, para este devedor,

http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_boletim_2006/RTFPub_n.130.14.PDF. Acesso em: 05 set. 2021.

⁹⁹ BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 06 set. 2021.

¹⁰⁰ MATIAS, Rafael Fernandes. **O redirecionamento da execução fiscal e a supressão do processo administrativo fiscal em relação ao responsável tributário**. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Salvador, p. 38, 2013. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Rafael-Fernandes-Matias.pdf>. Acesso em: 06 set. 2021.

¹⁰¹ MATIAS, Rafael Fernandes. op. cit.

¹⁰² MATIAS, Rafael Fernandes. op. cit.

há de se observar o devido processo legal para a constituição do título executivo que servirá de base para a execução fiscal¹⁰³, tal regramento deveria ser aplicado também para o responsável.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, através da Portaria nº 180/2010¹⁰⁴, indicou a necessidade de haver declaração de responsabilidade tratando sobre a ocorrência de excesso de poderes, infração à lei, infração ao contrato social ou estatuto ou, ainda, dissolução irregular da pessoa jurídica, como pressuposto para a inscrição do administrador em dívida ativa e, conseqüentemente, viabilização da cobrança deste em execução fiscal¹⁰⁵.

A Portaria nº 2284/10, que foi revogada pela Portaria nº 2123/18, determinava que, havendo pluralidade de devedores, haveria necessidade de reunir prova para comprovação da responsabilidade dos envolvidos e de cientificar o responsável sobre a atuação e possibilidade de impugnação, além de que deveria este ser notificado para o pagamento voluntário antes do encaminhamento para a inscrição em dívida e cobrança judicial. Tais exigências possuíam como fundamento a necessidade de cumprir-se o devido processo e observar-se a ampla defesa, bem como os demais direitos do contribuinte sujeito ao processo administrativo¹⁰⁶.

Para possibilitar o redirecionamento da execução fiscal ao administrador, imprescindível que o título executivo tenha se originado de regular procedimento administrativo, que indique os motivos pelos quais ocorreu a atração da responsabilidade ao terceiro, bem assim que tenha sido possibilitada ao pretense

¹⁰³ MATIAS, Rafael Fernandes. op. cit.

¹⁰⁴ BRASIL. **Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010**. Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor. Brasília, DF: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2010. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24372>. Acesso em: 10 out. 2021.

¹⁰⁵ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroeder. **Leis de processo tributário comentadas**: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

¹⁰⁶ BRASIL. **Portaria RFB nº 2284, de 29 de novembro de 2010**. Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2010. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=30542&visao=anotado>. Acesso em: 10 out. 2021.

responsável, inclusive, os direitos de ampla defesa, manifestação, acesso aos autos e demais garantias constitucionalmente previstas¹⁰⁷.

Nesse contexto, inicialmente, como forma de cumprirem-se as garantias constitucionais, entende-se que não seria permitido o redirecionamento de execução fiscal para responsável tributário que não participou do procedimento administrativo e não constou do título executivo fiscal¹⁰⁸.

Sacha Calmon defende que os administradores somente serão responsáveis caso reste comprovada a existência do seu dolo, sendo tal prova, assim como a do proveito pessoal, ônus do fisco que deve se munir de razões e respaldo legal, sobretudo no que tange às provas de suas alegações, para, posteriormente, adentrar na esfera patrimonial da pessoa¹⁰⁹.

As provas devem ser previamente apuradas, na fase administrativa, e não no âmbito do processo de execução que sequer admite cognição, razão pela qual seria insuprimível, portanto, o processo administrativo prévio, respeitando todas as garantias constitucionais, no que se incluem o contraditório e a ampla defesa¹¹⁰.

De forma diversa do defendido por Sacha Calmon, contudo, Humberto Theodoro Junior indica que, iniciada a execução contra a sociedade, é possível que no curso do processo ocorra o redirecionamento aos administradores, independentemente de terem estes constado ou não na certidão de dívida ativa, situação que refletirá no ônus da prova, inclusive¹¹¹.

Assim sendo, não haveria expressa exigência do administrador ter participado do procedimento administrativo que originou a certidão de dívida ativa, nem mesmo exigir-se-ia que o mesmo constasse da petição inicial da execução fiscal, para ser feito o redirecionamento¹¹². Caberia ao fisco, ao requerer o redirecionamento, tão

¹⁰⁷ MATIAS, Rafael Fernandes. **O redirecionamento da execução fiscal e a supressão do processo administrativo fiscal em relação ao responsável tributário**. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Salvador, p. 38, 2013. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Rafael-Fernandes-Matias.pdf>. Acesso em: 06 set. 2021.

¹⁰⁸ MATIAS, Rafael Fernandes. op. cit.

¹⁰⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

¹¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. op. cit.

¹¹¹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

¹¹² THEODORO JÚNIOR, Humberto. op. cit.

somente demonstrar que houve o cumprimento de algum dos requisitos do art. 135 do CTN¹¹³.

Ausente o nome do administrador na certidão de dívida ativa, o redirecionamento em execução fiscal não poderá ser realizado com fundamento no mero inadimplemento do tributo. Logo, exige-se, para tal, a comprovação ou apresentação de indícios sólidos de cumprimento de algum dos requisitos do art. 135 do CTN¹¹⁴.

Por outro lado, se o nome do administrador constou na petição inicial como executado, o redirecionamento poderia ser efetuado sem maiores problemas, dado que a certidão de dívida ativa possui presunção de legitimidade, razão pela qual o ônus probatório se inverteria e caberia ao administrador provar que não é responsável¹¹⁵.

O mesmo entendimento será aplicado se a execução fiscal for ajuizada somente contra a pessoa jurídica, embora o administrador tenha constado da certidão de dívida ativa (ainda que não tenha sido o mesmo qualificado como

¹¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 904.131/RS**. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL (...). REDIRECIONAMENTO. NOME DOS CO-RESPONSÁVEIS NA CDA. POSSIBILIDADE. (...) 5. Consequentemente, o redirecionamento deve ser solucionado de acordo com a interpretação conferida pelo STJ: a) se o nome dos co-responsáveis não estiver incluído na CDA, cabe ao ente público credor a prova da ocorrência de uma das hipóteses listadas no art. 135 do CTN; b) constando o nome na CDA, prevalece a presunção de legitimidade de que esta goza, invertendo-se o ônus probatório (...) Relatora Ministra Eliana Calmon, julgado em 19.11.2009, publicado em 15.10.2010.

¹¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.183.292/RS**. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. ADMISSIBILIDADE APENAS EM RELAÇÃO AOS TÍTULOS EXTRAJUDICIAIS EM QUE RECONHECIDA A PRÁTICA DE ATOS DE INFRAÇÃO À LEI. (...) 1. Ausente o nome do sócio-gerente ou administrador na CDA, o redirecionamento em Execução Fiscal não pode ser feito com base no simples inadimplemento do tributo. É necessário comprovar ou apresentar indícios sólidos da prática dos atos listados no art. 135 do CTN. Precedentes do STJ. (...) Relator Ministro Herman Benjamin, julgado em 19.10.2010, publicado em 03.02.2011.

¹¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1.739.142/SP**. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. (...) PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO. POSSIBILIDADE. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. NOME CONSTANTE DA CDA. (...) 6. A jurisprudência do STJ entende que o redirecionamento deve ser solucionado de acordo com a interpretação conferida por esta Corte: a) se o nome dos corresponsáveis não estiver incluído na CDA, cabe ao ente público credor a prova da ocorrência de uma das hipóteses listadas no art. 135 do CTN; b) constando o nome na CDA, prevalece a presunção de legitimidade de que esta goza, invertendo-se o ônus probatório (orientação reafirmada no julgamento do REsp 1.104.900/ES, sob o rito dos recursos repetitivos). Sendo esta última hipótese a que ocorreu no caso dos autos, o acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência deste Tribunal Superior. (...) Relator Ministro Herman Benjamin, julgado em 05.06.2018, publicado em 23.11.2018.

corresponsável ou codevedor)¹¹⁶, cabendo o ônus da prova ao administrador e não ao fisco¹¹⁷.

Nesse contexto, acaba sendo dispensado o lançamento específico para que seja atribuída a responsabilidade do administrador, sendo suficiente para o redirecionamento a mera inclusão do nome em certidão de dívida ativa, ou então, bastando a notificação do administrador em processo administrativo, sem comprovação de sua efetiva participação na apuração dos fatos¹¹⁸.

Havendo a presença do nome do administrador na certidão de dívida ativa e a referência ao fundamento legal da responsabilidade, bem assim indicação do processo administrativo em que foi apurada, pode o fisco requerer a execução contra o administrador, entretanto, se o nome constar do título sem prévia apuração administrativa, não haverá higidez suficiente para embasar o redirecionamento da execução¹¹⁹, uma vez que não foram observados os preceitos legais para tal.

Importante frisar que somente a responsabilidade que resultou do processo administrativo fiscal possuirá presunção de certeza e de legitimidade, devendo as partes possuírem atuação mediante existência do contraditório e da ampla defesa na formação do título. Para que o Estado possa alcançar o patrimônio privado deve basear-se em título executivo válido, o que perpassa pelo rígido controle de

¹¹⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

¹¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Recurso Especial nº 1.604.672/ES**. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. EX-SÓCIO ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA FALIDA. QUALIFICAÇÃO COMO CORRESPONSÁVEL. AUSÊNCIA. IRRELEVÂNCIA. ATO DE INSCRIÇÃO PLENAMENTE VINCULADO. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE E VERACIDADE. 1. O nome do sócio constante da Certidão de Dívida Ativa não necessita estar acompanhado da qualificação de corresponsável/codevedor para permitir sua inclusão no polo passivo da execução fiscal, (...). 2. Conforme sedimentado pela Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.104.900/ES, "se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos 'com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos'". (...). 4. Hipótese em que, em razão de o nome de ex-administrador de sociedade anônima (VASP S.A.) constar da Certidão de Dívida Ativa, mesmo sem a qualificação de corresponsável, é dele o ônus de afastamento da presunção de legitimidade e veracidade desse documento. (...). Relator Ministro Gurgel de Faria, julgado em 21.09.2017, publicado em 11.10.2017.

¹¹⁸ MATIAS, Rafael Fernandes. **O redirecionamento da execução fiscal e a supressão do processo administrativo fiscal em relação ao responsável tributário**. op. cit.

¹¹⁹ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroeder. **Leis de processo tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

legalidade e pela avaliação em procedimento administrativo adequado¹²⁰.

Ao indicar que a responsabilidade do administrador cujo nome constou na certidão de dívida ativa será presumida como existente, tal definição parte do pressuposto, normalmente, de que foi realizado o procedimento administrativo adequadamente, com observância das garantias constitucionais¹²¹.

Voltando ao ponto da responsabilização de administrador cujo nome não constou da certidão de dívida ativa, importante frisar que este não poderá ser simplesmente citado para que pague o débito. Embora tenha se admitido que a ausência do nome seja suprida por incidente processual que indique os fatos e fundamentos que justificam a responsabilidade, há quem defenda que o mais adequado, modo a respeitar as garantias constitucionais, seria realizar a apuração da responsabilidade por processo administrativo e, se configurada a responsabilidade, gerado o título com a indicação do nome do administrador¹²².

