

Editores  
Fabiana Carsoni Fernandes / Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

---

# REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

---

RDTA  
61

3º Quadrimestre 2025

***Current Issues of Tax Law Review***  
v. 61 – 2025 / 3<sup>rd</sup> Quarter



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo – 2025

**REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL®**

*Current Issues of Tax Law Review*

**ISSN: 1415-8124**

**Qualis B1**

**Editores:** Fabiana Carsoni Fernandes / Fernando Aurelio Zilveti

**Editores Assistentes:** Álvaro Luis Ribeiro Reis / Jorge Ricardo da Silva Júnior

**Conselho Editorial Nacional:** Fernando Aurelio Zilveti (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Humberto Ávila (Universidade de São Paulo/SP), João Francisco Bianco (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Luís Eduardo Schoueri (Universidade de São Paulo/SP), Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Universidade de São Paulo/SP), Ricardo Mariz de Oliveira (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Roberto Ferraz (Pontifícia Universidade Católica do Paraná/PR), Roberto Quiroga Mosquera (Universidade de São Paulo/SP) e Walter Piva Rodrigues (Universidade de São Paulo/SP).

**Conselho Editorial Internacional:** Alejandro C. Altamirano (Universidad Austral/Argentina), Claudio Sacchetto (Università degli Studi di Torino/Itália), Jacques Malherbe (Catholic University of Louvain/Belgica), Pasquale Pistone (Università degli Studi di Salerno/Itália) e Rainer Prokisch (Maastricht University/Holanda).

**Sistema de avaliação de artigos científicos:** dupla avaliação cega por pares (*double blind peer review*).

*Plataforma de submissão e avaliação de artigos OJS (Open Journal Systems)*

*Acesso à Plataforma:* <http://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/login>

*E-mail da Revista:* [publicacaordta@ibdt.org.br](mailto:publicacaordta@ibdt.org.br)

**Periodicidade:** quadrimestral

3º quadrimestre 2025 (Volume 61)

**REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL®**

*Current Issues of Tax Law Review*

v. 61 – 3º quadrimestre 2025

v. 61 – 2025 / 3<sup>rd</sup> quarter

**Conselho Científico / Scientific Board (Avaliadores):** Alessandra Dabul, Alessandra Okuma, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Alexandre Evaristo Pinto, Alfa Oumar Diallo, Álisson José Maia Melo, Ana Maria Jara Bothon Faria, Ana Paula Basso, André Borges Coelho de Miranda Freire, André Elali, André Felipe Canuto Coelho, André Folloni, André Mendes Moreira, André Pedreira Ibañez, Andrei Cassiano, Andrei Pitten Velloso, Andreia Cristina Scapin, Antonio Carlos de Souza Jr., Antônio Machado Guedes Alcoforado, Argos Gregorio, Aristóteles Queiroz Camara, Arthur Maria Ferreira Neto, Artur Cortez Bonifácio, Atílio Dengo, Bruna Camargo Ferrari, Bruno Capelli Fulginiti, Caio Augusto Takano, Carlos Araújo Leonetti, Carlos Augusto Daniel Neto, Carlos Octávio Ferreira de Almeida, Carlos Renato Cunha, Carlos Victor Muzzi Filho, Carolina Schaffer Ferreira Jorge, Cassiano Menke, Clara Gomes Moreira, Cristiano Araújo Luzes, Cristiano Frederico Ruschmann, Dalton Dallazen, Daniel Monteiro Gelcer, Demetrius Nichèle Macei, Denise Lucena Cavalcante, Diego Bomfim, Éderson Garin Porto, Edison Carlos Fernandes, Edmar Oliveira Andrade Filho, Edson Luciani de Oliveira, Eduardo da Silva Flores, Eduardo Kowarick Halperin, Eduardo Oliveira Agustinho, Elcio Fonseca Reis, Elias Charamba Jr., Elidie Palma Bifano, Eric Castro e Silva, Érico Hack, Fábio Goulart Tomkowski, Fernanda Menezes Pereira, Fernando Daniel de Moura Fonseca, Fernando de Man, Fernando Facury Scaff, Flávio Rubinstein, Francisco Secaf Alves Silveira, Frederico Menezes Breyner, Geilson Salomão Leite, Gilberto de Castro Moreira Junior, Giovana Portolese, Guilherme Galdino, Gustavo da Gama Vital de Oliveira, Gustavo Gonçalves Vettori, Gustavo Masina, Gustavo Schneider Fossati, Helena Trentini, Hélio Ourém Campos, Henrique Napoleão Alves, Henry Lummertz, Heron Charneski, Hugo de Brito Machado Segundo, Igor Danilevicz, Igor Mauler Santiago, Ivan Allegretti, Ivan Ozai, James Marins, Jeferson Teodorovicz, João Hélio Coutinho, João Sergio Ribeiro, Jonathan Barros Vita, Jorge Rafael Matos, José André Wanderley Dantas de Oliveira, José Otávio de Vianna Vaz, Juciléia Lima, Leandro Marins de Souza, Leonardo Aguirra de Andrade, Leonardo Branco, Leonardo Buissa Freitas, Leonel Cesarino Pessoa, Lise Tupiassu Merlin, Lucas Bevilacqua, Luís Flávio Neto, Mara Eugênia Buonanno Caramico, Marcelo de Lima Castro Diniz, Marcelo Magalhães Peixoto, Marcelo Pedroso Ilarraz, Marciano Seabra de Godoi, Márcio Ladeira Ávila, Marco Antonio Karam Silveira, Marco Antonio Veríssimo Teixeira, Marco Bruno Miranda Clementino, Marcos Antonio Bezerra Brito, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Marcos de Aguiar Villas-Bôas, Marcus Lívio Gomes, Maria Carolina Maldonado Kraljevic, Maria de Fátima Ribeiro, Maria Vittoria Serrano, Mariana Porto Koch, Martha Leão, Marthius Sávio Cavalcante Lobato, Martinho Martins Botelho, Maurício Barros, Maurício Dalri Timm do Valle, Maurin Almeida Falcão, Maysa Pittondo Deligne, Melissa Guimarães Castello, Michel Haber Neto, Michell Przepiorka, Miguel Delgado

Gutierrez, Mônica Pereira Coelho, Onofre Alves Batista Júnior, Paula Zugaib  
Destruti, Paulo Ayres Barreto, Paulo Roberto Coimbra Silva, Paulo Rosenblatt,  
Paulo Victor Vieira da Rocha, Pedro Adamy, Pedro Guilherme Lindenberg  
Schoueri, Pedro Júlio Sales D'Araújo, Phelippe Toledo Pires de Oliveira, Rafael  
Frattari, Raphael Lavez, Ramon Tomazela Santos, Raquel Cavalcanti Ramos  
Machado, Renato Lopes Becho, Ricardo Alessandro Castagna, Ricardo Lodi  
Ribeiro, Roberto Biava Jr., Roberto Codorniz Leite Pereira, Roberto França  
Vasconcellos, Roberto Quiroga Mosquera, Rodolfo Tsunetaka Tamanaha,  
Rodrigo Caramori Petry, Rodrigo Kanayama, Rodrigo Maito da Silveira, Rodrigo  
Ramos Lourega de Menezes, Rosaldo Trevisan, Sarah Maria Linhares de Araújo,  
Sergio André Rocha, Tácio Lacerda Gama, Tiago Rios Coster, Ubaldo Cesar  
Balthazar, Valdevino Pedro da Silva, Valmir Cesar Pozzetti, Valter de Souza  
Lobato, Valterlei da Costa, Victor Borges Polizelli e Vladimir da Rocha França.

**REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL®**

*Current Issues of Tax Law Review*

v. 61 – 3º quadrimestre 2025

v. 61 – 2025 / 3<sup>rd</sup> quarter

**Rede de bibliotecas depositárias:** ABDF – Associação Brasileira de Direito Financeiro, AJUFESP, Centro Universitário Nove de Julho – UNINOVE, Instituto Internacional de Ciências Sociais – IICS, DCE – BLS – Diretório Central dos Estudantes Barbosa Lima Sobrinho da Universidade Cândido Mendes – Campus Niterói, Escola de Administração Fazendária – ESAF, Escola de Direito da Universidade do Minho, Faculdade de Direito de Ribeirão Preto – USP, Faculdades Integradas de Osasco – UNIFIEO, Faculdades Metropolitanas Unidas – FMU/ FIAM/FAAM, Fundação Getúlio Vargas – FGV – SP, IBFD – International Bureau Fiscal Documentation, Instituto de Estudios Fiscales, ITC – International Tax Center, Pontifícia Universidade Católica de Campinas – PUC-Campinas, Pontifícia Universidade Católica de Goiás – PUC-GO, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC-MG, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC-PR, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro – PUC-RIO, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC-RS, UNISINOS, Universidad Carlos III de Madrid, Universidad Externado de Colômbia, Universidade Católica de Brasília – UCB-DF, Universidade Católica de Petrópolis – UCP, Universidade Católica de Santos – UNISANTOS, Universidade de Brasília – UNB, Universidade de São Paulo – USP – Faculdade de Direito, Universidade do Estado da Paraíba – UEPB, Universidade Estadual de Londrina – UEL, Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, Universidade do Estado de São Paulo – UNESP, Universidade Estadual do Amazonas, Universidade Federal da Paraíba – UFPB, Universidade Federal de Goiás – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Mato Grosso – UFMT, Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG, Universidade Federal de Pernambuco – UFPE, Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Universidade Federal de Sergipe – UFS, Universidade Federal do Ceará – UFC, Universidade Federal do Espírito Santo – UFES, Universidade Federal do Maranhão – UFMA, Universidade Federal do Paraná – UFPR, Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ, Universidade Federal do Rio Grande do Sul/ RS, Universidade Presbiteriana Mackenzie, Universidade São Judas Tadeu, Université Catholique de Louvain, Vienna University of Economics and Business Administration, Universidade FUMEC, Administration e Forschungsstelle für Europäisches und Internationales Steuerrecht (da Universidade de Munique), Tribunal Regional Federal da 1<sup>a</sup> Região, Tribunal Regional Federal da 2<sup>a</sup> Região, Tribunal Regional Federal da 3<sup>a</sup> Região, Tribunal Regional Federal da 4<sup>a</sup> Região, Tribunal Regional Federal da 5<sup>a</sup> Região, Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, Justiça Federal de Primeiro Grau em São Paulo, Tribunal de Impostos e Taxas – TIT – SP, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf, Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça.



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Rua Padre João Manuel, 755 – 4º Andar  
CEP 01411-001 – São Paulo – SP – Fone/WhatsApp: (11) 3105-8206  
e-mail: [ibdt@ibdt.org.br](mailto:ibdt@ibdt.org.br) site: [www.ibdt.org.br](http://www.ibdt.org.br)

*Diretoria*

Presidente: Luís Eduardo Schoueri

Vice-Presidente: João Francisco Bianco

Diretor Administrativo e Financeiro: Rodrigo Maito da Silveira

Diretores Executivos: Bruno Fajersztajn, Fernando Aurelio Zilveti,

José Maria Arruda de Andrade, Luís Flávio Neto e Martha Toribio Leão

*Conselho Deliberativo*

Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva, Leonardo Aguirra de Andrade,

Mara Eugênia Buonanno Caramico, Michell Przepiorka Vieira,

Paulo Victor Vieira da Rocha, Ricardo Maito da Silveira, Ricardo Mariz de Oliveira,

Salvador Cândido Brandão Junior e Victor Borges Polizelli

A *Revista Direito Tributário Atual* é marca registrada do

Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT.

Todos os direitos reservados.

*Revisão:* Sabrina Dupim Moriki / *Editoração:* Nelson Mitsuhashi.

*Impressão e Acabamento:* Edições Loyola.

## Carta dos Editores

### *Editors Note*

O ano de 2025 inaugura um capítulo singular na história do direito tributário brasileiro. A sanção da lei que reformulou a sistemática do imposto de renda não apenas ajustou parâmetros normativos, mas reconfigurou a própria racionabilidade do sistema, exigindo do intérprete uma leitura renovada sobre capacidade contributiva, realização da renda e segurança jurídica. Trata-se de movimento legislativo que, pela intensidade e pela abrangência, convoca a doutrina a revisitar fundamentos clássicos e a recompor categorias que, por décadas, sustentaram a arquitetura do imposto.

No mesmo horizonte temporal, a reforma dos tributos sobre o consumo – materializada no IBS, na CBS e no Imposto Seletivo – aprofunda a percepção de que vivemos um momento de transformação estrutural sem precedentes. O novo modelo, com sua matriz federativa complexa e lógica de não cumulatividade, repositiona o debate sobre neutralidade, governança e eficiência alocativa. A transição demandará, inevitavelmente, um esforço coordenado entre teoria e prática, impondo ao aplicador do direito o desafio de harmonizar princípios constitucionais e expectativas legítimas dos agentes econômicos.

O 61º volume da *Revista Direito Tributário Atual* emerge nesse contexto. Os artigos reunidos refletem, de forma crítica e plural, a preocupação dos tributaristas com os impactos simultâneos das reformas da renda e do consumo. A doutrina evidencia tensões interpretativas que já se projetam no cotidiano: redefinição de materialidades, novas formas de apuração, regimes de transição, custos de conformidade, riscos de judicialização e, sobretudo, a necessidade de preservar coerência sistêmica em meio à sobreposição de normas.

Há, ainda, temas que, embora não diretamente vinculados às reformas, dialogam com as frentes mais sensíveis da tributação contemporânea: imposto de renda material, relação entre contribuintes e administração tributária, precedentes dos tribunais superiores e o crescente papel das tecnologias de inteligência artificial na estruturação de processos decisórios. Esses debates demonstram que o direito tributário, enquanto sistema normativo funcionalmente orientado, precisa manter-se permeável às dinâmicas sociais e econômicas que o informam.

A missão da *RDTA* permanece a mesma: oferecer ao leitor reflexão rigorosa, ancorada em fundamentos teóricos sólidos e comprometida com a integridade institucional do sistema tributário. Em 2025, mais do que observar a mudança, cabe analisá-la com profundidade, compreender suas implicações e contribuir

para que a tributação no Brasil se desenvolva em direção a maior racionalidade, previsibilidade e legitimidade.

Boa leitura, boas festas e muita saúde e paz para 2026!

Os Editores da *Revista Direito Tributário Atual*

*Fabiana Carsoni Fernandes*

*Fernando Aurelio Zilveti*

[publicacaordta@ibdt.org.br](mailto:publicacaordta@ibdt.org.br)

# Linha Editorial da Revista Direito Tributário Atual

## **Linha Editorial**

A *Revista Direito Tributário Atual – RDTA* publica artigos de caráter científico permanente, preferencialmente voltados para temas da atualidade, na área do Direito Tributário, admitida a interdisciplinaridade com áreas do conhecimento (jurídicas ou não) afins à problemática jurídica tributária. Não serão aceitos trabalhos como pareceres ou monografias de especialização sem a necessária adaptação; nem os que tragam excesso de transcrições (que, de maneira geral devem ser evitadas) ou de notas de rodapé.

A *Revista Direito Tributário Atual* pretende estimular os autores a produzir trabalhos de qualidade científica, que contribuam para o debate acadêmico, aqueles que podem ser ditos instigantes, que acrescentem algo, que não sejam meras repetições. Isso significa que a *Revista* pretende ser autêntico incentivo e nunca motivo de desânimo aos que pretendam colaborar para a *RDTA*. A eventual rejeição de artigos pelo Conselho Científico espera ser vista como estímulo ao crescimento.

## **Política Editorial**

A *Revista Direito Tributário Atual* não se orienta por qualquer linha de pensamento, sendo os autores inteiramente livres para manifestar suas opiniões doutrinárias sobre os temas que escolherem. Contudo, os artigos devem ater-se aos aspectos científicos do tema tratado, podendo conter divergência doutrinária expressa ou implícita perante outros estudiosos, nomeados ou não, mas não deverão representar críticas à sua conduta acadêmica ou pessoal ou mesmo aos seus métodos de exercício das suas atividades profissionais ou acadêmicas. Trabalhos que desrespeitem a linha editorial da *RDTA* serão rejeitados preliminarmente.

## **Avaliação de Artigos**

A partir da edição número 31 da *Revista Direito Tributário Atual*, a avaliação passou a adotar o processo conhecido como “double blind peer review”. Todos os artigos devem ser submetidos através da Plataforma OJS Online.

Após a submissão do artigo à Plataforma, ele é encaminhado imediatamente à averiguação preliminar da conformidade com a política editorial da *RDTA*, realizada privativamente pelo Coordenador da *Revista*, sem identificação de autoria (“blind”), que poderá rejeitar preliminarmente artigos que estejam em desconformidade com a referida política. Não apresentando impedimentos relativos à política editorial, após liberação do artigo pelo Coordenador da *Revista*, inicia-se o Processo de Avaliação Científica.

Iniciando-se o Processo de Avaliação Científica, os artigos são encaminhados ao Editor-chefe, que verifica preliminarmente a adequação formal do artigo científico à linha editorial da *Revista* (inclusive quanto à extensão do trabalho).

Ultrapassada essa segunda triagem (formal), cada artigo será remetido a dois pareceristas (avaliadores doutores em direito ou em áreas afins) do Conselho Científico da *RDTA* para avaliação qualitativa de conteúdo, sem identificação de autoria, e sem identificação dos pareceristas. O prazo para elaboração do parecer será de até 20 dias, prorrogáveis por mais 20, após a distribuição do trabalho para exame. Cada parecerista somente poderá examinar dois trabalhos por semestre no sistema “double blind peer review”. Ficarão registradas na Plataforma OJS as seguintes datas: de recebimento do artigo, de emissão do parecer e da comunicação do resultado ao autor. Com o envio dos dois pareceres encaminhados pelos pareceristas à *Revista*, tem-se por concluída a etapa de avaliação. Nesse contexto, o resultado da avaliação e os pareceres (sem identificação) serão encaminhados ao autor do trabalho para simples ciência ou para que, desejando, incorpore as modificações sugeridas no Parecer, às quais ficará, ou não, vinculada a autorização de publicação. Os trabalhos devem ter cerca de 20 páginas, mas a regra não é absoluta, ficando a cargo do Editor-chefe ponderar a adequação da extensão ao tema.

### ***Critérios de Avaliação***

Os artigos serão avaliados pelos pareceristas segundo os critérios explicitados abaixo:

- Originalidade do trabalho;
- Correção ortográfica, adequação das citações, referências e fontes no trabalho;
- Adequação e qualidade da bibliografia;
- Qualidade da escrita e da estrutura do trabalho;
- Impacto potencial do trabalho na área de estudo.

O avaliador, com base nos critérios acima, poderá redigir parecer: favorável à publicação do trabalho, sem exigências; favorável à publicação, com exigências, recomendações ou correções a serem inseridas no trabalho; não favorável à publicação.

Em qualquer hipótese, o autor será notificado do resultado e receberá o formulário de avaliação preenchido pelos avaliadores (sem identificação de autoria), segundo os critérios acima, permitindo assim que o autor possa aperfeiçoar ou corrigir o trabalho.

### ***Critérios para Desempate de Avaliação***

Estas diretrizes são destinadas aos casos em que um avaliador aprove o trabalho e outro não, sendo o desempate resolvido da seguinte forma:

- se o avaliador que negou aprovação sugeriu adaptações, e o autor aceitar fazê-las, o trabalho voltará ao mesmo avaliador para nova revisão, com solicitação de efetuá-la no prazo de uma semana; caso este mantenha a recusa do trabalho, será ele encaminhado para um terceiro desempatedor, com as fichas de avaliação dos dois anteriores pareceristas;

- se o avaliador que negou aprovação sugeriu adaptações, mas o autor não quiser fazê-las, poderá solicitar a revisão por terceiro revisor, justificando suas razões por escrito;
- em qualquer caso, a terceira revisão também será “blind” e será definitiva;
- será organizado um grupo de revisores para que a terceira revisão possa ser feita dentro do prazo de remessa para publicação, escolhendo-se este grupo entre aqueles que possam fazê-la no espaço máximo de uma semana.

### ***Artigos e Materiais não Sujeitos a “Double Blind Peer Review”***

Em casos especiais, poderá a *Revista Direito Tributário Atual* formular convites para publicação, deliberados previamente pelo Conselho Editorial, os quais serão publicados sem qualquer revisão. A *RDTA* também poderá aceitar artigos enviados por autores que não se interessem pelo processo de “double blind peer review”, os quais serão avaliados pelo Conselho Editorial segundo as normas aqui expressas. Em ambos os casos, tais artigos serão publicados à parte dos demais artigos aprovados no sistema “double blind peer review”. Em todas as edições, o número de artigos não submetidos a “double blind peer review” não superará o percentual máximo admitido para revistas que atendam o padrão Qualis.

Informações relevantes, relatórios, traduções de trabalhos estrangeiros ou trabalhos premiados pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, que também não serão sujeitos a “double blind peer review” serão igualmente publicados à parte, respeitando as mesmas regras.

### ***Remessa de Textos***

Os artigos devem ser inéditos (admitida a publicação prévia no exterior em versão original, em se tratando de traduções para a língua portuguesa). Os trabalhos devem obrigatoriamente ser encaminhados através da Plataforma OJS *Online da Revista* (<http://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/login>).

### ***Idiomas***

Os artigos podem ser redigidos nos seguintes idiomas: português, inglês e espanhol.

Por outro lado, é autorizado o uso da língua portuguesa, inglesa, espanhola, francesa, italiana ou alemã na elaboração do segundo idioma referente ao título, ao resumo e às palavras-chave do artigo.

### ***Identificação da Autoria dos Artigos***

A identificação da autoria ou coautoria do artigo deverá ser realizada dentro da Plataforma OJS *Online da Revista*. Contudo, o arquivo referente ao artigo não poderá possuir qualquer identificação de autoria, que somente será incluída no artigo após a aprovação do trabalho.

Em caso de aprovação do trabalho, será obrigatória a inclusão da identificação do autor e/ou coautores do trabalho. Nessa oportunidade, será obrigatória a menção a títulos acadêmicos, devendo ser indicados os títulos de Especialização, Mestrado ou mais avançados. A menção da condição de professor deve restringir-se àquelas situações de permanência no corpo docente (graduação ou pós-graduação “stricto sensu”). Assim, tais títulos serão citados como, por exemplo, Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Mestre em Direito Público pela Universidade Federal de Pernambuco, Professor Adjunto da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Não serão indicadas as condições de bacharel, nem a de professor a convite, para alguma(s) aula(s), como costuma ocorrer, por exemplo, em Cursos de Especialização.

Somente é autorizada a menção expressa à condição de aluno do curso de pós-graduação “stricto sensu” (por exemplo, doutorando em direito pela Universidade de São Paulo ou Mestrando em Direito pela Universidade de Brasília).

Os títulos profissionais serão citados sem especificações de local de trabalho. Somente admite-se a menção à UF de atuação (São Paulo, Minas Gerais etc.) ou país de origem (em caso de autor estrangeiro). Serão aceitas indicações, por exemplo, de Advogado em São Paulo, Juiz de Direito no Estado de Minas Gerais, Procurador do Estado do Rio de Janeiro, Juiz Federal em Salvador etc. Porém, não serão aceitas especificações da seguinte ordem: “Advogado no Escritório Castanhas e Castanhas”, “Juiz Federal da 3<sup>a</sup> Vara Especializada Previdenciária de Juazeiro do Norte” etc.

### ***Regras de Formatação do Artigo Científico***

Os artigos deverão conter, obrigatoriamente: título do trabalho em dois idiomas (ex: português/inglês), resumo em dois idiomas, palavras-chave em dois idiomas, introdução, desenvolvimento, conclusão e referências bibliográficas completas ao final do artigo. Em linhas gerais, os artigos devem obedecer às normas da ABNT. Contudo, citações no trabalho devem ser feitas pelo sistema de notas de rodapé (e não pelo sistema “autor-data”). As demais normas formais para formatação do artigo encontram-se publicadas no *website* do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, [www.ibdt.org.br](http://www.ibdt.org.br).

Dúvidas sobre o procedimento de submissão e avaliação podem ser encaminhadas para: [publicacaordta@ibdt.org.br](mailto:publicacaordta@ibdt.org.br).

Cordialmente,

Equipe Editorial da *RDTA*.

# Current Issues of Tax Law Review

## General Editorial Guidelines

### **Overview**

*Current Issues of Tax Law Review (RTDA, acronym in Portuguese)* publishes often scientific articles, mostly on current issues, in Tax Law, allowing interdisciplinarity in knowledge areas (legal or not) related to tax law issues. *RTDA* will only allow adapted essays or academic texts, but no one with excessive transcripts (that should be avoided) or footnotes.

*RTDA* aims to encourage authors to produce quality scientific works contributing to academic discussions, one can be said provocative and adding significant meaningful value, instead of mere repetitions. This means that *RTDA* aims being authentic incentive and never discourage those wishing to collaborate and write papers for *RTDA*. One hopes that eventual rejected articles by the Scientific Board would be seen as significant professional growth.

### ***Editorial Policy***

*RTDA* does not have any line of thought, allowing authors entirely free to express their opinions on any chosen topic. Though articles should be in regards to scientific aspects, allowed to have doctrinal differences, expressed or implied by any other scholar, but they should not express criticism to their academic or personal behavior or even represent their own methods of professional or academic activities. *RTDA* reserves the right to reject, at any stage, any submission that does not meet editorial policy.

### ***Article Submission Guidelines***

From *RTDA* 31<sup>st</sup> edition on, we have come across the terms, using double blind peer review. All articles should be submitted using OJS online system.

All submitted articles will be immediately read by the Editorial Board for a formal review in order to verify *RTDA* editorial policy and will be analyzed by an anonymous reviewer, which could be able to reject them, in advance, whether they do not comply with the requirements and directives for process. In case they do not present any a hindrance related to the editorial policy, the articles approved by the Editorial Board, it will start a scientific evaluation procedure.

When the scientific evaluation procedure begins, all the articles are sent to the editor-in-chief, who verifies whether they are deemed appropriate to *RTDA*'s editorial line (including the work's extent). Once this formal screening has been done, each article will be forwarded to two reviewers (with PhD in tax law) of the Editorial Board, who will be in charge for a qualitative evaluation of content, not identifying themselves. Delivery deadlines by the reviewers will be up to 20 days, extending further 20. Each reviewer will be able to read only two articles every six months using double blind per review. At platform OJS, there will be registered

when the article is posted and the date the article has been released with the reviewer's feedback to the author. The evaluation stage is ready as soon as the peer review process is done by the submission and comments sent to *RTDA*. In this context, the evaluation and comments (with no identification) will be sent to the author just to be aware, or wishing to add the comments suggested, which could be bound or not by magazine's approval. Papers should have no more than 20 pages, but this guideline is not absolute, meaning that the Editor-in-Chief would evaluate whether the length of an article is appropriate for the subject.

### ***Rating criteria***

The submitted articles will be first checked by the reviewers following these additional criteria below:

- Originality;
- Proofreading, consisting formatting citations and references;
- Citations of articles should conform the bibliography formats;
- Quality writing and framework;
- Potential impact of one research.

Based on the criteria above, the reviewer should write comments: whether the paper is suitable for publication, with no further requirements; whether the paper is suitable for publication, with requirements; not suitable for publication.

Regardless of what happens, the author will be notified, receiving the article with the reviews (anonymously), following the criteria above, allowing the author to improve or check the paper.

### ***Tiebreaker Procedures***

The following criteria will be applied when comments from two reviewers are conflicting, and two referees disagree about the article in order to a tiebreaker:

- Whether the reviewer that has rejected the article, suggesting changes and the author accepts to make them, revising it, the paper will return to the same reviewer for a further evaluation, requesting a week deadline; if the reviewer still refuses the article, it will be sent to a third reviewer for tiebreaker , including the two reviewers comments;
- If the reviewer who has rejected the changes, but the author does not want to do them, he may request a third reviewer, providing a reasonable explanation;
- Regardless of what happens, a third “tiebreaker” blind review will be done;
- A reviewers group will be set in order to get done a third review, following the deadline's magazine. And one will be elected to review it in only one week.

### ***Articles not to be submitted for a Double Blind Peer Review***

*RTDA* will be able to invite people to collaborate on articles, with previously approval at Editorial Board, in special occasions, which will be published with no

review. *RDTA* could also accept articles sent by authors, who do not wish their articles for double blind peer review. They will be reviewed by the Editorial Board, following the criteria mentioned here. In both cases, such papers will be published a part from the articles using double blind peer review. In all editions, articles not submitted to double blind review will not exceed the number allowed, meeting Qualis procedures.

Relevant information, informs, foreigner texts translated or even awarded articles by Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, which would not be submitted to double blind review either will also be published a part, meeting the same criteria.

### ***Submitting Texts***

The articles should be original, that has never been published (there will only be allowed articles published in original version, that means translation to Portuguese). Texts must be submitted using OJS Platform (<http://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/login>).

### ***Languages***

Articles should be written in the following languages: Portuguese, English and Spanish.

By the other hand, it is allowed the use of Portuguese, English, Spanish, French, Italian or German languages when writing articles as a second language referring to title, abstract and keywords' article.

### ***Authorship Identification of Research Papers***

The authorship or co-authorship identification should be done within OJS Platform's. Though the file related to the article cannot have any kind of authorship identification, which will be included after the work being approved.

If the article is accepted, an author must include authorship and also co-authorship. One must also mention academic degrees, master or PhD or even additional degrees. Mentioning a professor status should be restricted when he/she remains in the university (graduate, postgraduate; *stricto sensu*). Thus, such academic title degrees will be mentioned, for instance, PhD in Law and Economics at the University of São Paulo, master's degree in Public Law at Universidade Federal de Pernambuco, adjunct associate professor at Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. There will not be accepted article mentioning bachelors' degrees or invited professors at specialization courses.

One only accepts references when the author is a postgraduate *stricto sensu* student (for instance, admitted to a PhD Law degree program at Universidade de São Paulo or a Law master degree program at Universidade de Brasília).

Job titles will be mentioned with no workplace details. One only allows mentioning origin's state (such as São Paulo or Minas Gerais) or country (such a foreigner author). One will allow mentioning, for instance Lawyer in São Paulo, Judge at Minas Gerais, State Attorney at Rio de Janeiro, Federal Judge at Salva-

dor. Nevertheless, one will not allow job titles such as: “Lawyer at Castanhas e Castanhas Office”, “Federal Judge at 3<sup>rd</sup> Vara Especializada da Previdência de Juazeiro do Norte”.

***Guidelines for Scientific Papers***

Articles should include: the title in two languages (Portuguese/English, for instance), an abstract in two languages, keywords in two languages, introduction, problem proposals, conclusion; bibliographical references should come in the end of the article. In brief, articles should follow ABNT guidelines. However, citing references should be done using footnotes system (do not use “author-date” system). Further formatting rules are available at Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) site: [www.ibdt.org.br](http://www.ibdt.org.br).

Further questions for submitting an article can be sent to [publicacaordta@ibdt.org.br](mailto:publicacaordta@ibdt.org.br).

Dúvidas sobre o procedimento de submissão e avaliação podem ser encaminhadas para: [publicacaordta@ibdt.org.br](mailto:publicacaordta@ibdt.org.br).

Best regards,

*RDTA* Editorial Board.

## Índice

### **Seção I – Artigos Selecionados em Sistema de Avaliação *Double Blind Peer Review***

**AMANDA DE ANDRADE DUARTE / AMANDA DE OLIVEIRA VALDO / GIULIA KOHL ABDALLA / PAULO ROBERTO ZAVASCKI SMANIA / RODRIGO MAITO DA SILVEIRA**

**Tributos sobre Serviços Digitais: uma Perspectiva de Direito Comparado**

1. Introdução.
2. A Diretiva da Comissão Europeia.
- 2.1. O modelo de DST da Comissão Europeia.
3. DSTs europeus.
- 3.1. Áustria.
- 3.2. França.
- 3.3. Itália.
- 3.4. Espanha.
- 3.5. Dinamarca.
- 3.6. Polônia.
- 3.7. Reino Unido.
4. DSTs asiáticos.
- 4.1. Índia.
- 4.2. Indonésia.
- 4.3. Malásia.
- 4.4. Paquistão.
5. DSTs africanos.
- 5.1. Nigéria.
- 5.2. Quênia.
- 5.3. Ruanda.
- 5.4. Serra Leoa.
- 5.5. Tanzânia.
- 5.6. Tunísia.
- 5.7. Uganda.
- 5.8. Zimbábue.
6. DSTs americanos.
- 6.1. Canadá.
- 6.2. Argentina.
- 6.3. Colômbia.
- 6.4. Paraguai.
- 6.5. Uruguai.
7. DST brasileiro.
8. Conclusões.

Referências bibliográficas.

23

**CÉSAR VALE ESTANISLAU**

**A Definição de Partes Relacionadas na Lei n. 14.596/2023 e o (não) Enquadramento de Distribuidores Exclusivos *Per Si***

1. Introdução.
2. Histórico do tema na Lei n. 9.430/1996: distribuição ou agência com cláusula de exclusividade.
3. Os critérios empregados na Lei n. 14.596/2023 e o padrão OCDE.
4. O não enquadramento (presumido) dos distribuidores exclusivos no regime da Lei n. 14.596/2023.
5. Conclusão.

52

**FABIANA AUGUSTA DE ARAÚJO PEREIRA PESSANHA**

**Insegurança Jurídica na Definição da Base de Cálculo de Taxas e os Desafios ao Financiamento da Fiscalização da Atividade Mineradora**

- Introdução.
1. Fundamentos jurídicos das taxas e sua aplicação na mineração.
- 1.1. Justificativa jurídica de taxas: entre a equivalência e o custo do exercício fiscalizatório.
- 1.2. Competência para instituição das taxas de mineração.
2. Segurança jurídica e a definição da base de cálculo de taxas sobre exercício de poder de polícia de atividade minerária.
- 2.1. Impactos da insegurança jurídica na arrecadação e no setor produtivo.
- 2.2. Diretrizes para fixação da base de cálculo.
3. Mineração, desenvolvimento sustentável e compatibilidade com a tributação ambiental.
4. Conclusão.
5. Referências bibliográficas.

74

**FÁBIO WEBER LUDWIG**

**O Princípio da Justiça Tributária e seus Efeitos após a Emenda Constitucional n. 132, de 2023**

1. Introdução.
2. Aspectos jusfilosóficos sobre a justiça.
- 2.1. A concepção clássica da justiça.
- 2.2. O contraponto contemporâneo de John Rawls.
3. A justiça

no campo do direito tributário e a Reforma Tributária. 3.1. Justiça tributária na Constituição e no Supremo Tribunal Federal. 3.2. A Reforma Tributária e a positivação da justiça tributária. 4. Conclusão. 5. Referências. 99

*HENRIQUE GOUVEIA DA CUNHA*

Reflexos do Direito Fundamental à Proteção de Dados na Troca de Informações Fiscais entre os Estados

1. Introdução. 2. A troca de informações fiscais nos tratados para evitar a dupla tributação da renda: a Convenção Modelo da OCDE. 3. FACTA – *Foreign Account Tax Compliance Act*. 4. A Convenção Multilateral. 4.1. A troca automática de informações fiscais. 5. A troca de informações fiscais: controle dos atos de intercâmbio, à luz das garantias previstas no direito interno e do direito fundamental à proteção de dados. 6. Conclusões. 7. Referências. 118

*KARIZA FARIAS DO AMARAL / GIUSEPPE RAMOS MARAGALHONI*

A Extrafiscalidade Ambiental do Imposto Seletivo: um Novo Paradigma para Sustentabilidade ou uma Velha Novidade?

Introdução. 1. Relação entre tributação, imposto seletivo e proteção ambiental: a extrafiscalidade como propulsor da sustentabilidade. 2. O imposto seletivo como instrumento de sustentabilidade: impactos econômicos e sociais. 3. Novo paradigma ou velha novidade? Limites para as transformações da Reforma Tributária. Conclusão. Referências. 138

*LEONARDO ALEXANDRE DE SIQUEIRA / BRENO VESCOVINI LOPO LIMA*

Sustentabilidade e Tributação no Brasil: explorando Estratégias ESG, Hidrogênio Verde e Transformações Tributárias em ZPEs – o Caso Ceará

1. Introdução. 2. Referencial teórico. 2.1. Definição e instituição das Zonas de Processamento de Exportação (ZPEs). 2.2. Estratégias ESG (*Environmental, Social and Governance*). 2.3. Hidrogênio Verde (H2V) e desenvolvimento sustentável em ZPEs. 2.4. Controvérsias legais e implicações da Lei n. 14.184/2021 nas ZPEs. 3. Apresentação de dados. 3.1. Benefícios para a ZPE. 3.1.1. Benefícios federais. 3.1.2. Benefícios estaduais. 3.1.3. Demais regimes e incentivos. 3.2. Projetos e investimentos em H2V no Brasil e no Ceará. 3.2.1. Investidores em H2V no Ceará. 4. Análise e discussão da ADI n. 7.174: a fundamentação do Supremo Tribunal Federal e o novo paradigma jurídico-estratégico. 4.1. A fundamentação do Supremo Tribunal Federal na ADI n. 7.174. 4.2. O novo paradigma Constitucional pós-EC n. 132/2023. 5. Conclusão. Referências. 153

*MARIA EUGÉNIA MARIZ DE OLIVEIRA*

A Materialidade do IBS e da CBS frente às Estruturas de Direito Privado

1. Introdução. 2. O fato gerador do IBS e da CBS na Lei Complementar n. 214/2025. 3. A materialidade constitucional do IBS e da CBS. 3.1. A construção de sentido do termo “operações”. 3.2. O conceito de “operações” no texto constitucional. 3.3. O conceito de “operações” empregado pelo constituinte derivado. 4. Considerações finais. Referências bibliográficas. 178

***MATHEUS ANDRÉ RIBEIRO / LUIZA FRANÇA PECIS***

Imunidade Tributária do ICMS Incidente sobre Energia Elétrica das Entidades Beneficentes de Assistência Social sem Fins Lucrativos

1. Introdução. 2. Classificação dos impostos em diretos e indiretos. 3. Entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n. 608.872/MG (Tema 342 de Repercussão Geral). 4. Peculiaridades envolvendo o ICMS incidente sobre a energia elétrica. 5. Da legislação estadual acerca da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social – ICMS incidente sobre a energia elétrica. 6. Considerações finais. Referências.

210

***MATHEUS DA COSTA DUTRA***

Resultados Práticos da Transação Tributária Individual: um Estudo sobre os Acordos Celebrados pela PRFN da 2<sup>a</sup> Região

1. Transação tributária à luz da Lei n. 13.988/2020. 2. Os impactos da utilização da transação tributária no Brasil. 3. Análise prática da transação tributária individual. 4. Considerações finais. Referências bibliográficas.

223

***RODOLFO GIL MOURA REBOUÇAS / DHIULIA DE OLIVEIRA SANTOS / CRISTIANO MOREIRA DO AMARAL FILHO***

Certidões de Regularidade Fiscal: entre Vivos, Mortos e Adormecidos, o que uma Fotografia Jurídica é Capaz de capturar?

Introdução. 1. Do nascimento à morte das relações jurídicas. 2. A quitação na visão construtivista. 3. Não se cobra o lícito, apenas o irregular. 4. Fotografias jurídicas: o que as certidões de situação fiscal são capazes de capturar? 5. O art. 206 do CTN: entre o real e o ficcional. Conclusão. Referências.

238

**Seção II – Artigos de Autores (não Submetidos ao Sistema de Avaliação Double Blind Peer Review)*****ANA CLAUDIA BORGES DE OLIVEIRA / PAULO CALIENDO / VANESSA BULARA***

As Expectativas da Inteligência Artificial no Contencioso Tributário Federal Brasileiro

Introdução. 1. O cenário atual do contencioso administrativo tributário federal brasileiro. 2. A inteligência artificial como ferramenta de apoio ao julgador tributário no Brasil e o Princípio da Legalidade. 2.1. Breves considerações sobre o Projeto de Lei n. 2.338/2023. 2.1.1. Fundamentos e princípios do projeto de lei. 2.1.2. A classificação de riscos. 2.1.3. A governança e obrigações legais. 2.1.4. Autoridades e regulamentação. 2.1.5. Responsabilidade civil. 3. Curadoria Algorítmica no contencioso tributário: legitimidade, coprodução e devido processo. 4. ACONCARF: relatório sobre o uso da IA no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). 4.1. Inteligência Artificial no Carf: a construção de um caminho inovador e seguro. 4.2. Oportunidades e riscos. 4.3. Governança e limites da automação. 4.4. O futuro da IARA no Carf. Conclusão. Referências bibliográficas.

265

*MARCO AURÉLIO GRECO*

IBS/CBS – Tributar em Razão da Essência da Operação Onerosa: Desafios a enfrentar

1. Introdução. 2. O desenho da incidência de IBS/CBS. 3. O art. 6º da LC n. 214/2025. 4. Perfil dos incisos III a VII do art. 6º da LC n. 214/2025. 5. O § 1º do art. 6º da LC n. 214/2025. 6. Constitucionalidade do dispositivo. 7. “Essência” da operação onerosa. 8. O § 1º do art. 6º da LC n. 214/2025 não tem por pressuposto necessário uma patologia do negócio jurídico. 9. Se não depende de patologia, o que ele alcança? 10. Conclusão. Referências.

281

*RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA*

O Inderrogável Princípio da Realização da Renda e a Mudança de Regime Tributário

1. Por que voltar ao tema. 2. A inderrogabilidade do princípio da realização da renda. 3. Ajuste a valor justo é fiscalmente neutro. 4. Mudança de regime não realiza o ativo e não acarreta incidência do IRPJ e da CSL. 5. Improcedência de argumentos contrários. 6. Conclusão. Referências.

295

**Seção III – Jurisprudência (não Submetido ao Sistema de Avaliação *Double Blind Peer Review*)**

*RAPHAEL SILVA CASTRO / MIGUEL BOTELHO GUERRERO*

Ações Diretas de Inconstitucionalidade (“ADIs”) n. 4.065 e n. 5.699

1. Tese jurídica fixada. 2. Questões jurídicas debatidas. 3. Dispositivos normativos aplicados. 4. Breves comentários sobre a relevância do caso.

317

---

---

Artigos Selecionados em Sistema de  
Avaliação *Double Blind Peer Review*

---

---



# Tributos sobre Serviços Digitais: uma Perspectiva de Direito Comparado

## *Digital Services Taxes: a Comparative Law Perspective*

Amanda de Andrade Duarte

Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Pós-graduada em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogada em São Paulo. *E-mail:* amanda.deandrade@outlook.com.

Amanda de Oliveira Valdo

Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). *LLM* em Direito Tributário pelo Instituto de Pesquisa e Ensino (INSPER). Pós-graduada em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

Advogada em São Paulo. *E-mail:* amandavaldo94@gmail.com.

Giulia Kohl Abdalla

Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Pós-graduanda em Direito Tributário Brasileiro pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogada em São Paulo. *E-mail:* giulia.abdalla@icloud.com.

Paulo Roberto Zavascki Smania

Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Pós-graduado em Direito Tributário Brasileiro e em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado em São Paulo. *E-mail:* paulorobzavs@gmail.com.

Rodrigo Maito da Silveira

Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Mestre e Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Professor e Diretor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado em São Paulo. *E-mail:* rmaitto@hotmail.com.

Recebido em: 24-9-2025 – Aprovado em: 21-10-2025  
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.1.2025.2876>

### *Resumo*

O artigo analisa os tributos sobre serviços digitais (Digital Services Tax – DST) a partir de uma perspectiva de direito comparado, com enfoque nos modelos adotados por países da Europa, da América, da Ásia e da África. Com base na proposta da Comissão Europeia, examina-se a estrutura e os fundamentos dos DSTs, seus critérios de incidência e os desafios jurídicos associados à sua implementação. O estudo também avalia as propostas legislativas brasileiras em tramitação que visam instituir tributos semelhantes, discutindo sua compatibilidade com o sistema constitucional tributário brasileiro e os impactos sobre o equilíbrio federativo.

*Palavras-chave:* tributos sobre serviços digitais, tributação digital, direito comparado, OCDE.

### *Abstract*

This article analyzes digital services taxes (Digital Services Tax – DST) from a comparative law perspective, focusing on models adopted in the European Union, the Americas, Asia, and Africa. Based on the European Commission's proposal, it examines the structure and rationale of DSTs, their incidence criteria, and the legal challenges related to their implementation. The study also evaluates Brazilian legislative proposals currently under discussion that aim to establish similar taxes, addressing their compatibility with the Brazilian constitutional tax system and their impact on fiscal federalism.

*Keywords:* digital services tax, digital taxation, comparative law, OECD.

## 1. Introdução<sup>1</sup>

Em uma perspectiva de crescente digitalização da economia global e desvinculação de meios estritamente físicos para geração de riqueza, é necessário reconhecer que, na atualidade, o que se verifica é que um ecossistema mercadológico de tecnologias digitais tem avançado de forma exponencial, ensejando mudanças econômicas e sociais relevantes<sup>2</sup>.

Mecanismos de busca on-line, mídias sociais digitais e outros tipos de produtos e serviços digitais alimentam o ecossistema em referência, fazendo com que muitos negócios migrem suas atividades para o ambiente virtual ou, ao menos, associem alguma ferramenta digital para impulsionar a obtenção de receita<sup>3</sup>.

Não por outra razão, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a partir da análise de dados econômicos de países membros e do desenvolvimento de atividades reputadas como tecnologia da informação e da comunicação (ICT), apresentou relatório intitulado *Digital Economy Outlook*, por meio do qual evidenciou que o setor em referência cresceu cerca de três vezes mais rápido do que toda a economia<sup>4</sup>.

Para além das discussões de cunho social e econômico que envolvem o tema da economia digital e, mais especificamente, serviços digitais, deve-se ter em mente que o surgimento da economia digital adiciona complexidade ao debate

<sup>1</sup> O presente estudo decorre das discussões e pesquisas realizadas em virtude da participação dos autores na competição acadêmica International and European Tax Moot Court, organizada pela KU Leuven com apoio do International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), entre 30 de março de 2025 e 4 de abril de 2025.

<sup>2</sup> OECD. *OECD Digital Economy Outlook 2024: Volume 1*. Paris: OECD Publishing, 2024.

<sup>3</sup> SIMORANGKIR, Fiona. How should Indonesia implement direct tax on digital economy? – A comparative study between the equalization tax in India, and the digital service tax in the United Kingdom and France. *Asia-Pacific Tax Bulletin* v. 27, n. 2, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.59403/2j5vae1>. Acesso em: 10 jun. 2025.

<sup>4</sup> OECD. *OECD Digital Economy Outlook 2024: Volume 1*. Paris: OECD Publishing, 2024.

em curso relacionado à alocação de jurisdição fiscal entre as nações e base tributável.

A OCDE demonstrou sua preocupação com o assunto. Em 2019, a organização publicou o *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Como resultado dos projetos desenvolvidos pelo *Inclusive Framework* no bojo do plano voltado ao combate do *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), foram propostas alternativas para tributação internacional dos serviços digitais por meio do Pilar 1 e do Pilar 2<sup>5</sup>.

Apesar das especificações dessas soluções, os Tributos sobre Serviços Digitais, comumente denominados *Digital Services Tax* (DST) foram sugeridos principalmente pela Comissão Europeia como uma medida temporária<sup>6</sup>, já tendo sido aplicados ou pelo menos propostos por vários países como Argentina, Áustria, França e Índia<sup>7</sup>. No Brasil, há projetos de lei que visam criar tributos similares.

Em geral, o DST visa lidar com o fato de que as normas tradicionais de tributação corporativa podem não abordar de forma abrangente os desenvolvimentos na economia digital. Como será demonstrado, essa abordagem híbrida de tributação que se insere no conceito de DST tem ensejado diversas discussões acerca da sua materialidade, base de cálculo, justificativa para implementação, bem como, inclusive, enquadramento de tais tributos no escopo objetivo dos acordos de bitributação<sup>8</sup>.

Este artigo tem como objetivo contribuir para a discussão relacionada à materialidade dos DST a partir de uma análise de direito comparado, partindo da diretiva da Comissão Europeia e tomando como exemplo os tributos que foram instituídos em diversos países para, ao final, apresentar as principais feições das propostas legislativas referentes ao possível DST brasileiro, assim como algumas nuances a serem consideradas.

## 2. A Diretiva da Comissão Europeia

O contexto que motivou a proposta de DST da Comissão Europeia está estreitamente relacionado à existência de um mercado consumidor europeu supe-

<sup>5</sup> OECD. *Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm>. Acesso em: 10 jun. 2025.

<sup>6</sup> EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*. 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52018PC0148>. Acesso em: 10 jun. 2025.

<sup>7</sup> MOREIRA, Francisco Lisboa. *A tributação da renda digital, a exploração de dados de usuários brasileiros e o modelo de Imposto sobre Serviços Digitais*. São Paulo: IBDT, 2023, p. 254-293.

<sup>8</sup> MOREIRA, Francisco Lisboa. *A tributação da renda digital, a exploração de dados de usuários brasileiros e o modelo de Imposto sobre Serviços Digitais*. São Paulo: IBDT, 2023; PIGNATARI, Leonardo T. *O artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e os Digital Services taxes*. São Paulo: IBDT, 2023.

rior a 500 milhões de consumidores, ensejando a necessidade de um modelo tributário para desenvolvimento de negócios digitais que estimule inovação, enfrenta a fragmentação de mercado e permita que os agentes relevantes participem da nova dinâmica de mercado em condições balanceadas e equânimes. Ademais, assegurar uma tributação “justa” da economia digital é parte da agenda da Comissão no que diz respeito ao sistema tributário europeu<sup>9</sup>.

Ao analisar todo o histórico relacionado às ações do BEPS e demais iniciativas da OCDE, a Comissão Europeia reconhece que as regras atuais de tributação corporativa foram concebidas para modelos de negócios tradicionais, partindo da premissa de que lucros devem ser tributados onde há a efetiva criação de valor (*brick and mortar businesses*)<sup>10</sup>.

Contudo, tais regras não capturam de forma adequada atividades digitais nas quais a presença física não é um requisito para que o serviço digital seja oferecido. Ademais, modelos de negócios digitais têm características distintas dos tradicionais no que diz respeito à criação de valor na cadeia de produção ou consumo, já que podem contar com atividades desenvolvidas de forma remota e com a contribuição dos usuários finais, além de apresentarem alta relevância dos ativos intangíveis e crescente valor de *big data*<sup>11</sup>.

Os desafios que surgem da aplicação do modelo tradicional de tributação corporativa aos negócios digitais geram uma distorção entre o Estado no qual os lucros são tributados e os Estados nos quais se verifica a criação de valor, mais especificamente nos casos de modelos de negócios que dependam da participação do usuário final. Isso leva à dificuldade de se chegar ao consenso sobre qual Estado deve tributar a renda gerada por tais atividades, e em que termos.

Considerando a demora para se chegar a esse consenso quanto à tributação da economia digital, no âmbito da OCDE, a Comissão Europeia propôs um modelo de tributação a ser adotado pelos países integrantes da União Europeia, objetivando: proteção da integridade e funcionamento regular do mercado, manutenção da sustentabilidade das finanças públicas dos países, garantia de um patamar comum para os agentes que operam no mercado, afastando-se a erosão de base tributária e a prática de planejamento tributário abusivo<sup>12</sup>.

<sup>9</sup> EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*. 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52018PC0148>, p. 1. Acesso em: 10 jun. 2025.

<sup>10</sup> EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*. 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52018PC0148>, p. 2. Acesso em: 10 jun. 2025.

<sup>11</sup> EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*. 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52018PC0148>, p. 2. Acesso em: 10 jun. 2025.

<sup>12</sup> EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services*

## 2.1. O modelo de DST da Comissão Europeia

De acordo com o modelo DST da Comissão Europeia, o tributo deve ser cobrado sobre as receitas resultantes da prestação de determinados serviços digitais. Estão abrangidos nesta categoria aqueles serviços em que a participação de um usuário numa atividade digital constitui um *input* essencial para a empresa que exerce essa atividade e que permite à empresa obter receitas com isso. Assim, o envolvimento do usuário é fundamental para definir quais serviços são considerados para fins de DST.

Assumindo que o envolvimento do usuário é exemplificado a partir da captura de dados derivados das suas atividades em interfaces digitais, a Comissão Europeia afirma que os seguintes serviços seriam tributáveis pelo DST:

- i) serviços que consistam na inserção, em uma interface digital, de publicidade direcionada aos usuários dessa interface; bem como na transmissão de dados coletados sobre os usuários, os quais foram gerados a partir das atividades desses usuários em interfaces digitais;
- ii) serviços que consistam na disponibilização de interfaces digitais multilaterais aos usuários, também denominados serviços de intermediação, que permitem aos usuários encontrarem outros usuários e interagir com eles, podendo ainda facilitar o fornecimento de bens ou serviços subjacentes diretamente entre os usuários.

A Comissão Europeia também esclarece que o DST deve ser cobrado sobre a receita bruta decorrente da prestação dos serviços acima mencionados, líquidas de imposto sobre valor agregado e outros tributos semelhantes<sup>13</sup>. Quanto ao contribuinte, a proposta prevê que o DST deve atingir apenas as empresas que possuam no último exercício fiscal:

- i) receita bruta global acima de 750 milhões de euros; e
- ii) receita bruta oriunda da União Europeia superior a 50 milhões de euros.

Assim, estariam sujeitas ao DST somente as empresas que, detendo sólida posição de mercado e possuindo maior benefício relacionado aos efeitos da economia digital e exploração de *big data*, constroem os seus negócios a partir da participação de usuários<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> *tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*. 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52018PC0148>, p. 3. Acesso em: 10 jun. 2025.

<sup>14</sup> *EUROPEAN COMMISSION. Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*. 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52018PC0148>, p. 3. Acesso em: 10 jun. 2025.

Além disso, para fins de definição do ente tributante, sugere-se uma determinação da proporção das receitas tributáveis obtidas por uma entidade em relação a um Estado-membro específico. Assim, a partir do conceito de criação de valor pelo usuário, o DST é devido no Estado-membro ou nos Estados-membros onde os usuários estão localizados. Ademais, é irrelevante se o usuário contribuiu de forma financeira para a geração de receita da entidade e há regras específicas para determinação da presença do usuário em um ou mais Estados-membros<sup>15</sup>.

A alíquota seria de 3% e, para aliviar situações de dupla tributação, a Comissão recomendou que os Estados-membros autorizassem as empresas a deduzir o DST pago como custo para fins de tributação da renda<sup>16</sup>.

Como mencionado anteriormente, muitos Estados-membros da União Europeia adotaram o DST, bem como outros países que se inspiraram nesse modelo, embora com certas especificidades e alguns desvios.

### 3. DSTs europeus

A análise das medidas implementadas pelos Estados-membros da União Europeia revela a adoção de diferentes abordagens quanto à tributação de serviços digitais. Entre os países que instituíram algum tipo de DST, é possível identificar dois grupos: aqueles países que adotaram um modelo de tributação que segue o modelo proposto pela União Europeia, e os que optaram por um modelo alternativo, baseado na tributação indireta de receitas provenientes de atividades digitais, sem que haja uma correspondência estrutural com o DST delineado pela Comissão Europeia.

Do primeiro grupo, dá-se destaque aos DSTs estabelecidos por Áustria, França, Itália e Espanha, e do segundo grupo, destacam-se os tributos criados por Dinamarca e Polônia.

#### 3.1. Áustria

O DST austríaco, instituído em 2020 pelo *Austrian Digital Tax Act 2020*, incide sobre serviços de publicidade digital e é determinado de acordo com o volume de acessos a essa publicidade por um endereço IP austríaco.

São considerados contribuintes do DST austríaco apenas as empresas que possuam receita bruta global superior a 750 milhões de euros e receita bruta ob-

<sup>15</sup> Comissão Europeia, *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*. 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52018PC0148>, p. 11. Acesso em: 10 jun. 2025.

<sup>16</sup> Comissão Europeia, *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*. 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52018PC0148>, p. 20. Acesso em: 10 jun. 2025.

tida na Áustria maior que 25 milhões de euros. A alíquota aplicada, de 5%, é superior ao proposto pela Comissão Europeia<sup>17</sup>.

A normativa austríaca, ao definir o escopo dos serviços tributáveis pelo DST, exclui aqueles serviços de publicidade já tributados por outra norma, denominada *Advertising Tax Act 2000*<sup>18</sup>, cujo escopo são serviços de publicidade prestados no país mediante pagamento.

Em razão dessa exclusão, nota-se que a maior parte das empresas austríacas que fornecem serviços de publicidade já estão no escopo do *Advertising Tax Act*, não estando sujeitas ao *Austrian Digital Tax Act 2020*; o que gera uma distorção entre o tratamento dado a empresas locais e empresas estrangeiras. A legislação foi, inclusive, objeto de investigação por parte do governo estadunidense<sup>19</sup>, em que se concluiu que empresas estrangeiras sofrem maior carga tributária com o DST do que empresas austríacas<sup>20</sup>.

### 3.2. França

Estabelecido em 2019 pela Lei n. 2019-759<sup>21</sup>, o DST francês recai sobre serviços prestados por plataformas digitais que estruturam e promovem operações econômicas entre usuários, assim como serviços de publicidade personalizada que fazem a coleta, o tratamento e a transmissão de dados pessoais com objetivos comerciais de publicidade digital.

Assim como o DST austríaco, o DST francês é cobrado de empresas que possuam receita bruta global superior a 750 milhões de euros e receita bruta obtida na França maior que 25 milhões de euros. A alíquota adotada é de 3%, conforme proposto pela Comissão Europeia<sup>22</sup>.

Em meio às discussões do governo francês sobre possível aumento da alíquota do DST de 3% para 5%, há atualmente pendente de julgamento na Corte Constitucional Francesa ação que contesta a constitucionalidade do DST, apontando

<sup>17</sup> SCHUCHTER, Yvonne; KRAS, Alexander. *Austria – Corporate Taxation, Section 14*. Country Tax Guides IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/cta\\_at\\_s\\_14.6.%23cta\\_at\\_s\\_14.6](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/cta_at_s_14.6.%23cta_at_s_14.6). Acesso em: 5 jul. 2025.

<sup>18</sup> AUSTRIA. *Werbeabgabegesetz 2000, BGBl. I Nr. 29/2000*. Diário Oficial da União I n. 142/2000. Disponível em: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20000689>. Acesso em: 17 jul. 2025.

<sup>19</sup> USA. Section 301 Investigation, *Report on Austria's Digital Services Tax*. Publicado em 13 de janeiro de 2021. Disponível em: <https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/AustriaDSTSection301Report.pdf>. Acesso em: 17 jul. 2025.

<sup>20</sup> Além da Áustria, França, Itália, Espanha, Turquia e Reino Unido foram objeto de investigação pelos Estados Unidos sobre seus DSTs.

<sup>21</sup> FRANÇA. Lei n. 2019-759, de 24 de julho de 2019. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000038811588>. Acesso em: 17 jul. 2025.

<sup>22</sup> BURG, Pierre. *France – Corporate Taxation Section 14. Country Tax Guides* IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/cta/html/cta\\_fr\\_s\\_014.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/cta/html/cta_fr_s_014.html). Acesso em: 5 jul. 2025.

potencial violação de diversos aspectos do imposto, como a definição dos serviços abrangidos em sua base de cálculo, e ao princípio da igualdade. No mais, também é questionada na ação a disparidade de tratamento entre as empresas francesas e empresas estrangeiras<sup>23</sup>.

### 3.3. Itália

Entrando em vigor em 2020, o DST italiano incide sobre serviços de publicidade digital e plataformas digitais multilaterais que intermediam a compra e venda de bens e serviços entre usuários, bem como de transmissão de dados coletados sobre os usuários<sup>24</sup>. Aplicando também a alíquota de 3%, a legislação italiana difere das demais quando, ao definir o sujeito passivo de seu DST, aponta que o contribuinte deve ter um montante total das receitas globais declaradas no último exercício fiscal que exceda 750 milhões de euros, mas em 2025 eliminou o montante mínimo de receitas obtidas na Itália com os serviços tributados pelo DST<sup>25</sup>, que antes era de 5,5 milhões de euros.

Das críticas feitas ao DST italiano<sup>26</sup>, é interessante mencionar que, ao tributar plataformas digitais multilaterais, não há previsão legal que determine que somente a entidade dona da interface será contribuinte, mas também aquelas empresas que fazem uso da plataforma por meio de contratações de um serviço. Ainda, a legislação não define no que consiste o termo “usuário”, o que, também no contexto de plataformas multilaterais, prova-se um problema. Ambas as lacunas na norma podem resultar em uma dupla tributação.

### 3.4. Espanha

Na Espanha, o DST incide sobre serviços de publicidade digital, serviços de intermediação digital e de transmissão de dados coletados sobre os usuários. O imposto passou a ser cobrado em 2021, e foi criado pela Lei n. 04/2020<sup>27</sup>. A alí-

<sup>23</sup> IBFD News. *France – Constitutional Court Examines French DST Following Request from Supreme Court*. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns\\_2025-06-23\\_fr\\_1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns_2025-06-23_fr_1). Acesso em: 17 jul. 2025.

<sup>24</sup> ITÁLIA. Lei n. 160/2019, de 30 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2019;160>. Acesso em: 17 jul. 2025.

<sup>25</sup> GALLO, Giulia. *Italy – Corporate Taxation, Section 9. Country Tax Guides* IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/gtha/html/gtha\\_it\\_s\\_009.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/gtha/html/gtha_it_s_009.html). Acesso em: 5 jul. 2025.

<sup>26</sup> BELLAVITE, Lorenzo; MORABITO, Davide; TOGNETTINI, Riccardo. *The Digital Service Tax in Italy: Main Characteristics and Practical Issues*, 60 Eur. Taxation Journal. Articles & Opinion Pieces IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/et\\_2020\\_08\\_it\\_1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/et_2020_08_it_1). Acesso em: 17 jul. 2025.

<sup>27</sup> ESPANHA. Lei n. 04/2020, publicada em 16 de outubro de 2020. Disponível em: [https://sede.agenciatributaria.gob.es/static\\_files/Sede/Tema/Normativa/Otros\\_imuestos/LAW\\_4\\_2020-TAX\\_ON\\_CERTAIN\\_DIGITAL\\_SERVICES.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Normativa/Otros_imuestos/LAW_4_2020-TAX_ON_CERTAIN_DIGITAL_SERVICES.pdf). Acesso em: 17 jul. 2025.

quota aplicada é de 3% sobre receita bruta resultante da prestação dos serviços que estão no escopo de incidência desse imposto. Para a definição do sujeito passivo, a normativa espanhola determina que o contribuinte deve ter um montante total das receitas mundiais comunicadas para o último exercício completo que exceda 750 milhões de euros, e um montante total de receitas tributáveis obtidas na Espanha de no mínimo 3 milhões de euros<sup>28</sup>.

Como destaque, vê-se que o DST espanhol tem um alto custo de conformidade. Exige-se dos contribuintes que, para viabilizar o recolhimento do imposto, seja obtido um número de identificação fiscal espanhol, sejam feitos reportes periódicos à autoridade fiscal, além da necessidade de que contribuintes não residentes apontem representante fiscal para o recolhimento do tributo no país. Este último ponto torna-se mais interessante à luz das críticas já feitas ao modelo de DST europeu sobre a distorção de tratamento entre empresas locais e empresas estrangeiras, uma vez que, na Espanha, o custo de conformidade para não residentes é mais oneroso quando comparado ao custo de conformidade para as empresas espanholas<sup>29</sup>.

### 3.5. Dinamarca

Em 2024, de forma distinta dos países mencionados acima, a Dinamarca estabeleceu a Contribuição Cultural sobre serviços de *streaming*, que não segue a estrutura do DST delineada pela Comissão Europeia. Os sujeitos passivos são aqueles provedores de serviços de *streaming* que têm mais de 15 milhões de coroas dinamarquesas de receita bruta proveniente de usuários domiciliados na Dinamarca. Tais empresas deverão recolher a Contribuição à alíquota de 2% sobre a receita auferida, com a peculiaridade de que a alíquota sofrerá um adicional de 3% caso o contribuinte tenha investido menos do que 5% de sua receita em conteúdos cinematográficos produzidos na Dinamarca<sup>30</sup>.

Apesar da não adoção da estrutura do DST da Comissão Europeia, há convergências entre os modelos. A Contribuição Cultural dinamarquesa também tem como pilar para a justificativa de sua adoção o envolvimento do usuário na geração da receita e, quando se observa um dos objetivos da proposta da Comissão Europeia, a proteção da integridade do mercado, vê-se uma convergência em

<sup>28</sup> RODRIGUEZ, Benjamin. *Spain – Corporate Taxation Section 9. Country Tax Guides* IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/gtha/html/gtha\\_es\\_s\\_009.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/gtha/html/gtha_es_s_009.html). Acesso em: 5 jul. 2025.

<sup>29</sup> MONTOYA, Joshua Pownall. *Controversial Issues of the Spanish Digital Services Tax*. Universidade de Barcelona, 2024. Disponível em: [https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/691043/JPM\\_PhD\\_THESES.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/691043/JPM_PhD_THESES.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em: 17 jul. 2025.

<sup>30</sup> AMBAGTHHEER-PAKARINEN, Laura. *Corporate Taxation, Section 3. Country Tax Guides* IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/gtha\\_dk\\_s\\_3.&refresh=1751741162598%23gtha\\_dk\\_s\\_3.3](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/gtha_dk_s_3.&refresh=1751741162598%23gtha_dk_s_3.3). Acesso em: 5 jul. 2025.

propósito com a adoção da alíquota reduzida da Contribuição para os contribuintes que reinvestem um patamar mínimo da receita obtida no próprio mercado dinamarquês.

### 3.6. Polônia

Semelhante ao tributo instituído pela Dinamarca, a Polônia também estabeleceu tributação adicional para provedores de *streaming* à alíquota de 1,5% sobre a receita obtida com o valor cobrado dos clientes poloneses para acesso às plataformas. Ressaltando o cunho social da discussão em volta da economia digital e diante do objetivo de proteção do mercado, o tributo tem vinculação específica, já que os recursos com a sua arrecadação são destinados em sua íntegra à Agência Nacional do Cinema Polonês<sup>31</sup>.

### 3.7. Reino Unido

No Reino Unido foi implementado um DST que incide sobre a receita resultante da prestação de serviços de mídia social, de ferramentas de busca e *marketplaces*. O imposto é cobrado à alíquota de 2%, estando sujeitas ao tributo as empresas que auferiram, isoladamente ou no bojo de grupos econômicos de que façam parte, receitas globais superiores a 500 milhões de libras esterlinas e receitas obtidas junto a usuários britânicos superiores a 25 milhões de libras esterlinas.

É interessante observar que o governo britânico, ciente de que medidas unilaterais como a instituição de DSTs podem levar a uma indesejada bitributação, previu hipóteses específicas de redução do imposto devido caso determinada operação envolva usuários de outros países que também possuam tributos semelhantes<sup>32</sup>.

Por fim, cumpre destacar que, em outubro de 2021, e adotando postura coerente com o entendimento de que a estipulação de DSTs representa medida meramente paliativa, o Reino Unido, junto de uma série de outros países, assumiu o compromisso de revogar a cobrança do seu DST quando da implementação do Pilar 1<sup>33</sup>.

## 4. DSTs asiáticos

No continente asiático, o cenário da adoção de medidas direcionadas à reformulação da tributação para abranger a economia digital é bastante heterogê-

<sup>31</sup> OLEJNICKA, Magdalena. Poland – Corporate Taxation. In: IBFD. *Country Tax Guides*. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_pl\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_pl_chaphead). Acesso em: 5 jul. 2025.

<sup>32</sup> PIGNATARI, Leonardo T. *O artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e os Digital Services taxes*. São Paulo: IBDT, 2023, p. 268.

<sup>33</sup> CURTIS, Richard. United Kingdom – Corporate Taxation. In: IBFD. *Country Tax Guides*, p. 41. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha\\_uk\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha_uk_chaphead). Acesso em: 5 jul. 2025.

neo, havendo países que não implementaram alterações substanciais a respeito do tema, como é o caso de China<sup>34</sup> e Coreia do Sul<sup>35</sup>, e estão aguardando a implementação do Pillar 1, e países que fizeram apenas adaptações em tributos já existentes, como é o caso da Indonésia, da Malásia e do Paquistão. Há ainda o caso da Índia, que foi um dos primeiros países do mundo a instituir um DST, inclusive anterior à edição da proposta da Comissão Europeia.

#### 4.1. Índia

O *Equalization Levy* indiano foi instituído em 2016<sup>36</sup> e passou por diversas alterações ao longo dos anos, até a sua extinção entre os anos de 2024 e 2025.

Quando instituído, o tributo era cobrado a uma alíquota de 6% e, em linhas gerais, incidia sobre os pagamentos feitos em contraprestação a serviços de publicidade prestados por não residentes sem estabelecimento permanente na Índia. O imposto deveria ser retido e recolhido diretamente pelo tomador do serviço. Dadas algumas das suas particularidades, como a isenção destes pagamentos do imposto de renda indiano (evitando a cumulação dos tributos) e a não incidência do imposto para não residentes com estabelecimento permanente no país, há autores que caracterizavam o tributo como verdadeiro complemento ao imposto de renda indiano<sup>37</sup>.

Nas Leis Orçamentárias de 2020 e 2021, o tributo teve sua base consideravelmente ampliada, passando a abranger vendas on-line de bens, prestação de serviços e atividades de intermediação, sendo que as novas hipóteses de incidência estariam submetidas a uma alíquota menor, de 2%.

Na Lei Orçamentária de 2024, as modificações que implicaram essa expansão da hipótese de incidência foram revogadas, mantendo-se apenas o *Equalization Levy* em seu formato inicial (submetido à alíquota de 6%). Segundo explicações prestadas pelo governo indiano, a revogação decorreu das dificuldades em se determinar de forma precisa a hipótese de incidência do tributo, o que acarretava grandes custos de conformidade<sup>38</sup>. Este cenário teve curta duração, na medi-

<sup>34</sup> MA, Shi Qi. China (People's Rep.) – Corporate Taxation. In: IBFD. *Country Tax Guides*, p. 23. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha\\_cn\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha_cn_chaphead). Acesso em: 5 jul. 2025.

<sup>35</sup> CHOI, Im-Jung; SIM, Yoon-Sang; JIN, Seung Hwan. Korea (Rep.) – Corporate Taxation. In: IBFD. *Country Tax Guides*, p. 14. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_kr\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_kr_chaphead). Acesso em: 5 jul. 2025.

<sup>36</sup> WAGH, S. The taxation of digital transactions in India: the new equalization levy. *Bulletin for International Taxation* v. 70, n. 9, 2016, p. 539. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/bull\\_2016\\_09\\_in\\_1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/bull_2016_09_in_1). Acesso em: 13 jul. 2025.

<sup>37</sup> PIGNATARI, Leonardo T. *O artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e os Digital Services taxes*. São Paulo: IBDT, 2023, p. 327-329.

<sup>38</sup> INDIA'S 2% equalisation levy abolished: from bad to worse for some. *International Tax Review*.

da em que já na Lei Orçamentária de 2025, em meio a preocupações relativas a potenciais retaliações tarifárias estadunidenses<sup>39</sup>, mesmo o *Equalization Levy* originalmente proposto foi revogado<sup>40</sup>.

#### 4.2. Indonésia

Na Indonésia, apesar de, em março de 2020<sup>41</sup>, terem sido aprovadas modificações relevantes na legislação<sup>42</sup>, que estabelecem as balizas para a tributação da renda de empresas mesmo diante da ausência de presença física – como a previsão do conceito de “estabelecimento permanente presumido”, aplicável a casos de presença econômica relevante –, ainda não foram implementados tributos sobre serviços digitais.

Atualmente, tributação da economia digital ainda é feita essencialmente por meio de tributos indiretos<sup>43</sup>. Assim, ultrapassadas determinadas condições básicas – especialmente relacionadas a quantidade de usuários (acima de 12 mil ao ano) e/ou ao valor total das operações (acima de 600 milhões de rúpias indonésias anuais)<sup>44</sup> –, o não residente que forneça bens e serviços digitais ao consumidor indonésio é considerado contribuinte do IVA, o que implica, além do recolhimento do tributo, a obrigatoriedade de emissão de documentos fiscais e transmissão de declarações trimestrais referentes ao imposto.

#### 4.3. Malásia

Em janeiro de 2020, o governo da Malásia emendou seu *Service Tax Act*, de 2018, de modo a incluir na hipótese de incidência do imposto sobre serviços a prestação de serviços digitais por não residentes (*Digital Services by Foreign Service*

<sup>39</sup> Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2domh1n1o2rn1303tperk/sponsored/indias-2-equalisation-levy-abolished-from-bad-to-worse-for-some>. Acesso em: 13 jul. 2025.

<sup>40</sup> India proposes to remove equalisation levy on digital services, government source says. *Reuters*. Disponível em: <https://www.reuters.com/world/india/india-proposes-remove-equalisation-levy-digital-services-government-source-says-2025-03-25/>. Acesso em: 13 jul. 2025.

<sup>41</sup> SHAH, S. India – Corporate Taxation. In: IBFD. *Country Tax Guides*, p. 94. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_in\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_in_chaphead). Acesso em: 13 jul. 2025.

<sup>42</sup> INDONÉSIA. Government Regulation in Lieu of Law (*Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang*) n. 1/2020 (PERPPU-1/2020).

<sup>43</sup> Taxing the digital economy in Indonesia. *International Tax Review*. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a6s9xb79f62ftcu41s/taxing-the-digital-economy-in-indonesia>. Acesso em: 13 jul. 2025.

<sup>44</sup> KRISTANTO, Henrietta. Indonesia – Corporate Taxation. In: IBFD. *Country Tax Guides*, p. 118. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_id\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_id_chaphead). Acesso em: 14 jul. 2025.

<sup>45</sup> INDONÉSIA. Regulation of the Minister of Finance of the Republic of Indonesia no. 48/Pm.03/2020. Disponível em: [https://www.pajak.go.id/sites/default/files/2020-08/Unofficial%20Translation%20-%20PMK%2048%20PMK.03%202020%20%28English%29\\_0.pdf](https://www.pajak.go.id/sites/default/files/2020-08/Unofficial%20Translation%20-%20PMK%2048%20PMK.03%202020%20%28English%29_0.pdf). Acesso em: 14 jul. 2025.

*Provider*) em volume superior a 500 mil Ringgit malaio anuais. Ultrapassado este limite monetário, o prestador é cadastrado junto ao Fisco malaio, tornando-se contribuinte do imposto<sup>45</sup>.

A alíquota aplicada era de 6% do montante pago, tendo sido aumentada para 8% a partir de março de 2024. Estão isentas deste imposto as prestações de serviço entre empresas do mesmo grupo, o que é definido a partir de critérios preestabelecidos na legislação<sup>46</sup>.

Em 2021, o fisco malaio publicou um guia<sup>47</sup> no qual a definição de serviços digitais é apresentada de forma extremamente ampla, abrangendo qualquer serviço que seja fornecido ou contratado pela internet ou outra rede eletrônica e que não possa ser obtido sem o uso de tecnologia da informação, sendo a entrega do serviço essencialmente automatizada. Já como prestador é considerada qualquer pessoa que esteja fora da Malásia e forneça serviços digitais a um consumidor no país, seja ele pessoa física ou jurídica.

#### 4.4. Paquistão

No caso do Paquistão, o enfrentamento do desafio de tributação da economia digital pode ser dividido em duas frentes: de um lado, a partir do alargamento do conceito de estabelecimento permanente; e de outro, pela incidência ampla de tributação na fonte.

Quanto à ampliação do conceito de estabelecimento permanente, a partir da Lei Orçamentária de 2023, removeu-se o termo *fixed (place of business)* da definição do instituto, de modo que a tributação sintética passou a exigir apenas uma “presença econômica virtual”.

Quanto ao segundo ponto, em julho de 2018 o governo paquistanês instituiu a retenção na fonte no montante de 5% do valor pago em contraprestação a serviços digitais *offshore*. Tal hipótese é prevista de forma extremamente ampla pela legislação, abrangendo serviços de publicidade, design, hospedagem de sites, upload, armazenamento ou distribuição de conteúdo digital, coleta ou processamento de dados relacionados a usuários no Paquistão, “ou qualquer outro tipo de venda ou prestação de serviços on-line”<sup>48</sup>.

<sup>45</sup> TZE, J. W. Malaysia – Corporate Taxation. In: IBFD. *Country Tax Guides*, p. 23. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha\\_my\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha_my_chaphead). Acesso em: 14 jul. 2025.

<sup>46</sup> First Schedule of Service Tax Regulations 2018.

<sup>47</sup> MALÁSIA. *Guide on Digital Services by Foreign Service Provider (FSP) – Version 2.1: as at 01 February 2021*. Putrajaya: Royal Malaysian Customs Department, 2021. Disponível em: [https://mystods.customs.gov.my/storage/app/media/pdf/guide/Guide%20on%20Digital%20Service\\_V2.1\\_01022021.pdf](https://mystods.customs.gov.my/storage/app/media/pdf/guide/Guide%20on%20Digital%20Service_V2.1_01022021.pdf). Acesso em: 14 jul. 2025.

<sup>48</sup> Segundo o Governo paquistanês: “fee for offshore digital services’ means any consideration for providing or rendering services by a non-resident person for online advertising including digital advertising space, designing, creating, hosting or maintenance of websites, digital or cyber space

Não fosse suficiente, a amplitude das hipóteses de tributação na fonte ficou ainda mais evidente quando, na Lei Orçamentária de 2024, foi indicado que são considerados de fonte paquistanesa e, portanto, sujeitos à retenção, todos os rendimentos que estejam direta ou indiretamente vinculados a estabelecimento permanente paquistanês, assim definido a partir de seu conceito amplo, ou decorra de presença econômica relevante no país, critério de abrangência considerável e de difícil delimitação<sup>49</sup>.