Este seria o caminho mais adequado para que a execução fiscal fosse amparada, realmente, em título executivo embasado em procedimento que aferiu a responsabilidade do administrador¹²³.

O fisco deveria submeter ao procedimento administrativo a verificação e comprovação prévia daquele que deseja incluir como devedor do crédito tributário, possibilitando o cumprimento do processo legal e o oferecimento da defesa administrativa. A presença eventual do nome do administrador da empresa na certidão de dívida ativa pressupõe que foram efetuadas as prévias verificações e declarações exigidas sobre sua responsabilidade¹²⁴.

Embora a jurisprudência atual tenha entendimento firme no sentido de que (i) não indicado o nome do administrador na certidão de dívida ativa o fisco pode incluí-lo na execução se provar a responsabilidade, e (ii) indicado o nome do administrador na certidão de dívida ativa, sua inclusão na execução pode ser feita em razão da

¹²⁰ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroeder. op. cit.

¹²¹ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroeder. **Leis de processo tributário comentadas**: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

¹²² PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroeder. op. cit.

¹²³ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroeder. op. cit.

¹²⁴ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroeder. op. cit.

presunção de legitimidade, isso não autoriza (ou não deveria autorizar), por si só, a subtração do procedimento administrativo para apurar tais fatos.

Se assim não for, estaremos descumprindo garantias constitucionais conferidas ao pretense responsável.

A formação do título executivo, dada a sua presunção de liquidez, certeza e exigibilidade, deve ser cercada de todos os cuidados e requisitos legalmente exigidos, sob pena de legitimarem-se abusos na sua constituição¹²⁵ e, conseqüentemente, na exigência posterior do crédito tributário em execução fiscal.

7 CONCLUSÕES

A partir do estudo realizado, conclui-se que a atribuição de responsabilidade à determinada pessoa, física ou jurídica, deve ser oriunda de previsão expressa em lei, sob pena de restar contrariado o princípio da legalidade e demais direitos e garantias fundamentais constitucionalmente protegidos.

A sujeição passiva na relação jurídico-tributária poderá ser direta, quando ocorrer em razão de fato gerador próprio ou alheio, ou então, indireta, se decorrer da transferência desse dever de pagar tributos por conta de sucessão ou de ter ocorrido uma sub-rogação legal de terceiros, os ditos responsáveis.

Nesse contexto, no que se refere aos administradores, diretores e gestores de pessoas jurídicas, o art. 135 do CTN dispõe que estes poderão ser pessoalmente responsáveis pelo adimplemento do crédito tributário, quando, comprovadamente, agirem com excesso de poderes e/ou infringirem a lei, contrato ou estatuto.

Verificou-se que os pressupostos necessários para que um administrador responda pelas dívidas tributárias de uma sociedade, perpassam pela existência de dolo, de poderes de administração, bem assim de prática de conduta abusiva, ilegal, ou que desborda os poderes recebidos, além da verificação da contemporaneidade entre a prática abusiva, a administração e o crédito tributário.

¹²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

Inobstante os administradores possam ser responsabilizados por dívidas tributárias da sociedade que administram, para que isso ocorra, o crédito deve ser, primeiramente, constituído.

Após a realização e conclusão do processo administrativo de controle da legalidade do lançamento, observadas as garantias constitucionais aplicáveis também na esfera administrativa e mantendo-se a decisão de que há obrigação tributária e de que foi realizado o fato gerador da obrigação, o crédito tributário será tido como definitivamente constituído. A partir de então, poderá ser exigido, amigavelmente, ou então, se for o caso, judicialmente, procedendo-se a inscrição em dívida ativa e posterior execução fiscal.

Atualmente, a jurisprudência tem admitido o redirecionamento da execução fiscal a administrador que não constou na certidão de dívida ativa. O entendimento firmado é de que (i) não indicado o nome do administrador na certidão de dívida ativa o fisco pode incluí-lo na execução se provar a responsabilidade, e (ii) indicado o nome do administrador na certidão de dívida ativa, sua inclusão na execução pode ser feita em razão da presunção de legitimidade, cabendo ao administrador o ônus de provar que não é responsável.

Ao indicar que a responsabilidade do administrador cujo nome constou na certidão de dívida ativa será presumida como existente, muitas vezes, partimos do pressuposto de que todo o caminho para constituição do crédito em seu nome foi percorrido. Em outras palavras, pressupõe-se ter sido realizado o procedimento administrativo correto, com observância das garantias constitucionais.

Como forma de garantir o cumprimento dos preceitos constitucionais e dos direitos conferidos ao administrado, o entendimento firmado atualmente pela jurisprudência não pode servir de justificativa para autorizar (ou não deveria servir para autorizar), por si só, a subtração do procedimento administrativo que possui a finalidade de apurar a responsabilidade do administrador, com base no que prevê o art. 135 do CTN.

A formação do título executivo, dada a sua presunção de liquidez, certeza e exigibilidade, deve ser cercada de todos os cuidados e requisitos legalmente exigidos, sob pena de legitimarem-se abusos na sua constituição e, conseqüentemente, na exigência posterior do crédito tributário em execução fiscal.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

ARAUJO, Ana Lúcia Menezes. **A ampla defesa no processo administrativo-tributário**. Monografia (Especialização em Direito Processual Tributário) - Centro de Educação a Distância (CEAD) da Universidade de Brasília. Brasília, p. 41, 2008.

Disponível em:

<https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3958/1/Ana%20L%20c3%bacia%20Menezes.2084847298>. Acesso em: 02 set. 2021.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. **Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011**. Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, à classificação fiscal de mercadorias, à classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm. Acesso em: 30 ago. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1972. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 30 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 24 out. 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019**. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nos 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil) (...) e dá outras providências.

Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm. Acesso em: 24 out. 2021.

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. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 30 ago. 2021.

BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 06 set. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 02 set. 2021.

BRASIL. **Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010**. Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor. Brasília, DF: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2010. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24372>. Acesso em: 10 out. 2021.

BRASIL. **Portaria RFB nº 2284, de 29 de novembro de 2010**. Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2010. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=30542&visao=anotado>. Acesso em: 10 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Súmula nº 430**. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Brasília, DF: STJ, 2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumulas/enunciados.jsp>. Acesso em: 03 set. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.910.206/SP**. (...) REDIRECIONAMENTO A SÓCIO-GERENTE. FRACASSO DAS TENTATIVAS DE ALIENAÇÃO JUDICIAL DOS BENS PENHORADOS. HIPÓTESE DE RESPONSABILIDADE NÃO DESCRITA NA LEI. (...) 1. O inadimplemento do crédito tributário, por si, não atrai a responsabilidade pessoal prevista no art. 135 do CTN. O redirecionamento da execução contra o sócio-gerente está condicionado à demonstração de excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou, ainda, à dissolução irregular da sociedade empresária. (...) 3. No caso dos autos, o recurso não foi conhecido porque contrário ao entendimento deste Tribunal Superior, tendo em vista o Estado pretender redirecionar o processo executivo em razão de não ter sucesso na alienação de bens penhorados da sociedade empresária executada, devidamente citada (sem discussão a respeito de eventual e posterior dissolução irregular); situação não se enquadra nas hipóteses do art. 135 do CTN. Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 17.05.2021, publicado em 19.05.2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Agravo Interno nos Embargos de Declaração no Agravo em Recurso Especial nº 620.397/RS.** (...). EMBARGOS À EXECUÇÃO. ENCERRAMENTO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL EM MOMENTO ANTERIOR À DECRETAÇÃO DA FALÊNCIA. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODER, INFRAÇÃO À LEI OU AO ESTATUTO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 135 DO CTN. (...) 1. É pacífico o entendimento desta Corte Superior de que, ocorrendo dissolução da sociedade empresária pela via da falência, não há falar em irregularidade na dissolução, e de que somente é possível o redirecionamento para o patrimônio dos sócios gerentes, acaso comprovada a prática de atos com excesso de poderes ou infração da lei (REsp. 1.768.992/SP, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 19.11.2018). 2. Com a quebra, a massa falida responde pelas obrigações a cargo da pessoa jurídica até o encerramento da falência, só estando autorizado o redirecionamento da execução fiscal caso fique demonstrada a prática pelo sócio de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração a lei, contrato social ou estatutos (AgRg no AREsp. 509.605/RS, Rel. Min. MARGA TESSLER, DJe 28.5.2015). 3. Dessa forma, a abertura de processo falimentar, após o encerramento da atividade empresarial, não autoriza a responsabilização dos sócios caso fique comprovado que o administrador não concorreu para a dissolução irregular mediante a prática de atos lesivos, nos termos do art. 135 do CTN. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 18.05.2020, publicado em 25.05.2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 809.640/DF.** TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS. LEI 8.620/93. ART. 1.016 DO CC E ART. 135 DO CTN. I - O sócio somente pode ser responsabilizado se ocorrerem concomitantemente duas condições: a) exercer atos de gestão e b) restar configurada a prática de tais atos com infração de lei, contrato ou estatuto ou que tenha havido a dissolução irregular da sociedade. (...) III - O sócio em questão era integrante da Diretoria, porém, não participava da direção da sociedade como gerente e, assim sendo, a gerência e a administração não ficaram a seu cargo, fato que o exclui da responsabilidade tributária prevista no Código Tributário Nacional. (...). Relator Ministro Francisco Falcão, julgado em 06.04.2006, publicado em 04.05.2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Recurso Especial nº 1.574.489/SP.** PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. (...). ART. 121, I E II DO CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EMERGENTE. EXIGÊNCIA DE ANTERIOR DEMONSTRAÇÃO DE SOLIDARIEDADE (ART. 124, I E II DO CTN) OU CONDUTA INFRACIONAL APTA A GERAR O VÍNCULO JURÍDICO (ART. 135, CAPUT DO CTN). RECURSO ESPECIAL DA COOPERATIVA CONHECIDO E PROVIDO. (...)3. Na definição do art. 121, II do CTN, o responsável tributário é aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, seja *ex vi legis* obrigado a satisfazer o dever jurídico de pagar o tributo; a reflexão sobre o fundamento da emergência da responsabilidade tributária - de quem não reveste a condição de contribuinte - pelo pagamento de tributos. (...). Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 21.09.2017, publicado em 03.10.2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Recurso Especial nº 1.604.672/ES**. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. EX-SÓCIO ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA FALIDA. QUALIFICAÇÃO COMO CORRESPONSÁVEL. AUSÊNCIA. IRRELEVÂNCIA. ATO DE INSCRIÇÃO PLENAMENTE VINCULADO. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE E VERACIDADE. 1. O nome do sócio constante da Certidão de Dívida Ativa não necessita estar acompanhado da qualificação de corresponsável/codevedor para permitir sua inclusão no polo passivo da execução fiscal, (...). 2. Conforme sedimentado pela Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.104.900/ES, "se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos 'com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos'" (...). 4. Hipótese em que, em razão de o nome de ex-administrador de sociedade anônima (VASP S.A.) constar da Certidão de Dívida Ativa, mesmo sem a qualificação de corresponsável, é dele o ônus de afastamento da presunção de legitimidade e veracidade desse documento. (...). Relator Ministro Gurgel de Faria, julgado em 21.09.2017, publicado em 11.10.2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo Interno no Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.633.734/RS**. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO DE CONSELHOS PROFISSIONAIS. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DO DEVEDOR. NULIDADE DA INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE DISPOSITIVO DE LEI FEDERERAL. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. ENUNCIADO N. 284 DA SÚMULA DO STF. ACÓRDÃO EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. I - Na origem, trata-se de execução fiscal de débitos decorrentes de contribuição para Conselho profissional. Na sentença, extinguiu-se a execução diante da irregularidade na notificação do lançamento. (...) III - Ademais, não se trata nos autos de discussão a respeito da regularidade da certidão de dívida ativa ou dos requisitos da certidão. Trata-se de notificação para lançamento do crédito de contribuição de entidade profissional. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que é nulo o lançamento não precedido de notificação do devedor. Nesse sentido: AgInt no AREsp n. 1.703.394/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 16/12/2020, DJe 18/12/2020; REsp n. 1.693.671/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 3/10/2017, DJe 11/10/2017. IV - Agravo interno improvido. Relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 26.04.2021, publicado em 29.04.2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.703.394/RS**. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ANUIDADES DE CONSELHO PROFISSIONAL. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO VÁLIDA DO LANÇAMENTO DO TRIBUTO. NULIDADE. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA N. 7/STJ. (...) II - Interposto recurso de apelação, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região negou provimento ao recurso, com fundamento na ausência de regular notificação do lançamento, que resultou a nulidade do crédito tributário. III - Em que pese ser o procedimento de constituição do crédito tributário relativo às anuidades bastante simplificado, não pode prescindir da regular cientificação do