## 5. DSTs africanos

A África não é exceção à tendência global de adoção de impostos sobre serviços digitais. Guiados pelas diretrizes do *African Tax Administration Forum* (ATAF) e pelos debates multilaterais promovidos pela OCDE, diversos países africanos vêm estruturando e implementando seus próprios modelos de tributação sobre a economia digital. Essa movimentação responde à crescente necessidade de ampliar a arrecadação fiscal diante de bases tributárias estreitas e o rápido crescimento do comércio eletrônico no continente.

Observa-se, contudo, que o panorama da tributação digital na África ainda se apresenta de forma fragmentada e heterogênea. Cada jurisdição adota regras, alíquotas e critérios próprios, moldados por suas estruturas fiscais e prioridades de política pública. O resultado é um sistema em mosaico, no qual coexistem soluções simplificadas com iniciativas mais complexas. Os subtópicos a seguir detalharão os modelos adotados por cada país, destacando suas principais características.

### 5.1. Nigéria

Desde 2020 a Nigéria conta com um regime de tributação aplicável a empresas não residentes que prestam serviços digitais a consumidores nigerianos, sem exigência de presença física no país. O regime não é rotulado como “DST”, mas, na prática, funciona como tal, pois incide sobre receitas obtidas por empresas estrangeiras que possuem “presença econômica significativa” (*Significant Economic Presence* – SEP) no território nigeriano.

O critério de SEP é atingido quando a empresa estrangeira auferir receitas anuais de pelo menos NGN 25 milhões, decorrentes de serviços digitais prestados a usuários na Nigéria. Dentre os serviços que ensejam a aplicação do tributo es-

---

for websites, advertising, e-mails, online computing, blogs, online content and online data, providing any facility or service for uploading, storing or distribution of digital content including digital text, digital audio or digital video, online collection or processing of data related to users in Pakistan, any facility for online sale of goods or services or any other online facility.”

<sup>49</sup> HAQ, Ikramul; BUKHARI, Huzaima. Pakistan – Corporate Taxation. In: IBFD. *Country Tax Guides*, p. 20. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha\\_pk\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha_pk_chaphead). Acesso em: 14 jul. 2025.

tão: (i) transmissão de dados de usuários nigerianos, (ii) fornecimento de bens ou serviços por meios digitais, (iii) serviços de intermediação entre fornecedores e clientes nigerianos e (iv) *streaming* ou download de conteúdos digitais. Também se considera SEP o uso de domínio nigeriano (.ng) ou quando a plataforma digital é customizada para o mercado nigeriano, inclusive com preços em naira (NGN).

Atualmente, a alíquota aplicável é de 6% sobre o faturamento anual dos negócios das empresas englobadas pelo DST nigeriano. Contudo, quando não é possível apurar os lucros de forma precisa, a legislação autoriza a Receita Federal Nigeriana (FIRS) a aplicar uma porcentagem justa e razoável sobre o faturamento bruto<sup>50</sup>.

### 5.2. Quênia

O Quênia aplicava, desde 2021, um DST de 1,5% sobre a receita bruta auferida por empresas não residentes que fornecem serviços digitais a consumidores quenianos. Esta medida visava tributar plataformas digitais que facilitavam a interação entre compradores e vendedores sem presença física no país, abrangendo serviços como *streaming* de mídia, venda de dados de usuários, marketplaces, assinaturas on-line e e-learning.

Contudo, o DST foi revogado em 27 de dezembro de 2024 como parte de uma reforma tributária aprovada pelo Parlamento queniano. A revogação ocorreu no contexto da adesão do país ao Pilar 2 da OCDE e a intenção de viabilizar um acordo de livre comércio com os Estados Unidos.

Em substituição ao DST, o Quênia introduziu uma tributação baseada em SEP, que incide à alíquota de 30% sobre 10% do faturamento bruto estimado derivado de vendas em marketplaces digitais<sup>51</sup>. A SEP aplica-se a empresas ou indivíduos não residentes que obtenham receita por meio de serviços digitais consumidos no Quênia.

### 5.3. Ruanda

A Ruanda propôs a adoção de um DST à alíquota de 1,5% incidente sobre as receitas brutas derivadas de transações digitais e eletrônicas realizadas por empresas com presença econômica substancial no país. A proposta foi aprovada em março de 2025<sup>52</sup> e determina que o imposto incidirá sobre as receitas de platafor-

<sup>50</sup> FEDERAL INLAND REVENUE SERVICE. *Information Circular No. 2022/12: Taxation of Non-Residents in Nigeria*. Abuja: FIRS, 11 abr. 2022. Disponível em: <https://old.firs.gov.ng/wp-content/uploads/2022/12/TAXATION-OF-NON-RESIDENTS30007.pdf>. Acesso em: 4 jul. 2025.

<sup>51</sup> KENYA. The Tax Laws (Amendment) Act, No. 12, de 11 dez. 2024. Kenya Gazette Supplement No. 215, Nairobi, 13 dez. 2024. Disponível em: [https://kenyalaw.org/kl/fileadmin/pdfdownloads/Acts/2024/TheTaxLaws\\_Amendment\\_Act\\_No.12of2024.pdf](https://kenyalaw.org/kl/fileadmin/pdfdownloads/Acts/2024/TheTaxLaws_Amendment_Act_No.12of2024.pdf). Acesso em: 4 jul. 2025.

<sup>52</sup> REPÚBLICA DE RUANDA. Official Gazette n. Special of 29/05/2025. Kigali: Government of

mas provenientes de publicidade, serviços de busca e assinaturas, independentemente do país de residência do prestador.

O DST ruandês abrange três categorias principais de serviços: (i) fornecimento de conteúdo digital por meio de marketplaces eletrônicos, incluindo plataformas de e-commerce, publicidade, *peer-to-peer*, agenciamento e assinatura; (ii) conteúdos digitais baixáveis, mídia sob demanda, softwares, serviços de gestão eletrônica de dados, fornecimento eletrônico de música, filmes, jogos, e atividades de apostas on-line; e (iii) mecanismos de busca, serviços de atendimento automatizado, venda de ingressos on-line, plataformas de ensino a distância, mídia digital, e aplicativos de transporte.

#### 5.4. Serra Leoa

Assim como na Ruanda, a partir do *Finance Act 2021*, a Serra Leoa implementou seu DST sobre o faturamento bruto de todos os serviços digitais e eletrônicos, independentemente da residência do prestador de serviços. A incidência do tributo, à alíquota de 1,5%, abrange serviços como publicidade digital, mecanismos de busca, plataformas de assinatura, marketplaces, conteúdos digitais transmitidos ou baixados (filmes, músicas, jogos, softwares, e-books), gestão eletrônica de dados, venda de bens ou serviços por plataformas não residentes, apostas on-line, e serviços como e-learning, assistência automatizada e transporte por aplicativo<sup>53</sup>.

#### 5.5. Tanzânia

A Tanzânia instituiu seu DST em 2022, o qual incide à alíquota de 2% sobre os pagamentos feitos a prestadores de serviços digitais não residentes, excluindo o valor do *Value Added Tax* (VAT) aplicável<sup>54</sup>. Em 2023, o escopo da DST foi alinhado à abrangência do VAT tanzaniano, de modo que a tributação passou a incidir sobre qualquer serviço eletrônico e não apenas aqueles prestados por meio de marketplace digital<sup>55</sup>. Assim, estão sujeitos à incidência serviços como *web hosting*, manutenção remota de softwares e equipamentos, venda e atualização de softwares, acesso a bases de dados, conteúdos digitais (filmes, músicas, jogos), serviços de *streaming* e eventos on-line, entre outros.

<sup>53</sup> Rwanda, 2025. Disponível em: <https://www.minijust.gov.rw/index.php?eID=dumpFile&t=f&f=130496&token=4b9d4de9658212b7aaeeb5c8a42c823a7b879d7b>. Acesso em: 4 jul. 2025.

<sup>54</sup> SIERRA LEONE. *Sierra Leone introduces Digital Services Tax*. News IBFD, 14 jan. 2021. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns\\_2021-01-14\\_sl\\_1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns_2021-01-14_sl_1). Acesso em: 5 jul. 2025.

<sup>55</sup> TANZANIA REVENUE AUTHORITY. *Digital Service Tax*. Dar es Salaam: Tanzania Revenue Authority, [s.d.]. Disponível em: <https://www.tra.go.tz/page/digital-service-tax>. Acesso em: 17 jul. 2025.

<sup>56</sup> KPMG ADVISORY LIMITED. *Analysis of the Finance Act 2023 – Tanzania*. Newsletter, jul. 2023. Disponível em: <https://www.kpmg.com/eastafrica>. Acesso em: 4 jul. 2025.

Mais recentemente, de forma concomitante com o DST, o *Finance Act de 2024* introduziu regras de retenção na fonte aplicáveis a plataformas digitais estrangeiras que realizem pagamentos a criadores de conteúdo digital residentes na Tanzânia<sup>56</sup>.

### 5.6. Tunísia

A Tunísia instituiu, por meio do art. 27 da Lei de Finanças para 2020, uma tributação sobre serviços digitais equivalente a 3% do volume de negócios auferido por empresas não residentes que comercializam software ou prestam serviços baseados na internet a indivíduos ou pessoas jurídicas domiciliados no país<sup>57</sup>.

Embora vigente desde 2020, a aplicação prática ainda gera incertezas, pois o decreto regulamentar previsto para detalhar os procedimentos vinculados ao DST e estabelecer eventuais valores mínimos de receita para que o imposto seja aplicado, ou mesmo disciplinar exclusões específicas, não havia sido publicado até julho de 2025.

### 5.7. Uganda

A Uganda introduziu em 2023 um DST de 5% sobre a receita bruta obtida por não residentes pela prestação de serviços digitais a consumidores no país. O escopo da legislação inclui serviços prestados pela internet, rede eletrônica ou plataformas on-line, tais como: publicidade on-line, serviços de dados, marketplaces digitais (inclusive de acomodações e transporte), conteúdo digital (*streaming* e *downloads*), jogos on-line, computação em nuvem, armazenagem de dados, plataformas de mídia social e mecanismos de busca<sup>58</sup>.

No entanto, no *Tax (Amendment) Bill 2025* propôs-se que o DST seja substituído por um regime de retenção na fonte de 15% sobre a receita obtida por não residentes quando os serviços digitais forem prestados no país. Até o início de julho de 2025, o texto ainda não havia sido sancionado pelo Presidente<sup>59</sup>.

<sup>56</sup> Essas retenções são de 5% para remunerações por conteúdo digital (como e-books, músicas, softwares, etc.) e de 3% para transações com ativos digitais, como criptomoedas e NFTs. Os pagamentos devem considerar o valor justo de mercado na data da transação. Informações disponíveis em: TANZÂNIA. The Finance Act, 2024: an act to impose and alter certain taxes, duties, levies, fees and to amend certain written laws relating to collection and management of public revenues. Government Printer, 30 jun. 2024. Suplemento à *Gazeta Oficial Especial da República Unida da Tanzânia* n. 27, v. 105.

<sup>57</sup> TUNÍSIA. Finance Law 2020 published. News IBFD, 28 fev. 2020. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns\\_2020-02-28\\_tn\\_1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns_2020-02-28_tn_1). Acesso em: 4 jul. 2025.

<sup>58</sup> MABIRIZI, L.; MUHWEZI, J.; MAKUMBI, M. *Uganda – Corporate Taxation: section 3. Country Tax Guides* IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha\\_ug\\_s\\_3](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha_ug_s_3). Acesso em: 5 jul. 2025.

<sup>59</sup> GANDA. Parliament. Portal de acompanhamento legislativo – Bill ID 542. Disponível em: [https://bills.parliament.ug/user\\_bill\\_stage.php?billid=542](https://bills.parliament.ug/user_bill_stage.php?billid=542). Acesso em: 5 jul. 2025.

### 5.8. Zimbábue

O Zimbábue também introduziu regras para tributar prestadores de serviços digitais não residentes à alíquota de 5%. Desde 2020, o imposto incide sobre valores recebidos por plataformas de e-commerce ou provedores de serviços de transmissão via satélite domiciliados no exterior, quando a receita anual decorrente da prestação desses serviços a residentes no Zimbábue ultrapassar USD 500.000<sup>60</sup>.

## 6. DSTs americanos

Diversas jurisdições da América Latina e da América do Norte têm adotado ou considerado a adoção de medidas unilaterais de tributação da economia digital, notadamente por meio da instituição de DSTs. As experiências americanas revelam significativa heterogeneidade normativa, tanto em termos de escopo, alíquotas e métodos de arrecadação quanto no delineamento dos critérios de conexão. A seguir, serão examinadas individualmente as soluções adotadas por países selecionados do continente americano, destacando suas principais características e implicações tributárias.

### 6.1. Canadá

O Canadá promulgou o seu DST em 2024, estabelecendo uma alíquota de 3% sobre receitas provenientes de mercados on-line, publicidade digital direcionada, redes sociais e comercialização ou licenciamento de dados de usuários. A princípio a incidência seria retroativa a 1º de janeiro de 2022. O imposto alcançava grupos, residentes ou não, cujo faturamento global consolidado ultrapassasse EUR 750 milhões e cuja receita obtida no Canadá fosse superior a CAD 20 milhões<sup>61</sup>.

Todavia, a forte oposição dos Estados Unidos levou o governo canadense a anunciar, em 29 de junho de 2025, a revogação do DST. Assim, o fisco canadense suspendeu a exigência de declarações e recolhimentos a partir de 30 de junho de 2025, comprometendo-se a restituir quaisquer valores já pagos, de modo que a lei permanece formalmente vigente, mas sem eficácia prática até que o Parlamento aprove sua ab-rogação<sup>62</sup>.

<sup>60</sup> ZIMBÁBUE. *Digital Taxation Monitor, Tables*. IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm\\_zw](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_zw). Acesso em: 5 jul. 2025.

<sup>61</sup> CANADÁ. *Digital Taxation Monitor, Tables*. IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm\\_ca](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_ca). Acesso em: 6 jul. 2025.

<sup>62</sup> CANADÁ; ESTADOS UNIDOS. *Canada drops Digital Services Tax following Trump ultimatum, clearing path for renewed US trade deal*. News IBFD, 30 jun. 2025. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns\\_2025-06-30\\_ca\\_1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns_2025-06-30_ca_1). Acesso em: 6 jul. 2025.

## 6.2. Argentina

A Argentina adota uma abordagem híbrida para a tributação de serviços digitais, combinando uma retenção federal sobre apostas on-line com regras específicas em nível subnacional.

Desde 2020, sobre apostas realizadas por meio de plataformas digitais situadas na Argentina ou operadas a partir do país, incide um imposto de 5%. A alíquota padrão é elevada para 10% quando um não residente participa, direta ou indiretamente, da exploração da plataforma de apostas, e para 15% quando o não residente está domiciliado em jurisdições não cooperativas ou de baixa ou nenhuma tributação.

Em paralelo, na Cidade de Buenos Aires, há a incidência de uma alíquota de 2% sobre os valores cobrados por prestadores não residentes de serviços digitais que gerem efeitos econômicos na jurisdição, excluído o VAT<sup>63</sup>.

## 6.3. Colômbia

A Colômbia implementou um regime de tributação digital baseado no conceito de “presença econômica significativa” (SEP). Desde 2024, as empresas estrangeiras que prestam determinados serviços digitais a usuários colombianos devem recolher tributo sobre a renda, caso cumpram dois critérios cumulativos: (i) tenham mais de 300.000 usuários na Colômbia, e (ii) obtenham receitas superiores a 31.300 Unidades de Valor Tributário (UVT).

Nessas condições, as empresas podem optar entre duas formas de tributação: (a) uma retenção na fonte de 10% sobre os pagamentos recebidos, ou (b) o recolhimento de um imposto de 3% sobre a receita bruta obtida.

Os serviços abrangidos incluem publicidade digital, streaming de mídia, vendas ou licenciamento de dados de usuários, e-learning, hospedagem e serviços de intermediação digital, entre outros<sup>64</sup>. Trata-se de um sistema abrangente, que se aplica inclusive a empresas que não possuam presença física no país.

## 6.4. Paraguai

No Paraguai, a tributação dos serviços digitais se dá por meio da retenção do Imposto sobre a Renda dos Não Residentes (IRNR), levando a uma tributação efetiva de 4,5%. Implementado em 2021, o IRNR é calculado com base na aplicação de uma alíquota de 15% sobre 30% da receita bruta percebida, resultando no efeito combinado de 4,5% de imposto.

<sup>63</sup> ARGENTINA. *Digital Taxation Monitor, Tables*. IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm\\_ar](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_ar). Acesso em: 6 jul. 2025.

<sup>64</sup> COLÔMBIA. *Tax Reform: Colombia introduces tax on digital services rendered by non-residents*. News IBFD, 15 dez. 2022. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns\\_2022-12-15\\_co\\_4](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns_2022-12-15_co_4). Acesso em: 6 jul. 2025.

Essa tributação aplica-se a diversos serviços digitais, incluindo mídia, jogos eletrônicos, processamento de dados, publicidade on-line, apostas e softwares, desde que utilizados ou explorados em território paraguaio. A responsabilidade pela retenção dos tributos recai sobre intermediários financeiros e empresas de telecomunicações que processam pagamentos ou facilitam a prestação dos serviços<sup>65</sup>.

### **6.5. Uruguai**

O Uruguai foi o primeiro país sul-americano a adotar, em janeiro de 2018, um imposto específico sobre serviços digitais como extensão do IRNR sobre serviços digitais. Com alíquota de 12%, o escopo do DST uruguai abrange os conteúdos on-line, como filmes, vídeos, música e outros serviços audiovisuais transmitidos por meios eletrônicos, e serviços de mediação digital entre oferta e demanda, por exemplo, hospedagem e transporte, desde que ao menos um dos envolvidos esteja localizado no Uruguai<sup>66</sup>.

## **7. DST brasileiro**

Analisados alguns modelos de DST adotados por países distintos, resta-nos investigar como o Brasil se insere na discussão em referência. Em primeiro lugar, cumpre destacar que o Brasil não instituiu nenhum tributo que se assemelhe aos DSTs analisados anteriormente.

Contudo, há alguns projetos em tramitação que se relacionam à matéria, a saber: PL n. 2.358/2020, PL n. 640/2021, PLP n. 218/2020, PLP n. 241/2020, PLP n. 131/2020 e, o mais recente, PLP n. 157/2025.

O PL n. 2.358/2020 foi proposto em 4 de maio de 2020 e pretende a instituição da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados por grandes empresas de tecnologia, a Cide-Digital.

Conforme se verifica da justificativa que acompanha o projeto, teria sido constatado que em janeiro de 2020, cerca de metade dos países europeus já teriam anunciado, proposto ou implementado alguma espécie de DST, concluindo-se que seria necessário um movimento do Brasil em sentido análogo.

Dante disso, o projeto sustenta que o modelo de DST sugerido estaria amparado pela tributação de receita bruta das grandes empresas de tecnologia, nos moldes como proposto pela Comissão Europeia, porém, com tributação progressiva em bases percentuais que variam de 1% a 5% sobre o faturamento bruto.

<sup>65</sup> PARAGUAI. *Tax Administration provides a list of digital services subject to tax from 2021*. News IBFD, 12 jan. 2021. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns\\_2021-01-12\\_py\\_1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns_2021-01-12_py_1). Acesso em: 6 jul. 2025.

<sup>66</sup> EIBE, Inéa. *Uruguay – Individual Taxation: section 6. Country Tax Guides* IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gthb\\_uy\\_s\\_6](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gthb_uy_s_6). Acesso em: 6 jul. 2025.

Considerando a figura da Cide enquanto contribuição social de intervenção no domínio econômico em linha com a Constituição Federal, a arrecadação seria destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT).

O sujeito passivo é a pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou no exterior que aufira receita bruta e pertença a grupo que tenha auferido receita global superior a R\$ 3 bilhões, e receita bruta no Brasil superior a R\$ 100 milhões.

O fato gerador está atrelado à (i) exibição de publicidade em plataforma digital para usuários localizados no Brasil, (ii) disponibilização de uma plataforma digital que permita que usuários interajam entre si, com objetivo de venda ou prestação de serviços, desde que um esteja localizado no Brasil, e (iii) transmissão de dados de usuários localizados no Brasil coletados durante o uso da plataforma ou gerado por esses usuários.

Já o PLP n. 131/2020, proposto em 22 de maio de 2020, tem justificativa no sentido de que receitas publicitárias canalizadas por empresas que se valem de plataformas digitais têm potencial arrecadatório relevante e não foram devidamente endereçadas pelas legislações vigentes.

Desta forma, propõe-se alterações no regime da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), com esteio no art. 195, § 9º, da Constituição Federal, para que seja estabelecida alíquota de três pontos percentuais acima da regra convencional para grandes empresas que adotem modelo de negócio amparado em plataformas digitais. A alteração se daria no regime não cumulativo, partindo-se da premissa de que se trata de empresas sujeitas ao lucro real.

O sujeito passivo é a pessoa jurídica que, cumulativamente, aufira receitas mensais acima de USD 20 milhões decorrentes de serviços prestados em todo o mundo, e de R\$ 6,5 milhões de receitas originadas no Brasil. A receita tributável envolve (i) a disponibilização de interface digital que permita aos usuários entrar em contato com outros e interagir com vistas à entrega de mercadorias ou prestação de serviços, e (ii) a comercialização para anunciantes, com o objetivo de colocar mensagens publicitárias direcionadas em uma interface digital com base em dados relativos ao usuário.

Mais adiante, o projeto esclarece que os serviços constantes do item (ii) podem incluir compra, armazenamento, transmissão e mensagens publicitárias, controle de publicidade, medidas de desempenho, gerenciamento de transmissão de dados relacionados aos usuários.

Outrossim, foi mantida a possibilidade de creditamento constante da Lei n. 10.833/2003 nas hipóteses do já vigente art. 3º.

O PLP n. 218/2020, proposto em 19 de agosto de 2020, objetiva a instituição de Contribuição Social sobre Serviços Digitais incidentes sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CSSD), cuja destinação seria o financiamento de programas de renda básica.

Os serviços digitais que especifica compreendem o fornecimento de qualquer espécie de dado fornecido de forma digital, como arquivo eletrônico, programa, aplicativo, música, vídeo, texto, jogo e congêneres e a disponibilização de aplicativos eletrônicos que permitam a transferência de conteúdos digitais entre usuários.

O fato gerador é similar àquele já constante do PL n. 2.358/2020. Já para fins de sujeito passivo, considera-se a pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou no exterior que tenha auferido receita no Brasil e cujo grupo tenha auferido receita bruta global superior a R\$ 4,5 bilhões. A alíquota, tal como sugerido pela diretiva da Comissão Europeia, foi fixada em 3%.

O PLP n. 241/2020, de 24 de setembro de 2020, é de autoria do mesmo deputado do PL n. 218/2020, tratando-se de uma adaptação do projeto anteriormente submetido. A principal diferença reside na inclusão de uma alíquota de 10% para apostas comercializadas via canais eletrônicos e manutenção da alíquota de 3% para as demais situações.

O PL n. 640/2021, apresentado em 1º de março de 2021, prevê a instituição de Cide-Internet, incidente sobre a receita bruta de serviços digitais de disponibilização, distribuição, divulgação ou fornecimento de conteúdo por intermédio da internet para usuários localizados no Brasil, mesmo que a receita seja auferida no exterior.

O projeto é mais amplo na medida em que abrange toda e qualquer pessoa jurídica que aufera receita no Brasil ou no exterior que explore a atividade, e não apenas grandes empresas. A alíquota também seria de 3% sobre a receita bruta.

Diversamente do PL n. 2.358/2020, o produto da arrecadação da Cide-Internet será destinado a investimentos em infraestrutura na rede de ensino público, visando fornecimento de equipamento de informática e acesso gratuito à internet para alunos, professores e servidores, além de financiamento de infraestrutura e projetos para defesa do Brasil e combate à guerra cibernética.

Por fim, mencione-se o PLP n. 157/2025, proposto em 23 de julho de 2025, o qual pretende a instituição da Contribuição Social Digital – CSD, destinada a financiar iniciativas de fortalecimento da infraestrutura, desenvolvimento e capacitação tecnológica e do desenvolvimento do novo instrumento de transferência de renda, o “PIX das big techs” para usuários de plataformas brasileiros.

A CSD incidiria sobre a receita bruta dos serviços de veiculação de publicidade em meio digital que utilize dados coletados de usuários e venda ou transferência de dados gerados por usuários localizados no Brasil.

O projeto também exclui do conceito de receita bruta para fins de incidência da CSD a Contribuição Social sobre Bens e Serviços, Imposto sobre Bens e Serviços, Contribuição ao PIS, Contribuição da Cofins e Imposto sobre Serviços.

O usuário é considerado enquanto localizado no Brasil quando se tratar de pessoa física ou jurídica que contratar ou acessar serviços digital em um dispositivo que esteja, fisicamente, localizado no País.

A alíquota aplicável é de 7%, com possibilidade de creditamento, e recai sobre pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil ou no exterior que tenham auferido receita bruta global superior a R\$ 500.000.000,00 no ano-calendário anterior, vinculado aos serviços supramencionados.

Esse projeto, distintamente dos analisados anteriormente, sobreveio em momento muito posterior e pautado não exclusivamente pela avaliação quanto à pertinência dos DSTs no contexto brasileiro, mas, também, por questões políticas envolvendo o atual cenário entre Brasil e Estados Unidos, como descrito no próprio relatório de justificação que acompanha a propositura legislativa.

Ao final, o que se verifica é que o Brasil, especialmente nos anos de 2020 e 2021, fortemente motivado pelas implementações de DSTs no contexto europeu, mais especificamente Espanha e França, tem avaliado a possibilidade de instituição de tributo análogo, tendo pontos em comum com as diretrizes da Comissão Europeia e desvios diversos.

Independentemente disso, a principal questão que tem se colocado no contexto brasileiro quanto à instituição de tributo similar ao DST europeu diz respeito à compatibilidade da exação com o sistema tributário nacional.

Por exemplo, em crítica ao PL n. 2.358/2020, Maurício Barros e Luis Ferreira apontaram diversos pontos de atenção quanto à implementação da Cide-digital, tais como a distinção em relação ao contexto europeu, a inexistência de referibilidade na exação critério essencial para fixação de contribuições desta espécie na medida em que o contribuinte pode ser não residente, a ausência de competência tributária para alcançar receitas de não residentes, eventual efeito danoso na pluratributação da riqueza com sobreposição de espécies tributárias já existentes, critérios anti-isonômicos e violação à livre concorrência, incidência concomitante à já existente Cide-tecnologia, dentre outros<sup>67</sup>.

Diversos autores têm considerado que o sistema de tributação pelo Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) já captura as atividades em referência, com efeito análogo ao DST europeu, sendo este último uma medida específica dada a inexistência de regras de retenção na fonte na comunidade europeia que permitam o alcance das receitas oriundas destes mercados digitais<sup>68</sup>.

<sup>67</sup> BARROS, Maurício; FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros. Digital Services Tax à brasileira. *JOTA*, 29 nov. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/digital-services-tax-a-brasileira-29112022>. Acesso em: 12 jun. 2025.

<sup>68</sup> ARAÚJO, Rodolfo; ANEA, Cibelle. Imposto sobre serviços digitais: o Brasil e seus falsos cognatos tributários. *JOTA*, 6 dez. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/nova-economia/imposto-sobre-servicos-digitais-o-brasil-e-seus-falsos-cognatos-tributarios>. Acesso em: 12 jun. 2025. SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Tributação internacional em tempos de economia

Não suficiente, pelas espécies tributárias usualmente elegidas para fins de instituição do DST brasileiro, pautado por contribuições, autores também têm questionado o equilíbrio do sistema de repartição financeira por meio de arrecadação tributária, na medida em que se fomenta, cada vez mais, uma concentração de riqueza na União, sem repartição aos demais entes federados, o que também se verificou com o adicional da CSL<sup>69</sup>.

Da nossa leitura, a ausência de consideração desses aspectos e coordenação entre os diversos projetos de lei ora analisados, como se observa das distinções de alíquotas, variações de escopo, serviços abrangidos e afins, acaba por enfraquecer o debate técnico e evidencia a ausência de uma diretriz estratégica de cunho nacional, o que pode, futuramente, quando da análise dessas propostas para efetiva conversão em lei, gerar ruídos e redações entroncadas comprometendo a efetividade arrecadatória e discussões quanto à legalidade e legitimidade do tributo proposto.

## 8. Conclusões

A crescente digitalização da economia impôs novos desafios à tributação internacional, especialmente no que se refere à adequada alocação da jurisdição tributária e à captura de receitas geradas em ambientes virtuais por grandes empresas de tecnologia. Nesse contexto, os DSTs emergiram como resposta provisória à dificuldade de adaptação do sistema tributário internacional tradicional à nova realidade econômica.

A análise comparada evidencia uma diversidade significativa nas soluções adotadas ao redor do mundo, refletindo as diferentes prioridades econômicas, políticas e sociais de cada país ou bloco. Enquanto a Europa buscou desenvolver um modelo mais uniforme por meio da proposta da Comissão Europeia, outras jurisdições, como Índia, Quênia e Canadá, adotaram medidas unilaterais com distintas bases de incidência, alíquotas e critérios de conexão.

O Brasil, por sua vez, ainda não implementou um DST, mas possui diversos projetos de lei em tramitação que se inspiram, de forma mais ou menos direta, na experiência europeia. Tais propostas enfrentam questões jurídicas complexas, como a compatibilidade com o sistema constitucional tributário brasileiro, os li-

---

digitalizada: entre a decisão de como alocar o direito de tributar (fonte x residência) e a realidade brasileira. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; FLÁVIO NETO, Luís; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Anais do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a covid-19*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 456-476.

<sup>69</sup> GONZÁLEZ, Thiago Holanda; CORREIA NETO, Celso de Barros; FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Propostas de instituição do Digital Services Tax e o federalismo fiscal brasileiro. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC* v. 43, n. 1. Fortaleza, jul./dez. 2023, p. 33-51. Disponível em: <https://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/XXXX>. Acesso em: 12 jun. 2025.

mites da competência tributária da União, a necessidade de referibilidade nas contribuições e os impactos sobre o equilíbrio federativo.

Assim, a eventual instituição de um tributo sobre serviços digitais no Brasil requer não apenas um cuidadoso exame de viabilidade técnica e jurídica, mas também uma reflexão mais ampla sobre os objetivos econômicos e distributivos a serem perseguidos, especialmente à luz das iniciativas multilaterais em curso no âmbito da OCDE. Somente por meio de uma abordagem coordenada, que leve em consideração os compromissos internacionais, a realidade fiscal interna e a necessidade de justiça tributária, será possível avançar na construção de um modelo eficaz e legítimo de tributação da economia digital.

### Referências bibliográficas

- AMBAGTHHEER-PAKARINEN, Laura. *Corporate Taxation, Section 3. Country Tax Guides* IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/gtha\\_dk\\_s\\_3.&refresh=1751741162598%23gtha\\_dk\\_s\\_3.3](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/gtha_dk_s_3.&refresh=1751741162598%23gtha_dk_s_3.3). Acesso em: 5 jul. 2025.
- ARAÚJO, Rodolfo; ANEA, Cibelle. Imposto sobre serviços digitais: o Brasil e seus falsos cognatos tributários. *JOTA*, 6 dez. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/nova-economia/imposto-sobre-servicos-digitais-o-brasil-e-seus-falsos-cognatos-tributarios>. Acesso em: 12 jun. 2025.
- ARGENTINA. *Digital Taxation Monitor, Tables*. IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm\\_ar](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_ar). Acesso em: 6 jul. 2025.
- AUSTRIA. *Werbeabgabegesetz 2000, BGBL. I Nr. 29/2000*. Diário Oficial da União I n. 142/2000. Disponível em: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20000689>. Acesso em: 17 jul. 2025.
- BARROS, Maurício; FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros. Digital Services Tax à brasileira. *JOTA*, 29 nov. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/digital-services-tax-a-brasileira-29112022>. Acesso em: 12 jun. 2025.
- BELLAVITE, Lorenzo; MORABITO, Davide; TOGNETTINI, Riccardo. *The Digital Service Tax in Italy: Main Characteristics and Practical Issues*, 60 Eur. Taxation Journal. Articles & Opinion Pieces IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/et\\_2020\\_08\\_it\\_1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/et_2020_08_it_1). Acesso em: 17 jul. 2025.
- BURG, Pierre. *France – Corporate Taxation Section 14. Country Tax Guides* IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/cta/html/cta\\_fr\\_s\\_014.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/cta/html/cta_fr_s_014.html). Acesso em: 5 jul. 2025.
- CANADÁ. *Digital Taxation Monitor, Tables*. IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm\\_ca](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_ca). Acesso em: 6 jul. 2025.
- CANADÁ; ESTADOS UNIDOS. *Canada drops Digital Services Tax following Trump ultimatum, clearing path for renewed US trade deal*. News IBFD, 30 jun. 2025.

- Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns\\_2025-06-30\\_ca\\_1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns_2025-06-30_ca_1). Acesso em: 6 jul. 2025.
- CHOI, Im-Jung; SIM, Yoon-Sang; JIN, Seung Hwan. Korea (Rep.) – Corporate Taxation. In: IBFD. *Country Tax Guides*, p. 14. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_kr\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_kr_chaphead). Acesso em: 5 jul. 2025.
- COLÔMBIA. *Tax Reform: Colombia introduces tax on digital services rendered by non-residents*. News IBFD, 15 dez. 2022. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns\\_2022-12-15\\_co\\_4](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns_2022-12-15_co_4). Acesso em: 6 jul. 2025.
- CURTIS, Richard. United Kingdom – Corporate Taxation. In: IBFD. *Country Tax Guides*, p. 41. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha\\_uk\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha_uk_chaphead). Acesso em: 5 jul. 2025.
- EIBE, Inéa. Uruguay – Individual Taxation: section 6. *Country Tax Guides* IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gthb\\_uy\\_s\\_6](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gthb_uy_s_6). Acesso em: 6 jul. 2025.
- ESPAÑHA. Lei n. 04/2020, publicada em 16 de outubro de 2020. Disponível em: [https://sede.agenciatributaria.gob.es/static\\_files/Sede/Tema/Normativa/Otros\\_impuestos/LAW\\_4\\_2020-TAX\\_ON\\_CERTAIN\\_DIGITAL\\_SERVICES.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Tema/Normativa/Otros_impuestos/LAW_4_2020-TAX_ON_CERTAIN_DIGITAL_SERVICES.pdf). Acesso em: 17 jul. 2025.
- EUROPEAN COMMISSION. Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52018PC0148>. Acesso em: 10 jun. 2025.
- FEDERAL INLAND REVENUE SERVICE. Information Circular No. 2022/12: Taxation of Non-Residents in Nigeria. Abuja: FIRS, 11 abr. 2022. Disponível em: <https://old.firs.gov.ng/wp-content/uploads/2022/12/TAXATION-OF-NON-RESIDENTS30007.pdf>. Acesso em: 4 jul. 2025.
- FRANÇA. Lei n. 2019-759, de 24 de julho de 2019. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000038811588>. Acesso em: 17 jul. 2025.
- GALLO, Giulia. *Italy – Corporate Taxation, Section 9*. *Country Tax Guides* IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/gtha/html/gtha\\_it\\_s\\_009.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/gtha/html/gtha_it_s_009.html). Acesso em: 5 jul. 2025.
- GANDA. Parliament. Portal de acompanhamento legislativo – Bill ID 542. Disponível em: [https://bills.parliament.ug/user\\_bill\\_stage.php?billid=542](https://bills.parliament.ug/user_bill_stage.php?billid=542). Acesso em: 5 jul. 2025.
- GONZÁLEZ, Thiago Holanda; CORREIA NETO, Celso de Barros; FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Propostas de instituição do Digital Services Tax e o federalismo fiscal brasileiro. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC* v. 43, n. 1. Fortaleza, jul./dez. 2023, p. 33-51. Disponível em: <https://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/XXXX>. Acesso em: 12 jun. 2025.
- HAQ, Ikramul; BUKHARI, Huzaima. Pakistan – Corporate Taxation. In: IBFD. *Country Tax Guides*, p. 20. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha\\_pk\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha_pk_chaphead). Acesso em: 14 jul. 2025.

IBFD News. *France – Constitutional Court Examines French DST Following Request from Supreme Court*. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns\\_2025-06-23\\_fr\\_1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns_2025-06-23_fr_1). Acesso em: 17 jul. 2025.

India proposes to remove equalisation levy on digital services, government source says. *Reuters*. Disponível em: <https://www.reuters.com/world/india/india-proposes-remove-equalisation-levy-digital-services-government-source-says-2025-03-25/>. Acesso em: 13 jul. 2025.

INDIA'S 2% equalisation levy abolished: from bad to worse for some. *International Tax Review*. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2domh1n1o2rn1303tperk/sponsored/indias-2-equalisation-levy-abolished-from-bad-to-worse-for-some>. Acesso em: 13 jul. 2025.

INDONÉSIA. Government Regulation in Lieu of Law (*Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang*) n. 1/2020 (PERPPU-1/2020).

INDONÉSIA. Regulation of the Minister of Finance of the Republic of Indonesia no. 48/Pmk.03/2020. Disponível em: [https://www.pajak.go.id/sites/default/files/2020-08/Unofficial%20Translation%20-%20PMK%2048%20PMK.03%202020%20%28English%29\\_0.pdf](https://www.pajak.go.id/sites/default/files/2020-08/Unofficial%20Translation%20-%20PMK%2048%20PMK.03%202020%20%28English%29_0.pdf). Acesso em: 14 jul. 2025.

ITÁLIA. Lei n. 160/2019, de 30 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2019;160>. Acesso em: 17 jul. 2025.

KENYA. The Tax Laws (Amendment) Act, No. 12, de 11 dez. 2024. Kenya Gazette Supplement No. 215, Nairobi, 13 dez. 2024. Disponível em: [https://kenyalaw.org/kl/fileadmin/pdfdownloads/Acts/2024/TheTaxLaws\\_Amendment\\_Act\\_No.12of2024.pdf](https://kenyalaw.org/kl/fileadmin/pdfdownloads/Acts/2024/TheTaxLaws_Amendment_Act_No.12of2024.pdf). Acesso em: 4 jul. 2025.

KPMG ADVISORY LIMITED. *Analysis of the Finance Act 2023 – Tanzania*. Newsletter, jul. 2023. Disponível em: <https://www.kpmg.com/eastafrica>. Acesso em: 4 jul. 2025.

KRISTANTO, Henrietta. Indonesia – Corporate Taxation. In: IBFD. *Country Tax Guides*, p. 118. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_id\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_id_chaphead). Acesso em: 14 jul. 2025.

MA, Shi Qi. China (People's Rep.) – Corporate Taxation. In: IBFD. *Country Tax Guides*, p. 23. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha\\_cn\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha_cn_chaphead). Acesso em: 5 jul. 2025.