devedor. IV - Apenas a dívida regularmente inscrita tem a seu favor a presunção de legitimidade a que se refere o art. 3º da Lei n. 6.830/80, sendo assente, na jurisprudência pátria, a noção de que a inscrição só é regular se oferecida a oportunidade de defesa quando da constituição do crédito. (...). VI - Agravo interno improvido. Relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 16.12.2020, publicado em 18.12.2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.611.500/SC**. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. DÍVIDA ATIVA. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO POR JURISPRUDÊNCIA DO STJ. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESCONFIGURADA. INCIDÊNCIA DO ART. 135 DO CTN. NÃO INTEGRAR A SOCIEDADE POR OCASIÃO DO FATO GERADOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IRRELEVANTE PARA EFEITO DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. EXCESSO DE PODER. INOCORRÊNCIA. INFRAÇÃO À LEI OU AO ESTATUTO. AUSÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. I - Trata-se na origem de embargos à execução fiscal que objetiva a exclusão do polo passivo da parte ora recorrente. Na sentença julgou-se improcedente o pedido. No Tribunal a quo a sentença foi mantida, mantendo-se o redirecionamento da execução. Nesta Corte deu-se provimento ao recurso especial do contribuinte para afastar o redirecionamento. Na decisão ora agravada considerou-se que o sócio-gerente ingressou na sociedade após a dissolução irregular e que não teria agido com excesso de poderes. II - Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias. A propósito, tal entendimento ficou consolidado pela Primeira Seção do STJ no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, como demonstra a seguinte ementa: REsp 1.101.728/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11/3/2009, DJe 23/3/2009. (...) V - No caso dos autos, o ora recorrente ingressou na sociedade após a sua dissolução irregular, conforme reconhecido pelo Tribunal a quo. Assim, não agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto. Não sendo cabível o redirecionamento da execução fiscal. Ressalta-se, ainda, que, nos termos da jurisprudência do STJ, o simples inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. VI - Correta portanto a decisão recorrida que deu provimento ao recurso especial para afastar o redirecionamento. VII - Agravo interno improvido. Relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 12.03.2019, julgado em 18.03.2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.183.292/RS**. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. ADMISSIBILIDADE APENAS EM RELAÇÃO AOS TÍTULOS EXTRAJUDICIAIS EM QUE RECONHECIDA A PRÁTICA DE ATOS DE INFRAÇÃO À LEI. (...). 1. Ausente o nome do sócio-gerente ou administrador na CDA, o redirecionamento em Execução Fiscal não pode ser feito com base no simples inadimplemento do tributo. É necessário comprovar ou

apresentar indícios sólidos da prática dos atos listados no art. 135 do CTN. Precedentes do STJ. (...) Relator Ministro Herman Benjamin, julgado em 19.10.2010, publicado em 03.02.2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1.350.137/SP**. TRIBUTÁRIO. TOMADOR DE SERVIÇO. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. (...). LEGALIDADE. PREVISÃO NO ART. 121 DO CTN. (...) 2. A sistemática de substituição tributária prevista no indigitado normativo encontra expresse respaldo no art. 121 do CTN, o qual dispõe que o contribuinte (também denominado, na doutrina, de sujeito passivo direto, devedor direto ou destinatário legal tributário) tem relação causal, direta e pessoal com o pressuposto de fato que origina a obrigação tributária (art. 121, I, do CTN), ao passo que o responsável tributário (por alguns chamado sujeito passivo indireto ou devedor indireto) não apresenta liame direto e pessoal com o fato jurídico tributário, decorrendo o dever jurídico de previsão legal (art. 121, II, do CTN). (...) 5. "O responsável tributário é aquele que, sem ter relação direta com o fato gerador, deve efetuar o pagamento do tributo por atribuição legal, nos termos do artigo 121, parágrafo único, II, c/c 45, parágrafo único, do Código Tributário Nacional." (REsp 1083005/PB, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18/11/2010, DJe 30/11/2010). Relator Ministro Humberto Martins, julgado em 06.12.2012, publicado em 17.12.2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1.819.771/PR**. (..) INFRAÇÃO À LEI. CRIME TRIBUTÁRIO. APENAS OFERECIMENTO DE DENÚNCIA CRIMINAL. REQUISITOS DO ART. 135 DO CTN. (...) III - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está assentada no sentido de que o redirecionamento da execução pela prática de infração à lei com fundamento apenas no oferecimento de denúncia por crime em tese praticado pelos sócios encontra óbice no Enunciado Sumular n. 7/STJ, não constituindo, por si só, demonstração cabal dos pressupostos do art. 135, III, do CTN, hipótese que demandaria o reexame do conjunto fático-probatório dos autos. (...) IV - Consoante entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio é cabível apenas quando demonstrada a prática de ato com excesso de poder, infração à lei ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo nas hipóteses o simples inadimplemento de obrigações tributárias. (...). Relator Ministro Francisco Falcão, julgado em 17.10.2019, publicado em 22.10.2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1.387.623/SC**. TRIBUTÁRIO. COBRANÇA DE TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL. TCFA. ART. 11, II, DO DECRETO 70.235/72. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO. NOTIFICAÇÃO IRREGULAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. 1. É nula a notificação fiscal que não indica o prazo para impugnação, acarretando a nulidade do lançamento do crédito tributário. Precedentes. 2. Recurso especial não provido. Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 03.10.2013, publicado em 14.10.2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1.689.431/ES**. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CAUTELAR FISCAL. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. (...). DECISÃO RECORRIDA APLICOU CORRETAMENTE O DIREITO À ESPÉCIE. (...) 15. O art. 2º da Lei 8.397/1992 prevê seja a ação cautelar fiscal requerida em face do sujeito passivo da obrigação tributária. Já o art. 121, parágrafo único, do CTN, considera sujeito passivo da obrigação tributária (i) o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e o (ii) responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. 16. A inclusão da recorrente no polo passivo da cautelar fiscal obedece à previsão legal e depende apenas da sua condição como responsável tributário à luz do CTN. 17. Nesse particular, o Superior Tribunal de Justiça entende ser aplicável a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN quando há comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial. (...). Relator Ministro Herman Benjamin, julgado em 03.10.2017, publicado em 19.12.2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1.693.671/RS**. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONSELHO DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL. ARTS. 2º, 6º E 41 DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL. ART. 202 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. ALÍNEA "C". NÃO DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. AFERIÇÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ DA CDA. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. (...). 3. Hipótese em que o Tribunal de origem, ao apreciar o contexto fático dos autos, consignou: "a jurisprudência desta Corte entende que a não comprovação da regular notificação do lançamento ao contribuinte pelo Conselho Profissional Exequente, enseja a nulidade do lançamento do crédito tributário, invalidando o título executivo e, por consequência, extinguindo a execução fiscal (...) Assim, tratando-se de documentação necessária à análise da certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa, cabível que o Juízo a quo determine que o Conselho exequente apresente a notificação do executado. (...) 5. Recurso Especial não conhecido. Relator Ministro Herman Benjamin, julgado em 03.10.2017, publicado em 11.10.2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1.725.310/SP**. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ EXECUTIVIDADE. DILAÇÃO PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DE PROVAS E FATOS. SÚMULA 7/STJ. CDA. NULIDADE RECONHECIDA POR ERRO MATERIAL. ART. 202, III, DO CTN. INDICAÇÃO ERRÔNEA DO TRIBUTO. SUBSTITUIÇÃO DA CDA. POSSIBILIDADE. 1. A parte recorrente sustenta a nulidade da CDA em razão de dois fatores: a) erro na indicação da espécie do tributo (art. 202, III, do CTN); b) falta de intimação para pagamento ao final do processo administrativo. 2. A Corte local reconheceu nulidade em razão de erro na indicação do tributo devido, razão pela qual permitiu a substituição da CDA. Porém, quanto à falta de intimação, ponderou (fl. 83, e-STJ): "Tratando-se de matéria que exija dilação probatória ou, até mesmo que, embora embasada em prova documental constante dos autos, demande aprofundada análise e debates, essa não é a via

adequada, sendo cabíveis, apenas, os embargos à execução. E, no tocante ao tema em análise, é certo que, para verificar se houve ou não a notificação da autora para pagamento do débito, antes da inscrição da dívida ativa, é imprescindível a dilação probatória. A juntada de andamento do procedimento administrativo e os demais documentos encartados aos autos não são instrumentos hábeis a comprovar que tal regra não foi observada pelo Poder Público". (...) 11. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, não provido. Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 10.04.2018, publicado em 25.05.2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 904.131/RS**. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL (...). REDIRECIONAMENTO. NOME DOS CO-RESPONSÁVEIS NA CDA. POSSIBILIDADE. (...) 5.

Consequentemente, o redirecionamento deve ser solucionado de acordo com a interpretação conferida pelo STJ: a) se o nome dos co-responsáveis não estiver incluído na CDA, cabe ao ente público credor a prova da ocorrência de uma das hipóteses listadas no art. 135 do CTN; b) constando o nome na CDA, prevalece a presunção de legitimidade de que esta goza, invertendo-se o ônus probatório (orientação reafirmada no julgamento do REsp 1.104.900/ES, sob o rito dos recursos repetitivos). (...) Relatora Ministra Eliana Calmon, julgado em 19.11.2009, publicado em 15.10.2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1.739.142/SP**. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. (...) PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO. POSSIBILIDADE.

REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. NOME CONSTANTE DA CDA. (...) 6. A jurisprudência do STJ entende que o redirecionamento deve ser solucionado de acordo com a interpretação conferida por esta Corte: a) se o nome dos corresponsáveis não estiver incluído na CDA, cabe ao ente público credor a prova da ocorrência de uma das hipóteses listadas no art. 135 do CTN; b) constando o nome na CDA, prevalece a presunção de legitimidade de que esta goza, invertendo-se o ônus probatório (orientação reafirmada no julgamento do REsp 1.104.900/ES, sob o rito dos recursos repetitivos). Sendo esta última hipótese a que ocorreu no caso dos autos, o acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência deste Tribunal Superior. (...) Relator Ministro Herman Benjamin, julgado em 05.06.2018, publicado em 23.11.2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Segundo Agravo Regimental do Mandado de Segurança nº 27.136**. Ementa: SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NO MANDADO DE SEGURANÇA. ATO DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. PRAZO DECADENCIAL PARA IMPETRAÇÃO DO MANDADO DE SEGURANÇA. OBSERVÂNCIA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. PROCEDIMENTO DE CARÁTER ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DO INTERESSADO. NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS DO DUE PROCESS OF LAW, DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (...) 2. As garantias fundamentais do devido processo legal (CRFB, art. 5º, LIV) e do contraditório e da ampla defesa (CRFB, art. 5º, LV) devem ser observadas nos processos perante o

Tribunal de Contas da União. Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 24.11.2015, publicado em 15.12.2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 718.320**. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR DE PESSOA JURÍDICA. VIOLAÇÃO DA LEI, DE ESTATUTO OU DE CONTRATO SOCIAL. MERO INADIMPLEMENTO. FALÊNCIA. PROCESSUAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. AGRAVO REGIMENTAL. Os princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal são plenamente aplicáveis ao ato administrativo de constituição do crédito tributário, que é plenamente vinculado. (...). Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 28.08.2012, publicado em 18.09.2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2120**. EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE TRABALHADORES POLICIAIS CIVIS (COBRAPOL) – ENTIDADE SINDICAL INVESTIDA DE LEGIMIDADE ATIVA “AD CAUSAM” PARA INSTAURAÇÃO DE CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO PERANTE O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – PERTINÊNCIA TEMÁTICA – CONFIGURAÇÃO – ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS QUE PREVÊEM PUNIÇÃO DISCIPLINAR ANTECIPADA DE SERVIDOR POLICIAL CIVIL – CRITÉRIO DA VERDADE SABIDA – ILEGITIMIDADE – NECESSIDADE DE RESPEITO À GARANTIA DO “DUE PROCESS OF LAW” NOS PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS DE CARÁTER DISCIPLINAR – DIREITO DE DEFESA – RECONHECIMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DA LEI AMAZONENSE Nº 2.271/94 (ART. 43, §§ 2º a 6º) – AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE. – Nenhuma penalidade poderá ser imposta, mesmo no campo do direito administrativo, sem que se ofereça ao imputado a possibilidade de se defender previamente. A preterição do direito de defesa torna irrito e nulo o ato punitivo. “Nemo inauditus damnari debet”. O direito constitucional à ampla (e prévia) defesa, sob o domínio da Constituição de 1988 (art. 5º, LV), tem como precípua destinatário o acusado, qualquer acusado, ainda que em sede meramente administrativa. O Supremo Tribunal Federal, ao proclamar a imprescindibilidade da observância desse postulado, essencial e inerente ao “due process of law”, tem advertido que o exercício do direito de defesa há de ser assegurado, previamente, em todos aqueles procedimentos (...). Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 16.10.2008, publicado em 30.10.2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6284**. Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária solidária do contabilista. Ausência de ofensa reflexa à Constituição. Competência concorrente. Legislação estadual que conflita com as regras gerais do CTN. Inconstitucionalidade. (...). 3. Legislação estadual que amplia as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações, invade a competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais sobre a matéria (art. 146, III, b, da CF/1988). Isso porque as linhas básicas da responsabilidade tributária devem estar contidas em lei complementar editada pela União, não sendo possível que uma lei estadual

estabeleça regras conflitantes com as normas gerais (ADI 4.845, sob a minha relatoria). 4. Inconstitucionalidade formal. Legislação do Estado de Goiás aborda matéria reservada à lei complementar e dispõe diversamente sobre (i) quem pode ser responsável tributário, ao incluir hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN, (ii) em quais circunstâncias pode ser responsável tributário (“infração à legislação tributária”), sendo que, conforme as regras gerais, para haver a responsabilidade tributária pessoal do terceiro, ele deve ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não havendo a responsabilização pelo mero inadimplemento de obrigação tributária (...) 6. Fixação da seguinte tese: “É inconstitucional lei estadual que verse sobre a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.”. Relator Ministro Roberto Barroso, julgado em 15.09.2021, publicado em 24.09.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 562.276/PR**. DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. (...) O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a *contrario sensu*, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. (...). Relatora Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03.11.2010, publicado em 10.02.2011.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 ago. 2021.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 17. ed. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2007.

CHIARADIA, Tatiana Del Giudice Cappa. Uma breve visão da responsabilidade tributária de terceiros no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. **Interesse Público – IP**. Ano 22, n. 91, p. 153-158, maio/ jun. 2015. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/periodico/172/21375/50347>. Acesso em: 3 set. 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

FALLET, Allan George de Abreu. A Interpretação e a (In)Eficácia das Decisões Proferidas em Julgamentos Secretos Pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. vol. 130, set – out, 2016. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.130.14.PDF. Acesso em: 05 set. 2021.

HISSA, Miguel Rocha Nasser. As garantias constitucionais do devido processo legal ante o redirecionamento da execução fiscal ao administrador da empresa. **Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI**. Fortaleza. 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3341.pdf>. Acesso em: 02 set. 2021.

LEMOS, Rafael Severo de. Redirecionamento de execuções fiscais tributárias: uma análise a partir da desconsideração da pessoa jurídica no novo CPC e do Programa Bem Mais Simples. **Interesse Público – IP**. Ano 22, n. 91, p. 139-152, maio/ jun. 2015. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/periodico/172/21375/50348>. Acesso em: 03 set. 2021.

MATIAS, Rafael Fernandes. **O redirecionamento da execução fiscal e a supressão do processo administrativo fiscal em relação ao responsável tributário**. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Salvador, p. 38, 2013. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Rafael-Fernandes-Matias.pdf>. Acesso em: 06 set. 2021.

MÜSSNICK, Francisco; BINGEMER, Carlos Frederico Lucchetti. A Responsabilidade dos sócios e dos administradores e as inovações da Lei nº 11.941/2009. *In*: ROCHA, Sérgio Andrade (coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: Alterações das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 217-241.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro. Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal. **Direito Tributário em**

Questão: Revista da FESDT, n. 4, p. 127-141, jul./dez. 2009. Disponível em: <https://fesdt.org.br/fesdt-revista-edicao-4.php>. Acesso em 30 set. 2021.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroeder. **Direito processual tributário:** Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 7. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroeder. **Leis de processo tributário comentadas:** processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

RIZZARDO, Arnaldo. **Responsabilidade civil.** 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

SABBAG, Eduardo. **Código tributário nacional com interpretação jurisprudencial.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

SANTOS FILHO, Itamar da Silva. **Fundamentos da Responsabilidade Tributária dos Dirigentes das Sociedades Limitadas e Anônimas.** Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Cândido Mendes. Rio de Janeiro, p. 211, 2009.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário.** 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário.** 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência.** 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

21. RESPONSABILIDADE CIVIL VERSUS EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA: ADESÃO DO CORRETO MANEJO DOS RESÍDUOS SÓLIDOS¹



<https://doi.org/10.36592/9786554600910-21>

Victória Maltchik Salles Jung²

RESUMO

O presente trabalho visa verificar como a responsabilidade civil e a extrafiscalidade tributária interferem no tratamento de resíduos sólidos. A relevância do tema surge a partir do entendimento de que o meio ambiente ecologicamente equilibrado se trata tanto de um direito quanto de um dever fundamental. Para isso, a hipótese lançada é que a responsabilidade civil, somando-se ao princípio de prevenção através da extrafiscalidade tributária, aparece como um forte estímulo às práticas sustentáveis no manejo dos resíduos sólidos.

Palavras-chave: Direitos fundamentais; Responsabilidade civil; Extrafiscalidade; Resíduos sólidos.

Introdução

A Lei nº 11.445/2007 conceitua o saneamento básico como um conjunto de serviços, infraestruturas e instalações operacionais de abastecimento de água potável, esgotamento sanitário, limpeza urbana, gestão de resíduos sólidos, drenagem e manejo das águas pluviais urbanas (BRASIL, 2007). O saneamento básico não está expressamente previsto na Constituição Federal de 1998 (CF/88) enquanto um direito fundamental. Ingo Sarlet (2021, pp. 91), contudo, discorre ser viável a atribuição de fundamentalidade de determinado direito social e ecológico (como à saúde e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado) ainda que ele não esteja taxativamente disposto no rol de direitos fundamentais listados no artigo 5º da Carta Magna.

Nesse ponto, frisa-se algumas diferenças entre direitos humanos, direitos fundamentais e direitos humanos fundamentais: (i) **direitos humanos**, são direitos

¹ O presente trabalho foi realizado com apoio do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq.

² Mestranda em Direito pela PUCRS. Membro do Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário (GTAX-PUCRS). Email: victoria.maltchik@acad.pucrs.br.

positivados, tendo como fonte os tratados internacionais, haja vista seu alto grau de essencialidade na vida dos titulares, transcendendo, dessa forma, o direito interno de cada Estado soberano (SARLET, 2018, p. 29); (ii) **direitos fundamentais**, apesar de também estarem escritos, positivados, esses direitos estão dispostos nas constituições de cada Estado, estando a sua fundamentalidade vinculada ao direito interno de cada país (SARLET, 2018, p. 29); e, (iii) **direitos humanos fundamentais**, nem todos os direitos humanos foram recepcionados pelas constituições dos Estados signatários de determinado tratado internacional. Se, no entanto, o direito em discussão for recepcionado, através do procedimento específico a ser seguido, pela CF/88, por exemplo, a sua eficácia poderá ser formalmente reconhecida (SARLET, 2018, p. 29).

Diva Coelho (2013), defende a ideia da Paz Perpétua kantiana através da sustentabilidade, que mais do que acabar com as possibilidades de guerra, pretende proporcionar aos sujeitos, na qualidade de cidadãos do mundo, o desfrutar de um meio ambiente harmônico. Ocorre que, uma comunidade sozinha não consegue garantir a sustentabilidade externa de seus participantes. Isso porque, se outros locais vizinhos estiverem praticando atividades prejudiciais ao meio ambiente, isso poderá refletir na ausência de efetivação da sustentabilidade pela primeira comunidade mencionada. Por esse motivo, é muito importante que a prática sustentável seja abrangente, alcançando não somente um único grupo, mas todo o planeta (COELHO, 2013).