MABIRIZI, L.; MUHWEZI, J.; MAKUMBI, M. *Uganda – Corporate Taxation: section 3*. *Country Tax Guides* IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha\\_ug\\_s\\_3](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha_ug_s_3). Acesso em: 5 jul. 2025.

MALÁSIA. Guide on Digital Services by Foreign Service Provider (FSP) – Version 2.1: as at 01 February 2021. Putrajaya: Royal Malaysian Customs Department, 2021. Disponível em: [https://mystods.customs.gov.my/storage/app/media/pdf/guide/Guide%20on%20Digital%20Service\\_V2.1\\_01022021.pdf](https://mystods.customs.gov.my/storage/app/media/pdf/guide/Guide%20on%20Digital%20Service_V2.1_01022021.pdf). Acesso em: 14 jul. 2025.

- MONTOYA, Joshua Pownall. *Controversial Issues of the Spanish Digital Services Tax*. Universidade de Barcelona, 2024. Disponível em: [https://www.thesisenred.net/bitstream/handle/10803/691043/JPM\\_PhD\\_THESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://www.thesisenred.net/bitstream/handle/10803/691043/JPM_PhD_THESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em: 17 jul. 2025.
- MOREIRA, Francisco Lisboa. *A tributação da renda digital, a exploração de dados de usuários brasileiros e o modelo de Imposto sobre Serviços Digitais*. São Paulo: IBDT, 2023.
- OECD. *OECD Digital Economy Outlook 2024: Volume 1*. Paris: OECD Publishing, 2024.
- OECD. Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation of the economy. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm>. Acesso em: 10 jun. 2025.
- OLEJNICKA, Magdalena. Poland – Corporate Taxation. In: IBFD. *Country Tax Guides*. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_pl\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_pl_chaphead). Acesso em: 5 jul. 2025.
- PARAGUAI. *Tax Administration provides a list of digital services subject to tax from 2021*. News IBFD, 12 jan. 2021. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns\\_2021-01-12\\_py\\_1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns_2021-01-12_py_1). Acesso em: 6 jul. 2025.
- PIGNATARI, Leonardo T. *O artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e os Digital Services taxes*. São Paulo: IBDT, 2023.
- REPÚBLICA DE RUANDA. Official Gazette n. Special of 29/05/2025. Kigali: Government of Rwanda, 2025. Disponível em: <https://www.minijust.gov.rw/index.php?eID=dumpFile&t=f&f=130496&token=4b9d4de9658212b7aaeeb5c8a-42c823a7b879d7b>. Acesso em: 4 jul. 2025.
- RODRIGUEZ, Benjamin. *Spain – Corporate Taxation Section 9*. Country Tax Guides IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/gtha/html/gtha\\_es\\_s\\_009.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/gtha/html/gtha_es_s_009.html). Acesso em: 5 jul. 2025.
- SCHUCHTER, Yvonne; KRAS, Alexander. *Austria – Corporate Taxation, Section 14*. Country Tax Guides IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/cta\\_at\\_s\\_14.6%23cta\\_at\\_s\\_14.6](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/cta_at_s_14.6%23cta_at_s_14.6). Acesso em: 5 jul. 2025.
- SHAH, S. India – Corporate Taxation. In: IBFD. *Country Tax Guides*, p. 94. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta\\_in\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_in_chaphead). Acesso em: 13 jul. 2025.
- SIERRA LEONE. Sierra Leone introduces Digital Services Tax. News IBFD, 14 jan. 2021. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns\\_2021-01-14\\_sl\\_1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns_2021-01-14_sl_1). Acesso em: 5 jul. 2025.
- SILVEIRA, Rodrigo Maito da. Tributação internacional em tempos de economia digitalizada: entre a decisão de como alocar o direito de tributar (fonte x resi-

- dência) e a realidade brasileira. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; FLÁVIO NETO, Luís; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Anais do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a covid-19*. São Paulo: IBDT, 2020.
- SIMORANGKIR, Fiona. How should Indonesia implement direct tax on digital economy? – A comparative study between the equalization tax in India, and the digital service tax in the United Kingdom and France. *Asia-Pacific Tax Bulletin* v. 27, n. 2, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.59403/2j5vae1>. Acesso em: 10 jun. 2025.
- TANZANIA REVENUE AUTHORITY. *Digital Service Tax*. Dar es Salaam: Tanzania Revenue Authority, [s.d.]. Disponível em: <https://www.tra.go.tz/page/digital-service-tax>. Acesso em: 17 jul. 2025.
- TANZÂNIA. The Finance Act, 2024: an act to impose and alter certain taxes, duties, levies, fees and to amend certain written laws relating to collection and management of public revenues. Government Printer, 30 jun. 2024. Suplemento à *Gazeta Oficial Especial da República Unida da Tanzânia* n. 27, v. 105.
- Taxing the digital economy in Indonesia. *International Tax Review*. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a6s9xb79f62ftcu41s-taxing-the-digital-economy-in-indonesia>. Acesso em: 13 jul. 2025.
- TUNÍSIA. Finance Law 2020 published. News IBFD, 28 fev. 2020. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns\\_2020-02-28\\_tn\\_1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/tns_2020-02-28_tn_1). Acesso em: 4 jul. 2025.
- TZE, J. W. Malaysia – Corporate Taxation. In: IBFD. Country Tax Guides, p. 23. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha\\_my\\_chaphead](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/gtha_my_chaphead). Acesso em: 14 jul. 2025.
- USA. Section 301 Investigation, *Report on Austria's Digital Services Tax*. Publicado em 13 de janeiro de 2021. Disponível em: <https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/AustriaDSTSection301Report.pdf>. Acesso em: 17 jul. 2025.
- WAGH, S. The taxation of digital transactions in India: the new equalization levy. *Bulletin for International Taxation* v. 70, n. 9, 2016, p. 539. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/bull\\_2016\\_09\\_in\\_1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/bull_2016_09_in_1). Acesso em: 13 jul. 2025.
- ZIMBÁBUE. *Digital Taxation Monitor, Tables*. IBFD. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm\\_zw](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_zw). Acesso em: 5 jul. 2025.

# A Definição de Partes Relacionadas na Lei n. 14.596/2023 e o (não) Enquadramento de Distribuidores Exclusivos *Per Si*

## *Defining Associated Enterprises under Law no. 14,596/2023: the (non-)Inclusion of Exclusive Distributors Per Se*

César Vale Estanislau

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).  
Professor e Advogado. *E-mail:* cesarvestanislau@gmail.com.

Recebido em: 20-7-2025 – Aprovado em: 31-10-2025  
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.2.2025.2822>

### *Resumo*

O artigo analisa a redefinição do conceito de partes relacionadas pela Lei n. 14.596/2023, com foco na (não) qualificação dos distribuidores exclusivos no regime brasileiro de preços de transferência. A nova legislação adota um critério tipológico baseado na “influência” entre as partes, substituindo a abordagem casuística da Lei n. 9.430/1996. Nesse novo contexto, surge a dúvida: a figura do distribuidor exclusivo, que era expressamente incluída no rol da Lei n. 9.430/1996, mantém-se como hipótese automática de vinculação? Ou, distintamente, sua omissão na lista exemplificativa do art. 4º, § 1º, da nova lei indica a revogação tácita de seu enquadramento como parte relacionada, exigindo-se, agora, demonstração concreta de influência nos moldes do novo regime? O presente artigo se propõe a examinar essa questão, concluindo que, salvo demonstração específica de subordinação ou controle, a exclusividade contratual não é suficiente, por si só, para atrair a aplicação do regime de preços de transferência.

*Palavras-chave:* preços de transferência, partes relacionadas, influência, distribuidor exclusivo, Lei n. 14.596/2023, OCDE.

### *Abstract*

The article analyzes the redefinition of the concept of associated enterprises or related parties under Law No. 14,596/2023, focusing on the (non-)qualification of exclusive distributors within the Brazilian transfer pricing regime. The new legislation adopts a principled criterion based on “influence” between parties, replacing the casuistic approach of Law No. 9,430/1996. In this new context, a question arises: does the exclusive distributor – previously expressly included in the scope of Law No. 9,430/1996 – remain an automatic

case of related-party qualification? Or does its omission from the illustrative list in Article 4, § 1 of the new law indicate a tacit repeal of that qualification, now requiring concrete evidence of influence under the current regime? This article examines that issue and concludes that, absent specific evidence of subordination or control, contractual exclusivity alone is not sufficient to trigger the application of transfer pricing rules.

**Keywords:** transfer pricing, related parties, influence, exclusive distributor, Law No. 14,596/2023, OECD.

## 1. Introdução

A regulamentação de preços de transferência passou, recentemente, por significativas alterações no sistema jurídico brasileiro, conforme novo estatuto introduzido pela Medida Provisória (“MP”) n. 1.152/2022, posteriormente convertida na Lei n. 14.596/2023. Essa mudança normativa insere-se no processo largamente conhecido e documentado de convergência das regras de *transfer pricing* brasileiras com os padrões mais difundidos entre os países, sobretudo o padrão propugnado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”)<sup>1</sup>.

Historicamente, as regras brasileiras de preços de transferência, fixadas originalmente pela Lei n. 9.430/1996, eram alvos de críticas dos mais diversos teóres, podendo ser rastreado o denominador comum consistente no fato de que o regime brasileiro não travava diálogo coerente com o dos países com que se relacionava economicamente. Havia um notório distanciamento entre o tratamento nacional e o adotado por grande parte dos demais países (especialmente o encampado pela OCDE), o que, em parte, é “uma decorrência da opção [então] adotada pelo legislador brasileiro pela praticabilidade”<sup>2</sup>. Tal circunstância provocava desequilíbrios de imposição, dando origem a situações de subtributação ou bitributação<sup>3</sup>, além de incerteza jurídica.

<sup>1</sup> Em que pese o padrão da OCDE ser amplamente adotado, não se desconhece críticas em relação à sua pretensão de universalização. A título de exemplo, Rocha pontua que “há um problema central no discurso da tributação internacional, que é a perspectiva centrada na OCDE, a qual ignora as capacidades institucionais de cada país, como se fosse possível aplicar os mesmos critérios globalmente”, adicionando que “o regime de preços de transferência nos oferece um excelente exemplo dessa tentativa de universalizar um padrão que, claramente, não pode ser aplicado de forma universal.” (ROCHA, Sergio André. International taxation, epistemologies of the South, and institutional capacities: transfer pricing and the universalization of the OECD Standards. *Kluwer International Tax Blog*, 2018, tradução livre. Disponível em: <https://kluwertaxblog.com/2018/05/07/international-taxation-epistemologies-south-institutional-capacities-transfer-pricing-universalization-oecd-standards/>).

<sup>2</sup> FERRAZ, Luiz Felipe Centeno; SILVA, Natalie Matos. Evolução da legislação brasileira de preços de transferência. In: MONGUILOD, Ana Carolina et al. (coord.). *Preços de transferência no Brasil: rumo à convergência com o padrão OCDE*. São Paulo: Quartier Latin, 2023, p. 121.

<sup>3</sup> ROCHA, Sergio André. The future of transfer pricing in Brazil. *Kluwer International Tax Blog*, 2019. Disponível em: <https://kluwertaxblog.com/2019/12/10/the-future-of-transfer-pricing-in-brazil/>.

Um dos elementos mais criticados desse regime era a (excessiva) amplitude subjetiva da aplicação das regras de preço de transferência, que se valia também de critérios essencialmente comerciais ou territoriais, e não necessariamente de vínculos societários ou de controle, como ocorre no padrão internacional. Dois eram os exemplos mais levantados na literatura para demonstrar o descompasso das regras brasileiras com relação ao âmbito de aplicação do referido regime:

- i) a extensão das regras de preços de transferência para transações realizadas com pessoas residentes ou domiciliadas em países com tributação favorecida (art. 24 da Lei n. 9.430/1996), substituindo, ao menos parcialmente, o critério subjetivo por um critério territorial<sup>4</sup>. O critério em questão visava, primariamente, a evitar que a falta de informações financeiras de pessoas domiciliadas nessas regiões prejudicasse a aplicação das regras de *transfer pricing*<sup>5</sup>. Tratava-se, assim, de uma medida baseada na praticabilidade tributária, não constituindo uma exclusividade da legislação brasileira, dado que tal critério também é identificado em outras jurisdições<sup>6</sup>; e
- ii) a determinação de observância à metodologia de preços de transferência também nos casos de entidades que firmassem contratos de agência, distribuição e concessão comercial com cláusula de exclusividade para compra e venda de bens, serviços ou direitos. É este o escopo material do

<sup>4</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

<sup>5</sup> A Instrução Normativa (“IN”) da Receita Federal do Brasil (“RFB”) n. 1.037/2010 relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados, destacando que os países que compõem a “black list” são os que “não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 17% (dezessete por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes” (art. 1º, *caput*). Para além da discussão acerca da taxatividade de tal lista, merece destaque, nesse momento, o fato de a classificação não se dar apenas com base em tributação favorecida, mas também com base em dificuldade de acesso a informações societárias.

<sup>6</sup> A título de exemplo, cite-se: (i) o México aplica regras de preços de transferência não apenas a transações com partes relacionadas, mas também às realizadas com entidades residentes em jurisdições de baixa tributação, admitindo-se, no entanto, “prova em contrário” acerca da (in)dependência das partes (cf. art. 179, § 7º, da *Ley del Impuesto sobre la Renta – LISR*); (ii) a legislação da Colômbia determina que as operações realizadas com pessoas, empresas, entidades ou negócios localizados, residentes ou domiciliados em jurisdições não cooperadas ou com tributação baixa ou nula (*jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición*) “devem estar sujeitas ao regime de preços de transferência”, além de deverem cumprir obrigações acessórias específicas (art. 260-7, § 2º, do Estatuto Tributário Nacional). É possível também verificar exemplos de legislação semelhante na Europa, citando-se o (iii) art. 57, § 2º, do *Code général des impôts* da França, que estabelece que, para fins de aplicação das regras de preço de transferência, “a condição de dependência ou controle não é exigida quando a transferência for feita para empresas estabelecidas” em um país ou território “cujo regime tributário seja privilegiado”.

presente trabalho, que, portanto, será abordado detalhadamente mais adiante.

Os dois exemplos supra encampam critérios, então adotados pela legislação brasileira, que destoavam do núcleo conceitual adotado pela OCDE, centrado na influência societária e na capacidade efetiva de manipular os termos das transações.

Em todo caso, a nova legislação operou verdadeira revolução na legislação brasileira de preços de transferência, de modo a aproximá-la do padrão OCDE. Especificamente no que diz respeito à amplitude subjetiva da matéria, a Lei n. 14.596/2023 deslocou o foco da análise para a existência de influência entre as partes, entendida como a capacidade, direta ou indireta, de afetar os termos contratuais de uma transação de forma diversa daquela que seria observada entre partes independentes (art. 4º).

Em uma primeira análise, a nova inflexão metodológica poderia afastar a aplicação das regras de preço de transferência a ambos os casos acima citados. Contudo, a legislação tratou de manter, não sem críticas, as transações realizadas com entidade residente ou domiciliada no exterior que seja beneficiária de regime fiscal privilegiado sob o escopo de regime de *transfer pricing* (arts. 24 e 24-A da Lei n. 9.430/1996, nos termos do art. 40 da Lei n. 14.596/2023), remanescente a (necessária) discussão sobre a aplicação do regime aos distribuidores exclusivos.

É este, portanto, o objeto do presente trabalho, notadamente: a investigação acerca da (não) aplicação do regime de preços de transferência a distribuidores exclusivos (considerada, para fins metodológicos, somente esta condição), conforme regramento introduzido pela Lei n. 14.596/2023. Para tanto, analisar-se-á a evolução legislativa do conceito de partes relacionadas, o papel da lista exemplificativa da nova legislação como instrumento hermenêutico, bem como os parâmetros da OCDE e as práticas de outras jurisdições. Ao final, pretende-se responder se, no regime jurídico atualmente vigente, a mera existência de exclusividade contratual em relações de distribuição ou agência é, por si só, suficiente para ensejar a aplicação das regras de preços de transferência.

## **2. Histórico do tema na Lei n. 9.430/1996: distribuição ou agência com cláusula de exclusividade**

Como mencionado, um dos pontos de crítica da Lei n. 9.430/1996 diz respeito à abrangência dos sujeitos alcançados pelas normas relativas aos preços de transferência. De fato, o Brasil sempre se destacou por dar excessiva amplitude às referidas regras, afastando-se dos critérios adotados pela OCDE, sobretudo com base no art. 9º da Convenção Modelo (CM) e nos comentários contidos nas *Transfer Pricing Guidelines* (TPG), que incorporam noção baseada em controle jurídico<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Sobre o amplo escopo subjetivo da legislação brasileira de preços de transferência comparativa-

Rememore-se que, na antiga legislação, a metodologia de preços de transferência deveria ser observada também nos casos de entidades que firmassem contratos de agência, distribuição e concessão comercial com cláusula de exclusividade (art. 23, IX e X, da Lei n. 9.430/1996) para compra e venda de bens, serviços ou direitos. Tratava-se de critério essencialmente comercial, não sendo indicativo de controle ou influência nas condições e termos da transação. De fato, os interesses das partes na repartição dos lucros são, presumivelmente, opostos, na medida em que buscam, enquanto partes independentes, reduzir custos ou maximizar receitas às expensas do outro contratante.

Dada a peculiaridade de tal parâmetro, a legislação infralegal cuidou de esclarecer, ainda que superficialmente, as suas condições de aplicação. Conforme lista contida no art. 2º, § 4º, da IN RFB n. 1.312/2012, seriam três os requisitos:

- i) a vinculação aplicar-se-ia somente em relação às operações com os bens, serviços ou direitos para os quais se constatar a exclusividade;
- ii) seria considerado distribuidor ou concessionário exclusivo, a pessoa física ou jurídica titular desse direito relativamente a uma parte ou a todo o território do país, inclusive do Brasil; e
- iii) a exclusividade seria constatada por meio de contrato escrito ou, na inexistência deste, pela prática de operações comerciais, relacionadas a um tipo de bem, serviço ou direito, efetuadas exclusivamente entre as duas pessoas jurídicas ou exclusivamente por intermédio de uma delas.

Portanto, a legislação de preços de transferência seria aplicada somente com relação às transações em que verificada a exclusividade de agência, distribuição ou concessão, ou seja, que houvesse a outorga do direito exclusivo para operar em determinado território<sup>8</sup>. Segundo a jurisprudência administrativa, tal licenciamento poderia ser verificado em instrumento formal ou pela realidade das práticas comerciais realizadas pelas duas empresas ou por intermédio exclusivo de uma delas.

Comumente, a mera constatação factual de que a empresa brasileira e a empresa estrangeira transacionavam somente uma com a outra relativamente ao território de uma delas já era motivo suficiente para a Fiscalização entender se-

mente a outras jurisdições, cf. DWARKASING, Ramon S. J. The concept of associated enterprises. *Intertax* v. 41, n. 8/9, ago. 2013, p. 412-429, p. 424-425.

<sup>8</sup> Cf. Solução de Consulta Cosit n. 6/2003, segundo a qual “considera-se vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos; a exclusividade será constatada por meio de contrato escrito ou, na inexistência deste, pela prática de operações comerciais, relacionadas a um tipo de bem, serviço ou direito, efetuadas exclusivamente entre as duas empresas ou exclusivamente por intermédio de uma delas.”

rem elas pessoas vinculadas. No entanto, tal dado fático é insuficiente, na medida em que ainda será necessário qualificar a relação jurídico-econômica das partes dentro de um dos tipos contratuais mencionados na norma jurídica: agência, distribuição ou concessão comercial.

Veja-se que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“Carf”) já analisou caso de grande interesse para essa matéria (PAF n. 16561.720138/201336). A autuação decorreu de ajustes de preços de transferência relativamente a operações de importação realizadas por empresa farmacêutica brasileira. A companhia em questão havia adquirido insumos de fornecedores estrangeiros, os quais, posteriormente, eram empregados em processo industrial, resultando em medicamentos disponibilizados no mercado brasileiro.

A Fiscalização, analisando relatórios extraídos dos sistemas aduaneiros, concluiu que a totalidade (ou quase a totalidade) das importações provenientes dos referidos fornecedores estrangeiros foram realizadas pela referida empresa farmacêutica. Assim, concluiu ser impositivo o controle de preços de transferência nessas operações, na medida em que a empresa brasileira deteria exclusividade na comercialização dos produtos importados (ainda que empregados como insumos).

Remetidos os autos ao Carf, a 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da 3<sup>a</sup> Câmara da 1<sup>a</sup> Seção entendeu estar correta a autuação, sustentando que a caracterização de exclusividade dependeria apenas da prática (independentemente da manifestação de expressa vontade das partes) e que:

“[o] fato da recorrente utilizar os bens adquiridos em seu processo produtivo, sem diretamente revendê-los, distribui-los ou agenciá-los, não afasta o fato de ser a EMS S.A a única e exclusiva adquirente dos bens importados das empresas Cavestany S.A, Lake Ville Equities S.A e Pharmanedh C.V., os quais serão também, exclusivamente, por ela comercializados após industrialização.”

Inconformado com o resultado, o contribuinte interpôs recurso especial, obtendo sucesso em reverter a decisão no âmbito da 1<sup>a</sup> Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRf”). Consoante o entendimento unânime do colegiado, “não é suficiente a exclusiva comercialização das mercadorias importadas pelo contribuinte, sendo inafastável a demonstração de que o contribuinte atuaria na qualidade de ‘agente, distribuidora ou concessionária’, o que não restou comprovado nestes autos”. Em suma, a aquisição de insumos para a produção própria não caracterizaria nenhum dos negócios jurídicos mencionados no art. 23, IX e X, da Lei n. 9.430/1996, de modo a afastar a vinculação entre as partes.

### **3. Os critérios empregados na Lei n. 14.596/2023 e o padrão OCDE**

Como já antecipado, operou-se verdadeira revolução na legislação brasileira de preços de transferência, de modo a aproxima-la do padrão OCDE.

No que toca, especificamente, à abrangência subjetiva do regime, a Lei n. 14.596/2023 optou por abordagem mais aberta do que a constante da Lei n. 9.430/1996, definindo partes relacionadas como aquelas em que (art. 4º, *caput*):

“no mínimo uma delas estiver sujeita à *influência*, exercida direta ou indiretamente por outra parte, que possa levar ao estabelecimento de termos e de condições em suas transações que divirjam daqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis.”

Como se depreende da leitura do dispositivo supratranscrito, o cerne fundamental da delimitação conceitual de partes relacionadas está no termo “*influência*”, cujo exercício possa levar, direta ou indiretamente, “ao estabelecimento de termos e de condições em suas transações que divirjam daqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis”. Veja-se que “o uso do particípio passado do verbo ‘exercer’, para qualificar a *influência*, indica que essa faculdade deve ter sido efetivamente exercida, adotada ou colocada em prática”, não bastando a mera possibilidade de exercício de tal *influência*<sup>9</sup>.

A definição do art. 4º, *caput*, da Lei n. 14.596/2023 ostenta evidente cariz tipológico, estabelecendo um critério geral de apuração subjetiva para demarcar o âmbito de aplicação do regime de preços de transferência<sup>10</sup>. O teste de *influência* fixado pela nova lei implica nível de incerteza consideravelmente superior do que a taxatividade extraída da legislação revogada, o que não é isento de críticas<sup>11</sup> e provavelmente fomentará controvérsias sobre o tema. Não obstante, é certo que a abordagem adotada pela Lei n. 14.596/2023 está mais afinada com o padrão

<sup>9</sup> TOMAZELA, Ramon. *Manual dos preços de transferência: a adoção integral do padrão “arm's length” no sistema tributário brasileiro pela Lei n. 14.596/2023*. São Paulo: Thomson Reuters, 2024, p. 69.

<sup>10</sup> Essa noção é claramente reconhecida na exposição de motivos da MP n. 1.152/2022: “O art. 4º apresenta uma definição principiológica, fundamentada no próprio conteúdo do padrão *arm's length*, para que se determine se duas ou mais partes são relacionadas. Pela definição prevista, serão partes relacionadas quando existirem relações especiais que possam levar ao estabelecimento de termos e condições em suas transações que divirjam daqueles que seriam estabelecidos entre terceiros” (In: BRASIL. Ministério da Economia. *Exposição de Motivos à Medida Provisória n. 1152, de 28 de dezembro de 2022*. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2022/Exm/Exm-Mpv-1152-22.pdf](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Exm/Exm-Mpv-1152-22.pdf). Acesso em: 02 jan. 2024).

<sup>11</sup> A título de exemplo, Tomazela pontua que “a Lei n. 14.596/2023 merece críticas por não ter qualificado a forma de exercício da *influência* (v.g., *influência dominante*), por ter admitido o seu exercício de forma indireta (v.g., por intermédio de outras partes) e por não ter adotado um critério de regularidade ou frequência (v.g., *influência duradoura*). Essa opção do legislador de submeter ao controle de preços de transferência um amplo leque de transações acarreta consequências deveras, elevando a complexidade da legislação, impondo ônus elevado aos contribuintes e retirando do feixe de transações comparáveis um número substancial de operações que, na legislação de outros países, seriam admissíveis como transações comparáveis.” (Cf. TOMAZELA, Ramon. *Manual dos preços de transferência: a adoção integral do padrão “arm's length” no sistema tributário brasileiro pela Lei n. 14.596/2023*. São Paulo: Thomson Reuters, 2024, p. 88)

*arm's length*<sup>12</sup> do que a legislação que anteriormente vigorava no sistema brasileiro.

De fato, a repartição do lucro de acordo com a realidade de mercado das transações se preocupa justamente em evitar que, em vista de relações de poder existentes entre entidades localizadas em países distintos, haja manipulações de preços com intuito de desoneração indevida da cadeia. Tal objetivo – calcado na busca de reduzir o exercício irregular dessa influência – provavelmente não seria alcançado com a estipulação minimalista e taxativa de hipóteses de aplicação da legislação de preços de transferência. Tanto é assim que a Lei n. 9.430/1996, com sua abordagem particular sobre a matéria, sempre foi criticada por não seguir o padrão *arm's length*.

Há de se reconhecer, porém, que a redação dada pela legislação brasileira não se identifica com a constante da Convenção Modelo da OCDE. Com efeito, segundo o art. 9º da referida Convenção, haverá caracterização de partes relacionadas (*associated companies*):

“quando (a) uma empresa de um Estado Contratante participar, direta ou indiretamente, da direção, do controle ou do capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou (b) as mesmas pessoas participarem, direta ou indiretamente, da direção, do controle ou do capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante.”

O teste proposto pela norma internacional é de participação na direção, controle ou capital, diferentemente do que ocorre na Lei n. 14.596/2023, que requer a apuração de influência na fixação de preços e condições contratuais<sup>13</sup>.

Em que pese tal diferença na formulação do critério, há uma aproximação entre os dois textos normativos quando se leva em consideração a lista exemplificativa<sup>14</sup> contida no § 1º do art. 4º da Lei n. 14.596/2023:

“§ 1º São consideradas partes relacionadas, sem prejuízo de outras hipóteses que se enquadrem no disposto no *caput* deste artigo:

I – o controlador e as suas controladas;

<sup>12</sup> Nos termos do art. 2º da Lei n. 14.596/2023, o padrão preconiza que “os termos e as condições de uma transação controlada serão estabelecidos de acordo com aqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis.” De modo semelhante, em confluência com o conceito internacional do parâmetro, “um preço *arm's length* é aquele que partes independentes teriam acordado nas mesmas ou similares circunstâncias.” LYONS, Susan M. (ed.). *International tax glossary*. 3. ed. IBFD Publications BV, 1996, p. 19)

<sup>13</sup> DWARKASING, Ramon S. J. The concept of associated enterprises. *Intertax* v. 41, n. 8/9, ago. 2013, p. 419-422.

<sup>14</sup> Vale mencionar que, durante a tramitação do projeto de conversão da MP n. 1.152/2022, houve a apresentação da Emenda n. 18/2023, do Dep. Fernando Marangoni, que buscava tornar a lista taxativa, com fundamento na segurança jurídica. Ocorre que a referida proposta não foi aceita no relatório legislativo, não sendo incorporada ao texto da Lei n. 14.596/2023.

II – a entidade e a sua unidade de negócios, quando esta for tratada como contribuinte separado para fins de apuração de tributação sobre a renda, incluídas a matriz e as suas filiais;

III – as coligadas;

IV – as entidades incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas ou que seriam incluídas caso o controlador final do grupo multinacional de que façam parte preparasse tais demonstrações se o seu capital fosse negociado nos mercados de valores mobiliários de sua jurisdição de residência;

V – as entidades, quando uma delas possuir o direito de receber, direta ou indiretamente, no mínimo 25% (vinte e cinco por cento) dos lucros da outra ou de seus ativos em caso de liquidação;

VI – as entidades que estiverem, direta ou indiretamente, sob controle comum ou em que o mesmo sócio, acionista ou titular detiver 20% (vinte por cento) ou mais do capital social de cada uma;

VII – as entidades em que os mesmos sócios ou acionistas, ou os seus cônjuges, companheiros, parentes, consanguíneos ou afins, até o terceiro grau, detiverem no mínimo 20% (vinte por cento) do capital social de cada uma; e

VIII – a entidade e a pessoa natural que for cônjuge, companheiro ou parente, consanguíneo ou afim, até o terceiro grau, de conselheiro, de diretor ou de controlador daquela entidade.”

A despeito de se tratar de lista não taxativa<sup>15</sup>, impõe-se reconhecer o seu papel como um guia de interpretação para a compreensão do significado do termo “influência” tratado no *caput* do art. 4º. A própria Exposição de Motivos à MP n. 1.152/2022 indicou que a listagem visa a “facilitar a aplicação da regra de preços de transferência e proporcionar segurança a jurídica, em que as partes serão, necessariamente, consideradas relacionadas”<sup>16</sup>. Com efeito, o reconhecimento da lista do § 1º como farol (e limite) hermenêutico do *caput* do art. 4º se mostra especialmente necessário diante da (passível de críticas) amplitude da relação e caracterização de partes relacionadas. Portanto, ainda que o escopo subjetivo da legislação não seja exaurido pela aludida lista, é ela o primeiro passo para se identificar as hipóteses em que duas partes serão qualificadas como relacionadas.

Nesse ponto, vê-se que as situações mencionadas no § 1º se identificam com os parâmetros definidos no art. 9º da Convenção Modelo: participação no contro-

<sup>15</sup> O caráter meramente ilustrativo da lista é reforçado no art. 4º, § 4º, da IN RFB n. 2.161/2023, segundo o qual, não obstante as situações elencadas no rol, “a autoridade fiscal poderá demonstrar, em outros casos, a existência de influência sobre uma das partes, exercida direta ou indiretamente por outra parte, que possa levar ao estabelecimento de termos e condições em suas transações que divirjam daqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis nos termos do *caput*”.

<sup>16</sup> BRASIL. Ministério da Economia. *Exposição de Motivos à Medida Provisória n. 1.152, de 258 de dezembro de 2022*. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2022/Exm/Exm-Mpv-1152-22.pdf](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Exm/Exm-Mpv-1152-22.pdf). Acesso em: 02 jan. 2024.

le<sup>17</sup> (incisos I, II, IV e VI), no capital<sup>18</sup> (incisos III, V, VI e VII) e na direção (inciso VIII).

Especificamente com relação aos dois primeiros parâmetros (quais sejam, participação no controle e no capital), surge a preocupação adicional de se estabelecer os níveis mínimos de participação societária para que haja a certeza de influência, nos termos do art. 4º, *caput*, da Lei n. 14.596/2023. A OCDE já se manifestou no sentido de que a regulamentação do escopo subjetivo do regime de preços de transferência ocorre no âmbito do direito interno, sobretudo com relação ao estabelecimento de percentuais mínimos de títulos patrimoniais<sup>19</sup>. Percebe-se da lista trazida pela nova lei que a participação no capital social de 20% já induz a presunção de controle por preços de transferência.

A hipótese prevista no inciso V, por sua vez, é um interessante exemplo de instrumento para evitar a elisão empregando instrumentos híbridos, que, apesar de ostentarem outra natureza, têm efeitos de participação em capital (*profit participation loans*, por exemplo).

Por sua vez, o inciso IV requer um olhar mais cuidadoso, na medida em que incorpora remissão à legislação societária e aos padrões contábeis (inclusive estrangeiros). De acordo com o texto legal, serão consideradas partes relacionadas (i) as entidades que tiverem sido incluídas em demonstração financeira consolidada; bem como (ii) aquelas que estariam incluídas caso o controlador final do grupo multinacional tivesse preparado tais demonstrações. Ponto importante a ser notado é que a segunda parte do inciso IV não cogita da efetiva obrigatoriedade de produção da demonstração consolidada pelo controlador<sup>20</sup>, preocupan-

<sup>17</sup> De acordo com o art. 5º da IN RFB n. 2161/2023, a relação de controle será identificada quando uma entidade: (i) detiver, de forma direta ou indireta, isoladamente ou em conjunto com outras entidades, inclusive em função da existência de acordos de votos, direitos que lhe assegurem preponderância nas deliberações sociais ou o poder de eleger ou destituir a maioria dos administradores de outra entidade; (ii) participar, direta ou indiretamente, de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital social de outra entidade; ou (iii) detiver ou exercer o poder de administrar ou gerenciar, de forma direta ou indireta, as atividades de outra entidade.

<sup>18</sup> A participação no capital deverá ser indicativa de influência significativa, de modo a cumprir o mandamento do art. 4º, *caput*, da Lei n. 14.596/2023. Essa noção é especialmente relevante para o caso das coligadas (inciso III do art. 4º), motivo pelo qual a lei tributária faz remissão à lei societária sobre o tema (art. 4º, § 4º, Lei n. 14.596/2023). Assim, será constatada a influência significativa quando a investidora detenha ou exerça o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la (art. 243, § 4º, da Lei n. 6.404/1976), podendo ser presumida tal influência caso a investidora seja titular de 20% ou mais dos votos conferidos pelo capital da investida (art. 243, § 5º).

<sup>19</sup> OCDE; BRASIL, Ministério da Fazenda, Receita Federal do Brasil. *Transfer pricing in Brazil: towards convergence in the OECD Standard, a joint assessment of the similarities and differences between the Brazilian and the OECD frameworks*. Paris: OECD Publishing, 2019a. Disponível em: <https://web-archive.oecd.org/2019-12-18/541133-transfer-pricing-in-brazil-towards-convergence-with-the-oecd-standard.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2024.

<sup>20</sup> A produção de demonstrações consolidadas só é obrigatória, nos termos da legislação societária

do-se, somente, com o conteúdo da demonstração caso tivesse sido emitida.

A situação descrita no inciso IV deve ser analisada, portanto, à luz dos padrões contábeis aplicáveis às demonstrações consolidadas. A regulamentação técnica dessa matéria é compartilhada por grande parte dos países, por meio da adoção do IFRS 10, emitido pelo IASB, incorporado ao Brasil nos termos do Pronunciamento CPC 36. Segundo a regra contábil, demonstração consolidada é a demonstração contábil de grupo econômico, em que os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da controladora e de suas controladas são apresentados como se fossem uma única entidade econômica. A relação de controle, por sua vez, é balizada por três atributos a serem detidos pelo investidor, quais sejam:

- i) poder sobre a investida;
- ii) exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida; e
- iii) a capacidade de utilizar seu poder sobre a investida para afetar o valor de seus retornos.

Especificamente sobre a constatação de relação de poder, o Pronunciamento CPC 36 esclarece que o investidor deve ter direitos existentes que lhe deem a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes da investida, isso é, que afetem, de modo significativo, os seus retornos. A identificação do poder pode ser feita de modo simples em alguns casos, por meio da verificação de qual investidor possui a maior parte dos instrumentos patrimoniais disponibilizados pela investida. Porém, em outros casos, dependerá de uma investigação mais detalhada tanto sobre quais são as principais atividades da investida quanto sobre como se estrutura o processo de tomada de decisão (como nos casos em que acordos de investidores são necessários para a direção da entidade).

Não basta, porém, só o exercício ou a capacidade de exercer poder sobre a investida, devendo também o investidor estar exposto, como resultado de seu envolvimento com a entidade, a retornos que variem conforme o resultado do desempenho da investida. Tais retornos poderão ser positivos, negativos ou uma combinação de ambos, podendo ser afetados justamente pela capacidade de o

---

nacional, para (i) as companhias abertas que tiverem mais de 30% do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas (art. 249 da Lei n. 6.404/1976) e (ii) os grupos de sociedades (art. 275 c/c o art. 265, ambos da Lei n. 6.404/1976). Indo além do escopo estritamente legal, a obrigatoriedade das demonstrações consolidadas se mostra mais ampla, sobretudo em razão da convergência da contabilidade brasileira com os padrões internacionais. De fato, atendendo a sua competência legal para editar as normas brasileiras de contabilidade de natureza técnica e profissional (art. 6º, f, do Decreto-lei n. 9.295/1946), o Conselho Federal de Contabilidade, por meio do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, estendeu a abrangência das demonstrações consolidadas (como é prova o CPC 36).

investidor exercer seu poder sobre a investida, enquanto entidade interessada em benefícios econômicos. Havendo a reunião desses fatores, haverá a necessidade de consolidação do patrimônio e resultados das entidades em uma demonstração única, o que, por sua vez, atrairá para as entidades nela incluídas a qualificação de partes relacionadas, nos termos da Lei n. 14.596/2023.

Por oportuno, vale notar que os padrões contábeis também trazem definição específica para “partes relacionadas”, conforme IAS 24, editado pelo IASB e introduzido no Brasil por meio do Pronunciamento CPC 05. Como era esperado, as situações descritas no Pronunciamento são, no geral, reveladoras de alguma forma de participação na direção, capital ou controle da entidade, em linha com a noção mais comum de partes relacionadas<sup>21</sup>. Mais interessante, porém, é a indicação das hipóteses que não seriam abarcadas pelo conceito, sobretudo a descrita no item 11.d, que preconiza não serem partes relacionadas o “cliente, fornecedor, franqueador, concessionário, distribuidor ou agente geral com quem a entidade mantém volume significativo de negócios, meramente em razão da resultante dependência econômica”. A norma contábil, portanto, diferentemente do que previa a Lei n. 9.430/1996, não considera o distribuidor exclusivo como parte relacionada.

Por derradeiro, com relação ao escopo subjetivo do regime da Lei n. 14.596/2023, nota-se a permanência da prática de extensão do controle de preços de transferência às transações com entidades residentes ou domiciliadas em países com tributação favorecida, isso é, que não tributem a renda ou que a tributem a alíquota máxima inferior a 17% ou aquelas cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes (art. 24 da Lei n. 9.430/1996). O mesmo tratamento é dispensado para as transações realizadas com entidades que gozem de regime fiscal privilegiado, nos termos do art. 24-A da Lei n. 9.430/1996. Novamente, trata-se de extensão do âmbito de aplicação do regime de preços de transferência, sem alargamento do conceito de partes relacionadas.