Nessa senda, Immanuel Kant (2004) argumenta a necessidade de considerar a Terra como uma unidade, indicando que a desobediência de determinado direito traga prejuízos a todos. Dessa forma, o filósofo coloca o direito cosmopolita (*jus cosmopoliticum*) como o último estágio do direito, no qual se absorve as demais esferas anteriores. Desse modo, transcende-se a ideia de subordinação de apenas determinada nação (KANT, 2004). Com essas premissas, não há como desconsiderar o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado enquanto um direito cosmopolita. Por outro lado, como o assunto é objeto de discussões, propõe-se que ele seja lido, no mínimo, enquanto um direito humano fundamental.

É sabido que o Brasil participou de várias conferências internacionais cujos objetivos era a colaboração para com a defesa do meio ambiente. Internamente, a

justificativa para atribuir a fundamentalidade na tutela desse direito é constitucional, estando no artigo 225 da Constituição Federal de 1988 (CF/88) - prevê a proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado. Seja pelo argumento do meio ambiente ecologicamente equilibrado ou pelo direito à saúde, o saneamento básico, no qual o manejo dos resíduos sólidos faz parte, é um direito humano fundamental.

Nessa oportunidade, explica-se que o foco do presente trabalho será na questão ambiental. Para Norberto Bobbio (1992), os movimentos ecológicos são as reivindicações mais relevantes dos direitos humanos de terceira geração, ratificando, portanto, a importância do tema. Ao mesmo tempo, o meio ambiente ecologicamente equilibrado também trata-se de dever fundamental, conforme aponta José Nabais (1998, p.101):

[...] todos os deveres fundamentais são, em certo sentido, deveres para com a comunidade (e, portanto, deveres dos membros desta ou dos cidadãos), isto é, diretamente ao serviço da realização de valores assumidos pela coletividade organizada em estado como valores seus.

Os direitos fundamentais, sobretudo os prestacionais, têm um custo para sua efetivação (MEDEIROS, 2004), precisando ser adimplido mediante o cumprimento de deveres fundamentais atribuídos a cada indivíduo. Em síntese, justamente pelos titulares terem direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, enfrentam, paralelamente, um compromisso com a proteção e defesa da natureza, possuindo o dever fundamental para com a manutenção do próprio equilíbrio do meio ambiente.

Portanto, é sabido que (i) os sujeitos de direitos também são sujeitos de deveres, (ii) os quais devem manter o meio ambiente ecologicamente equilibrado, uma vez que (iii) se está diante de um direito fundamental. Não suficiente, a manutenção do meio ambiente sadio também é um dever para com as gerações futuras. Em Ingo Sarlet e Tiago Fensterfeifer (2021, p. 68) tem-se que:

[...] Na perspectiva ecológica, a solidariedade apresenta natureza normativa multidimensional (intrageneracional, intergeracional e interespecies) e projeta-se, assim, também em face dos habitantes de outras nações, das futuras gerações

e mesmo dos animais não humanos e da Natureza como um todo, implicando um conjunto de deveres estatais e deveres fundamentais (atribuídos aos particulares) em matéria ambiental, os quais, nesse último caso, serão objeto de análise mais deitada no Capítulo 4.

Ademais, o princípio do não retrocesso social indica ao Poder Público e à coletividade o dever de defender as disposições contidas no art. 225 da Carta Magna (MOLINARO, 2011, p.106). Em que pese o princípio não ter sido expresso pelo Poder Constituinte, ele passou, em razão da abertura material contida no art. 5º, §2º, a incorporar o sistema constitucional definitivamente, como apontam Ingo Sarlet e Tiago Fensterfeifer (2021, p. 464):

Mais recentemente, em razão da consagração expressa do “princípio da vedação ao retrocesso” e do “princípio de progressividade” em matéria ambiental no art. 3, c, do Acordo Regional de Escazú para América Latina e Caribe sobre Acesso à Informação, Participação Pública e Acesso à Justiça em matéria Ambiental (2018), somado ainda as previsões normativas do Protocolo de San Salvador (arts. 2 e 11), pode-se até mesmo sustentar que o referido princípio da proibição de retrocesso ecológico foi incorporado definitivamente ao nosso sistema constitucional por força da abertura material prevista no art. 5º, §2º, da CF/88.

Contudo, ainda que todos devam atentar à manutenção do meio ambiente sadio para as presentes e futuras gerações, está-se diante de um desequilíbrio de detenção de poder entre o Estado e os particulares, pertencendo ao primeiro a maior custódia. Muitos desastres naturais são vivenciados pela sociedade brasileira, sendo parte deles decorrentes da ação ou omissão estatal. Em razão disso, estudar-se-á, a seguir, como a responsabilidade civil vincula o Poder Público nos casos de dano ambiental, dando ênfase ao manejo dos resíduos sólidos. Por fim, verificar-se-á, também, como o princípio da precaução, através da extrafiscalidade tributária, assiste na contenção desses danos.

Aspectos relevantes sobre a responsabilidade civil objetiva do Estado por danos ambientais

Inicialmente, cumpre situar que o instituto da responsabilidade civil, de forma abrangente, tem como finalidade a vedação de ofensas, mas se constatada, surge a obrigação de reparação, como leciona (MIRANDA, 1984). O Decreto nº 79.347/77, fruto da Convenção Internacional sobre responsabilidade civil ambiental por poluição de mar por óleo, ocorrida em 1969, foi o primeiro dispositivo legal a disciplinar o tema (SILVA, 2012, p. 92). Em seguida, foi promulgada a Lei 6.453/77, que versa sobre a responsabilidade civil objetiva pelos danos nucleares (SILVA, 2012, p. 92).

Atualmente, a principal referência utilizada ao falar-se em responsabilidade civil ambiental é a Lei de Política Nacional do Meio Ambiente (Lei nº 6.938/81), a qual tem como principal qualidade a atribuição da responsabilidade objetiva do causador do dano, protegendo os interesses para além da esfera individual (GONÇALVES, 2005, pp.87-88). O fundamento legal da responsabilidade civil objetiva encontra-se no art. 927 do Código de Civil de 2002 (CC/02) e no art. 14, §1º da Política Nacional do Meio Ambiente, abaixo citadas respectivamente:

Haverá obrigações de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos outrem (BRASIL, 2022)

Sem obstar a aplicação das penalidades previstas neste artigo, é o poluidor obrigado, independentemente da existência de culpa, a indenizar ou reparar os danos causados ao meio ambiente e a terceiros, afetados por sua atividade. O Ministério Público da União e dos Estados terá legitimidade para propor ação de responsabilidade civil e criminal, por danos causados ao meio ambiente. (BRASIL, 1981)

Acertada e sinteticamente, (FACCHINI NETO, 2006, p. 175) diz que a responsabilidade civil objetiva presta atenção "cada vez mais no imperativo de

reparar um dano do que na censura do seu responsável". Entende-se, desde já, que não há necessidade de se identificar eventuais culpados para que seja atribuída a responsabilidade, basta que a atividade, seja por omissão ou ação, realizada implique em riscos para os demais. Em matéria ambiental, resumem-se os elementos da responsabilidade civil nos seguintes: (i) conduta; (ii) nexos causal; (iii) dano ambiental; e, (iv) improbidade administrativa ambiental (SARLET; FENSTERSEIFER, 2020).

O risco integral significa que a pessoa criadora do risco deve, pela mera existência do dano, repará-lo, tornando-se sem importância a legalidade - ou não - do ato (ZOCKUN, 2006, p. 82). Por sua vez, a teoria mitigada vincula somente aqueles que atuarem em discordância com a legislação vigente (ZOCKUN, 2006, p. 84). Independentemente de divergências na doutrina acerca da teoria do risco integral ou mitigado, em discussões ambientais prevalece a teoria do risco integral, desconsiderando a eventual possibilidade de excludente de ilicitude em virtude de força maior, caso fortuito, culpa da vítima e etc. (SARLET; FENSTERSEIFER, 2020, p. 525).

Segundo Juarez Freitas (FREITAS, 2006, p.185) o Estado necessita cuidar da eficácia dos direitos fundamentais de maneira direta e imediata. Tal entendimento é justificado pela leitura do art. 5º, §1º da CF/88, ao prever que "As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata" (BRASIL, 1988). Dando continuidade, (FREITAS, 2006, p.185) discorre que:

(...) independe de culpa ou dolo a configuração de nexos causal - na leitura proposta do art. 37, §6º da CF -, toda vez que a ação ou a inoperância do Estado prejudicar o âmago dos direitos fundamentais, sem que resultem provadas, pelo Poder Público, as excludentes.

Nesse sentido foi o voto proferido pelo ministro Herman Benjamin quando do julgamento do Recurso Especial (REsp) de nº 1.260.923/RS. O douto julgador manifestou que as normas ambientais geram obrigações para os administradores públicos também, que, inclusive, devem velar por elas (SARLET; FENSTERSEIFER, 2020, p. 558). Paralelamente, analisa-se a passagem de outro julgado de relatoria

do ministro: "qualquer que seja a qualificação jurídica do degradador, público ou privado, no Direito brasileiro a responsabilidade civil pelo dano ambiental é de natureza objetiva, solidária e ilimitada" (BRASIL, 2010, p.2).

Ao se pensar em responsabilidade civil por omissão estatal, a modalidade de responsabilização seria mediante comprovação de culpa em decorrência do artigo 37 da CF/88. No entanto, a regra encontra duas exceções, sendo uma delas, justamente na tutela do meio ambiente: " (...) quando a responsabilização objetiva do ente público decorrer de expressa previsão legal, em microsistema especial, como na proteção do meio ambiente (Lei 6.938/1981 , art. 3º, IV, c/c o art. 14, § 1º)" (BRASIL, 2010, p. 2)³.

O Supremo Tribunal Federal (STF) não deixou de se posicionar sobre o assunto; o Ministro Ricardo Lewandowski discorreu ricamente sobre a teoria do risco integral, em se tratando de matéria ambiental, quando do debate da ADI nº 4.976/DF:

(...) a responsabilidade civil por danos atômicos independe da existência de culpa. Tal modalidade de responsabilização, para alguns administrativas, implica a adoção da teoria do risco integral, uma vez que, nessa modalidade, mostrar-se-ia despicienda a demonstração donexo causal entre o dano e a ação estatal ou mesmo de existência ed culpa da vítima, excludentes invocáveis no caso da teoria do risco administrativo." (STF, ADI nº 4.976/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 07.05.2014) (BRASIL, 2014).

Válido frisar que, segundo (CANOTILHO, 1974), pode acontecer de atos ilegais não gerarem responsabilidade, uma vez que nem sempre produzirão danos, um dos elementos necessários para configuração da responsabilidade civil. Com as lições aprendidas, por sua vez, não restam dúvidas de que o Estado é vinculado a reparar os danos ecológicos causados, seja por alguma ação ou omissão, pela matéria

³ Enriquecendo o trabalho, faz-se referência ao REsp nº 604.725/PR, o qual esteve sob relatoria do ilustre Ministro Castro Meira. Na oportunidade, o Estado deveria ter exigido o Estudo de Impacto Ambiental e realizado audiência pública sobre o tema. Contudo, devido à falta de fiscalização, e, conseqüentemente, sua omissão frente a atos os quais era vinculado e não atendeu, configurou-se a responsabilidade civil objetiva em prol da proteção do meio ambiente (STJ, REsp nº 604.725/PR, 2ª T., Rel. Min. Castro Meira, j. 21.06.2005)

ambiental estar sob tutela da responsabilidade civil objetiva e obedecer a teoria do risco integral.

Princípios do direito ambiental como norteadores da responsabilidade civil por danos ambientais

Os princípios ambientais exercem notória função na tutela do meio ambiente ecologicamente equilibrado, fazendo, alguns deles, parte da construção do conceito de responsabilidade civil ambiental inclusive. Portanto, selecionou-se aqueles que guardam maior relação com a matéria aqui trabalhada para maior enfoque.

Quando se utiliza recursos naturais para produção de bens ou disponibilização de serviços, mesmo sem perceber, degrada-se o meio ambiente. Visando que os custos ecológicos sejam diminuídos, e criando uma conscientização, o princípio do poluidor-pagador tem como pressuposto a responsabilização do poluidor (fabricante, fornecedor, consumidor e etc) pelos danos ocasionados (SARLET; FENSTERSEIFER, 2020, pp. 160-161)⁴. A previsão legal está no artigo 4º, inciso VII da Lei de Política Nacional do Meio Ambiente: (...) a imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados e, ao usuário, da contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos. (BRASIL, 1981).

A jurisprudência tem utilizado do princípio do poluidor-pagador como um meio de ratificar a responsabilidade civil envolvendo questões ambientais, estando presente, principalmente, como embasamento da adoção da teoria do risco integral nos votos dos ministros⁵, como exemplo indica-se:

pacífica a jurisprudência do STJ de que, nos termos do art. 14, §1º da Lei 6.938/1981, o degradador, em decorrência do princípio do poluidor-pagador,

⁴ A consagração do princípio do poluidor-pagador é vista no princípio 16 da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, a qual aconteceu em 1992.

⁵ STJ, Resp 1.114.398/PR, 2ª Seção, Rel. Min. Sidnei Beneti, j. 08.02.2012; STJ, Resp 605.323/MG, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado e Rel. p. acórdão Min. Teori Albino Zavascki, j. 18.08.2005; STJ, REsp 1.346.430/PR, 4ª Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, j. 18.10.2012; e, STJ, AgRg no AREsp 238.427/PR, 3ª Turma, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, j. 06.08.2013. Todos esses julgados foram referenciados no livro de Ingo Sarlet e Tiago Fensterseifer, 2020.

previsto no art. 4º, VII (primeira parte), do mesmo estatuto, é apenas obrigado, independente da existência de culpa, a reparar - por óbvio que às suas expensas, todos os danos que cause ao meio ambiente e a terceiros afetados por sua atividade, sendo prescindível perquirir acerca do elemento subjetivo, o que, conseqüentemente, torna irrelevante eventual boa ou má-fé para fins de acerto da natureza, conteúdo e extensão dos deveres de restauração do status quo ante ecológico e de indenização (BRASIL, 2009).

Salienta-se, porém, que o princípio do poluidor-pagador é uma justificativa possível para se atribuir determinada responsabilização civil, isto é, não se pode confundir os institutos os considerando, equivocadamente, como sinônimos. Vale esclarecer que esse princípio se reveste de um viés econômico, uma vez que se almeja atenuar as falhas conseqüentes da má gerência de recursos naturais.

Retornando à discussão acerca da responsabilidade civil, depare-se um forte diálogo com o princípio da reparação integral, como exaustivamente trabalhado. Deve-se discorrer melhor, todavia, que a prioridade é reparar o dano *in natura*⁶. Em outros termos, "Somente diante da impossibilidade de reestabelecer o estado ambiental anterior no local do dano é que outras medidas compensatórias devem ser aventadas" (SARLET; FENSTERSEIFER, 2020, p. 509).

O princípio da prevenção traz a ideia de antecipação do dano ambiental, evitando que ele aconteça, conforme restou elucidado no Preâmbulo da Convenção-Quadro sobre Diversidade Biológica em 1992 (SARLET; FENSTERSEIFER, 2020, p. 197). Mesmo tentando restaurar eventual dano mediante reparação, nem todos os impactos são reversíveis e, por esse motivo, é melhor que eles nem existam.

Espécie do princípio da prevenção, o princípio da precaução⁷ pode ser conceituado como:

⁶ STJ, REsp 1.198.727/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 14.08.2012.

⁷ O princípio 15 da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (1992) faz menção expressa do princípio da precaução: "Com fim de proteger o meio ambiente, o princípio da precaução deverá ser amplamente observado pelos Estados, de acordo com suas capacidades. Quando houver ameaça de danos graves ou irreversíveis, a ausência de certeza científica absoluta não será utilizada como razão para o adiamento de medidas economicamente viáveis para prevenir a degradação ambiental".

O seu conteúdo normativo estabelece, em linhas gerais, que, diante dúvida e da incerteza científica a respeito da segurança e das consequências do uso de determinada substância ou tecnologia, o operador do sistema jurídico deve ter como fio condutor uma postura precavida, interpretando os institutos jurídicos que regem tais relações sociais com a responsabilidade e a cautela que demanda a importância existencial dos bens jurídicos ameaçados (vida, saúde, qualidade ambiental e até mesmo, em alguns casos, a dignidade da pessoa humana), inclusive em vista das futuras gerações (SARLET; FENSTERSEIFER, 2020, p. 200).

Intenciona-se com os princípios da prevenção e precaução para evitar que o dano venha a existir, haja vista que não há como reparar, ilustrativamente, a extinção de determinada fauna ou flora. Para isso, eleva-se a importância do conhecimento científico, pois ele é uma forma de afastar o dano ambiental.

Aos que pretendem se aprofundar no assunto, recomenda-se a leitura da ADI 5.592/DF, que discutiu a pulverização aérea de inseticida e o princípio da precaução (STF, ADI 5.592/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 11.09.2019). Como melhor se abordará na próxima seção deste artigo, a prevenção ambiental, incluindo a precaução, está presente nas normas que se destinam a cuidar do tratamento dos resíduos sólidos no Brasil.

Responsabilidade civil no manejo dos resíduos sólidos: da prevenção ao desastre natural

A Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS - Lei Federal nº 12.305, de agosto de 2010) é o marco legal da gestão dos resíduos sólidos no Brasil. O projeto de lei tramitou em várias instâncias dos poderes Legislativo e Executivo por mais de duas décadas antes que fosse aprovado e promulgado. No entanto, ainda hoje, passados seis anos da promulgação da Lei, o país encontra dificuldade em sua efetivação (ZAGO; BARROS, 2019). Dessa maneira, percebe-se, desde já, uma grande dificuldade enfrentada quanto à gestão dos resíduos sólidos: a Lei promulgada é antiga, haja vista a mora em sua tramitação nos Poderes Legislativo e Executivo, além da ausência de outras leis regulamentações mais recentes.

Uma apresentação publicada pela Associação Brasileira de Empresas de Limpeza Pública e Resíduos Especiais (ABRELPE) indicou que em 2012 – dois anos após a promulgação da PNRS – se produziu em torno de 63 milhões de toneladas de resíduos sólidos urbanos, sendo que 90,16% tiveram uma coleta e destinação correta (ABRELPE, 2012). De um total de 76,8 milhões de toneladas geradas por ano, somente 3% dos resíduos sólidos urbanos realmente são reciclados no Brasil atualmente (ABRELPE, 2020).

Os efeitos da incorreta gerência dos resíduos sólidos são imediatos, ocasionando contaminação do solo e dos lençóis freáticos, alagamento e inundações em período de chuva, proliferação de doenças, prejuízos ao turismo, aumento de gastos com limpeza urbana, poluição visual entre outros. Mesmo assim, as coletas inapropriadas de resíduos sólidos seguem ocorrendo pelos brasileiros. Uma justificativa para esse fenômeno é a ausência de fiscalização e programas estatais, além da diferenciada atribuição de responsabilidade estatal nas situações de inapropriado descarte dos resíduos sólidos. Observa-se o artigo 3º, XVII e 30, *caput* na referida ordem:

XVII - responsabilidade compartilhada pelo ciclo de vida dos produtos: conjunto de atribuições individualizadas e encadeadas dos fabricantes, importadores, distribuidores e comerciantes, dos consumidores e dos titulares dos serviços públicos de limpeza urbana e de manejo dos resíduos sólidos, para minimizar o volume de resíduos sólidos e rejeitos gerados, bem como para reduzir os impactos causados à saúde humana e à qualidade ambiental decorrentes do ciclo de vida dos produtos, nos termos desta Lei (BRASIL, 2010).

Art. 30. Parágrafo único. A responsabilidade compartilhada pelo ciclo de vida dos produtos tem por objetivo:

- I - compatibilizar interesses entre os agentes econômicos e sociais e os processos de gestão empresarial e mercadológica com os de gestão ambiental, desenvolvendo estratégias sustentáveis;
- II - promover o aproveitamento de resíduos sólidos, direcionando-os para a sua cadeia produtiva ou para outras cadeias produtivas;

- III - reduzir a geração de resíduos sólidos, o desperdício de materiais, a poluição e os danos ambientais;
- IV - incentivar a utilização de insumos de menor agressividade ao meio ambiente e de maior sustentabilidade;
- V - estimular o desenvolvimento de mercado, a produção e o consumo de produtos derivados de materiais reciclados e recicláveis;
- VI - propiciar que as atividades produtivas alcancem eficiência e sustentabilidade;
- VII - incentivar as boas práticas de responsabilidade socioambiental. (BRASIL, 2010).

Dessarte, tanto fabricantes quanto fornecedores, consumidores e etc. podem responder pelos danos causados; cada sujeito responde individualmente de acordo com seu papel na cadeia produtiva, visto que a PNRS abarca a responsabilidade compartilhada. Nota-se, então, que a responsabilidade do Poder Público se encontra diluída, visto que outros também compartilharão os eventuais ônus existentes.

Exemplificativamente, menciona-se o artigo 29 da Lei: “Cabe ao poder público atuar, subsidiariamente, com vistas a minimizar ou cessar o dano, logo que tome conhecimento de evento lesivo ao meio ambiente ou à saúde pública relacionado ao gerenciamento de resíduos sólidos” (BRASIL, 2010). Veja-se que a palavra “subsidiariamente” é a escolhida pelo legislador ao abordar o assunto, atenuando a responsabilidade do Estado na má gestão dos resíduos sólidos.