#### **4. O não enquadramento (presumido) dos distribuidores exclusivos no regime da Lei n. 14.596/2023**

Como visto, a nova legislação de preços de transferência se baseia em uma noção ampla e aberta de influência para definir o que seriam partes relacionadas, deixando de lado a descrição taxativa das situações que formam o escopo subjetivo do regime. A fim de esclarecer o teste de influência proposto, a norma é acompanhada por uma lista exemplificativa de hipóteses nas quais é legalmen-

<sup>21</sup> DWARKASING, Ramon S. J. The concept of associated enterprises. *Intertax* v. 41, n. 8/9, ago. 2013, p. 417-418.

te presumida a existência de relação de poder entre as entidades capaz de alterar os preços e condições das transações. Porém, essa nova lista não reproduz, integralmente, o conteúdo do rol constante da Lei n. 9.430/1996, inclusive com relação ao caso de agentes e distribuidores exclusivos.

Dentro desse cenário, é de se questionar se tal relação comercial estaria ou não compreendida no escopo subjetivo do regime atual de preços de transferência. Evidentemente, essa análise não é capaz de ser absolutamente conclusiva, na medida em que, dada a abertura do conceito legal de partes relacionadas, com expressiva discricionariedade da autoridade administrativa para determinar as situações em que a influência entre as entidades demandaria controle pela lei tributária, sempre haverá espaço para que se cogite, com maior ou menor razão, que uma determinada situação está abrangida pela analisada norma. No entanto, é possível, ao menos dentro do panorama jurídico atual, identificar razões que afastariam a qualificação de uma entidade como parte relacionada somente pela circunstância de ser um distribuidor exclusivo de outra entidade.

De plano, vale reiterar que a listagem constante do § 1º do art. 4º da Lei n. 14.596/2023, em que pese seu caráter expressamente ilustrativo, serve como farol hermenêutico, a fim de elucidar o conteúdo conceitual de “partes relacionadas”. A escolha legislativa de dar exemplos no texto legal não pode ser vista como um exercício meramente pedagógico, mas sim prescritivo.

De fato, a doutrina jurídica mais tradicional reconhece que o método exemplificativo é um ponto intermediário entre a descrição fechada e taxativa da hipótese de incidência da norma e a utilização pura e simples de cláusulas gerais<sup>22</sup>. Trata-se de estratégia legislativa para definir o conceito empregado na lei, incorporando um esclarecimento no próprio texto normativo. Assim, o conceito abstrato deve ser lido em conjunto com os exemplos dados, para que, por meio da constatação dos atributos comuns a tais exemplos, seja possível dar maior especificidade e concretude à cláusula geral. Por certo, se os exemplos do § 1º do art. 4º fossem irrelevantes para a correta definição (ou melhor, delimitação) do termo “influência” contido no *caput*, seria o mesmo que reconhecer serem inúteis as palavras contidas na lei, o que contraria o conhecido brocardo hermenêutico.

Apesar das notas essencialmente acadêmicas do presente debate, possui ele comprovada aplicabilidade prática, como fica claro da jurisprudência. Tome-se, ilustrativamente, o acórdão prolatado no REsp n. 1.593.857/MG, julgado pela Terceira Turma do STJ<sup>23</sup>. Na ocasião, avaliava-se se a prática de atos difamatórios

<sup>22</sup> ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 10. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008, p. 231; LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 410.

<sup>23</sup> BRASIL, STJ, REsp n. 1.593.857/MG, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, julgado em 14.06.2016, *DJe* de 28.06.2016.

pelo donatário contra o doador poderia levar à revogação da doação por motivo de ingratidão, nos termos do art. 557 do Código Civil (“CC/2002”). O ponto principal da controvérsia não se dava com relação à materialidade da difamação, largamente demonstrada nos autos, mas sim se tal prática se amoldava ou não ao conceito jurídico de ingratidão. Isso porque o referido dispositivo do Código Civil trazia lista de quatro situações legalmente qualificadas como ingratidão (violência física, *v.g.*), não estando entre elas a conduta difamatória.

A primeira dúvida a ser dirimida pelo colegiado dizia respeito à natureza do rol constante do texto legal. Nesse ponto, concluiu-se que, diferentemente da lista presente no dispositivo sobre a mesma matéria no CC/1916, a qual era expressamente taxativa, o rol do art. 557 do CC/2002 é, somente, exemplificativo, dada a ausência de qualquer referência na lei ao caráter exaustiva da listagem. No entanto, o reconhecimento do caráter ilustrativo da lista não resolvia integralmente a lide, na medida em que ainda seria necessário decidir se o ato analisado no caso concreto (difamação) se amoldava ao conceito legal de ingratidão.

Para tanto, os exemplos descritos na norma desempenhariam papel fundamental: eles revelariam características não mencionadas no *caput*, tornando mais específico o conceito de ingratidão. O colegiado entendeu que, diante das situações mencionadas na norma, o conceito legal de ingratidão demandaria, ainda, que o ato praticado pelo donatário fosse objetivo e grave<sup>24</sup>. Veja-se: extraiu-se dos exemplos dados pela lei uma síntese comum, a qual seve para delimitar, de maneira mais precisa, o conceito demasiadamente geral contido na norma.

A abordagem dada pelo aludido julgado é de grande utilidade para a análise ora conduzida. Apesar da diferença no direito material controvérsio, as situa-

<sup>24</sup> Pelo didatismo, confira-se trecho do acórdão do REsp n. 1.593.857/MG: “Com isso, apesar de não o ter feito com a recomendável clareza, o novo CC [...] culminou por promover as alterações reivindicadas, tornando o rol exemplificativo e ampliando as hipóteses caracterizadoras da ingratidão. Forjou-se, assim, um novo e mais amplo conceito de ingratidão.

Não se chegou ao extremo do modelo alemão de adoção pura e simples de uma cláusula geral de ingratidão em que pese a simpatia do nosso legislador do novo Código Civil pelos modelos abertos. [...]

Portanto, o novo CC, ao estabelecer o conceito de ingratidão, avançou em relação ao modelo fechado do método casuístico do art. 1.183 do Código Civil de 1916, para o exemplificativo, podendo-se identificar, no art. 557 do novo CC, outros casos, além daqueles previstos no texto legal.

Na Jornada de Direito Civil, promovida pelo Centro de Estudo do Superior Tribunal de Justiça no mês de setembro de 2002, foi aprovada proposição de minha autoria acerca do tema com o seguinte teor: “O novo Código Civil estabeleceu um novo sistema para revogação da doação por ingratidão, pois o rol legal previsto pelo art. 557 deixou de ser taxativo, admitindo, excepcionalmente, outras hipóteses.”

A ementa da proposição aprovada deixa expressa a excepcionalidade da revogação da doação por ingratidão, devendo, por isso, versar acerca de um fato objetivo e grave, que guarde correlação com as quatro hipóteses expressamente previstas pelo novo CC como caracterizadoras da ingratidão (homicídio, lesões corporais, ofensas à honra e recusa de alimentos).

ções guardam profundas semelhanças: trata-se de norma legal que, substituindo regra anterior que incorporava lista exaustiva de situações de aplicação, apresentou um conceito geral acompanhado de uma lista exemplificativa. Por isso, assim como feito pelo STJ no REsp n. 1.593.857/MG, impõe-se depreender as notas comuns das situações listadas no art. 4º, § 1º, da Lei n. 14.596/2023, a fim de delimitar o conceito de influência assimilado ao *caput* do dispositivo.

Como já mencionado, os exemplos listados na norma revelam a tentativa do sistema brasileiro de se aproximar dos padrões do art. 9º da Convenção Modelo da OCDE, quais sejam, participação na direção, no capital e no controle. Mesmos as situações listadas no art. 4º da Lei brasileira que parecem fugir dessa síntese comum possuem algum tipo de elo com esse três parâmetros internacionalmente aceitos: (i) o inciso IV, como visto, também se baseia nas noções de controle ao fazer uso dos padrões contábeis aplicáveis à consolidação de demonstrações financeiras; (ii) o inciso V encerra regra contra planejamentos tributários abusivos com uso de instrumentos híbridos que ocultem participação em capital; (iii) os incisos VII e VIII, ao fazerem alusão a elos familiares e sociais, também tratam de capital e direção, respectivamente, mas à luz de *constructive ownership rules*, bastante comuns em regras de preços de transferência e em legislações CFC de diferentes países.

Os trabalhos preparatórios à nova lei também denunciam o sentido da *mens legis*: tornar o sistema brasileiro de preços de transferência mais próximo do empregado em grande parte dos países, ou seja, o padrão OCDE<sup>25</sup>. Independentemente do paradigma teórico sob o qual se analise a questão, o contexto de edição do diploma é relevante para a interpretação e deve ser considerado. Tanto é assim que o STF já se valeu de trabalhos legislativos preparatórios em diferentes oportunidades para controlar a constitucionalidade de diplomas legislativos. É o que ocorreu, por exemplo, quando se investigou os documentos produzidos pela Assembleia Constituinte nos julgamentos da ADI n. 2.669 (ICMS sobre transporte rodoviário de passageiros) e do RE n. 134.509/AM (não incidência de IPVA sobre embarcações). Logo, o objetivo documentado de convergir com os padrões da OCDE é relevante para a presente análise.

Diante disso, caso o legislador brasileiro tivesse optado por incluir desvios significativos a esse padrão, teria ele manifestado essa escolha expressamente (no

<sup>25</sup> O acervo documental que comprova esse objetivo não se restringe à Exposição de Motivos à MP n. 1.152/2022, incluindo também: (i) os relatórios e manifestações conjuntas do Governo brasileiro e da OCDE sobre o processo de convergência das regras nacionais aos padrões internacionais; (ii) os trabalhos legislativos durante a tramitação do projeto de conversão, sobretudo os relatórios emitidos para apreciação dos parlamentares, que reiteram mais uma vez a referida intenção; e (iii) a adoção das Diretrizes da OCDE como fonte subsidiária de interpretação das regras de preço de transferência no Brasil, desde que aprovadas pela RFB.

que a doutrina americana chama de *clear statement rule*), não sendo razoável presumir que tal decisão estaria implícita no conceito genérico adotado no art. 4º, *caput*, da Lei n. 14.596/2023. Nessa linha, a qualificação de partes relacionadas com base em critérios comerciais ou de dependência econômica deve ser textualmente imposta pela legislação, na medida em que não alinhada com o padrão OCDE (baseado em participação na direção, capital e controle, como já visto)<sup>26</sup>.

O legislador brasileiro, ao editar a Lei n. 14.596/2023, não fez tal declaração expressa, não sendo possível sequer ao intérprete cogitar solucionar suposta (e inexistente) lacuna, dado que não se extrai sequer uma declaração implícita, mesmo se interpretados extensivamente os exemplos dados na lista do § 1º. Desse modo, inviável estender o escopo subjetivo do regime tratado na referida Lei a transações realizadas por entidades simplesmente porque celebraram acordos de agência ou distribuição com cláusula de exclusividade. Tal medida implicaria inovação em relação ao texto legal, que não outorgou tamanha discricionariedade à autoridade administrativa.

A experiência internacional corrobora essas conclusões, na medida em que eventuais desvios do padrão OCDE são tradicionalmente objeto de descrição expressa na legislação doméstica<sup>27</sup>. É o caso de países que incluem hipóteses de subordinação econômica como critério de qualificação como partes relacionadas: (i) na Itália<sup>28</sup> que traz uma série de hipótese de influência ou dependência econômica; (ii) em Angola<sup>29</sup> e no Peru<sup>30</sup>, quando as relações comerciais entre duas entidades representam mais de 80% do volume total de transações de uma das entidades; (iii) na Índia<sup>31</sup>, quando 90% da produção é destinada a uma mesma entidade ou quando há dependência de propriedade intelectual pertencente a outra em-

<sup>26</sup> KOFLER, Georg. Art. 9. Associated Enterprises. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (org.). *Klaus Vogel on double taxation conventions*. 4. ed. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2015. v. 1, p. 635.

<sup>27</sup> MONSENEGO, Jerome. *Introduction to transfer pricing*. 2. ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law Intl, 2022, p. 24-26; KOFLER, Georg. Art. 9. Associated Enterprises. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (org.). *Klaus Vogel on double taxation conventions*. 4. ed. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2015. v. 1, p. 633.

<sup>28</sup> BRASIL. Circular n. 32/1980 do Ministério de Finanças. Disponível em: [https://i2.res.240.it/pdf2010/Editrice/ILSOLE24ORE/QUOTIDIANO\\_FISCO/Online/\\_Oggetti\\_Correlati/Documenti/2014/11/03/circolare-32-9-2267.pdf?uuuid=797053b8-605a-11e4-8dab-2d448029601f](https://i2.res.240.it/pdf2010/Editrice/ILSOLE24ORE/QUOTIDIANO_FISCO/Online/_Oggetti_Correlati/Documenti/2014/11/03/circolare-32-9-2267.pdf?uuuid=797053b8-605a-11e4-8dab-2d448029601f). Acesso em: 07 jan. 2024.

<sup>29</sup> Art. 10 do Decreto Presidencial n. 147/2013. Disponível em: <https://angolex.com/paginas/decreto-presidencial/estatuto-dos-grandes-contribuintes.html#a10>. Acesso em: 07 jan. 2024.

<sup>30</sup> Art. 24 do Decreto Supremo n. 122/1994. Disponível em: [https://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic3\\_per\\_ds122.pdf](https://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic3_per_ds122.pdf). Acesso em: 07 jan. 2024.

<sup>31</sup> Norma 10A do Código de Tributação da Renda. Disponível em: <https://incometaxindia.gov.in/Pages/rules/income-tax-rules-1962.aspx>. Acesso em: 07 jan. 2024.

presa; ou (iv) no Sri Lanka<sup>32</sup>, quando a atividade econômica de uma empresa é completamente dependente da receita fornecida pela outra empresa. Do mesmo modo, há a previsão expressa de enquadramento de distribuidores exclusivos como partes relacionadas nas legislações de Chile<sup>33</sup>, República Dominicana<sup>34</sup>, El Salvador<sup>35</sup> e Guatemala<sup>36</sup>.

Ademais, a própria experiência brasileira é também eloquente com relação à necessidade de inclusão expressa de padrões estranhos àqueles adotados pela OCDE. Com efeito, a Lei n. 9.430/1996 havia optado, de modo inequívoco, por qualificar distribuidores exclusivos como pessoas vinculadas, para fins de controle de preços de transferência. E esse é um ponto de suma relevância: ao não repetir expressamente tal situação na nova lei, o legislador comunicou, ainda que de modo implícito, a escolha de revogar a norma que estendia o regime de preços de transferência às entidades enquadradas na referida situação.

É evidente que, se houvesse a intenção de qualificar os distribuidores exclusivos como partes relacionadas a suas contrapartes contratuais, a nova legislação teria inserido a hipótese entre os incisos do § 1º do art. 4º. Não o tendo feito, a única conclusão razoável é a de que tal situação não se amolda ao conceito de influência plasmado no *caput* do art. 4º.

Outro ponto que confirma o afastamento da presunção absoluta que vigorava na legislação substituída pela Lei n. 14.596/2023 é o fato de que, “como regra geral, a relação entre distribuidores independentes e seus fornecedores é objeto de ferrenha negociação e a exclusividade em determinado território, além de extremamente comum, não altera essa realidade.”<sup>37</sup> Ou seja, andou bem o legislador ao, diante da positivação do teste de influência, afastar a qualificação *a priori* de distribuidores exclusivos e fornecedores como partes relacionadas.

Diante dessas constatações, tem-se que duas entidades não podem ser qualificadas como partes relacionadas somente com base na existência de contrato de distribuição com cláusula de exclusividade. Isso não impede, porém, que o enquadramento resulte de outra fundamentação, como já salientado.

<sup>32</sup> Item 7 do Ato da Receita Interna n. 10/2006. Disponível em: [http://www.ird.gov.lk/en/publications/Gazette\\_Documents/2013\\_1823\\_05%20\(E\).pdf](http://www.ird.gov.lk/en/publications/Gazette_Documents/2013_1823_05%20(E).pdf). Acesso em: 07 jan. 2024.

<sup>33</sup> Art. 41-E do Decreto-lei n. 824/1974. Disponível em: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368>. Acesso em: 07 jan. 2024.

<sup>34</sup> Art. 1º da Norma Geral n. 04/2011. Disponível em: <https://dgii.gov.do/legislacion/normasGenerales/Documents/Otras%20Normas%20de%20Inter%C3%A9s/norma04-11.pdf>. Acesso em: 07 jan. 2024.

<sup>35</sup> Art. 199-C do Decreto n. 230. Disponível em: [https://www.transparenciafiscal.gob.sv/downloads/pdf/DC5810\\_Codigo\\_Tributario.pdf](https://www.transparenciafiscal.gob.sv/downloads/pdf/DC5810_Codigo_Tributario.pdf). Acesso em: 07 jan. 2024.

<sup>36</sup> Art. 56 do Decreto n. 10/2012. Disponível em: [https://www.congreso.gob.gt/assets/uploads/info\\_legislativo/decretos/2012/010-2012.pdf](https://www.congreso.gob.gt/assets/uploads/info_legislativo/decretos/2012/010-2012.pdf). Acesso em: 07 jan. 2024.

<sup>37</sup> MONTEIRO, Marco Antonio Moreira. *Preços de transferência: o sistema brasileiro no cenário global* – Lei n. 14.596/23. São Paulo: Quartier Latin, 2024, p. 153-154.

## 5. Conclusão

A análise da evolução normativa do conceito de partes relacionadas no direito tributário brasileiro revela uma mudança paradigmática com a edição da Lei n. 14.596/2023. A opção do legislador por substituir a antiga definição por um critério tipológico fundado na noção de “influência” (noção esta delimitada pela exemplificativa lista do § 1º do art. 4º, como visto) representa mais do que uma alteração semântica: trata-se de um realinhamento, ainda que parcial ou incompleto, com o modelo internacional preconizado pela OCDE, visando à eliminação de distorções na tributação das operações transnacionais.

Nesse novo modelo, a qualificação de partes relacionadas deixa de decorrer exclusivamente de vínculos formais – como a existência de cláusula de exclusividade em contratos de distribuição ou concessão – e passa a exigir uma avaliação concreta da capacidade de uma parte influenciar os termos e condições da transação. A ausência de previsão expressa da figura do distribuidor exclusivo na lista exemplificativa do § 1º do art. 4º da Lei n. 14.596/2023, por sua vez, não pode ser considerada acidental. Ao contrário, ela revela, com razoável clareza, a intenção legislativa de revogar o critério anterior, que atribuía automaticamente a tais entes a condição de partes vinculadas.

Além disso, a comparação com o padrão da OCDE e com a experiência de outras jurisdições reforça a conclusão de que a exclusividade contratual não constitui, por si só, elemento suficiente para configurar relação de controle ou influência. Nos países em que tal hipótese é admitida como causa de vinculação – como Chile, Peru, El Salvador e Itália, dentre outros – há previsão legal expressa nesse sentido, o que reforça a importância do princípio da legalidade estrita em matéria tributária e a necessidade de interpretação restritiva de normas que ampliem o dever de submeter-se ao regime de preços de transferência. Nesse sentido, não é dado ao intérprete nem à Administração Tributária presumir a existência de influência a partir de um vínculo comercial exclusivo, sem prejuízo, é claro, de que o enquadramento como partes relacionadas resulte de outra fundamentação, como já mencionado.

Em conclusão, a nova Lei n. 14.596/2023 desloca o foco da análise para a realidade substancial das relações negociais à luz do teste de influência, exigindo uma abordagem mais qualitativa e menos formalista. A exclusividade, portanto, não é critério suficiente – tampouco necessário – para o enquadramento como parte relacionada sob a ótica do novo regime jurídico dos preços de transferência no Brasil.

## Referências

ANGOLA. Art. 10 do Decreto Presidencial n. 147/13. Disponível em: <https://ango-lex.com/paginas/decreto-presidencial/estatuto-dos-grandes-contribuintes.html#a10>. Acesso em: 07 jan. 2024.

BRASIL. Circular n. 32/1980 do Ministério de Finanças. Disponível em: [https://i2.res.24o.it/pdf2010/Editrice/ILSOLE24ORE/QUOTIDIANO\\_FISCO/Online/\\_Oggetti\\_Correlati/Documenti/2014/11/03/circolare-32-9-2267.pdf?uid=797053b8-605a-11e4-8dab-2d448029601f](https://i2.res.24o.it/pdf2010/Editrice/ILSOLE24ORE/QUOTIDIANO_FISCO/Online/_Oggetti_Correlati/Documenti/2014/11/03/circolare-32-9-2267.pdf?uid=797053b8-605a-11e4-8dab-2d448029601f). Acesso em: 07 jan. 2024.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, *DOU* de 17 de dezembro de 1976.

BRASIL. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, *DOU* de 30 de dezembro de 1996.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, *DOU* de 11 de janeiro de 2022.

BRASIL. Lei n. 14.596, de 14 de junho de 2023. Dispõe sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); altera as Leis ns. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 12.973, de 13 de maio de 2014, e 12.249, de 11 de junho de 2010; e revoga dispositivos das Leis ns. 3.470, de 28 de novembro de 1958, 4.131, de 3 de setembro de 1962, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.715, de 17 de setembro de 2012, 12.766, de 27 de dezembro de 2012, e 14.286, de 29 de dezembro de 2021, e do Decreto-lei n. 1.730, de 17 de dezembro de 1979. Brasília, *DOU* de 15 de junho de 2023.

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Processo n. 16561.720138/2013-36. Acórdão n. 9101-003.909. Contribuinte: EMS S/A. Rel. Conselheira Cristiane Silva Costa. Brasília, 10 de janeiro de 2019.

BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. COC 36 – Demonstrações Consolidadas. Brasília, 20 de dezembro de 2012.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 16561.720138/2013-36. Acórdão n. 1301-002.185. Contribuinte: EMS S/A. Rel. Conselheira Milene de Araújo Macedo. Brasília, 20 de fevereiro de 2017.

BRASIL. Ministério da Economia. *Exposição de Motivos à Medida Provisória n. 1.152, de 28 de dezembro de 2022*. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2022/Exm/Exm-Mpv-1152-22.pdf](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Exm/Exm-Mpv-1152-22.pdf). Acesso em: 02 jan. 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n. 1.037, de 4 de junho de 2010. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Brasília, *DOU* de 7 de junho de 2010.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n. 1.312, de 28 de dezembro de 2012. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica resi-

dente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. Brasília, *DOU* de 31 de dezembro de 2012.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n. 2161, de 28 de setembro de 2023. Dispõe sobre os preços de transferência a serem praticados nas transações efetuadas por pessoa jurídica domiciliadas no Brasil com partes relacionadas no exterior e dá outras providências. Brasília, *DOU* de 29 de setembro de 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3<sup>a</sup> Turma). Recurso Especial n. 1.593.857/MG. Recorrente: Maria da Assunção Lima Perdomo e outros. Recorrido: Maria Ines Perdomo Angelo. Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva. Brasília, 28 de junho de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.669/DF. Requerente: Confederação Nacional do Transporte – CNT. Rel. Min. Nelson Jobim. Redator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 5 de fevereiro de 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário n. 134.509/AM. Recorrente: Estado do Amazonas. Recorrido: José Fernandes. Rel. Min. Marco Aurélio. Redator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 29 de maio de 2002.

CHILE. Art. 41-E do Decreto-lei n. 824/1974. Disponível em: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368>. Acesso em: 07 jan. 2024.

COLÔMBIA. Art. 260-7, § 2º, do Estatuto Tributário Nacional. Disponível em: <https://estatuto.co/260-7>. Acesso em: 13 jul. 2025.

DWARKASING, Ramon S. J. The concept of associated enterprises. *Intertax* v. 41, n. 8/9, ago. 2013, p. 412-429.

EL SALVADOR. Art. 199-C do Decreto n. 230. Disponível em: [https://www.transparenciafiscal.gob.sv/downloads/pdf/DC5810\\_Codigo\\_Tributario.pdf](https://www.transparenciafiscal.gob.sv/downloads/pdf/DC5810_Codigo_Tributario.pdf). Acesso em: 07 jan. 2024

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 10. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008.

FERRAZ, Luiz Felipe Centeno; SILVA, Natalie Matos. Evolução da legislação brasileira de preços de transferência. In: MONGUILOD, Ana Carolina et al. (coord.). *Preços de transferência no Brasil: rumo à convergência com o padrão OCDE*. São Paulo: Quartier Latin, 2023.

FRANÇA. Art. 57, § 2º, do *Code général des impôts*. Disponível em: [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article\\_lc/LEGIARTI000048838867](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000048838867). Acesso em: 13 jul. 2025.

GUATEMALA. Art. 56 do Decreto n. 10/2012. Disponível em: [https://www.congreso.gob.gt/assets/uploads/info\\_legislativo/decretos/2012/010-2012.pdf](https://www.congreso.gob.gt/assets/uploads/info_legislativo/decretos/2012/010-2012.pdf). Acesso em: 07 jan. 2024.

- ÍNDIA. Norma 10A do Código de Tributação da Renda. Disponível em: <https://incometaxindia.gov.in/Pages/rules/income-tax-rules-1962.aspx>. Acesso em: 07 jan. 2024.
- KOFLER, Georg. Art. 9. Associated Enterprises. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (org.). *Klaus Vogel on double taxation conventions*. 4. ed. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2015. v. 1, p. 577-704. 2v.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- LYONS, Susan M (ed.). *International tax glossary*. 3. ed. IBFD Publications BV, 1996.
- MÉXICO. Art. 179, § 7º, da *Ley del Impuesto sobre la Renta* – LISR. Disponível em: <https://mexico.justia.com/federales/leyes/ley-del-impuesto-sobre-la-renta/>. Acesso em: 13 jul. 2025.
- MONSENEGO, Jerome. *Introduction to transfer pricing*. 2. ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law Intl, 2022.
- MONTEIRO, Marco Antonio Moreira. *Preços de transferência: o sistema brasileiro no cenário global – Lei n. 14.596/23*. São Paulo: Quartier Latin, 2024.
- OCDE. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>. Acesso em: 13 jul. 2025.
- OCDE. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. Paris: OECD Publishing, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>. Acesso em: 13 jul. 2025.
- OCDE; BRASIL, Ministério da Fazenda, Receita Federal do Brasil. *Transfer Pricing in Brazil: towards convergence in the OECD Standard, a joint assessment of the similarities and differences between the Brazilian and the OECD frameworks*. Paris: OECD Publishing, 2019a. Disponível em: <https://web-archive.oecd.org/2019-12-18/541133-transfer-pricing-in-brazil-towards-convergence-with-the-oecd-standard.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2024.
- PERU. Art. 24 do Decreto Supremo n. 122/1994. Disponível em [https://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic3\\_per\\_dsl22.pdf](https://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic3_per_dsl22.pdf). Acesso em: 07 jan. 2024.
- REPÚBLICA DOMINICANA. Art. 1º da Norma Geral n. 04/2011. Disponível em: <https://dgii.gov.do/legislacion/normasGenerales/Documents/Otras%20Normas%20de%20Inter%C3%A9s/norma04-11.pdf>. Acesso em: 07 jan. 2024.
- ROCHA, Sergio André. International taxation, epistemologies of the South, and institutional capacities: transfer pricing and the universalization of the OECD Standards. *Kluwer International Tax Blog*, 2018, tradução livre. Disponível em: <https://kluwertaxblog.com/2018/05/07/international-taxation-epistemologies-south-institutional-capacities-transfer-pricing-universalization-oecd-standards/>.

- ROCHA, Sergio André. The future of transfer pricing in Brazil. *Kluwer International Tax Blog*, 2019. Disponível em: <https://kluwertaxblog.com/2019/12/10/the-future-of-transfer-pricing-in-brazil/>.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013.
- SRI LANKA. Item 7 do Ato da Receita Interna n. 10/2006. Disponível em: [http://www.ird.gov.lk/en/publications/Gazette\\_Documents/2013\\_1823\\_05%20\(E\).pdf](http://www.ird.gov.lk/en/publications/Gazette_Documents/2013_1823_05%20(E).pdf). Acesso em: 07 jan. 2024.
- TOMAZELA, Ramon. *Manual dos preços de transferência: a adoção integral do padrão “arm's length” no sistema tributário brasileiro pela Lei n. 14.596/2023*. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2024.

# Insegurança Jurídica na Definição da Base de Cálculo de Taxas e os Desafios ao Financiamento da Fiscalização da Atividade Mineradora

## *Legal Uncertainty in Defining the Tax Base of Fees and the Challenges of Financing Mining Activity Oversight*

Fabiana Augusta de Araújo Pereira Pessanha

Procuradora Federal. Professora de Direito Financeiro e Tributário. Pós-doutoranda em Tributação e Desenvolvimento pela UFPE. Doutorado e Mestrado em Direito Tributário pela UFPE. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Bacharela em Direito pela UFPE e em Administração pela UPE. Diretora da OAB/PE. E-mail: fabianaaugust@gmail.com.

Recebido em: 26-3-2025 – Aprovado em: 15-10-2025  
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.3.2025.2729>

### *Resumo*

O presente estudo propõe-se a analisar os desafios jurídicos e institucionais na fixação da base de cálculo das taxas de fiscalização da atividade minerária, à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e dos princípios constitucionais da proporcionalidade, da referibilidade e da capacidade contributiva. Argumenta-se que, embora essas taxas devam refletir o custo da atuação estatal, sua base de cálculo pode incorporar critérios relacionados ao volume de minério extraído, considerando os impactos ambientais e sociais da atividade. Destaca-se, ainda, que a segurança jurídica e a justiça fiscal exigem parâmetros claros, previsíveis e compatíveis com o papel extrafiscal das taxas. Sustenta-se, ainda, que a tributação pode desempenhar função extrafiscal relevante, ao internalizar os custos socioambientais da mineração, conforme a lógica das taxas pigouvianas. Por fim, o artigo tenta propor diretrizes para fixação de base de cálculo das taxas que assegure previsibilidade normativa, sem se descuidar de justiça fiscal e socioambiental.

*Palavras-chave:* taxas, fiscalização minerária, base de cálculo, segurança jurídica, desenvolvimento sustentável.

### *Abstract*

This study examines the legal and institutional challenges involved in defining the tax base of inspection fees on mining activities, in light of the case law of the Brazilian Federal Supreme Court and the constitutional principles of proportionality, referability, and contributive capacity. It argues that although such fees must reflect the cost of state oversight, their calculation basis may legitimately consider criteria such as the volume of ore extracted, given the significant social and environmental impacts of mining. The analysis con-

tends that legal certainty and fiscal justice require clear, predictable, and constitutionally sound parameters, especially when fees are used as regulatory tools aligned with the pigouvian tax logic. Finally, the study proposes guidelines for the legal design of such exactions to ensure tax predictability, fiscal efficiency, and the reconciliation between revenue generation, social justice, and sustainable development.

**Keywords:** fees, mining oversight, tax base, legal certainty, sustainable development.

## Introdução

O instituto da taxa é objeto de diversas controvérsias em diferentes campos do conhecimento. No âmbito econômico, a principal questão reside na determinação do seu valor, envolvendo debates sobre o custo do serviço e a forma de sua estimativa. No aspecto administrativo-financeiro, as discussões concentram-se na divisibilidade ou indivisibilidade do serviço público e na caracterização da prestação estatal como particular e específica. Já no campo da política financeira, a reflexão gira em torno da adequação da escolha entre taxa e imposto, considerando a melhor forma de apuração das despesas do serviço, sua remuneração e a eventual utilização das taxas como instrumento de estímulo ou restrição a determinadas atividades, conferindo-lhes, inclusive, caráter extrafiscal.

A instituição de taxa de fiscalização de recursos minerais (TFRM) configura ponto nevrálgico de debate, envolvendo a necessária atuação fiscalizatória do Estado, os limites da tributação e a promoção do desenvolvimento econômico de forma equilibrada. Estados brasileiros têm buscado disciplinar essa cobrança por meio de legislações que estabelecem critérios específicos para a arrecadação, garantindo que as atividades extractivas sejam devidamente acompanhadas e reguladas pelo poder público. No entanto, essas normas têm sido objeto de intensos debates no Supremo Tribunal Federal (STF), que tem analisado sua constitucionalidade à luz dos princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva.

Nos últimos anos, algumas dessas normas foram questionadas por meio de Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs). Um exemplo é a ADI 7.400<sup>1</sup>, que tratou da Lei n. 11.991/2022<sup>2</sup>, do Estado de Mato Grosso, que estabelecia a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários. Apesar de haver sido julgada constitucional a competência do ente estadual para instituição da taxa pelo exercício do poder de polícia, a maioria do Plenário do STF acompanhou o voto do Ministro Relator Luís Roberto Barroso considerando a norma inconstitucional

<sup>1</sup> STF, ADI n. 7.400/MT, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, *DJe* 25.3.2024.

<sup>2</sup> MATO GROSSO (Estado). Lei n. 11.991, de 23 de dezembro de 2022. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=440259>. Acesso em: 15 mar. 2025.

por prever uma arrecadação desproporcional ao custo efetivo da fiscalização. Em voto divergente, contudo, os Ministros Edson Fachin e Luiz Fux entenderam “não ser desproporcional a base de cálculo referente à TFRM imposta pela lei impugnada, haja vista que traduz liame razoável entre a quantidade de minério extraído e o dispêndio de recursos públicos com a fiscalização dos contribuintes”. Para adequar o arcabouço normativo à decisão proferida, o estado editou a Lei n. 12.370/2023<sup>3</sup>. No entanto, com a nova norma, a arrecadação da TFRM caiu para R\$ 49 milhões em 2024<sup>4</sup>, o valor inferior aos R\$ 60,2 milhões destinados ao controle e fiscalização da atividade mineral, razão pela qual a discussão sobre a adequação da taxa permanece pendente no STF na ADI 7.598<sup>5</sup>.

Celeuma semelhante ocorre com a Lei n. 8.091/2014<sup>6</sup>, do Estado do Pará, que criava a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização de Atividades de Exploração e Aproveitamento de Recursos Hídricos. A norma foi declarada inconstitucional pelo STF na ADI n. 5.374<sup>7</sup> em razão da desproporcionalidade entre o valor arrecadado e o custo da fiscalização. Posteriormente, o estado editou a Lei n. 10.311/2023<sup>8</sup>, reduzindo os coeficientes da taxa, mas a questão voltou ao STF por meio da ADI n. 7.618<sup>9</sup>.

Os julgados indicam que a existência das taxas de fiscalização é plenamente compatível com a Constituição Federal, desde que respeitem critérios de razoabilidade e proporcionalidade. De fato, ao julgar a ADI n. 4.786<sup>10</sup>, o STF deixou claro que a equivalência entre o valor da taxa e o custo da atividade estatal não precisa ser estritamente matemática, mas sim razoável. Esse entendimento permi-

<sup>3</sup> MATO GROSSO (Estado). Lei Ordinária n. 12.370, de 26 de dezembro de 2023. Disponível em: <https://legislacao.mt.gov.br/mt/lei-ordinaria-n-12370-2023-mato-grosso-institui-a-taxa-de-controle-acompanhamento-e-fiscalizacao-das-atividades-de-pesquisa-lavra-exploracao-e-aproveitamento-de-recursos-minerarios-tfrm-e-o-cadastro-estadual-de-controle-e-fiscalizacao-das-atividades-de-pesquisa-lavra-exploracao-e-aproveitamento-de-recursos-minerarios-cerm-altera-a-lei-n-11096-de-19-de-marco-de-2020-e-revoga-a-lei-n-11-991-de-23-de-dezembro-de-2022>. Acesso em: 15 mar. 2025.

<sup>4</sup> MATO GROSSO (Estado). LOA – Lei n. 12.421, de 2 de fevereiro de 2024. Estima a receita e fixa a despesa do Estado de Mato Grosso para o exercício financeiro de 2024. Diário Oficial do Estado de Mato Grosso, Cuiabá, MT, 2 fev. 2024. Disponível em: <https://www5.sefaz.mt.gov.br/orcamento?c=11387799&e=53231826>. Acesso em: 15 mar. 2025.

<sup>5</sup> STF, ADI n. 7.598/MT, Rel. Min. Luiz Fux, acesso em 15.3.2025.

<sup>6</sup> PARÁ (Estado). Lei n. 8.091, de 29 de dezembro de 2014. Disponível em: <https://www.semas.pa.gov.br/legislacao/normas/view/309#:~:text=Institui%20a%20Taxa%20de%20Controle,Aproveitamento%20de%20Recursos%20H%C3%ADbricos%20E%20CERH>. Acesso em: 15 mar. 2025.

<sup>7</sup> STF, ADI n. 5.374/PA, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, *DJe* 12.3.2021.

<sup>8</sup> PARÁ (Estado). Lei n. 10.311, de 28 de dezembro de 2023. Disponível em: <https://www.semas.pa.gov.br/legislacao/normas/view/453968>. Acesso em: 17 mar. 2025.

<sup>9</sup> STF, ADI n. 7.618/PA, Rel. Min. Edson Fachin, acesso em 15.3.2025.

<sup>10</sup> STF, ADI n. 4.786/PA, Rel. Min. Nunes Marques, *DJe* 5.7.2022.

tiu a manutenção da Lei n. 7.591/2011<sup>11</sup>, do Pará, por considerar que a arrecadação gerada estava dentro de um limite aceitável.

Fundamentalmente, sustenta-se que a inconstitucionalidade das taxas mineráis está na suposta desproporcionalidade entre a arrecadação estatal e os custos decorrentes da atividade fiscalizatória que justificaria sua instituição. No entanto, tal interpretação abstrai compreensão teleológica da natureza jurídica da taxa enquanto espécie tributária, que não se limita a um tributo exigido daqueles que utilizam ou têm à sua disposição um serviço público específico e divisível. Ao contrário, pode incidir sobre aqueles que geram uma despesa especial aos cofres públicos, legitimando sua exigência como forma de compensação estatal.

Diante desse panorama nada estático, o cerne desta investigação consiste em verificar se a instituição da taxa de polícia tem atendido à sua finalidade constitucional ou se, de forma indevida, vem sendo utilizada como meio transverso de arrecadação para os cofres públicos ou aplicada sem a devida correspondência com os custos efetivos das atividades desempenhadas pela Administração. Para tanto, o presente artigo tem por objetivo examinar os desafios e as perspectivas relacionados à definição da base de cálculo das taxas de fiscalização da atividade mineradora, defendendo a necessidade de um critério equilibrado que assegure tanto a arrecadação estatal quanto a previsibilidade jurídica para os contribuintes.