Entretanto, a jurisprudência pátria mantém, corretamente, a rigidez na tutela dos direitos ecológicos mediante a responsabilização objetiva do Poder Público nos danos causados ao meio ambiente:

PROCESSUAL CIVIL E AMBIENTAL. NATUREZA JURÍDICA DOS MANGUEZAIS E MARISMAS. TERRENOS DE MARINHA. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. **ATERRO ILEGAL DE LIXO**. DANO AMBIENTAL. **RESPONSABILIDADE CIVIL OBJETIVA**. OBRIGAÇÃO PROPTER REM. NEXO DE CAUSALIDADE. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. PAPEL DO JUIZ NA IMPLEMENTAÇÃO DA LEGISLAÇÃO AMBIENTAL. ATIVISMO JUDICIAL. MUDANÇAS CLIMÁTICAS. DESAFETAÇÃO OU DESCLASSIFICAÇÃO JURÍDICA TÁCITA. SÚMULA 282/STF. VIOLAÇÃO DO ART.

397 DO CPC NÃO CONFIGURADA. ART. 14, § 1º, DA LEI 6.938/1981. [...] 13. Para o fim de apuração do nexo de causalidade no dano ambiental, equiparam-se quem faz, quem não faz quando deveria fazer, quem deixa fazer, quem não se importa que façam, quem financia para que façam, e quem se beneficia quando outros fazem (BRASIL, 2009) (grifou-se).

Não bastasse isso, a própria ineficiência e mora no cumprimento dos objetivos trazidos pela PNRS já demonstra uma omissão estatal, dando margem, como já estudado, para responsabilização do ente público, a quem, também, se imputa a condição de “poluidor-pagador”.

Para (LEMOS, 2012, p.72) o cumprimento ao princípio da precaução é controverso na gestão dos resíduos sólidos, tendo em vista o fato de serem bens abióticos. Justamente pela incerteza sobre o tema, por outro lado, a autora decide, por bem, que o princípio deve ser observado, valendo-se do argumento *in dubio pro natura*. Aqui, concorda-se com essa afirmação, já que a forma de descarte e tratamento dos resíduos sólidos passará a integrar a natureza, influenciando diretamente no desenvolvimento de várias espécies de fauna e flora.

O Tribunal de Justiça de São Paulo, no julgamento em que se analisou a contaminação provocada por lançamentos de efluentes líquidos industriais no solo, entendeu que bastou a presença de chumbo no material coletado para responsabilização do réu (LEMOS, 2012, p. 75). Em complemento, expõe-se o REsp 575.998, tendo como relator o Ministro Luiz Fux, em que se constatou os prejuízos decorrentes da prestação descontinuada de coleta de lixo (SARLET; FENSTERSEIFER, 2021, pp.535-536): “No julgado, entendeu-se que tal omissão administrativa acarretou prejuízo ao direito fundamental à saúde, ao meio ambiente e à dignidade humana (...)” (SARLET; FENSTERSEIFER, 2021, p.536).

Sob essas fundamentações, resta elucidado que o princípio da dignidade humana, os princípios ambientais e as normas de direitos fundamentais à saúde e, sobretudo, ao meio ambiente ecologicamente equilibrado sofrem atentado ao ser constatado o ineficaz gerenciamento dos resíduos sólidos pela Administração Pública. A partir disso, o Estado deve ser responsabilizado civilmente na modalidade objetiva. Acredita-se que a PNRS é branda ao optar pela responsabilidade

compartilhada, porquanto reduz a atuação do Poder Público na fiscalização do manejo do lixo.

O papel estatal e a responsabilidade civil objetiva enquanto garantidora da promoção dos direitos fundamentais ecológicos

Propõe-se nesta seção a efetivação dos direitos fundamentais através da responsabilidade civil, em especial a objetiva. Oportunamente, poder-se-ia abordar o tema de eficácia horizontal dos direitos fundamentais, em que coloca os particulares enquanto coobrigados do Poder Público na tutela desses direitos (SARLET, 2021). O assunto é muito controvertido na doutrina, porque há quem defenda o Estado enquanto único guardião e prestador dos direitos fundamentais (DIMOULIS; MARTINS, 2014).

Se o debate fosse esse, o posicionamento aqui adotado seria diferente dessa corrente, utilizando-se como justificativa o artigo 5º, §1º e §2º da CF/88; nos dispositivos fala-se em aplicação imediata das garantias expressas no texto constitucional, bem como dos princípios e tratados internacionais em que a República Federativa Brasileira seja parte (BRASIL, 1988). Atenta-se para a ausência de menção a quem cabe a “aplicação direta” das normas previstas, abrindo a possibilidade para que os próprios titulares dos direitos fundamentais possam assumir essa função.

Tendo em vista que o cerne da questão é o papel do Estado na manutenção e promoção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, atear-se-á à responsabilidade civil objetiva do Poder Público como ferramenta de eficácia desse direito-dever fundamental. A ideia não é reduzir a responsabilidade civil apenas na qualidade de ferramenta ou instrumento, mas verificar a sua contribuição na tutela dos direitos fundamentais ecológicos.

Num breve apanhado, rememora-se que depois de trabalhado o conceito de responsabilidade civil, chegou-se à conclusão que ela busca a reparação de eventuais danos causados, seja por ações ou omissões dos sujeitos. Outrossim, percebe-se uma forte relação com princípios ambientais, como, por exemplo, do poluidor-pagador e da prevenção, em seu sentido *lato sensu*.

Quanto ao último, mais interessante neste momento do estudo, tem-se a ideia de que nem sempre será viável a reparação do dano ambiental, já que há casos em que o estabelecimento do *status quo ante* não é uma opção. Com a premissa de que esses princípios integram a responsabilidade civil objetiva em matéria ambiental, é notada uma faceta preventiva dela. Noutros termos, vê-se um “instrumento” inibitório, o qual coíbe práticas que degradem o meio ambiente.

Retornando à conversa sobre os resíduos sólidos, observou-se que eles estão integrados no significado de saneamento básico, que, por sua vez, pode ser compreendido como um direito fundamental. Embora a PNRS atribua a responsabilidade compartilhada aos envolvidos na má gerência dos resíduos sólidos, atenuando a responsabilização do Estado, tanto a doutrina quanto a jurisprudência ratificam a incidência da teoria do risco integral dentro da responsabilidade civil objetiva do Poder Público.

Em síntese, a opção pela responsabilidade civil objetiva do Estado no desatento manuseio dos resíduos sólidos traz maior rigor ao ente, auxiliando, conseqüentemente, na promoção de medidas mais prudentes. Mesmo para aqueles que acolhem a eficácia horizontal dos direitos fundamentais, como defende-se neste artigo, o ente estatal deve ser o principal responsável pela consolidação deles, essencialmente no que tange a fiscalização dos demais envolvidos na cadeia da responsabilização compartilhada, proposta pela PNRS.

Reforça-se que o correto descarte dos resíduos sólidos evita a formação de ilhas de lixo, as quais prejudicam a sobrevivência da fauna e flora, além de contaminar a água, causando doenças nos que a bebem direta ou indiretamente entre outros aspectos negativos. Por esses motivos, cuidar do descarte do lixo é fundamental para a manutenção do meio ambiente ecologicamente equilibrado para as gerações atuais e futuras.

A relação entre prevenção ambiental e a extrafiscalidade tributária

Conforme já visto, os direitos fundamentais, tem um custo para a sua efetivação (MEDEIROS, 2004), precisando ser adimplido mediante o cumprimento de deveres fundamentais impostos a cada indivíduo. Diante disso, os sujeitos de

direito precisam cumprir com seus deveres para com o Estado, de modo a adimplir o custo de seus direitos. Sobre isso, Aliomar Baleeiro (2008, p. 149) aponta:

[...] para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam a força empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel.

Por outro lado, José Casalta Nabais (1998) caracteriza a extrafiscalidade como grupo de normas que, mesmo pertencendo ao Direito Fiscal, não objetiva a obtenção de receitas para o Estado, mas busca realizar determinada finalidade econômica ou social. Percebe-se, então, que a definição de tributos transcende a definição meramente relacionada à prestação pecuniária.

Enquanto isso, Diego Bomfim (2014, p. 25) definiu que:

O ponto de partida para a definição do termo pode ser sua análise etimológica, tomando-se o prefixo "extra" como transmissor da ideia de exclusão de tudo aquilo que não seja vinculado à "fiscalidade", i.e., que não esteja vinculado à atividade de arrecadação, de transferência de recursos dos particulares ao Estado mediante tributos. O prefixo "extra", portanto, é utilizado para indicar outras funções que podem ser exercidas pela tributação e que não vinculam diretamente à função arrecadatória, o que é absolutamente diferente de considerá-lo como excludente do próprio campo tributário. No contexto em que a expressão é empregada, o vocabulário "fiscalidade" não pode ser tomado como sinônimo de tributação, mas como sinônimo de arrecadação (grifos do autor).

Neste cenário, Oksandro Gonçalves (2016) também dispõe que o Estado pode se valer de normas tributárias para incentivar determinadas atividades ou para desestimular comportamentos indesejáveis. Um exemplo pode ser encontrado através de Paulo Caliendo (2016, p. 83), o qual aponta que o Estado "majora a imposição tributária de produtos nocivos, como o álcool e o cigarro, objetivando

torná-los mais caros para dissuadir os indivíduos de consumi-los, em prol da proteção da saúde humana”.

A relação entre o direito tributário e o meio ambiente ecologicamente equilibrado pode ser demonstrada através do artigo 170, VI da Constituição Federal de 1988, que indica defesa do meio ambiente como sendo um dos princípios gerais da ordem econômica (BRASIL, 1988):

Art. 170 - A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003.

Isto posto, cabe ao Estado motivar o desenvolvimento econômico sustentável, tendo como principal objetivo para a implementação desse desenvolvimento a proteção e a defesa do meio ambiente (GONÇALVES, 2016). Por isso, o Direito Tributário tem grande influência na efetivação de normas ambientais.

No que diz respeito à má gestão dos resíduos sólidos, uma justificativa possível para o fenômeno é ausência de incentivos fiscais suficientes no setor; mesmo existindo a previsão legal da extrafiscalidade, inciso IX, artigo 8º da PNRS, o Brasil não vislumbra de muitos programas que concedam benefícios fiscais aos que adotam práticas sustentáveis no manuseio dos resíduos sólidos.

Felizmente, em junho de 2021, a Assembleia Legislativa do Rio Grande do Sul aprovou, por unanimidade, o Projeto de Lei nº 60/2020, de autoria da deputada Any Ortiz, que “permite que as empresas aportem aos projetos de reciclagem de 5% a 20% do ICMS pago à Receita Estadual no ano anterior” (MÃOS VERDES, 2021). A ideia da iniciativa foi promover a capacitação profissional, bem como a implantação de manutenção de meios para o desenvolvimento de atividades produtivas seja através de espaços físicos, concessão de equipamentos, máquinas e/ou matérias-primas (MÃOS VERDES, 2021).

Ainda que haja todo um arcabouço jurídico para reverter, ou minimizar, os danos, decorrentes da ineficiente gestão dos resíduos sólidos, ao meio ambiente, a responsabilidade civil age em momento posterior, isto é, depois de já algum prejuízo já causado ao ambiente. Por outro lado, a extrafiscalidade funciona como um instrumento de promover uma conscientização, visando a aderência da população a práticas mais sustentáveis.

Disso, pode-se entender que a responsabilidade civil é um forte mecanismo para evitar que danos ocorram; Ciente da vinculação à reparação caso o prejuízo ambiental aconteça, a população, sob o temor do princípio ambiental do poluidor-pagador, acaba por aderir às normas sustentáveis. Ao mesmo tempo, para que realmente haja a consequência da reparação, o dano já precisa estar caracterizado. Por essa razão, acredita-se ser melhor trabalhar com o princípio da prevenção, o qual pode ter sua efetividade alcançada pela extrafiscalidade tributária.

Idealmente, deve-se haver a consolidação dos dois institutos, da responsabilidade civil e da extrafiscalidade tributário. Todavia, os incentivos fiscais são uma forma de garantir, ao menos num primeiro momento, que uma cultura desejada se instaure. Assim, notando a necessidade de cumprimento das metas desejadas pela PNRS, a concessão de alívios tributários, seja mediante atribuição de imunidades, diminuição de alíquotas ou outras formas, pode atingir os fins almejados pela lei. Por isso, a extrafiscalidade é lida como prioridade neste trabalho.

Considerações finais

O meio ambiente ecologicamente equilibrado, mesmo sem estar expressamente previsto no rol do artigo 5º da CF/88, é um direito (humano) fundamental, o qual deve ser observado pelas e para as atuais e futuras gerações. Dentro desse aspecto, compreende-se o saneamento básico e, mais especificamente, os resíduos sólidos também. No decorrer do trabalho, verificou-se que a má administração do lixo gera impactos negativos à natureza, devendo ser evitada a fim de não atentar aos princípios e normas fundamentais citados. Nesse momento, surge um dever fundamental de atenção e promoção na defesa ambiental.

Para isso, observou-se que a responsabilidade civil funciona enquanto um forte instrumento de estímulo às práticas sustentáveis, uma vez que, na esfera ambiental, ela ocorre na modalidade objetiva, ou seja, independente de comprovação de culpa na ação ou omissão dos sujeitos envolvidos. Ainda que se pudesse discorrer sobre a eficácia horizontal, o estudo focou no estudo da responsabilidade civil objetiva estatal, uma vez que o Poder Público é detentor de maior poder.

Analisada a PNRS, vislumbrou-se a instituição da responsabilidade civil compartilhada dos fabricantes, fornecedores, consumidores e dos entes públicos, momento em que se criticou a ausência de menção específica à responsabilidade civil objetiva e teoria do risco integral na legislação. Isso porque, confere-se menor rigor, principalmente, ao Estado para desempenhar suas funções, sobretudo a fiscalização dos demais. Acertadamente, porém, a doutrina e jurisprudência ratificaram a atribuição de responsabilidade civil objetiva do Estado dentro da temática, atribuindo maior rigidez e vinculação do Poder Público ao correto manejo dos resíduos sólidos.

A responsabilidade civil tem como finalidade obter a reparação de eventuais danos causados a outrem. Sobre o meio ambiente, nem sempre é viável a reversão do dano pecuniariamente ou mesmo *in natura*. Ilustrativamente, apontou-se a impossibilidade de se voltar ao *status quo ante* nos casos de extinção de fauna e flora e, por isso, percebeu-se um viés preventivo da responsabilidade civil objetiva.

Tendo todos esses pontos como premissas, concluiu-se que é acertada a posição da doutrina e jurisprudência em exigir mais firmemente a fiscalização e participação do Estado na gestão dos resíduos sólidos, os quais incorretamente descartados trazem malefícios à sociedade e acarretam, assim, em desatenção aos preceitos fundamentais objetivados. Importante lembrar que não se pretendeu diminuir a responsabilidade civil enquanto mera ferramenta, mas sim verificar suas contribuições na promoção dos direitos fundamentais ecológicos.

Por outro lado, estudou-se que a extrafiscalidade tributária, por estar relacionada com o princípio da prevenção, pode evitar que o dano se caracterize. Atuando na promoção de culturas desejáveis ou no desestímulo daquelas indesejáveis, a extrafiscalidade pode ser entendida como prioridade na adesão de

práticas sustentáveis, em especial, no que tange o correto manuseio dos resíduos sólidos, já que prevista essa possibilidade no artigo 7º da PNRS.

Desse modo, foi demonstrado (i) o meio ambiente ecologicamente equilibrado na qualidade de direito-dever fundamental mediante interpretação extensiva dos direitos fundamentais; (ii) a necessária atenção ao saneamento básico, sobretudo aos resíduos sólidos, para manutenção e promoção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado; (iii) os princípios ambientais enquanto pressupostos contidos na responsabilidade civil em razão de sua faceta preventiva; mas (iv) a extrafiscalidade tributária enquanto um passo anterior, visando a conscientização da prática sustentável.

Feitas essas considerações, entende-se que o debate é de suma importância para sociedade, haja vista os mais de dez anos de vigência da PNRS sem que se tenha vencido os objetivos por ela almejados. Sugere-se, por derradeiro, que se faça uma revisão legislativa para adequar à Lei ao olhar da doutrina e jurisprudência, verificando maior responsabilidade estatal na gerência dos resíduos sólidos e, por conseguinte, garantir a tutela do direito humano fundamental ao meio ambiente ecologicamente equilibrado para as presentes e futuras gerações.

Referências

ABRELPE. **Panorama dos Resíduos Sólidos no Brasil 2016**. Abrelpe, 2016. Disponível em: http://www.abrelpe.org.br/panorama_apresentacao.cfm. Acesso em: 27 set. 2021.

ABRELPE. **Panorama dos Resíduos Sólidos no Brasil 2020**. Abrelpe, 2020. Disponível em: <https://abrelpe.org.br/panorama-2020/>. Acesso em: 27 set. 2021.

BALEIRO, A. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 149.

BOBBIO, N. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BOMFIM, D. M. C. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 2014. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

_____. **Lei nº 6.938 de 31 de agosto de 1981**. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Brasília. Disponível em
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6938.htm > Acesso em: 18/05/2022.

_____. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília. Disponível em<
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm > Acesso em: 18/05/2022.

_____. **Lei nº 11.445 de 05 de janeiro de 2007**. Estabelece as diretrizes nacionais para o saneamento básico. Brasília. Disponível em<
[planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/L11445compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/L11445compilado.htm)> Acesso em: 25/04/2022.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4976-DF. Relator ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em:
<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7044452>>. Acesso em: 20/05/2022.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5592-DF. Relatora ministra Cármen Lúcia. Disponível em:
<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752184165>>. Acesso em: 22/05/2022.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial n. 650728 - SC. Relator ministro Herman Benjamin. Disponível em:
<<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8637993/recurso-especial-resp-650728-sc-2003-0221786-0/inteiro-teor-13682613>>. Acesso em: 20/05/2022.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial n. 769753 - SC. Relator ministro Herman Benjamin. Disponível em:
<<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/866332079/recurso-especial-resp-769753-sc-2005-0112169-7>>. Acesso em: 20/05/2022.

_____. **Superior Tribunal de Justiça**. Recurso Especial n. 1071741- SP (2008/0146043-5 de 16/12/2010). Relator ministro Herman Benjamin. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200801460435&dt_publicacao=16/12/2010>. Acesso em: 20/05/2022.

CALIENDO, Paulo. **Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal**. NOMOS (FORTALEZA), v. 33, p. 171, 2013.

CANOTILHO, J. J. G. **O problema da responsabilidade do Estado por actos lícitos.** Coimbra: Almedina, 1974.

COELHO, J. S. C. S. **Sustentabilidade ambiental e ordem internacional cosmopolita: uma reflexão sobre a atualidade do projeto kantiano de Paz Perpétua.** 2013. Dissertação (Mestrado em Filosofia) – Universidade Federal de Goiás, Goiás, 2013.

DIMOULIS, D.; MARTINS, L. **Teoria Geral dos direitos fundamentais.** São Paulo: Atlas, 2014.

FACCHINI NETO, E. **Da Responsabilidade Civil no Novo Código,** p.175. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **O Novo Código Civil e a Constituição.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

FREITAS, J. **Responsabilidade civil do Estado e o princípio da proporcionalidade: vedação de excesso e de inoperância,** pp. 170-197. In: FREITAS, J. **Responsabilidade civil do Estado.** São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

GONÇALVES, C. R. **Responsabilidade Civil: de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2022).** São Paulo: Saraiva, 2005.

GONÇALVES, O. O. **A extrafiscalidade como instrumento para incentivar a produção de energia renovável.** In: CALIENDO, P.; CAVALCANTE, D. L. (Org.). **Tributação ambiental e energias renováveis.** Porto Alegre: Fi, 2016.

KANT, Immanuel. **Fundamentação da Metafísica dos Costumes.** Trad. Paulo Quintela. Lisboa: Edições 70, 1995.

LEMOS, F. I. L. **Resíduos sólidos e responsabilidade civil pós-consumo.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

MÃOS VERDES. **Mudança na legislação permitirá incentivos fiscais para o desenvolvimento da reciclagem no RS.** Mãos Verdes, 2021. Disponível em: <<https://maosverdes.com.br/2021/06/23/mudanca-na-legislacao-permitiraincentivos-fiscais-para-o-desenvolvimento-da-reciclagem-no-rs/>> Acesso em: 15 set. 2021.

MEDEIROS, F. L. F. **Meio ambiente: direito e dever fundamental.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

MIRANDA, P. **Tratado de direito privado: direito das obrigações.** São Paulo: RT, 1984.

MOLINARO, C. A. **Interdição da retrogradação ambiental. Reflexões sobre um princípio.** Brasil. Congresso Nacional. Senado Federal. In: Colóquio Internacional sobre o Princípio da Proibição de Retrocesso Ambiental. 2011. Disponível em: <<http://www.pgj.ce.gov.br/orgaos/CAOMACE/pdf/artigos/Artigos->

O.principio.da.proibicao.de.retrocesso-Senado.Federal.pdf#page=8 > Acesso em: 10 set. 2021.

NABAIS, J. C. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

SARLET, I. W. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

SARLET, I. W.; FENSTEREIFER, T. **Curso de Direito Ambiental**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

_____. **Direito Constitucional Ecológico**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

SILVA, R. B. **A responsabilidade civil por danos causados ao meio ambiente e o surgimento do dano ambiental futuro no direito brasileiro**. *Confluências*, vol. 12, n. 1, Niterói, pp.76-103, 2012.

ZAGO, V. C. P.; BARROS, R. T. V. . **Gestão dos resíduos sólidos orgânicos Urbanos no Brasil? Do ordenamento jurídico à realidade**. *Engenharia Sanitária e Ambiental*, v. 24, p. 219-228, 2019.

ZOCKUN, C.Z. **Da responsabilidade civil do Estado na omissão da fiscalização ambiental**, pp. 70-88. In: FREITAS, J. *Responsabilidade civil do Estado*. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