Serão analisados os fundamentos jurídicos dessas taxas, sua distinção de outros tributos aplicáveis ao setor minerador e os princípios constitucionais que devem orientar sua instituição. Ademais, discutir-se-á o impacto da insegurança jurídica na arrecadação e no setor produtivo, com destaque para os precedentes do STF que estabelecem diretrizes para a fixação da base de cálculo. Por fim, será examinado o papel da tributação na mineração como ferramenta de justiça social e responsabilidade socioambiental, promovendo o desenvolvimento sustentável sem comprometer a segurança jurídica dos entes federativos. Busca-se, por fim, contribuir para o aprimoramento da regulamentação das taxas de fiscalização, garantindo que sua aplicação atenda tanto ao interesse público quanto à sustentabilidade do setor minerador, atendendo a diretrizes de justiça fiscal e limites de segurança jurídica.

## **1. Fundamentos jurídicos das taxas e sua aplicação na mineração**

### ***1.1. Justificativa jurídica de taxas: entre a equivalência e o custo do exercício fiscalizatório***

As taxas são modalidade tributária decorrente de prestação de serviços públicos específicos e divisíveis aos contribuintes ou sua disponibilização, e em razão do exercício efetivo do poder de polícia. Em outras palavras, trata-se de espécie

<sup>11</sup> PARÁ (Estado). Lei n. 7.591, de 28 de dezembro de 2011. Disponível em: <https://www.semas.pa.gov.br/legislacao/normas/view/312>. Acesso em: 15 mar. 2025.

tributária vinculada a uma atuação estatal específica, seja a prestação de serviços públicos divisíveis e individualizados, seja o exercício do poder de polícia.

Lise Tupiassu e Felipe Borges lembram que a taxa reflete a lógica do liberalismo econômico ao pressupor que o indivíduo deve pagar pelo benefício que recebe diretamente. Por seu caráter contraprestacional, insere-se em uma perspectiva individualista, distinta daquela que orienta tributos de natureza coletiva, como os impostos<sup>12</sup>. Assim, diferente de impostos e contribuições, a taxa não tem finalidade arrecadatória ampla, mas busca assegurar que os custos das atividades estatais sejam suportados por aqueles que a elas estão afetados ou que, de alguma forma, impõem ao Estado a necessidade de uma intervenção específica. Ademais, a taxa se distingue dos impostos por sua natureza contraprestacional, estando vinculada a uma atuação estatal específica e divisível, prestada ou posta à disposição de um contribuinte determinado.

Enquanto a taxa pressupõe esta relação individualizada entre o Estado e o administrado, em que há a cobrança em razão de um serviço público ou do exercício do poder de polícia que afeta diretamente aquele contribuinte, os impostos possuem caráter não vinculado, destinando-se ao atendimento de necessidades gerais da coletividade. Desse feito, ao contrário das taxas, os impostos são exigidos independentemente de qualquer atuação estatal específica, sendo voltados ao custeio de políticas públicas que beneficiam uma coletividade indeterminada, o que revela seu fundamento solidário e coletivo.

Compreender bem o conceito de taxa e a sua diferença em relação a outros tributos, como impostos e contribuições, é essencial para garantir a segurança jurídica na tributação da mineração. O art. 16 do CTN define os impostos como tributos cuja obrigação tem por fato gerador uma situação não relacionada a uma atuação estatal específica. Em contrapartida, as taxas pressupõem uma relação direta entre a exação e o serviço prestado ou a fiscalização exercida.

Aliomar Baleeiro ensina que “a taxa é o tributo cobrado de alguém que se utiliza de serviço público especial e divisível, ou o tem à sua disposição, e ainda quando provoca em seu benefício, ou por ato seu, despesa especial dos cofres públicos”<sup>13</sup>. Dessa forma, sua instituição fundamenta-se no princípio da igualdade na distribuição dos encargos públicos, garantindo que aqueles que provocam gastos específicos ao Estado arquem com seu custeio.

Nesse trilho, Luís Eduardo Schoueri defende não ser justo que a coletividade suporte o custo de uma atividade estatal instada por um particular, e, portanto, as taxas devem ser pagas por quem deu causa à específica atividade estatal<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> BORGES, Felipe Garcia Lisboa; MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu. *Taxas: equivalência e igualdade*. *Observatório da Jurisdição Constitucional*, ano 7, n. 2. Brasília, DF, jul./dez. 2014. ISSN 1982-4564. Instituto Brasiliense de Direito Público.

<sup>13</sup> BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 848.

<sup>14</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 194.

Nesse sentido, é possível entender que a taxa é regida pela provocação do contribuinte: “provocado o custo, a lei entende realizado um fato de que deriva a obrigação de pagar”<sup>15</sup>.

Por essa razão, o fato gerador da taxa decorre da conduta do contribuinte que exige uma atuação estatal. Ao solicitar um serviço público ou a verificação do cumprimento de exigências normativas pelo exercício do poder de polícia, o contribuinte provoca a intervenção do Estado. Estabelece-se, assim, uma relação sinalógica entre ambos: a taxa é instituída como contraprestação pela atividade estatal realizada em benefício (ou em razão) do contribuinte.

Não por outra razão, Roque Antonio Carrazza ensina que a retributividade constitui o princípio informador das taxas, já que “o contribuinte, nelas, retribui o serviço público ou as diligências que levam ao ato de polícia que o alcança”<sup>16</sup>. Já Luciano Amaro<sup>17</sup> entende que o princípio da retributividade está intimamente vinculado ao uso potencial de um serviço público, uma vez que “há atividades para cuja execução o Estado se aparelha, mas que não podem deixar de estar à disposição de todos os indivíduos da comunidade”, sendo justo que o financiamento desse serviço seja feito pelos indivíduos que dele se beneficiam, ainda que alguns não o utilizem efetivamente. Contrariamente, não seria justo que toda a comunidade arcasse com o custo de um serviço que atende apenas parte dela e não seria correto deixar de cobrar uma taxa dos indivíduos pertencentes ao grupo que tem o serviço à sua disposição, ainda que optem por não o utilizar.

Já no que concerne ao exercício do poder de polícia, a referibilidade se torna um dos critérios centrais para a instituição das taxas. Nesse caso, o art. 78 do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>18</sup> justifica a sua existência pela fiscalização e regulação de atividades privadas que impactam bens e direitos coletivos. Nesse contexto, Geraldo Ataliba explica que, a partir da noção de referibilidade, a taxa somente pode ser validamente exigida quando houver uma vinculação imediata entre a atuação estatal e o sujeito passivo. Essa relação direta constitui o núcleo material da hipótese de incidência da taxa. Em decorrência disso, a base de cálculo deve refletir alguma medida relacionada à própria atividade exercida pelo Estado – como seu custo, valor ou outra grandeza pertinente –, desde que guarde correlação com a prestação estatal e respeite os limites da legalidade tributária<sup>19</sup>.

<sup>15</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan. Tasas y precios públicos: la nueva parafiscalidad, en Civitas. *Revista Española de Derecho Financiero* n. 64, 1989, p. 485-518.

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322.

<sup>17</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

<sup>18</sup> BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 18 mar. 2025.

<sup>19</sup> OBSERVATÓRIO DA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL. Brasília: IDP, ano 7, n. 2, jul./dez. 2014. ISSN 1982-4564. 138.

Para deixar ainda mais clara a natureza ontológica das taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia, Fernando Scuff ensina que a exigência de taxas deve observar dois requisitos especialmente relevantes: equivalência e correlação. A equivalência exige que haja proporcionalidade entre o valor cobrado e o custo da atividade estatal<sup>20</sup>. Ou seja, as taxas não possuem finalidade arrecadatória, destinando-se exclusivamente ao custeio do exercício do poder de polícia, voltado à fiscalização da atividade regulada. Já a correlação exige uma relação direta entre a atuação estatal e a atividade fiscalizada.

Da lição do Professor Scuff, resta assente que a necessidade de observância do princípio da equivalência asseguraria uma relação proporcional entre o montante exigido e o custo da atividade estatal desempenhada. No entanto, essa equivalência não se traduz em uma correspondência matemática exata, uma vez que a mensuração precisa do custo individual de cada fiscalização revela-se impraticável na realidade administrativa.

Mais importante que uma equivalência puramente econômica, a taxa deve respeitar uma equivalência jurídica, caracterizando-se pelo nexo sinaligmático entre a prestação estatal e a obrigação imposta ao contribuinte. Esse vínculo justifica a exigência da taxa, mas não autoriza sua utilização com finalidade meramente arrecadatória, dissociada do efetivo exercício do poder de polícia. Dessa forma, ainda que não se exija precisão absoluta na quantificação dos custos, é fundamental que a cobrança seja compatível com os encargos financeiros decorrentes da atividade fiscalizatória, garantindo sua legitimidade no ordenamento jurídico tributário.

Nesta senda, ao apreciar o Recurso Extraordinário n. 798.751/PE, sob relatoria da Ministra Cármem Lúcia, o Supremo Tribunal Federal confirmou o posicionamento:

“Diga-se, aliás, que, no cálculo da taxa, não há como se exigir correspondência precisa com o valor despendido na prestação do serviço, ou, ainda, a adoção de fatores exclusivamente vinculados ao seu custo. O que a Constituição reclama é a ausência de completa identidade com a base de cálculo própria dos impostos e que, em seu cálculo, se verifique uma equivalência razoável entre o valor pago pelo contribuinte e o custo individual do serviço que lhe é prestado.”<sup>21</sup>

Ademais, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 790.049, originário do Estado de São Paulo e relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, o Supremo Tri-

<sup>20</sup> SCAFF, Fernando Facury. Majoração de taxa de fiscalização sem equivalência ou correlação. Disponível em: <https://scuff.adv.br/majoracao-de-taxa-de-fiscalizacao-sem-equivalencia-ou-correlacao/>. Acesso em: 15 mar. 2025.

<sup>21</sup> STF, RE n. 798.751/PE, Rel. Min. Cármem Lúcia, *DJe* 19.3.2014.

bral Federal firmou entendimento no sentido de constatar a incidência do princípio da capacidade contributiva em relação às taxas:

“[...] o cálculo da taxa de lixo, com base no custo do serviço dividido proporcionalmente às áreas construídas dos imóveis, é forma de realização da isonomia tributária, que resulta na justiça tributária (C.F., art. 150, II). É que a presunção é no sentido de que o imóvel de maior área produzirá mais lixo do que o imóvel menor. [...] A presunção é razoável e, de certa forma, realiza, também, o princípio da capacidade contributiva do art. 145, § 1º, da C.F., que, sem embargo de ter como destinatária os impostos, nada impede que possa aplicar-se, na medida do possível, às taxas.”<sup>22</sup>

A aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, embora não seja sua diretriz típica, pode ser compreendida como um instrumento de concretização da justiça fiscal, especialmente quando harmonizada com o princípio da equivalência. No caso da taxa de coleta de lixo, a adoção da área construída como critério de rateio do custo total do serviço revela-se uma solução racional e proporcional, na medida em que reflete, em regra, o potencial de geração de resíduos e a utilização presumida do serviço. De fato, o critério adotado não apenas observa a exigência de equivalência entre a prestação estatal e a cobrança da taxa, como também incorpora um elemento de capacidade contributiva, assegurando que contribuintes com maior patrimônio presumido arquem com parcelas maiores do custo do serviço.

Tal interpretação, longe de desvirtuar a natureza das taxas, reforça seu caráter sinalagmático, sem ignorar a necessidade de repartir os encargos públicos de forma equitativa, em consonância com os princípios constitucionais da isonomia e da razoabilidade.

Como visto, o princípio da equivalência, elemento estruturante das taxas, é reforçado pela própria natureza comutativa e sinalagmática desse tributo, que pressupõe uma relação direta entre a atuação estatal e o contribuinte. É certo que, ao contrário dos impostos, as taxas não têm função redistributiva, razão pela qual o Estado deve limitar sua cobrança à medida exata do custo da atividade pública provocada pelo contribuinte. Nesse contexto, a capacidade contributiva, embora tradicionalmente vinculada aos impostos, pode funcionar como critério orientador da equivalência, desde que observados os limites da vinculação da taxa à prestação estatal. Assim, quando utilizada como parâmetro auxiliar para mensurar a intensidade da utilização presumida do serviço – como no caso da taxa de lixo calculada com base na área construída do imóvel –, a capacidade contributiva contribui para aperfeiçoar o princípio da equivalência, sem descharacterizar a natureza da exação. Trata-se, portanto, de um ponto de contato entre

<sup>22</sup> STF, RE n. 790.049/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJe* 30.5.2014.

dois princípios constitucionais que, longe de serem excludentes, podem se complementar na construção de um sistema tributário mais justo e proporcional.

Se parece claro que o princípio da equivalência norteia a estruturação ontológica da base de cálculo das taxas, não parece simples a tarefa de definir os limites desta equivalência. Divergentes versões sobre o princípio da equivalência marcam doutrina e jurisprudência, resultando em legislações que adotam critérios heterogêneos e, muitas vezes, contestáveis. A ausência de um entendimento uniforme dificulta a consolidação de parâmetros mais estáveis, refletindo a complexidade inerente ao tema. De fato, como bem anotado por Helenilson Cunha<sup>23</sup>, não se pode reduzir as taxas minerais à mera taxa de fiscalização, sob pena de se ignorar que, nos termos do art. 78 do CTN, o poder de polícia abrange não apenas a fiscalização, mas todo o conjunto de ações estatais voltadas à proteção dos direitos coletivos e individuais.

Longe de se limitar à simples mensuração da atividade fiscalizatória do Estado, a matéria envolve questões mais amplas, como demonstram os precedentes do Supremo Tribunal Federal. O debate se intensifica à medida que entes administrativos instituem taxas de polícia desviadas de sua finalidade precípua, assumindo um caráter meramente arrecadatório, o que compromete sua legitimidade e função constitucional.

Esse entendimento é essencial para a compreensão das taxas de fiscalização no setor mineral. A exploração de recursos minerais demanda um aparato estatal que vai muito além da simples inspeção: é necessário monitoramento ambiental, regulação da atividade extractiva e medidas de controle para minimizar os impactos socioeconômicos da mineração. Por fim, deve restar claro que as taxas não têm como função conferir um benefício direto ao contribuinte, mas garantir que a atividade explorada seja conduzida em conformidade com o interesse público. Portanto, a exigência de taxas sobre a atividade mineral não apenas se justifica como se impõe diante da necessidade de custeio das medidas fiscalizatórias.

## ***1.2. Competência para instituição das taxas de mineração***

O art. 145, inciso II, da Constituição Federal atribui à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios a competência para instituir taxas. Especificamente no que se refere à mineração, o art. 23, inciso XI, da Constituição estabelece que é competência comum dos entes federativos registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos minerais e hídricos.

<sup>23</sup> PONTES, Helenilson Cunha. A constitucionalidade da taxa de fiscalização mineral. *Consultor Jurídico*, 14 abr. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-14/consultor-tributario-constitucionalidade-taxa-fiscalizacao-mineral/>. Acesso em: 24 mar. 2025.

Assim, considerando que a fiscalização da atividade minerária é uma responsabilidade compartilhada, é plenamente justificável que cada ente federado institua taxas para custear essa atividade. O critério que norteia essa exigência é a referibilidade, ou seja, a vinculação entre a atuação estatal e o contribuinte.

A sujeição passiva recai sobre aqueles que, pela natureza de sua atividade, geram uma despesa especial ao Estado, seja pelo impacto ambiental, seja pela necessidade de regulação e fiscalização constantes. A atividade mineradora, em razão de sua complexidade e relevância econômica, demanda uma presença estatal permanente, justificando a exigência de taxas que assegurem a sustentabilidade dessas medidas.

Exatamente neste sentido, no julgamento da ADI n. 7.400/MT, acerca da TFRM, instituída pelo estado do Mato Grosso, através da Lei n. 11.991/2022, o STF reafirmou posicionamento de que os Estados possuem competência comum, prevista no art. 23, XI, da Constituição Federal, para fiscalizar a exploração de recursos minerais em seus territórios<sup>24</sup>. Tal entendimento da constitucionalidade da competência comum já se consolida em decisões da Corte proferidas nas ADIs n. 4.785/MG<sup>25</sup>, n. 4.786/PA<sup>26</sup> e n. 4.787/AP<sup>27</sup>.

Apesar de o Supremo Tribunal Federal ter declarado a constitucionalidade da competência dos estados para fiscalizar as atividades minerárias e instituir taxas, ainda há enorme espaço para dúvidas acerca do delineamento das competências entre os demais entes federativos no que diz respeito à regulamentação da atividade minerária. Deveras, é de questionar, por exemplo, se os municípios compartilham desta competência e é claro que não se pode furtar a oportunidade de analisar este imbróglio. Pois bem.

De fato, no julgamento da ADI n. 4.785/MG, relativo à cobrança da TFRM pelo Estado de Minas Gerais, o STF reconheceu a competência administrativa dos estados e municípios para fiscalizar a atividade minerária, fundamentando-se nos arts. 23, XI, e 24, VI, da Constituição. O Ministro Edson Fachin, relator da ação, sustentou que o federalismo cooperativo brasileiro autoriza o exercício subsidiário dessa atividade fiscalizatória, desde que observado o princípio da subsidiariedade e a natureza de poder de polícia da atuação, o que legitima sua remuneração por taxa nos moldes do mencionado art. 145, II, da CF<sup>28</sup>. Ocorre que, como bem anotado por Stael Freire e Leonel Cesarino, a falta de regulamentação

<sup>24</sup> STF, ADI n. 7.400/MT, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, julgado em 19.12.2023.

<sup>25</sup> STF, ADI n. 4.785/MG, Rel. Min. Edson Fachin, julgado em 1.8.2022.

<sup>26</sup> STF, ADI n. 4.786/PA, Rel. Min. Nunes Marques, julgado em 1.8.2022.

<sup>27</sup> STF, ADI n. 4.787/AP, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 1.8.2022.

<sup>28</sup> STF, ADI n. 4.785/MG, Rel. Min. Edson Fachin, julgado em 1.8.2022.

pela lei infraconstitucional inviabiliza que a fiscalização seja realizada por municípios<sup>29</sup>.

A solução para o exercício da competência pelos municípios poderia vir através da fiscalização para Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM) por meio de convênio com a Agência Nacional de Mineração (ANM)<sup>30</sup>.

Pois bem. O art. 2º, inciso XII, da Lei n. 13.575/2017 atribui à ANM competência para “regular, fiscalizar, arrecadar, constituir e cobrar os créditos decorrentes da CFEM”, entre outras atribuições, já o § 4º do mesmo dispositivo abre a possibilidade de celebração de convênios com os estados, o Distrito Federal e os municípios para o desempenho de atividades complementares de fiscalização. Tal previsão foi regulamentada pela Resolução ANM n. 71/2021<sup>31</sup> e pela Portaria ANM n. 790/2021, que estabelecem os requisitos e procedimentos para a cooperação técnica entre a agência e os entes subnacionais.

Esses instrumentos normativos, porém, limitam significativamente a atuação dos municípios. A Resolução n. 71/2021 prevê que os convênios firmados com os entes subnacionais terão como objeto apenas atividades acessórias e complementares, sem transferência ou compartilhamento de competências. Já a Portaria n. 790/2021 dispõe que os servidores municipais atuarão sob a coordenação direta da ANM, sem poder iniciar, chefiar ou autuar procedimentos fiscalizatórios, e ainda impõe restrições quanto à formação técnica da equipe, exigindo profissionais das áreas de contabilidade, administração ou economia, dificultando a celebração de convênios por pequenos municípios com quadro técnico limitado.

Esse modelo restritivo se revela contraditório diante do fato de que os municípios são os principais destinatários dos recursos arrecadados com a CFEM, conforme previsto na Lei n. 8.001/1990. De acordo com a redação atual, alterada pela Lei n. 13.540/2017, 75% da arrecadação da CFEM é destinada a estados e municípios, sendo 60% para os municípios produtores e 15% para os municípios afetados pela atividade minerária. Assim, embora sejam os principais beneficiários da receita, os municípios enfrentam severas limitações para participar da fiscalização que assegura essa arrecadação.

Ademais, Relatório da Controladoria-Geral da União (CGU) tem apontado as fragilidades da ANM no cumprimento de sua missão fiscalizatória, evidencian-

<sup>29</sup> FREIRE, Stael; PESSOA, Leonel Cesarino. A participação dos municípios na fiscalização da CFEM: uma proposta de revisão legislativa. *Revista de Informação Legislativa* v. 62, n. 245. Brasília, jan./mar. 2025, p. 163-180.

<sup>30</sup> BRASIL. Lei n. 13.575, de 26 de dezembro de 2017. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/l13575.html](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13575.html).

<sup>31</sup> Agência Nacional de Mineração. Resolução ANM n. 71, de 14 de maio de 2021. Disponível em: <https://www.solisconsultoria.com.br/legislacao/doc/anm-71-2021>. Acesso em: 10 mar. 2025.

do problemas como insuficiência de pessoal, deficiências logísticas, falhas cadastrais e baixa efetividade nas fiscalizações *in loco*<sup>32</sup>. Tais limitações comprometem a arrecadação da CFEM e tornam ainda mais relevante a atuação subsidiária dos municípios. De fato, apesar de legislação ordinária atribuir competência privativa à ANM para fiscalizar e arrecadar a CFEM, a prática administrativa tem demonstrado a ineficiência desse modelo centralizado. A participação dos municípios no processo fiscalizatório revela-se não só legítima, mas necessária, especialmente considerando que são eles os principais destinatários dos recursos arrecadados.

Dessa forma, considerando o substrato de cooperação federativa e a possibilidade de atuação subsidiária municipalista na fiscalização da atividade minerária, urge uma revisão legislativa que permita o efetivo exercício da competência comum prevista no art. 23, XI, da Constituição, reconhecendo a possibilidade de os municípios exercerem fiscalização autônoma da atividade minerária, ou, ao menos, facilitando sua atuação em cooperação com a ANM, com critérios mais realistas e condizentes com a realidade local. Tal revisão poderá contribuir para maior efetividade na arrecadação da CFEM, fortalecimento do federalismo cooperativo e melhor gestão dos impactos da mineração sobre os territórios afetados.

## **2. Segurança jurídica e a definição da base de cálculo de taxas sobre exercício de poder de polícia de atividade minerária**

### ***2.1. Impactos da insegurança jurídica na arrecadação e no setor produtivo***

Nas palavras de Jeferson Teodorovicz, “a segurança jurídica é princípio dos mais importantes para o desenrolamento do sistema jurídico positivo.”<sup>33</sup> Por outro lado, os enunciados normativos e suas respectivas interpretações estão intrinsecamente vinculados a razões de ordem política, econômica, moral, ética e até mesmo religiosa. Tal constatação, contudo, não implica afastar a imprescindível confiabilidade que deve orientar o ordenamento jurídico. Ao contrário, sustenta-se que a segurança jurídica demanda uma análise ponderada, sobretudo diante da constatação de que ela não pode ser dissociada de critérios de equidade.

Com efeito, a segurança jurídica, em determinadas circunstâncias, pode assumir a função de instrumento de estabilização de injustiças históricas ou de perpetuação de desequilíbrios estruturais. É justamente por essa razão que ela não deve ser concebida como um fim em si mesma. Ainda que sua função estabilizadora das relações jurídicas – notadamente das relações jurídico-tributárias – seja

<sup>32</sup> Agência Nacional de Mineração. Controladoria-Geral da União. Relatório de avaliação: Agência Nacional de Mineração – Gerência Regional no Estado de Minas Gerais: exercício 2018. [Brasília, DF]: CGU, 29 abr. 2019. Disponível em: <https://eaud.cgu.gov.br/relatorios/download/856233>. Acesso em: 10 mar. 2025.

<sup>33</sup> TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança jurídica no direito tributário e modulação dos efeitos em decisões de inconstitucionalidade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 131. São Paulo, nov./dez. 2016.

inegável, é preciso reconhecer, como afirmava Ruy Barbosa, que “o Direito não jaz na letra morta da lei, mas vive na tradição judiciária que a atrofia ou desenvolve”<sup>34</sup>. A defesa da segurança jurídica, portanto, não pode se realizar em detrimento da necessária evolução do Direito.

O desafio, nesse contexto, consiste precisamente na harmonização entre a confiabilidade do sistema jurídico e a sua dinâmica transformadora. Trata-se de um dilema essencialmente dialético, que coloca em tensão a estabilidade normativa e a necessidade de constante adaptação às transformações sociais, econômicas e políticas.

Diante desse panorama, impõe-se a seguinte indagação: como compreender a segurança jurídica em um contexto estruturalmente dialético, em que se impõem simultaneamente a previsibilidade normativa e a adaptação às exigências da justiça material? Para isso, os ensinamentos de Humberto Ávila oferecem importante contribuição. Segundo o professor, a segurança jurídica somente se realiza quando o Direito é compreensível, estável e previsível<sup>35</sup>. Em outras palavras, essa concepção exige que as normas tributárias sejam claras e acessíveis, que o contribuinte possa confiar na integridade de institutos como a decadência, a prescrição e os atos jurídicos consolidados, e que ele seja capaz de antever as consequências jurídicas futuras de sua conduta presente.

O setor de mineração, em particular, é historicamente permeado por elevados níveis de insegurança jurídica. De um lado, os agentes econômicos que nele atuam manifestam recorrentes preocupações quanto à instabilidade interpretativa por parte dos órgãos judiciais e administrativos, especialmente no que se refere à regulação e à fiscalização da atividade minerária<sup>36</sup>. As constantes mudanças de entendimento sobre normas jurídicas aplicáveis ao setor geram um ambiente de incerteza normativa, dificultando a previsibilidade e a racionalidade econômica dos investimentos.

De outro lado, conforme apontado no relatório Governança Regulatória no Setor de Mineração no Brasil, realizado pelo Comitê de Política Regulatória da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE<sup>37</sup> há um sentimento social generalizado de desconfiança em relação ao setor, alimentado

<sup>34</sup> BARBOSA, Rui. *Obras completas*, t. III. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Cultura, 1976. v. XXIII.

<sup>35</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros; Salvador: Juspodivm, 2021, p. 308-310.

<sup>36</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE MINERAÇÃO. IBRAM diz que cobrança de taxas estaduais de fiscalização sobre mineração gera insegurança jurídica e afastará investimentos. Disponível em: <https://ibram.org.br/noticia/ibram-diz-que-cobranca-de-taxas-estaduais-de-fiscalizacao-sobre-mineracao-gera-inseguranca-juridica-e-afastara-investimentos/>. Acesso em: 21 mar. 2025.

<sup>37</sup> OECD (2022). Governança regulatória no setor de mineração no Brasil. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/df9252dc-pt>.

por sucessivos episódios de acidentes ambientais de grande proporção – como os desastres de Mariana e Brumadinho – que deixaram marcas profundas na memória coletiva do país. Tais eventos reforçaram a percepção de que o setor opera com níveis insuficientes de responsabilidade socioambiental, o que intensifica as pressões por maior rigor regulatório e, em consequência, contribui para o ambiente de instabilidade jurídica.

Nesse cenário de tensão entre previsibilidade normativa e pressão social por maior rigor na fiscalização do setor minerário, a tributação desempenha papel estratégico, especialmente por meio da utilização de taxas. Isso porque, diferentemente dos impostos, as taxas pressupõem uma contraprestação estatal específica, como o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviços públicos divisíveis. No âmbito da mineração, a cobrança de taxas pode representar um instrumento eficaz de indução comportamental e de fortalecimento da capacidade regulatória do Estado.

Ao instituir taxas vinculadas à atividade de fiscalização ambiental, controle de barragens, monitoramento geológico e licenciamento minerário, o Estado não apenas viabiliza financeiramente a atuação dos órgãos competentes, como também reforça a legitimidade das intervenções regulatórias. Trata-se de uma via que, além de respeitar o princípio da legalidade tributária, confere maior previsibilidade às relações jurídico-tributárias do setor, contribuindo para a redução da insegurança jurídica.

Ademais, a vinculação das receitas obtidas por meio dessas taxas a finalidades específicas – como a estruturação de agências fiscalizadoras e a implementação de sistemas de alerta e prevenção de desastres – atende tanto aos imperativos de eficiência administrativa quanto às expectativas da sociedade por maior responsabilidade socioambiental. Assim, a tributação por meio de taxas se revela como importante vetor de harmonização entre segurança jurídica, justiça fiscal e proteção do interesse público em setores sensíveis e estratégicos, como o da mineração.

Nesse ponto, é indispensável destacar que empresas mineradoras frequentemente alegam que os Estados estariam utilizando as taxas não como instrumentos de financiamento da atividade fiscalizatória, mas como uma forma disfarçada de aumentar a arrecadação, ultrapassando os limites estabelecidos pelo princípio da equivalência e da proporcionalidade entre o valor cobrado e o custo da atividade estatal correspondente.

Esse argumento, no entanto, precisa ser cotejado com a realidade fática enfrentada pelos órgãos de fiscalização. É notório que, em diversas unidades da federação, as estruturas administrativas responsáveis pelo controle e pela regulação do setor minerário encontram-se marcadamente subfinanciadas, com escassez de pessoal técnico, carência de equipamentos e limitações operacionais severas. Tal

situação foi expressamente reconhecida no relatório Governança Regulatória no Setor de Mineração no Brasil (OCDE)<sup>38</sup>, através do qual é possível constatar que a capacidade institucional dos entes reguladores ambientais e minerários no Brasil é insuficiente para fazer frente à complexidade e à dimensão das atividades exercidas. De fato, o Relatório não permite dúvidas quanto às limitações significativas das atividades de fiscalização e inspeção realizadas por agentes estatais ao longo do ciclo dos projetos de mineração: a carência de pessoal técnico e de infraestrutura para inspeções é tamanha que, apenas à guisa de ilustração, em 2019, apenas 51% das barragens previstas foram fiscalizadas, em razão dessas restrições operacionais<sup>39</sup>.

Esse descompasso entre a demanda por fiscalização eficiente e os recursos disponíveis para sua realização coloca em evidência a importância do desenho adequado das taxas como instrumento de financiamento legítimo e adequado às atividades estatais de regulação e fiscalização, objetivando evitar novos desastres ambientais decorrentes de exploração minerária, pois, como bem anotou o Ministro Luiz Fux, “a taxa exigível pelo exercício regular do poder de polícia impõe ao particular o financiamento da atividade estatal que lhe limita direitos, mas que beneficia toda a coletividade. O ônus é aceito em virtude dos ganhos obtidos com a exploração da atividade fiscalizada<sup>40</sup>.

Nesse contexto, parece coerente que a definição da base de cálculo das taxas relacionadas à fiscalização da atividade minerária reflita não apenas a extensão econômica da atividade desenvolvida, mas também a magnitude de seus potenciais impactos negativos. Em outras palavras, quanto maior o risco ou o dano potencial associado à atividade, maior deverá ser o ônus tributário correspondente, de modo a internalizar os custos regulatórios e assegurar a proporcionalidade na alocação de recursos estatais voltados à prevenção e controle de danos.

## **2.2. Diretrizes para fixação da base de cálculo**

A base de cálculo constitui elemento central para a distinção entre taxas e impostos, conforme estabelece o art. 145, § 2º, da Constituição Federal, ao vedar expressamente a adoção, pelas taxas, de bases de cálculo próprias de impostos. No caso específico das taxas incidentes sobre a atividade minerária, o critério quantitativo utilizado refere-se ao volume de minério extraído, o que não se confunde com as bases de incidência típicas dos tributos com finalidade arrecadatória, como alguns impostos.

<sup>38</sup> OECD (2022). Governança regulatória no setor de mineração no Brasil. Paris: OECD Publishing, p. 106. Acesso em: 21 mar. 2025. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/df9252dc-pt>.

<sup>39</sup> OECD (2022). Governança regulatória no setor de mineração no Brasil. Paris: OECD Publishing, p. 106. Acesso em: 21 mar. 2025. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/df9252dc-pt>.

<sup>40</sup> STF, ADI n. 4.787/AP, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 1.8.2022.

Além disso, as taxas de fiscalização mineral devem observar o princípio da proporcionalidade, assegurando que os valores exigidos dos contribuintes sejam compatíveis com os custos efetivos das atividades estatais de regulação e fiscalização. Nesse ponto, vale a pena recorrer novamente à análise da ADI n. 7.400/MT<sup>41</sup>, em que o STF fixou a tese da inconstitucionalidade da instituição de taxa de polícia que excede flagrante e desproporcionalmente os custos da atividade estatal de fiscalização.

No referido julgado, o Ministro Edson Fachin apresentou voto de divergência, adotando mesmo posicionamento da ADI n. 4.785/MG. Para o Ministro, é razoável que volume de minério extraído seja adotado como critério para assegurar a equivalência entre o valor da taxa de fiscalização devida pelo concessionário e os custos efetivamente incorridos pelo poder público na realização da atividade fiscalizatória. De fato, é sensato presumir que, quanto maior a quantidade extraída, maior será a complexidade e o dispêndio associados ao monitoramento e controle da operação minerária.

Dito de outra maneira: o custo do efetivo exercício fiscalizatório deve guardar consonância com a quantidade de minério extraída, na medida em que maior volume de exploração implica, em regra, maior complexidade operacional e maiores dispêndios por parte do Estado no monitoramento e controle da atividade minerária. Nesse oportuno, impossível não rememorar o voto do Ministro Luiz Fux no julgamento da ADI n. 4.787:

“A base de cálculo das taxas de polícia não é objetivamente apurável, mas estimada com base em critérios razoáveis de mensuração do custo da atividade estatal, que deverá ser rateado entre os sujeitos passivos que exploram o segmento fiscalizado. Para fins orçamentários há que se ter um planejamento mínimo em relação às despesas estatais, no que o mesmo planejamento é exigido para fins de fixação da base de cálculo de uma taxa que visa custear a atividade de polícia administrativa do Estado. Isso não quer dizer que a base de cálculo das taxas nunca poderá conter elementos relacionados aos contribuintes. 17. Os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, como corolários da justiça fiscal, não são obliterados quando em voga tributos contraprestacionais, tal qual as taxas.”<sup>42</sup>

Indispensável destacar que a utilização de critérios como o volume de minério extraído para o cálculo da base de taxas de fiscalização não implica a adoção irrestrita da capacidade contributiva como parâmetro direto de incidência. Nessa linha, a capacidade contributiva atua como um princípio estruturante da equidade tributária, orientando tanto a justiça horizontal quanto a vertical na repartição

<sup>41</sup> STF, Plenário, ADI n. 7.400/MT, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, julgado em 19.12.2023.

<sup>42</sup> STF, ADI n. 4.787/AP, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 1.8.2022.

dos encargos necessários à sustentação do Estado Fiscal. De certo, uma vez que as taxas possuem natureza vinculada, sendo regidas pelos princípios da comutatividade ou da equivalência/referibilidade, o ônus tributário suportado pelo contribuinte deve guardar proporcionalidade com o custo da atividade estatal específica a que se refere – seja a fiscalização exercida ou o serviço público efetivamente colocado à sua disposição. Assim, ainda que a capacidade econômica do contribuinte possa ser considerada de modo reflexo, ela não constitui, nesse contexto, o fundamento direto da exação, diferentemente do que ocorre com os impostos.

Ademais, tal entendimento encontra guarida no *leading case* ADI-MC-QO n. 2.551, relatado pelo Ministro Celso de Mello, no qual consta:

“Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descharacterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República.”<sup>43</sup>

Ora, a utilização do volume de minério extraído como base de cálculo da taxa de fiscalização não configura violação ao princípio do não confisco, previsto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal. Isso porque tal critério mantém vínculo direto e proporcional com o custo da atividade estatal exercida, respeitando o princípio da referibilidade que rege as taxas.

Com efeito, a partir do valor e do volume de minério extraído de determinado estado, é possível mensurar a proporcionalidade da taxa. Tome-se, à guisa de exemplo, dados oficiais do Sindicato das Indústrias Minerais do Pará (Simineral)<sup>44</sup>. Observa-se que, apenas em 2020, o volume de exportação de minérios daquele estado atingiu o patamar de R\$ 87 bilhões, havendo recolhimento de R\$ 541 milhões à título de taxa de fiscalização pelo governo do estado, o que representaria 0,6% do valor extraído e exportado do território paraense. A partir de tais números, torna-se insustentável afirmar que a taxa compromete a capacidade econômica dos contribuintes, ou que seria desproporcional ou confiscatória em termos patrimoniais. Neste mesmo sentido, vale a pena retomar as lições do Ministro Luiz Fux:

“A TFRM tributa o patrimônio de empresas dotadas de enorme capacidade econômica. Em matéria publicada pelo Jornal Valor Econômico, datada do dia 29 de julho de 2022, aponta-se que a maior mineradora do país, Vale,

<sup>43</sup> STF, ADI n. 2.551/DF (MC-QO), Rel. Min. Celso de Mello, *DJ* 20.4.2006.

<sup>44</sup> BOLETIM INDÚSTRIA MINERAL DO PARÁ. Disponível em: <https://www.simineral.org.br/mineracao#mineracaopara>.

registrou lucro líquido de US\$ 4,09 bilhões apenas no primeiro semestre de 2022. Outra empresa mineradora que opera em profusão no território nacional, a Anglo American, registrou lucro líquido de US\$ 3,68 bilhões de dólares também no primeiro semestre de 2022.<sup>22</sup> A garantia do não confisco em matéria tributária, insculpida no art. 150, IV da CRFB, está diretamente associada à condição do sujeito passivo da obrigação tributária. A proteção dirige-se ao seu direito de propriedade. Para as pessoas jurídicas, o confisco está presente quando o tributo, de tão gravoso, dificulta-lhes sobremodo a exploração de suas atividades econômicas habituais. É dizer que o tributo deve ser dosado com razoabilidade, de modo a valorizar a livre iniciativa.<sup>245</sup>

Ademais, observa-se que a atuação estatal custeada pela taxa vai muito além da simples fiscalização. Trata-se do exercício contínuo do poder de polícia sobre uma atividade de elevado impacto social, ambiental e econômico, geralmente instalada em regiões remotas e carentes de infraestrutura básica. A implantação de empreendimentos minerários nessas áreas impõe ao Estado a necessidade de prover estrutura de fiscalização, monitoramento e mitigação de efeitos adversos, o que acarreta despesas públicas significativas e diferenciadas. Diante disso, é razoável exigir que tais custos sejam suportados pelos próprios agentes que lhes dão causa.

Nesse sentido, a base de cálculo fundada no volume de minério extraído revela-se compatível com os parâmetros constitucionais e com o princípio da equivalência, tanto sob a ótica da capacidade econômica do contribuinte quanto da efetiva despesa pública associada à atividade minerária.

Ademais, a fixação da base de cálculo lastreada no volume extraído não implica em finalidade arrecadatória genérica, como nos impostos. Ao contrário: pois reflete a intensidade e a complexidade da fiscalização demandada, que naturalmente aumenta à medida que se amplia o porte da atividade exploratória. Portanto, a cobrança se mostra adequada e razoável, sem comprometer a subsistência econômica da atividade mineradora ou transferir ao contribuinte uma carga tributária excessiva e desproporcional.

### **3. Mineração, desenvolvimento sustentável e compatibilidade com a tributação ambiental**

A atividade de mineração ocupa posição estratégica na economia brasileira, sendo fonte significativa de receitas públicas e privadas, além de representar parcela expressiva das exportações nacionais. No entanto, como bem anotado por Lise Tupiassu e Vitória Zocatelli<sup>46</sup>, trata-se de uma atividade baseada na exploração de recursos naturais não renováveis, o que impõe limites temporais à sua

<sup>45</sup> STF, ADI n. 4.787/AP, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 1.8.2022.

<sup>46</sup> TUPIASSU, Lise; ZOCATELLI, Vitória. A crise da taxa minerária perante o STF e as consequências.

continuidade e acarreta responsabilidades elevadas para o poder público, sobretudo no que se refere à fiscalização, controle e mitigação dos impactos socioambientais gerados. A realidade brasileira revela, contudo, uma permanência histórica de um modelo extrativista voltado à exportação de *commodities* minerais em estado bruto, com baixo valor agregado, em direção a países industrializados – como a China – que os utilizam como insumos em cadeias produtivas tecnológicas e de alto valor. Essa dinâmica perpetua uma lógica econômica semelhante à do período colonial, na qual o Brasil se limita a fornecer matérias-primas enquanto o desenvolvimento industrial, científico e tecnológico ocorre em outras nações.

Essa dependência se expressa com clareza na realidade de estados como o Pará, cuja economia é amplamente ancorada na exploração mineral. Segundo o *Anuário Mineral do Pará de 2019*, 88% das exportações paraenses em 2018 tiveram origem na mineração, o que demonstra a centralidade dessa atividade para a estrutura produtiva regional. Contudo, sendo a mineração uma atividade finita, à medida que as jazidas forem exauridas, os municípios mineradores precisarão buscar novas alternativas econômicas para assegurar sua sobrevivência fiscal e social. Nesse sentido, revela-se fundamental que os recursos públicos gerados por essa atividade, como a Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (CFEM), taxas e demais exações ambientais com finalidade extrafiscal, sejam utilizados não apenas para o custeio da estrutura de fiscalização, mas também para a promoção de políticas de desenvolvimento sustentável e de diversificação econômica.

A Constituição da República de 1988, ao tratar da proteção ambiental no art. 225, estabelece como dever comum do poder público e da coletividade a preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado, em benefício das presentes e futuras gerações. Essa diretriz se articula com os fundamentos da ordem econômica constitucional, que, nos termos do art. 170, inciso VI, combina os princípios da livre iniciativa e da defesa do meio ambiente, sinalizando que o exercício da atividade econômica deve estar subordinado à sustentabilidade. Nesse contexto, a mineração, pela sua natureza transformadora e potencialmente degradante, exige um modelo de governança robusto, amparado por instrumentos normativos e financeiros capazes de disciplinar, monitorar e corrigir os efeitos da atividade extrativa.

A necessidade de uma atuação fiscalizatória rigorosa e eficaz é reforçada pelos impactos concretos que a mineração pode provocar, conforme demonstrado por tragédias emblemáticas como as de Mariana/MG e Brumadinho/MG, ambas com consequências ambientais, humanas e econômicas devastadoras. O potencial

---

cias para o Estado do Pará. *Revista de Direito Tributário e Financeiro* v. 7, n. 2, jul./dez. 2021, p. 40-56.

lesivo da mineração torna imperativo que o Estado disponha de recursos adequados para exercer seu poder de polícia administrativa, garantindo não apenas a legalidade da atividade, mas também a proteção da vida, da saúde e do bem-estar das populações diretamente afetadas. Trata-se de um campo regulatório cuja complexidade demanda planejamento técnico, articulação interinstitucional e financiamento contínuo.

Nesse cenário, a tributação ambiental com finalidade extrafiscal surge como instrumento legítimo e necessário. O uso de tributos como forma de induzir comportamentos empresariais ambientalmente responsáveis é prática adotada em diversos países e recomendada por organismos internacionais, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). No relatório *Taxation, Innovation and the Environment* (2010), a OCDE sugere o uso de tributos ambientais como mecanismo de indução regulatória, em linha com a teoria das “taxas pigouvianas”<sup>47</sup>, que visam internalizar os custos sociais e ambientais decorrentes de atividades poluidoras.

A aplicação do princípio do poluidor-pagador, amplamente aceito no direito ambiental contemporâneo, sustenta que os agentes econômicos que exploram recursos naturais ou geram impactos negativos devem arcar com os custos associados à prevenção, fiscalização e correção dos danos. No ordenamento jurídico brasileiro, esse modelo encontra respaldo na doutrina da extrafiscalidade tributária, segundo a qual os tributos não se prestam apenas à arrecadação, mas também ao cumprimento de funções indutoras e regulatórias. O adequado funcionamento do Estado, especialmente no tocante ao exercício do poder de polícia ambiental, depende da existência de receitas específicas e proporcionais à complexidade e à extensão de sua atuação.

Nesse caminho, no julgamento da ADI n. 4.787<sup>48</sup>, de relatoria do Ministro Luiz Fux, no qual o Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da TFRM instituída pelo Estado do Amapá, a Corte realizou uma análise aprofundada sobre os elementos que devem ser observados ao avaliar eventual inconstitucionalidade decorrente da desproporcionalidade da base de cálculo da taxa de mineração. No referido julgamento, a Corte ultrapassou a visão estritamente financeira, que limita a análise da proporcionalidade à correspondência direta entre os custos estatais de fiscalização e o montante arrecadado com a taxa. O Supremo incorporou uma abordagem mais ampla, levando em conta fatores como o potencial lesivo da atividade minerária ao meio ambiente, os riscos sociais

<sup>47</sup> Arthur Cecil Pigou, em sua obra *The economics of welfare* (1920), desenvolveu a ideia de tributos pigouvianos, como instrumentos de política econômica criados para corrigir externalidades negativas, ou seja, custos sociais gerados por atividades econômicas que não são arcados pelos seus responsáveis diretos.

<sup>48</sup> STF, Plenário, ADI n. 4.787/AP, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 1.8.2022.

decorrentes da exploração, a análise econômica do direito, a teoria dos jogos e os princípios constitucionais que informam a ordem econômica, tributária e financeira.

Em seu voto, acompanhado pela maioria dos ministros, o relator destacou que os riscos ambientais inerentes à mineração justificam a necessidade de uma estrutura fiscalizatória robusta, apta a proteger a saúde, a segurança e o bem-estar das populações afetadas. Episódios de grande impacto, como os desastres ocorridos em Mariana e Brumadinho, foram citados como exemplos emblemáticos da importância de um poder de polícia bem aparelhado e preventivo:

“O potencial lesivo ao ambiente que a atividade minerária encerra, torna necessário que o Estado tenha recursos para assegurar a saúde e o bem-estar das populações diretamente envolvidas no exercício da atividade de exploração mineral. Tragédias recentes como as dos municípios mineiros de Mariana/MG e Brumadinho/MG demonstram o quanto o poder de polícia administrativa nestas situações deve ser rigoroso e bem estruturado. 24. A ideia de se utilizar a tributação como forma de incentivo ou desincentivo à exploração de atividades nocivas ao meio ambiente é política de quase todos países do mundo, sugerida, inclusive, pela OCDE (*Taxation, Innovation and the Environment*, OECD, 2010). 25. As políticas ambientais que criam instrumentos que impõem um sobrepreço ao uso dos recursos naturais, à semelhança do que determina o princípio do ‘poluidor/pagador’, é legitimada sob a ótica de uma Análise Econômica do Direito, em linha com as chamadas ‘taxas pigouvianas’.”<sup>49</sup>

Na mesma linha, o Ministro Edson Fachin, ao relatar a ADI n. 7.400, também defendeu a constitucionalidade das normas impugnadas, enfatizando que havia uma relação razoável entre a quantidade de minério extraído e os custos suportados pelo Estado para fiscalizar a atividade. Assim, o STF consolidou o entendimento de que a proporcionalidade, no caso das taxas minerárias, deve ser apreciada em um contexto mais amplo, considerando não apenas o aspecto fiscal, mas também as externalidades negativas da atividade, mormente os impactos ambientais, e a complexidade da atuação estatal necessária à sua regulação.

De certo, a tributação incidente sobre a mineração, quando orientada por finalidades extrafiscais, revela-se plenamente compatível com a ordem constitucional brasileira. Ademais, a legitimidade decorre não apenas da previsão normativa, mas da necessidade concreta de garantir a eficácia da política pública ambiental, de preservar recursos naturais finitos, de proteger as populações vulnerabilizadas e de assegurar a repartição justa dos encargos públicos. Trata-se, portanto, de um instrumento que harmoniza os princípios da legalidade, da precaução, da prevenção e da justiça fiscal.

<sup>49</sup> STF, Plenário, ADI n. 4.787/AP, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 1.8.2022.

#### 4. Conclusão

A partir da investigação empreendida, constata-se que a definição da base de cálculo das taxas de fiscalização incidentes sobre a atividade minerária constitui um dos mais relevantes e desafiadores temas no âmbito da tributação contemporânea, especialmente em razão das tensões que envolve entre legalidade, proporcionalidade, segurança jurídica e justiça fiscal. O arcabouço normativo brasileiro, ao conferir aos entes federativos competência para instituir tais exações, demanda, por outro lado, observância rigorosa aos princípios da equivalência, da referibilidade e da vedação ao confisco. Entretanto, a interpretação e a aplicação desses princípios têm se revelado notoriamente instáveis, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, gerando um ambiente de incerteza jurídica que afeta diretamente a previsibilidade dos agentes econômicos e a eficiência do aparato fiscalizatório estatal.

Nesse contexto, a definição da base de cálculo adequada para tais taxas revela-se núcleo de um complexo debate federativo, tributário e ambiental. A jurisprudência do STF, em decisões paradigmáticas, tem oscilado entre uma leitura estrita da proporcionalidade econômica e uma compreensão ampliada da função fiscalizatória do Estado, sobretudo diante dos riscos sociais e ambientais inerentes à exploração minerária. Essa tensão evidencia a necessidade de construção de critérios mais sólidos e normativamente respaldados, capazes de conferir maior estabilidade às relações jurídico-tributárias.

Nesse ponto, merecem especial relevo os fundamentos trazidos pelo Ministro Luiz Fux no julgamento da ADI n. 4.787, ao enfatizar que a função da base de cálculo das taxas deve ultrapassar a simples quantificação aritmética do tributo, para alcançar dimensões mais amplas ligadas à maximização dos efeitos esperados da tributação. Assim, a taxa deve refletir o ônus econômico necessário à mitigação dos riscos sociais e ambientais, sem que isso importe em confisco ou desestimule indevidamente a atividade econômica.

Para tanto, impõe-se o aprimoramento do desenho normativo das taxas de fiscalização, de modo a garantir uma correlação minimamente razoável entre o valor arrecadado e os custos da atividade estatal. Esse equilíbrio não pressupõe uma correspondência aritmética, mas exige o abandono de práticas meramente arrecadatórias, que desvirtuam a finalidade própria da taxa. O fortalecimento da segurança jurídica exige, assim, a fixação de parâmetros objetivos, transparentes e justificados, que permitam ao contribuinte antever os efeitos jurídicos de sua conduta, ao passo que viabilizam a atuação fiscal do Estado em bases compatíveis com os princípios constitucionais.

Não é demais ressaltar que a tributação por meio de taxas de polícia pode e deve operar como mecanismo de realização de justiça social e promoção do desenvolvimento sustentável. A mineração, por sua natureza extrativista e finita, impõe elevados custos socioambientais aos territórios em que é desenvolvida.

Nesse cenário, a utilização das receitas obtidas com as taxas para financiar a fiscalização eficaz, prevenir danos ambientais e estruturar políticas públicas voltadas à diversificação se mostra não apenas legítima, mas imperativa.

Ademais, a incorporação do princípio do poluidor-pagador à lógica das taxas minerárias reforça sua natureza extrafiscal, ampliando seu alcance para além do simples custeio de serviços públicos. Trata-se de reconhecer que o exercício do poder de polícia deve estar instrumentalizado por recursos suficientes, o que somente será possível mediante a superação da dicotomia entre taxa e imposto, a partir de uma leitura teleológica e funcional da tributação, comprometida com os objetivos constitucionais da ordem econômica, da justiça fiscal e da proteção ambiental.

Por conseguinte, a solução jurídica adequada para os desafios enfrentados no campo da tributação da mineração exige um redesenho legislativo que conjugue eficiência arrecadatória com estabilidade normativa. Isso requer, igualmente, a superação da jurisprudência fragmentada, mediante consolidação de entendimentos que confirmam previsibilidade ao sistema. Sob essa perspectiva, a tributação por meio de taxas não apenas preserva a racionalidade fiscal e a proporcionalidade exigida pelo ordenamento jurídico, mas também atua como mecanismo de regulação eficiente das condutas econômicas, em linha com o princípio do poluidor-pagador e com a doutrina das taxas pigouvianas.

## 5. Referências bibliográficas

- Agência Nacional de Mineração. Controladoria-Geral da União. *Relatório de avaliação*: Agência Nacional de Mineração – Gerência Regional no Estado de Minas Gerais: exercício 2018. [Brasília, DF]: CGU, 29 abr. 2019. Disponível em: <https://eaud.cgu.gov.br/relatorios/download/856233>. Acesso em: 15 mar. 2025.
- Agência Nacional de Mineração. *Resolução ANM n. 71*, de 14 de maio de 2021. Disponível em: <https://www.solisconsultoria.com.br/legislacao/doc/anm-71-2021>. Acesso em: 15 mar. 2025.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros; Salvador: Juspodivm, 2021, p. 308-310.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 848.
- BARBOSA, Rui. *Obras completas*, t. III. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Cultura, 1976. v. XXIII.
- BOLETIM INDÚSTRIA MINERAL DO PARÁ. Disponível em: <https://www.simineral.org.br/mineracao#mineracaopara>. Acesso em: 15 mar. 2025.
- BORGES, Felipe Garcia Lisboa; MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu. *Taxas: equivalência e igualdade*. *Observatório da Jurisdição Constitucional*, Brasília, DF,

- ano 7, n. 2, jul./dez. 2014. ISSN 1982-4564. Instituto Brasiliense de Direito Público.
- BRASIL. *Lei n. 13.575*, de 26 de dezembro de 2017. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/l13575.html](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13575.html). Acesso em: 15 mar. 2025.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.html](http://planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.html). Acesso em: 15 mar. 2025.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. Tasas y precios públicos: la nueva parafiscalidad, en Civitas. *Revista Española de Derecho Financiero* n. 64, 1989, p. 485-518.
- FREIRE, Stael; PESSOA, Leonel Cesarino. A participação dos municípios na fiscalização da CFEM: uma proposta de revisão legislativa. *Revista de Informação Legislativa* v. 62, n. 245. Brasília, jan./mar. 2025, p. 163-180.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE MINERAÇÃO. *IBRAM diz que cobrança de taxas estaduais de fiscalização sobre mineração gera insegurança jurídica e afastará investimentos*. Disponível em: <https://ibram.org.br/noticia/ibram-diz-que-cobranca-de-taxas-estaduais-de-fiscalizacao-sobre-mineracao-gera-inseguranca-juridica-e-afastara-investimentos/>. Acesso em: 15 mar. 2025.
- MATO GROSSO (Estado). Lei n. 11.991, de 23 de dezembro de 2022. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=440259>. Acesso em: 15 mar. 2025.
- MATO GROSSO (Estado). Lei Ordinária n. 12.370, de 26 de dezembro de 2023. Disponível em: <https://legislacao.mt.gov.br/mt/lei-ordinaria-n-12370-2023-mato-grosso-institui-a-taxa-de-controle-acompanhamento-e-fiscalizacao-das-atividades-de-pesquisa-lavra-exploracao-e-aproveitamento-de-recursos-minerarios-tfrm-e-o-cadastro-estadual-de-controle-e-fiscalizacao-das-atividades-de-pesquisa-lavra-exploracao-e-aproveitamento-de-recursos-minerarios-cerm-altera-a-lei-n-11096-de-19-de-marco-de-2020-e-revoga-a-lei-n-11-991-de-23-de-dezembro-de-2022>. Acesso em: 15 mar. 2025.
- MATO GROSSO (Estado). LOA – Lei n. 12.421, de 2 de fevereiro de 2024. Estima a receita e fixa a despesa do Estado de Mato Grosso para o exercício financeiro de 2024. *Diário Oficial do Estado de Mato Grosso*, Cuiabá, MT, 2 fev. 2024. Disponível em: <https://www5.sefaz.mt.gov.br/orcamento?c=11387799&e=53231826>. Acesso em: 15 mar. 2025.
- OBSERVATÓRIO DA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL. Brasília: IDP, ano 7, n. 2, jul./dez. 2014. ISSN 1982-4564. 138.
- OECD (2022). Governança regulatória no setor de mineração no Brasil. Paris: OECD Publishing, p. 106. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/df9252dc-pt>. Acesso em: 15 mar. 2025.

PARÁ (Estado). Lei n. 10.311, de 28 de dezembro de 2023. Disponível em: <https://www.semas.pa.gov.br/legislacao/normas/view/453968>. Acesso em: 15 mar. 2025.

PARÁ (Estado). Lei n. 7.591, de 28 de dezembro de 2011. Disponível em: <https://www.semas.pa.gov.br/legislacao/normas/view/312>. Acesso em: 15 mar. 2025.

PARÁ (Estado). Lei n. 8.091, de 29 de dezembro de 2014. Disponível em: <https://www.semas.pa.gov.br/legislacao/normas/view/309#:~:text=Institui%20a%20Taxa%20de%20Controle,Aproveitamento%20de%20Recursos%20H%C3%ADdricos%20E2%80%93%20CERH>. Acesso em: 15 mar. 2025.

PONTES, Helenilson Cunha. A constitucionalidade da taxa de fiscalização mineral. *Consultor Jurídico*, 14 abr. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-14/consultor-tributario-constitucionalidade-taxa-fiscalizacao-mineral/>. Acesso em: 15 mar. 2025.

SCAFF, Fernando Facury. Majoração de taxa de fiscalização sem equivalência ou correlação. Disponível em: <https://scaff.adv.br/majoracao-de-taxa-de-fiscalizacao-sem-equivalencia-ou-correlacao/>. Acesso em: 15 mar. 2025.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 194.

STF, ADI n. 2.551/DF (MC-QO), Rel. Min. Celso de Mello, *DJ* 20.4.2006.

STF, ADI n. 4.785/MG, Rel. Min. Edson Fachin, julgado em 1.8.2022.

STF, ADI n. 4.786/PA, Rel. Min. Nunes Marques, julgado em 1.8.2022.

STF, ADI n. 4.787/AP, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 1.8.2022.

STF, ADI n. 5.374/PA, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, julgado em 12.3.2021.

STF, ADI n. 7.400/MT, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, julgado em 19.12.2023.

STF, ADI n. 7.598/MT, Rel. Min. Luiz Fux, acesso em 15.3.2025.

STF, ADI n. 7.618/PA, Rel. Min. Edson Fachin, acesso em 15.3.2025.

STF, RE n. 790.049/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJe* 30.5.2014.

STF, RE n. 798.751/PE, Rel. Min. Cármem Lúcia, *DJe* 19.3.2014.

TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança jurídica no direito tributário e modulação dos efeitos em decisões de constitucionalidade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 131. São Paulo, nov./dez. 2016.

TUPIASSU, Lise; ZOCATELLI, Vitória. A crise da taxa minerária perante o STF e as consequências para o Estado do Pará. *Revista de Direito Tributário e Finançamento* v. 7, n. 2, jul./dez. 2021, p. 40-56.

# O Princípio da Justiça Tributária e seus Efeitos após a Emenda Constitucional n. 132, de 2023

## *The Principle of Tax Justice and its Effects after the Constitutional Amendment no. 132 of 2023*

Fábio Weber Ludwig

Mestrando pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).  
Especialista em Direito e Processo Tributário pela Fundação Escola Superior do  
Ministério Público (FMP/RS). Advogado. E-mail: fabio.w.ludwig@gmail.com.

Recebido em: 27-7-2025 – Aprovado em: 8-9-2025  
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.4.2025.2828>

### *Resumo*

A Emenda Constitucional n. 132/2023 introduziu expressamente o princípio da justiça tributária na Constituição, suscitando debates sobre seus efeitos no Sistema Tributário Nacional. Este trabalho explora esse tema, desde os fundamentos jusfilosóficos da justiça – de Platão até John Rawls – e a sua aplicabilidade no direito tributário. A despeito da polissemia, a justiça tributária era um valor ligado à igualdade, capacidade contributiva e mecanismos do Estado de Direito, com existência prévia à Reforma Tributária. Os tribunais utilizaram a expressão em decisões anteriores, apesar de não haver conteúdo normativo e teórico claro sobre o conceito. A inclusão do princípio na Constituição visa fortalecer a distribuição justa do ônus tributário e concretizar a justiça social. Assim, a positivização da justiça tributária, aparentemente inócuia à primeira vista, possui um vetor interpretativo que influencia a criação de mecanismos para promover igualdade e capacidade contributiva.

*Palavras-chave:* princípio da justiça, justiça tributária, Reforma Tributária, teoria da justiça, direito tributário.

### *Abstract*

Constitutional Amendment No. 132/2023 expressly introduced the principle of tax justice into the Constitution, raising debates about its effects on the National Tax System. This work explores this topic, from the jusphilosophical foundations of justice – from Plato to John Rawls – and its applicability in tax law. Despite its polysemy, tax justice was a value linked to equality, ability to pay, and mechanisms of the Rule of Law, with a pre-existing presence before the Tax Reform. The courts have used the expression in previous decisions, despite the absence of clear normative and theoretical content about the concept. The inclusion of the principle in the Constitution aims to strengthen the fair distribution of the tax burden and to achieve social justice. Thus, the positivization of tax justice, seemingly innocuous at first glance, carries an interpretative vector that influences the creation of mechanisms to promote equality and ability to pay.

*Keywords:* principle of justice, tax justice, Tax Reform, theory of justice, tax law.

## 1. Introdução

A Emenda Constitucional n. 132, de 2023, veiculou alterações no Sistema Tributário Nacional que transcendem a tributação sobre o consumo no Brasil. Dentre as alterações que fogem à notável inclusão do Imposto sobre Bens e Serviços ou ao Imposto Seletivo, houve algumas alterações que fogem ao escopo do consumo pretendido com a Reforma Tributária. Dentre as alterações, verifica-se a inclusão do § 3º do art. 145 da Constituição Federal de 1988, que determina a observância dos princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. O acréscimo da expressão “justiça tributária” constitui uma novidade no sistema, uma vez que até então não havia nenhum dispositivo escrito contendo tal expressão no Título VI da Constituição, seção responsável pela disposição das normas tributárias constitucionais, havendo menção apenas em seções anteriores da Constituição. Ademais, a Lei n. 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN) utiliza o termo “justiça” tão somente uma vez, de modo não relacionado à expressão constitucional. Por mais que a justiça seja elemento que remete à própria essência do Direito, o acréscimo expresso na Constituição Federal de 1988 traz inevitável indagação sobre as razões de seu acréscimo e, talvez mais importante, os seus efeitos no sistema normativo constitucional tributário, que rege as relações de todos os entes federativos com seus respectivos contribuintes.

Nesse panorama normativo, o presente trabalho tem como pretensão investigar quais são os possíveis efeitos da inclusão expressa do princípio da justiça tributária na Constituição Federal de 1988 através da Emenda Constitucional n. 132, de 2023. A pretensão é de que, ao final, o leitor tenha capacidade de compreender os possíveis efeitos da justiça tributária em nosso sistema, seja para reflexões mais críticas do caminho escolhido pelo contexto da Reforma Tributária, seja para o entendimento mais específico sobre a concretização efetiva da interpretação e aplicação da justiça tributária. A investigação é intimamente ligada às concepções oriundas da Teoria da Justiça e à Teoria do Direito, que são capazes de trazer substratos firmes para responder os fundamentos da justiça, auxiliando na adequada resposta ao questionamento inicial.

Na qualidade de objetivos secundários do presente trabalho, busca-se realizar uma contextualização breve sobre a evolução da Teoria da Justiça. O cenário do Direito circunda a justiça, sendo ainda mais pertinente quando aparecida na seara tributária. Nesse ponto, será fundamental a análise de ao menos duas fases da justiça, sendo a visão clássica de Aristóteles sobre justiça e o contraponto moderno, centrado na concepção de John Rawls. Noutro norte, igualmente é relevante a concepção da justiça tributária na esfera da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que, na condição de corte constitucional, oferece diretrizes her-

menêuticas que merecem ser consideradas para almejar o objeto central desse estudo.

O tema é extremamente relevante para a compreensão do Sistema Tributário Nacional, que é regido pelos seus princípios gerais dispostos na Seção I do Capítulo I do Título IV da Constituição Federal de 1988. A dimensão princípio-lógica da norma constitucional possui efeitos que irradiam em todo o sistema tributário, possuindo um efeito que atinge todos os entes federativos dada a competência legislativa concorrente em matéria tributária nos termos do art. 24, inciso I, da Constituição Federal de 1988. Ainda, a compreensão do tema auxilia o jurista a compreender a própria extensão da Emenda Constitucional n. 132, de 2023, popularmente conhecida como a Reforma Tributária sobre o consumo. Não é incomum encontrar na contemporaneidade debates acerca da extensão dos efeitos da Reforma Tributária no atual sistema tributário, de modo que a análise das modificações nos princípios estruturantes do sistema deve ser objeto de análise para concluir sobre essa extensão.

No tocante à metodologia utilizada nesta pesquisa, utilizou-se uma aproximação predominantemente qualitativa e bibliográfica, por meio do método dedutivo de pesquisa. Baseia-se na análise de doutrinas jurídicas, de legislação pertinente e, eventualmente, de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, para aferir conclusões sobre a justiça tributária, com foco nas discussões mais recentes sobre os efeitos normativos concretos do princípio jurídico ora explicitado. O texto em questão igualmente possui viés crítico sobre a utilização da justiça para solucionar problemas eminentemente jurídicos. Dessa forma, o trabalho busca oferecer uma visão abrangente sobre a interpretação e aplicação da justiça tributária, explorando os seus principais impactos na positivação da norma jurídica para o fisco e os contribuintes. A hipótese do trabalho é de que a positivação da justiça tributária pela Reforma Tributária é inócuia, dada a polissemia do conceito e sua utilização retórica.

Traçados os objetivos e a metodologia, importa delimitar que o presente texto segue desenvolvido em duas partes. A primeira seção, de cunho propedêutico, filosófico e histórico, trata sobre as nuances da Teoria da Justiça, com sucintas conexões com o Direito Tributário. A segunda seção trata especificamente sobre a aplicação da Teoria da Justiça no âmbito do Direito Tributário, especificamente investigando o posicionamento jurisprudencial e doutrinário sobre o princípio e destacando efeitos jurídicos possíveis para o referido princípio. Por fim, são realizadas breves conclusões sobre o tema analisado, cumprindo com os objetivos propostos no presente estudo, previamente estabelecidos na parte introdutória deste artigo.

## **2. Aspectos jusfilosóficos sobre a justiça**

O conceito de justiça envolve um debate milenar, remontando aos primórdios da humanidade. Existe uma contínua conversa, sempre atual, em diversos

níveis, que perpassa por aspectos fundamentais da nossa sociedade e que está inegavelmente associada ao Direito. É tarefa árdua separar o Direito da justiça. Quiçá seja inimaginável um sem o outro, uma vez que justiça e Direito tiveram berço comum.

Existem incontáveis teorias da justiça ao longo dos séculos de desenvolvimento humano, que perpassam por autores notáveis, como Platão, Aristóteles, Cícero, Ulpiano, São Tomás de Aquino, Thomas Hobbes, Immanuel Kant, John Locke, Jean-Jacques Rousseau, John Rawls e dentre vários outros filósofos. Podem ser estabelecidos diversos períodos e hiatos sobre a discussão. Para efeitos do presente trabalho, subdivide-se a análise do conceito de justiça para apenas compreender o início dos estudos sobre a justiça e ao patamar mais moderno que se chegou. Inicialmente, tratar-se-á sobre o período clássico, norteado pelos autores gregos, e, posteriormente, sobre o período moderno, trazendo os contornos contemporâneos acerca da teoria da justiça por John Rawls.

## 2.1. A concepção clássica da justiça

O desenvolvimento de um entendimento uniforme sobre a justiça remonta aos trabalhos de diversos autores gregos, que buscam, à época, contrapor a noção da relatividade da justiça. O conceito primordial da justiça está fundado em seu aspecto eminentemente subjetivo, emanando uma pluralidade de visões sobrepostas sobre qual é o real significado da justiça. Aristóteles já notava a ambiguidade do conceito, inferindo que assim como existem vários modos de indicar o injusto, igualmente há várias formas do que seria justo<sup>1</sup>.

Os registros de Platão são os principais para delinear o pensamento grego inicialmente concebido pelos Sofistas, dentre eles Trasímaco, Céfalo e Polemarco. Todos evidenciam a subjetividade do conceito de justiça, como Trasímaco, que a conceitua como aquilo que convém para o mais forte<sup>2</sup>. Polemarco entende que dizer a verdade e dar aquilo que foi tomado por outrem<sup>3</sup>. Céfalo conceitua a justiça como fazer o bem para seus amigos e prejudicar os inimigos<sup>4</sup>. Essa ambiguidade e polissemia no conceito da justiça é plano de fundo dos discursos de Sócrates e Platão, que buscam racionalizar o conceito e sistematizá-lo, uma vez que justiça aparenta ser conceituada de acordo com a subjetividade de quem a aplica.

A sistematização proposta por Platão traz contornos no plano ideal sobre o conceito da justiça. O conceito de Platão revolve a ideia de justiça como uma vir-

<sup>1</sup> ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. São Paulo: Martin Claret, 2015, p. 124.

<sup>2</sup> PLATÃO; EMLYN-JONES, Chris. *Republic: 1-2.368c4: with Introduction, Translation and Commentary* by Chris Emlyn-Jones. Oxford: Oxbow Books, 2007, p. 20.

<sup>3</sup> PLATÃO; EMLYN-JONES, Chris. *Republic: 1-2.368c4: with Introduction, Translation and Commentary* by Chris Emlyn-Jones. Oxford: Oxbow Books, 2007, p. 49.

<sup>4</sup> PLATÃO; EMLYN-JONES, Chris. *Republic: 1-2.368c4: with Introduction, Translation and Commentary* by Chris Emlyn-Jones. Oxford: Oxbow Books, 2007, p. 53.

tude estrutural, em que cabe a cada um fazer aquilo que é próprio, sem interferir em outrem. Justiça é uma forma de equilíbrio que harmoniza as demais virtudes da sociedade como a coragem, a temperança e a sabedoria. Nesse aspecto ideal da justiça, ela atua como uma condição organizacional das demais virtudes, tornando possível a convivência social<sup>5</sup>. O processo dialético de Platão constrói, lentamente, esse conceito, em que cabe a cada indivíduo uma atividade própria, que não deve interferir na função alheia. É eminentemente uma conceituação idealista, uma vez que Platão propõe posteriormente como seria uma sociedade ideal. Naturalmente, seu conceito de justiça deve se alinhar à proposta sobre a sociedade ideal.

Em contraste a Platão, Aristóteles insere o conceito de justiça no âmbito da experiência concreta, afastando-se do modelo ideal para propor uma teoria fundamentada nas práticas sociais e jurídicas, o que o torna uma das referências mais sólidas para a delimitação objetiva do justo. Para ele, justiça é uma virtude, situada no meio-termo entre extremos, assim como outras virtudes ditadas em seus ensinamentos<sup>6</sup>. Mais que isso, a justiça para sua visão figura como um aspecto próprio: é a virtude máxima, a mais perfeita e completa, não contemplando somente a virtude própria, mas também a virtude alheia.

A teoria encampada por Aristóteles sistematizou o estudo e o conhecimento sobre a justiça com grande peculiaridade. Inicialmente, divide-se a justiça em duas partes, sendo o que se chama de justo geral e o justo particular. Na primeira espécie de justiça, denominada de justo geral ou justo legal, há uma primeira dimensão sobre o conceito derivado do senso comum: ser justo é cumprir os costumes, normas e leis do local, de acordo com os princípios da probidade. Essa primeira concepção é fundamentalmente ligada à probidade e ao bem comum, que são *per se* as finalidades das leis. O intuito desse primeiro ponto é estabelecer o modo de agir das pessoas em benefício de toda a sociedade, levando consigo a ideia oposta, a injustiça, que consiste nas ações que transgridem a lei ou que culminam em ações ímporas<sup>7</sup>. Ser justo é cumprir a lei e costumes locais, enquanto a injustiça é desrespeitar essas leis e costumes, causando o prejuízo à própria comunidade. Há uma inegável relação entre a sociedade e o indivíduo, em que o indivíduo deve cumprir a lei e os costumes, como ato virtuoso de probidade e equilíbrio.

O ponto central de sua teoria está vinculada ao que chama de justo particular, que rege as relações entre particulares e não necessariamente em relação à sociedade como um todo. Essa segunda dimensão pode ser subdividida no que veio a ser chamado de justiça distributiva e justiça comutativa, atuando no âmbito

<sup>5</sup> PLATÃO. *The Republic*. Londres: Penguin Classics, 2007, p. 233.

<sup>6</sup> ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2015, p. 123.

<sup>7</sup> ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2015, p. 124.

particular. A justiça distributiva é aquela em que atua em proporcionalidade, sendo especialmente relevantes na alocação de bens e honrarias, isto é, levando em consideração o mérito, peculiaridades e condições de cada um dos sujeitos envolvidos. A distributividade implica nessa análise das condições particulares em uma escala geométrica e, respeitada a proporcionalidade, haverá justiça<sup>8</sup>. Noutras palavras, pessoas diferentes recebem bens diferentes, conforme suas condições e mérito. Essa é a justiça que rege a classificação em um concurso conforme o conhecimento de cada envolvido ou a distribuição de renda em uma empresa. Aquele que possui maior desempenho através do maior esforço ou do mérito, se sobressai. No âmbito tributário, a justiça distributiva pode ser vista em alguns tributos, como no Imposto de Renda, pois aquele que aufera maior renda contribui mais para o custeio da sociedade, por exemplo.

A justiça comutativa, também conhecida como corretiva, é aquela que intervém nas relações de troca entre sujeitos, sendo uma espécie de justiça regida por igualdade absoluta, em proporção aritmética. Aristóteles pressupõe uma justa transação entre os sujeitos envolvidos. Nesse ponto, pouco importa o mérito ou eventual condição especial de determinado sujeito envolvido na transação, mas tão somente a igualdade aritmética<sup>9</sup>. Essa é a forma de justiça que rege, por exemplo, relações de compra e venda. A justiça na transação não é determinada pela condição especial dos envolvidos, mas sim à equivalência dos bens transacionados. No âmbito tributário, encontramos essa forma de justiça em tributos sujeitos à contraprestação do estado, como as taxas, em que, como regra geral, pouco importam as eventuais especificidades dos envolvidos, mas tão somente a equivalência entre os bens, sendo inclusive vedado que o valor arrecadado não esteja relacionado com o custo do serviço específico e divisível que a motiva, como ressaltou decidido no julgamento do Recurso Extraordinário n. 554.951 em 2013 pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal<sup>10</sup>.

A teoria de Aristóteles é integralmente relacionada com sua teoria política, fundada no homem como ser intrinsecamente ligado à *polis*. Nesse contexto, adém outro conceito integrante da justiça que é a reciprocidade. Ela é um aspecto relevante, pois é um dos fundamentos da própria subsistência da sociedade quando relacionada à ideia de proporcionalidade<sup>11</sup>. Esse entendimento é repetido na Política que ressalta a presença espontânea de elementos que são desiguais na constituição da sociedade, de modo que a justiça distributiva figura como o méto-

<sup>8</sup> ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. São Paulo: Martin Claret, 2015, p. 130.

<sup>9</sup> ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. São Paulo: Martin Claret, 2015, p. 131.

<sup>10</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 554.951. Rel. Min. Dias Toffoli. Primeira Turma. Julgado em: 15 out. 2013, processo eletrônico, *Diário da Justiça Eletrônico*, n. 227, divulgado em 18 nov. 2013, publicado em 19 nov. 2013. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 25 jun. 2025.

<sup>11</sup> ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. São Paulo: Martin Claret, 2015, p. 134.

do de salvaguarda da comunidade, porque mesmo em sociedades em que todos são iguais, não é possível que a todos dirigir a sociedade simultaneamente<sup>12</sup>. Assim, Aristóteles deixa cristalina a noção de que a reciprocidade traz um padrão de comportamento que reforça a sociedade e suas normas estruturantes, concretizando a justiça<sup>13</sup>. O ponto central na discussão é que a reciprocidade nem sempre segue uma igualdade aritmética, mas se assemelha à ideia de proporção. Amigos devem ter deveres recíprocos entre si, assim como cônjuges, independentemente do mérito individual entre os envolvidos. Entretanto, na sociedade, um policial precisa utilizar da força e pode acabar necessitando agredir alguém para possibilitar uma prisão legítima imposta. Todavia, mesmo que ele cometa tal agressão, o policial não deve ser reciprocamente agredido, não havendo relação própria de reciprocidade. Esses exemplos demonstram que a reciprocidade envolve a proporcionalidade na sociedade e figura como verdadeira base indispensável à própria subsistência da *polis*.

As teorias desenvolvidas pelos autores gregos clássicos são de grande relevância para a compreensão do fenômeno da justiça, trazendo um panorama cético, ideal e prático sobre a justiça. Os trabalhos apresentados constituem o ponto de partida para a discussão que perdura, sem resposta definitiva, até a contemporaneidade, e que foram objeto de incontáveis trabalhos nos séculos que seguiram. Vejamos agora os contrapontos modernos sobre a teoria da justiça, que trazem aspectos relevantes para definição dos trabalhos no campo jurídico.

## 2.2. *O contraponto contemporâneo de John Rawls*

A despeito do extenso trabalho inicial dos gregos, que são aprofundados no presente trabalho por serem o marco inicial da discussão, a justiça na era moderna toma outros rumos. Na modernidade, compreendida como os anos subsequentes a metade do século XVIII, há um distanciamento do conceito aristotélico da justiça como virtude do homem, ligada à moralidade. O termo foi inclinado a corresponder ao Direito, como instituição pública<sup>14</sup>. Por limitações do objeto, não serão abordados importantes autores de períodos posteriores aos trabalhos da antiguidade. Em especial, citam-se os trabalhos de Cícero<sup>15</sup>, Ulpiano, Santo Agostinho, Tomás de Aquino, Thomas Hobbes, Immanuel Kant, John Locke, Jean-Jacques Rousseau, dentre outros autores modernos.

Assim como na antiguidade, a teoria da justiça possuiu uma vasta quantidade de teóricos para trazer uma concepção moderna de justiça. Dentre todos os

<sup>12</sup> ARISTÓTELES. *Política*. 5. ed. São Paulo: Martin Claret, 2010, p. 79.

<sup>13</sup> JOHNSTON, David. *A brief history of justice*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 2011, p. 83.

<sup>14</sup> ENGLARD, Izhak. *Corrective and distributive justice: from Aristotle to modern times*. New York: Oxford University Press, 2009, p. 213-214.

<sup>15</sup> Autor presente na Antiguidade, mas posterior aos autores do período clássico grego (séculos V a IV antes da Era Comum), assim como Ulpiano.

autores, John Rawls e sua Teoria da Justiça se destacam, trazendo uma nova forma de compreender o fenômeno da justiça. É o trabalho mais recente e relevante sobre o tema.

Diferentemente de alguns paradigmas, Rawls não traz esforço propriamente para estabelecer uma definição filosófica universal acerca da justiça, mas sim estabelecer os fundamentos de uma sociedade justa, debruçando-se sobre os estudos da justiça social. Seus trabalhos renderam a publicação, em 1971 de sua Teoria da Justiça, em que ele trabalha com diversos autores, especialmente os contratuais, e constrói sua tese, sendo o trabalho mais relevante do século XX sobre o assunto, envolvendo o esforço de aproximadamente meia década para completá-la<sup>16</sup>. O trabalho de John Rawls é essencial para a compreensão da justiça moderna, especialmente quando integrante nas instituições que compõem o Estado de Direito.

O trabalho de John Rawls, conforme consta na sua última versão revisada datada de 1999, estabelece sua teoria com o objetivo não propriamente de delimitar o que é a justiça, mas quais são as condições para sua existência. A justiça para Rawls é a primeira virtude das instituições sociais, assim como a verdade é fundamento dos sistemas de pensamento. Toda pessoa possui a sua inviolabilidade baseada na justiça, de modo que nem mesmo o bem-estar de toda a sociedade pode contrapor esse patamar de inviolabilidade. A justiça não pode admitir que a perda da liberdade de alguns possa justificar um bem maior que seja desfrutado por todos. Os sacrifícios impostos a poucos indivíduos jamais poderão ser compensados pela soma das vantagens dos demais integrantes da sociedade<sup>17</sup>. Esses são os primeiros passos de sua teoria, que rejeita, essencialmente, o argumento utilitário que predominou no início da modernidade.

A justiça de John Rawls é fundada na ideia de equidade (*fairness*) e busca trazer os princípios da justiça que figuram como um guia básico para estruturar a sociedade, que é o objeto da justiça. A ideia principal é estabelecer princípios que pessoas livres e racionais, preocupadas com o desenvolvimento de seus interesses nessa sociedade a ser concebida, aceitariam em uma posição de equidade, definindo a estrutura fundamental da sua mútua associação<sup>18</sup>.

A partir dessa proposição inicial, Rawls propõe uma situação ou posição originária, na qual todos os membros que formariam uma sociedade estariam se estruturando. Então, estabelecem-se características essenciais dessa posição original, que são condições que recaem sobre os indivíduos que estão formulando uma sociedade justa, semelhante ao estado de natureza, como disposto pelos autores

<sup>16</sup> JOHNSTON, David. *A brief history of justice*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 2011, p. 196.

<sup>17</sup> RAWLS, John. *A theory of justice*. Edição revisada. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 03.

<sup>18</sup> RAWLS, John. *A theory of justice*. Edição revisada. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 10.

contratualistas<sup>19</sup>. A pressuposição inicial de Rawls é que os indivíduos seriam livres e racionais, preocupados em estabelecer seus interesses nessa futura sociedade. Na sequência, estabelece que nenhum dos membros possui conhecimento prévio de qual seria sua situação individual após a formação da sociedade. Assim, os princípios de uma sociedade justa são formulados enquanto todos estão sob o véu de ignorância, de modo que ninguém tem conhecimento se terá muito ou pouco dinheiro na sociedade, se será inteligente ou não, ou de quais atributos especiais será dotado<sup>20</sup>.

Tomando essa condição original, com as características indicadas, e após longa justificação de sua escolha e forma de compreensão desta condição especial, chega-se à conclusão de que existem dois princípios fundamentais para a justiça dentro da comunidade. O primeiro princípio é a liberdade, pois cada pessoa deve ter um direito equivalente ao mais amplo espectro de liberdades compatíveis com as liberdades dos demais. Posteriormente, advém o princípio da diferença, que reza que as desigualdades sociais e econômicas são apenas cabíveis quando, e apenas quando, tais desigualdades forem impostas para, razoavelmente, beneficiar a todos os integrantes da sociedade, e estiver ligada a uma posição ou cargo aberto para todos<sup>21</sup>.

Rawls estruturou sua teoria de forma que o princípio da liberdade abranja o maior número de liberdades possíveis para os integrantes da comunidade, pressupondo que a estrutura social contenha uma lista de liberdades. Dentre elas, são as mais importantes a liberdade política (direito de votar e ser votado), a liberdade de manifestação e reunião, a liberdade de pensamento e consciência, dentre outras. O princípio da diferença é estruturado para corrigir distorções, distribuindo a riqueza e desenhandando as organizações com base na autoridade e na responsabilidade. A distribuição da riqueza não precisa ser igual para uma sociedade justa, mas precisa estar disposta de modo a beneficiar a todos, com posições de autoridade e responsabilidade acessível a todos<sup>22</sup>.

Essas proposições são fundamentais para a concretização da justiça na sociedade e pressupõem a estruturação de instituições para atender a igualdade da liberdade de todos e a justa oportunidade de todos. As expectativas dos que estão em posições melhores serão justas apenas se estiverem interligadas a um sistema que melhore as posições dos membros menos favorecidos da comunidade<sup>23</sup>. A própria posição de igualdade deve estar acessível a todos os indivíduos, uma vez que o princípio da liberdade atua de forma a estruturar e complementar o princípio da diferença e vice-versa.

<sup>19</sup> RAWLS, John. *A theory of justice*. Edição revisada. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 11.

<sup>20</sup> RAWLS, John. *A theory of justice*. Edição revisada. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 11.

<sup>21</sup> RAWLS, John. *A theory of justice*. Edição revisada. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 53.

<sup>22</sup> RAWLS, John. *A theory of justice*. Edição revisada. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 53.

<sup>23</sup> RAWLS, John. *A theory of justice*. Edição revisada. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 65.

John Rawls inaugura, portanto, um contraponto contemporâneo relevante para a teoria da justiça. O autor aproxima a concepção de justiça ao ideal de equidade, concentrando-se em sua aplicação na estrutura institucional da sociedade. Seu trabalho retoma a justiça como virtude institucional e afasta a ideia da relatividade do conceito, da tese utilitarista do benefício da maioria e da liberdade como fator essencial para a justiça, mas submetida à compatibilização com a liberdade alheia. Além disso, estabelece um fator importante para a atribuição de desigualdades na sociedade, que são legítimas apenas quando estão orientadas a beneficiar a sociedade, especialmente os mais vulneráveis, e quando estão acessíveis a todos, naquilo que chama de igualdade de oportunidades.

O conceito moderno de justiça oferece ao jurista um instrumento teórico essencial para compreender os fundamentos atuais do direito, cuja aplicação se projeta diretamente sobre as instituições que sustentam o Estado de Direito. Direito e justiça são categorias conceitualmente distintas, mas profundamente interligadas e, talvez, indissociáveis. Por essa razão, exige-se do intérprete um conhecimento adequado e crítico para reconhecer suas convergências, bem como estabelecer distinções fundamentais para a prática jurídica e para a formulação de normas justas, orientando a interpretação e a aplicação do direito.

### **3. A justiça no campo do direito tributário e a Reforma Tributária**

Direito e justiça são conceitos profundamente interligados, independentemente do ramo jurídico considerado. No âmbito do direito tributário, essa conexão se manifesta por meio de distintas formas de conceber a igualdade, refletindo a estrutura das relações que permeiam o convívio social. A justiça, em sua natureza multifacetada, pode ser compreendida como igualdade formal – ou isonomia – perante a lei, bem como como igualdade comutativa, que rege a equivalência entre as partes nas relações tributárias contraprestacionais. Também se expressa como igualdade proporcional, aplicável à distribuição da carga tributária conforme a capacidade contributiva dos sujeitos. A justiça pode assumir a forma de reciprocidade, orientando relações de cooperação entre Fisco e contribuintes, ou mesmo entre os próprios contribuintes, com base na equidade e na concretização da justiça social<sup>24</sup>.

#### **3.1. Justiça tributária na Constituição e no Supremo Tribunal Federal**

Talvez a melhor expressão que conceitue o que é justiça no direito está associada à igualdade formal, na sua acepção clássica de tratar todos igualmente perante a lei. A formulação exige que toda decisão dentro do campo jurídico, que perpassa pelo Poder Legislativo ao formular a tributação, circunda o Poder Executivo no exercício das funções administrativas-tributárias e recaia no Poder Judi-

<sup>24</sup> JOBIM, Eduardo. *A justiça tributária na Constituição*. 2. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025, p. 252.

ciário quando houver conflito, possa ser explicada e justificada como correspondendo à essa igualdade. A justiça tributária é concretizada pela igualdade<sup>25</sup>. Logo, a justiça tributária recebe esse adjetivo quando associada à tributação e, essencialmente, à busca pela igualdade formal nas relações jurídico-tributárias.

Aliado à essa finalidade de implementar a justiça tributária, surgem diversos mecanismos para guiar o intérprete à sua concretização no caso concreto. A justiça fornece elementos conceituais necessários para pensar o caso sob a perspectiva da justiça, mas a definição do seu conceito não permite uma dedução pura para obter a solução justa no caso concreto. É tão somente através desses mecanismos que a justiça se concretiza, permitindo, com esforço do jurista, chegar a uma conclusão sobre o justo no caso concreto<sup>26</sup>.

Com base nesses preceitos de justiça que representam os princípios substanciais que indicarão o tipo de vínculo de igualdade que deverá fundamentar a determinada prática tributária. Toda prática tributária, para ser racionalmente justificável, merece ser compreendida a partir da relação entre um membro da sociedade com a comunidade política<sup>27</sup>. Aqui, o presente trabalho toma rumo de priorizar a noção de que a justiça tributária não é mero argumento retórico ou desprovido de sentido para criar “formas vazias de expressão”, nos dizeres de Klaus Tipke e Douglas Yamashita<sup>28</sup>.

A justiça tributária é concretizada com o implemento de vários princípios, que são moldados por ela que atua como sobreprincípio, ocupando de forma privilegiada. Os mecanismos funcionam para proporcionar justiça no sistema, sendo um valor fundamental construído pela conjunção eficaz dos demais princípios tributários<sup>29</sup>. É claro que, nesse ponto, convém destacar que Paulo de Barros Carvalho indica a justiça como valor fundamental – e não como princípio jurídico –, sendo certo que, com a constitucionalização do princípio com a Emenda Constitucional n. 132, de 2023, e sua inclusão do art. 145, § 3º, da Constituição Federal, a justiça passa a ser norma jurídica, dotada, invariavelmente, de certo grau de força normativa.

Cumprir com a justiça tributária, como se defende no presente trabalho, é cumprir com os demais princípios do sistema jurídico tributário, em especial o princípio da igualdade tributária e o princípio da capacidade contributiva. Não

<sup>25</sup> LOPES, José Reinaldo de Lima. Aula inaugural. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo* v. 110. São Paulo, jan./dez., 2015, p. 97-117, p. 913.

<sup>26</sup> LOPES, José Reinaldo de Lima. Aula inaugural. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo* v. 110. São Paulo, jan./dez., 2015, p. 97-117, p. 913-914.

<sup>27</sup> FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Por uma ciência do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 407.

<sup>28</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 19.

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 166.

há como conceber justiça sem igualdade<sup>30</sup>. A igualdade tributária está fundamentalmente ligada à justiça, mas ela, por si só, também não é apta a proporcionar critérios materiais para sua concretização, mas apenas aspectos formais. A igualdade não molda a justiça, mas sim o contrário, para orientação a concretizar adequadamente a aplicação da igualdade<sup>31</sup>. Essa constatação traz consigo uma noção interpretativa que, à primeira vista, aparenta ser contraditória, mas é facilmente compreendida ao se afirmar que a justiça tem um dever de proporcionalidade, considerando as desigualdades e tratando os casos desiguais na sua exata medida. A tributação deve determinar uma carga igual de tributos a todos, contanto que todos sejam iguais. No entanto, a proporcionalidade – e a própria justiça – não estará cumprida caso não exista a implementação proporcional do ônus tributário. Afinal, não é justo que pessoas com capacidades diferentes contribuam na mesma quantia, sob pena de afrontar a própria igualdade, no seu viés proporcional.

Dessa forma, a capacidade contributiva é o outro princípio reconhecido como reflexo da justiça tributária. A capacidade contributiva configura como um dos subprincípios que se amolda à típica concepção de justiça liberal igualitária, atuando em dois planos. No plano jurídico, atua como critério para repartir de forma igualitária os encargos tributários, sem prejuízo de sua função negativa, evitando a tributação que viole o mínimo existencial ou que ultrapasse a capacidade econômica do cidadão. No plano ético e político, o princípio figura como elemento legitimador do dever de pagar tributos e do vínculo cooperativo entre os membros da sociedade. A capacidade contributiva se amolda às exigências de justiça, propiciando meio para a comunidade corrigir suas desigualdades<sup>32</sup>.

A justiça tributária não se esgota nos princípios e regras elencados até então. Como bem apontado por Humberto Ávila, a justiça é um dever de constante conciliação entre elementos opostos ou inter-relacionados surgidos na concretização da relação obrigacional tributária. Implica em adotar instrumentos intersubjetivamente controláveis que efetivamente impõem limitações ao poder de tributar. Cumprir a justiça tributária é cumprir o próprio princípio do Estado de Direito<sup>33</sup>. Desse modo, a justiça tributária demanda adotar tais métodos, que limitam o poder de tributar e concretizam o Estado de Direito.

A doutrina alemã de Klaus Tipke<sup>34</sup> dita que no direito tributário, os princípios devem garantir a pacificação para além de fronteiras nacionais. Busca-se assegurar a existência e possibilidade de desenvolvimento da sociedade, promo-

<sup>30</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 81.

<sup>31</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 83.

<sup>32</sup> BALBE, Paulo Valdemar da Silva. *Justiça tributária e capacidade contributiva: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 159.

<sup>33</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 647.

<sup>34</sup> KIRCHHOF, Paul. *Ethos der Steuergerechtigkeit*. *JuristenZeitung* n. 70, v. 3. Tübingen, 2015, p. 107.

vendo a justiça na vida das pessoas e em suas relações de trabalho. Para o autor, cumprir a justiça implica em cumprir em cinco premissas fundamentais, que são a liberdade, a igualdade, a segurança, a legitimação e a moderação.

Tomando esses parâmetros doutrinários sobre o tema, que não são fundamentalmente uníssonos, convém observar como é a interpretação constitucional, formulada pelo Supremo Tribunal Federal, sobre a justiça tributária. Para essa finalidade, observou-se alguns julgamentos relevantes no âmbito do direito tributário. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.822, proposta pela Procuradoria Geral da República contra lei do Estado de Paraíba que instituiu ITCMD sobre bens situados no exterior, apesar de o Supremo Tribunal Federal entender pela impossibilidade diante da necessidade de edição prévia de lei complementar federal, o Ministro Luís Roberto Barroso, em seu voto, fez um apelo para que o Poder Legislativo suprimisse sua omissão, pois haveria, no seu entender, uma tensão clara entre a Justiça Tributária e a reserva de lei<sup>35</sup>. A justiça tributária, nesse caso, foi aparentemente invocada para justificar a inclusão de um tributo, em choque com o princípio da reserva legal.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.623, proposta pela Confederação Nacional da Indústria contra dispositivo de lei estadual do Estado de Mato Grosso, que impedia o creditamento e a compensação de ICMS na entrada de mercadoria vinda de outro estado envolvendo o diferencial de alíquota, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a lei não violava a não cumulatividade e o caráter nacional do ICMS, observando-se o pacto federativo. No voto da Ministra Cármem Lúcia, destaca-se que a repartição do valor recolhido de imposto entre os estados de origem e de destino se traduz em medida de justiça tributária<sup>36</sup>. Aqui, justiça tributária foi utilizada como fundamento para legitimar a repartição de valores entre os estados em equalização tributária, preservando o pacto federativo.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 656.089, interposto por empresa que pretendia a declaração do art. 18 da Lei n. 10.684/2003, que havia aumentado a alíquota da Cofins para instituições financeiras e seguradoras em geral, desproveu o recurso e manteve a constitucionalidade da norma. A imposição de alíquota diferenciada em relação às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou a receita de instituições financeiras foi justificada pelos vultuosos faturamentos ou receitas dessas pessoas jurídicas, nos

<sup>35</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 6.822, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 21 fev. 2022, processo eletrônico, *Diário da Justiça Eletrônico*, n. 49, divulgado em 14 mar. 2022, publicado em 15 mar. 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/?base=acordaos&documento=14158187>. Acesso em: 28 jun. 2025.

<sup>36</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 4.623, Rel. Min. Cármem Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 16 jun. 2020, processo eletrônico, *Diário da Justiça Eletrônico*, n. 202, divulgado em 13 ago. 2020, publicado em 14 ago. 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/?base=acordaos&documento=12587594>. Acesso em: 28 jun. 2025.

termos do Ministro Dias Toffoli. Na interpretação do ministro, a imposição da alíquota diferenciada estava de acordo com a justiça tributária. Noutras palavras, a justiça foi critério para justificar a majoração de alíquota de tributo para uma pessoa jurídica conforme sua capacidade de contribuição.

Assim, percebe-se que a justiça tributária já era tema aplicado antes mesmo da Emenda Constitucional n. 132, de 2023. A doutrina nacional já reconhecia a justiça tributária como valor ou princípio jurídico que seria concretizado no cumprimento da igualdade, da capacidade contributiva e de outros mecanismos que cumprem o Estado de Direito. Entretanto, observa-se que o Supremo Tribunal Federal interpreta e aplica de diversas formas a justiça tributária a depender do caso, sem uma teoria normativa prévia. Essa ausência de contexto teórico evidencia a polissemia do conceito e sua possível utilização como mero artifício retórico pelos juristas.

### **3.2. A Reforma Tributária e a positivação da justiça tributária**

A Emenda Constitucional n. 132, de 2023, introduziu na Constituição Federal de 1988 o § 3º no art. 145, que estabelece que “O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”. Assim, verifica-se que a justiça tributária, como princípio ou valor implícito na Constituição Federal, foi positivada, tornando-se um dos princípios de observância obrigatória do Sistema Tributário Nacional. A conclusão inicial é que a justiça tributária não é mais, conforme a dicção constitucional, mero valor e passa a ser indubitavelmente uma norma jurídica constitucional com característica de princípio, cabendo ao jurista interpretá-la de forma que não seja resultante de alteração inócuas<sup>37</sup>.

A justiça orienta, precisamente, a aplicação das normas jurídicas. Dessa forma, à primeira vista, a positivação do valor ou princípio parece ser desnecessária ou vazia para o sistema. O debate que segue é justamente sobre o seu escopo e extensão<sup>38</sup>.

Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha explicam que há diferentes visões de como compreender a justiça tributária. Num primeiro plano, a justiça tributária consiste em estabelecer uma tributação sem desvio de poder e excessos de exação. Uma segunda maneira seria conceber o princípio como aquele sistema que tenha uma carga tributária baixa<sup>39</sup>. Entretanto, sustentam os autores que a positivação da justiça tributária consiste em assegurar a distribuição da carga

<sup>37</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 236.

<sup>38</sup> GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Voto do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, jan./abr. 2024, p. 769.

<sup>39</sup> GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Voto do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, jan./abr. 2024, p. 769.

tributária com a capacidade contributiva, através de um sistema progressivo. Para isso, indicam a grande crítica à tributação do consumo existente antes da Reforma que é a sua inegável regressividade. Nesse sentido, indicam as regras novas de progressividade no Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (art. 155, § 1º, inciso VI), a ampliação da incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores para veículos aquáticos e aéreos (art. 155, § 6º, inciso III) e a instituição do sistema de *cashback* (art. 156-A, § 5º, inciso III)<sup>40</sup>. Finaliza informando que há uma fortificação da progressividade e atenuação da regressividade, ambos relacionados à carga tributária, mas que não há, propriamente, novidade no sistema<sup>41</sup>.

Denise Lucena Cavalcante refere que o princípio da justiça tributária se destaca desde o Preâmbulo da Constituição. Afirma que a justiça tributária é um valor constitucional expresso e que sempre esteve implícito no ordenamento. No âmbito da EC n. 132/2023, refere que é uma importante diretriz de justiça fiscal para prever mecanismos como a devolução do IBS e da CBS aos contribuintes de baixa renda, como método de redução de desigualdades na renda<sup>42</sup>. A doutrinadora não traz em seu trabalho uma delimitação conceitual clara, mas indica que o seu desdobramento está associado a políticas tributárias que envolvam a redução da desigualdade de rendas. Ademais, refere que, assim como os princípios da simplicidade, transparência, cooperação e defesa do meio ambiente, a justiça tributária é uma exigência da sociedade brasileira para nortear o sistema tributário<sup>43</sup>.

A positivação da justiça tributária na Constituição Federal implica na adoção de mecanismos mais efetivos de redução de desigualdades sociais. A atualização de metodologias devem ampliar o sentimento de justiça tributária e servir como expressiva contribuição para efetivar a estrutura do Estado de Direito. Dentre essas metodologias, cita-se a necessidade de eliminação de desigualdade entre gêneros e dimensões de núcleos familiares<sup>44</sup>.

A previsão expressa da justiça tributária no texto constitucional reforça a possibilidade de sua invocação como fundamento jurídico apto a ensejar a interposição de recurso extraordinário na forma do art. 102, inciso III, alínea *a*, da

<sup>40</sup> GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, jan./abr. 2024, p. 770.

<sup>41</sup> GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* n. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, jan./abr. 2024, p. 772.

<sup>42</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. Novos princípios do Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 3º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto. *O IBS e a CBS na Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025, p. 17-18.

<sup>43</sup> CAVALCANTE, Denise Lucena. Novos princípios do Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 3º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto. *O IBS e a CBS na Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025, p. 21.

<sup>44</sup> SANTOS, Marivaldo Andrade dos. O princípio constitucional da cooperação tributária introduzido pela Emenda n. 132/2023. *Revista Direito Tributário Atual* n. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, jan./abr. 2024, p. 523-545.

Constituição Federal, sempre que houver violação direta e explícita aos princípios constitucionais correlatos, como a isonomia e a capacidade contributiva. Essa normatização, contudo, amplia o espaço para disputas interpretativas, permitindo que tanto os contribuintes quanto o Fisco mobilizem o conceito de justiça tributária de maneira retórica, segundo seus próprios interesses. Em razão da polissemia inerente ao termo, sua aplicação pode se distanciar de uma leitura sistemática e coerente com a ordem constitucional. Portanto, há necessidade de um referencial teórico pela jurisprudência mais sólido para orientar sua utilização nos tribunais, definindo seu conceito no seu sentido jurídico.

O texto constitucional ganha, inegavelmente, um vetor hermenêutico claro com sua inclusão no art. 145 da Constituição Federal. A positivação está intimamente ligada a esse papel, sobre a ótica de implementar a capacidade contributiva não somente de forma individual, mas também voltada ao compromisso de erradicar com a pobreza e reduzir desigualdades socioeconômicas. Ao fim, a positivação possui um caráter voltado para fomentar esse debate<sup>45</sup>. Dessa forma, a justiça tributária pode ser vista como método de concretizar objetivos constitucionalmente estabelecidos pela Constituição Federal, especialmente aqueles previstos no seu art. 3º.

Portanto, constata-se que os efeitos da inclusão da justiça tributária como dispositivo expresso pode seguir vários caminhos. Em primeiro lugar, verifica-se que se trata de norma jurídica e não meramente um valor constitucional, voltado a dar sentido material à própria tributação. A justiça tributária traz vetor para a interpretação e aplicação das normas tributárias no sistema, aperfeiçoando e justificando a criação de mecanismos para implementar outros princípios, dentre eles a capacidade contributiva e a igualdade tributária em diferentes níveis. Ela pode ser utilizada para combater as desigualdades sociais, para fins de concretizar os objetivos estabelecidos na Constituição Federal. Por fim, como efeito processual tributário, verifica-se a possibilidade de ampliar o debate tributário no tocante à justiça, especialmente mediante o manejo de recurso extraordinário para esse fim, com alto risco de se tornar ferramenta meramente retórica.

#### 4. Conclusão

A justiça tributária não é um valor inovador da Emenda Constitucional n. 132, de 2023, existindo diversos textos doutrinários e jurisprudenciais que tratam sobre o tema. A sua positivação, no entanto, traz uma nova roupagem, uma vez que leva consigo a noção não propriamente como valor ético ou político, mas sim o caráter de norma jurídica constitucional. Desse modo, cabe ao jurista, seguindo os padrões interpretativos delimitar os efeitos do princípio da justiça tributária.

<sup>45</sup> XAVIER, Ricardo. Reflexões sobre o princípio da justiça tributária. *Revista de Estudos Tributários*, Síntese n. 161. Porto Alegre, jan./fev. 2025, p. 216.

A teoria da justiça, encarregada de definir pela filosofia o conceito de justiça desenvolveu diversas concepções sobre o termo, indicando a polissemia do conceito. Dentre elas, observa-se a polissemia dos conceitos conforme os diálogos de Platão, em que os sofistas não trazem um valor concreto, indicando seu conteúdo meramente retórico. Platão inaugura a justiça como ideal, em que a ideia de justiça figura como virtude estrutural, em que cabe a cada um fazer aquilo que é próprio, sem interferir em outrem. Aristóteles atrai o conceito para planos concretos, subdividindo-o em justiça geral, aquela como valor para a sociedade, e a justiça particular, que rege as diferentes formas de relação, seja em igualdade aritmética, seja em igualdade geométrica.

Na era moderna, a justiça passou por diversas correntes filosóficas, notadamente os utilitaristas, que prezam pela maior felicidade. No entanto, John Rawls aborda o tema da justiça em trabalho longo e bem estruturado. Promove em sua teoria a justiça como virtude institucional vinculada à equidade. Destaca que existem dois princípios que concretizam a justiça em uma comunidade, que podem ser previstos por todos os indivíduos racionais que a estejam organizando sob o véu da ignorância, desconhecendo como será seu posicionamento nessa sociedade. O primeiro consiste em dar primazia ao maior número de liberdades compatíveis com a dos outros indivíduos. O segundo é o princípio da diferença, que indica que diferenças só serão legítimas quando forem estruturadas de forma a beneficiar toda a sociedade, bem como que elas devem estar em posições abertas a toda a sociedade.

Ao adentrar no conceito de justiça tributária, percebeu-se que a justiça tributária já era objeto de aplicação prática e reflexão doutrinária antes mesmo da promulgação da Emenda Constitucional n. 132, de 2023. A doutrina nacional reconhecia esse conceito como um valor ou princípio jurídico vinculado à efetivação da igualdade, da capacidade contributiva e de mecanismos relacionados à concretização do Estado de Direito, como os limites do poder de tributar. No entanto, constata-se que o Supremo Tribunal Federal tem interpretado e aplicado a justiça tributária de maneira variável, conforme as peculiaridades de cada caso concreto, sem o amparo de uma teoria normativa bem estruturada ou com apoio de qualquer entendimento doutrinário e filosófico claro. Essa ausência de fundamentação teórica consistente revela a polissemia do conceito e favorece seu uso retórico no discurso jurídico.

No âmbito das inovações da Emenda Constitucional n. 132, de 2023, a justiça tributária à primeira vista aparenta ser inovação inócuia. Seu sentido continua sendo atrelado ao cumprimento de outros princípios, com a diferença que ao invés de ser mero valor político ou ético, a justiça é indubitavelmente um princípio, norma jurídico-constitucional. No entanto, a sua presença revela o dever proativo do legislador de concretizar a justiça tributária. Portanto, a justiça tributária impõe que os demais princípios tributários atuem de forma mais intensa na relação obrigacional tributária, com presença de mais mecanismos para concretizar prin-

cipalmente a igualdade, a capacidade contributiva e o Estado de Direito. Instrumentos como a progressividade da alíquota e a criação de critérios para diferenciar e reduzir desigualdades não são apenas mais relevantes para o sistema, mas sim obrigatórios para o cumprimento da justiça na medida do possível. A positivação também indica a possibilidade de manejo de recurso extraordinário com violação explícita à norma constitucional, situação que possui o risco de ser invocada de forma retórica tanto por contribuintes, como pelo fisco, bem como utilizada como reforço argumentativo desprovido de sentido caso adotado pelos julgadores sem nenhum arcabouço teórico que legitime essa utilização.

Estas são as considerações iniciais acerca da positivação do princípio da justiça tributária, introduzido pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023. Conclui-se, portanto, que a hipótese de pesquisa estava parcialmente incorreta, pois apesar da justiça tributária ser utilizada como artifício retórico e sem teoria concreta pelo Supremo Tribunal Federal, a sua inclusão representa a obrigatoriedade da utilização de mecanismos que concretizem a igualdade, a capacidade contributiva e o Estado de Direito, em maior grau possível.

Ocorre que somente com o amadurecimento da doutrina e a consolidação da jurisprudência será possível avaliar com maior clareza a integridade dos efeitos concretos dessa inclusão normativa, especialmente no que diz respeito à sua efetividade prática. Permanecem em aberto os questionamentos quanto à possibilidade de esse princípio revelar-se inócuo, caso sua aplicação se restrinja ao plano retórico, sem a construção de critérios normativos claros e operacionais pelos tribunais e pela doutrina.

## 5. Referências

- ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2015.
- ARISTÓTELES. *Política*. 5. ed. São Paulo: Martin Claret, 2010.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALBE, Paulo Valdemar da Silva. *Justiça tributária e capacidade contributiva: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 4.623, Rel. Min. Cármem Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 16 jun. 2020, processo eletrônico, *Diário da Justiça Eletrônico*, n. 202, divulgado em 13 ago. 2020, publicado em 14 ago. 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/?base=acordaos&documento=12587594>. Acesso em: 28 jun. 2025.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI n. 6.822, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 21 fev. 2022, processo eletrônico, *Diário da Justiça Eletrônico*, n. 49, divulgado em 14 mar. 2022, publicado em 15 mar. 2022. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/?base=acordaos&documento=14158187>. Acesso em: 28 jun. 2025.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 554.951, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em: 15 out. 2013, processo eletrônico, *Diário da Justiça Eletrônico*, n. 227, divulgado em 18 nov. 2013, publicado em 19 nov. 2013. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 25 jun. 2025.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.
- CAVALCANTE, Denise Lucena. Novos princípios do Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 3º, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa Guimarães; KOCH, Mariana Porto. *O IBS e a CBS na Constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2025.
- ENGLARD, Izhak. *Corrective and distributive justice: from Aristotle to modern times*. New York: Oxford University Press, 2009.
- FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Por uma ciência do direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Votores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, ano 42. São Paulo: IBDT, jan./abr. 2024, p. 752-780.
- JOBIM, Eduardo. *A justiça tributária na Constituição*. 2. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025.
- JOHNSTON, David. *A brief history of justice*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 2011.
- KIRCHHOF, Paul. Ethos der Steuergerechtigkeit. *JuristenZeitung* n. 70, v. 3. Tübingen, 2015, p. 105-113.
- LOPES, José Reinaldo de Lima. Aula inaugural. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo* v. 110. São Paulo, jan./dez., 2015, p. 97-117.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.
- PLATÃO; EMLYN-JONES, Chris. *Republic*: 1-2.368c4: with Introduction, Translation and Commentary by Chris Emlyn-Jones. Oxford: Oxbow Books, 2007.
- PLATÃO. *The Republic*. Londres: Penguin Classics, 2007.
- RAWLS, John. *A theory of justice*. Edição revisada. Cambridge: Harvard University Press, 1999.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- XAVIER, Ricardo. Reflexões sobre o princípio da justiça tributária. *Revista de Estudos Tributários*, Síntese n. 161. Porto Alegre, jan./fev. 2025, p. 197-220.

# Reflexos do Direito Fundamental à Proteção de Dados na Troca de Informações Fiscais entre os Estados

## *Implications of the Fundamental Right to Data Protection for Cross-Border Exchange of Tax Information Among States*

Henrique Gouveia da Cunha

Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Doutorando em Direito Tributário pela UFMG.  
Juiz Federal. E-mail: henriquegounha@gmail.com.

Recebido em: 11-8-2025 – Aprovado em: 27-11-2025  
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.5.2025.2844>

### *Resumo*

O artigo examina os reflexos do direito fundamental à proteção de dados na troca de informações fiscais entre Estados, no contexto de instrumentos internacionais como a Convenção Modelo da OCDE, o FATCA e a Convenção Multilateral. Parte da realidade de que a internacionalização da economia e os planejamentos tributários demandaram a criação de mecanismos de cooperação fiscal, incluindo trocas automáticas de dados. Examina o arcabouço jurídico brasileiro, especialmente a LGPD e a Emenda Constitucional n. 115/2022, destacando princípios como finalidade, adequação, segurança e transparência no tratamento de dados de contribuintes. Conclui que, embora exista compatibilidade geral entre a LGPD e a troca internacional de informações fiscais, a efetividade dessa prática depende da observância estrita das garantias constitucionais e legais, da limitação a finalidades específicas e determinadas e da adoção de salvaguardas procedimentais, sob pena de invalidação das provas obtidas e violação de direitos fundamentais.

*Palavras-chave:* proteção de dados pessoais, troca internacional de informações fiscais, LGPD, Convenção Multilateral, FATCA, Common Reporting Standard (CRS).

### *Abstract*

The article analyzes the implications of the fundamental right to data protection in the exchange of tax information between States, within the context of international instruments such as the OECD Model Convention, FATCA, and the Multilateral Convention. It begins with the observation that the intensification of globalization and aggressive tax planning has required the creation of mechanisms for tax cooperation, including automatic exchanges of data. It examines the Brazilian legal framework, especially the General Data Protection Law (LGPD) and Constitutional Amendment No. 115/2022, highlighting principles such as purpose, adequacy, security, and transparency in the pro-

cessing of taxpayers' data. It concludes that, although there is general compatibility between the LGPD and the international exchange of tax information, the effectiveness of this practice depends on the strict observance of constitutional and legal guarantees, the limitation to specific and determined purposes, and the adoption of procedural safeguards, under penalty of invalidating the evidence obtained and violating fundamental rights.

*Keywords:* personal data protection, international exchange of tax information – LGPD (Brazilian General Data Protection Law), Multilateral Convention, FATCA, Common Reporting Standard (CRS).

## 1. Introdução

A intensa mobilidade do capital e dos demais fatores de produção verificados no cenário atual de crescimento da internacionalização da economia produziu larga repercussão no campo tributário. Observa-se, nesse contexto, a transferência da arrecadação para países em que não se encontram localizados os fatores de produção, ou o mercado consumidor; ou, ainda, a transferência da arrecadação para países que não representam a origem do capital investido na atividade empresarial. Entre os casos mundialmente conhecidos, destacam-se os planejamentos tributários que envolvem grandes grupos empresariais, como Apple e Starbucks<sup>1</sup>.

No Fórum Global de Transparência Fiscal promovido pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), foi lançado o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), liderado pelos países que compõem o bloco do G20, com o objetivo de combater o deslocamento e a erosão da base tributária dos Estados. O projeto surgiu da necessidade de se repensar e atualizar o Regime Tributário Internacional da Renda (*International Tax Regime*), no contexto de internacionalização da economia e da crise do modelo de estado do bem-estar social, com propostas de sua revisão, em virtude do forte impacto econômico causado pela grande recessão ocorrida nos Estados Unidos e na Europa após o ano de 2008. Reuven S. Avi-Yonah destaca algumas circunstâncias que antecederam o projeto de combate ao BEPS, como a manobra de investidores e de bancos de investimentos para evitar a retenção, na fonte, do imposto de renda sobre dividendos, por meio de derivativos, tendo em vista que os rendimentos – oriundos de derivativos – equivalentes a dividendos estavam isentos de retenção na fonte. Segundo Avi-Yonah, apurou-se, em investigação, que os investidores diretos evitavam a incidência do imposto sobre a renda retido na fonte, por meio da venda de suas ações, para um investidor do banco, no dia anterior ao da percepção do dividendo, recebendo o rendimento equivalente, e comprando as ações novamente no dia seguinte<sup>2</sup>. Outro fato, de larga repercussão, em momento antecedente ao

<sup>1</sup> MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *A tributação dos lucros auferidos no exterior sob a perspectiva brasileira*, PDF, p. 1.

<sup>2</sup> AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, tax competition and the fiscal crisis of welfare state: a

plano BEPS, foi o escândalo do UBS (2006-2008), que enviou banqueiros diretamente aos EUA para solicitar a pessoas de elevado poder aquisitivo que criassem empresas de fachada nas Ilhas Cayman e depois reinvestissem o dinheiro nos Estados Unidos, por meio do UBS<sup>3</sup>. O escândalo resultou na promulgação do *Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA*<sup>4</sup> em 2010, que impôs a retenção de imposto na fonte, à alíquota de 30%, sobre a renda de residentes nos EUA, oriunda de qualquer instituição financeira estrangeira (FFI) que sabe ou tem razão para saber que mantém contas de residentes ou cidadãos dos EUA e não revela tais informações ao *Internal Revenue Service (IRS)*<sup>5</sup>.

Buscou-se, assim, por meio do projeto BEPS, alinhar o local dos lucros tributáveis com aquele em que desempenhadas as atividades econômicas e a geração de riqueza, bem como dotar as autoridades fazendárias dos Estados de informações disponíveis para aplicação das leis tributárias de maneira eficaz<sup>6</sup>, inibindo a consecução de planejamentos tributários agressivos e artificiais. Daí a previsão, entre as ações de combate à erosão e à transferência da base tributária, da troca de informações fiscais entre os Estados sobre transações de contribuintes e empresas.

Nesse ambiente de claro predomínio dos interesses dos Estados na troca de informações fiscais, torna-se necessário examinar o direito dos contribuintes brasileiros ao tratamento adequado de seus dados que constituem objeto de intercâmbio, notadamente após a Lei n. 13.709/2018, aplicável às pessoas naturais, e o advento da Emenda Constitucional n. 115/2022, que consagrhou verdadeiro direito fundamental à proteção de dados<sup>7</sup>, com caráter autônomo em relação aos demais direitos fundamentais. A cooperação internacional deverá ser realizada, portanto, com a observância estrita dos direitos fundamentais dos contribuintes, os quais possuem eficácia plena e vinculam a atuação da Administração Pública (art. 5º, § 1º, da Constituição Federal).

Parece-nos inegável a influência normativa da Emenda Constitucional n. 115/2022 e da Lei Geral de Proteção de Dados (Lei n. 13.709/2018) sobre a legalidade dos procedimentos e práticas administrativas adotadas no intercâmbio das

<sup>3</sup> twentieth anniversary retrospective (2019). *Law & Economics Working Papers* 159, p. 4. Disponível em: [https://repository.law.umich.edu/law\\_econ\\_current/159](https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/159).

<sup>4</sup> AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, tax competition and the fiscal crisis of welfare state: a twentieth anniversary retrospective (2019). *Law & Economics Working Papers* 159, p. 5-6.

<sup>5</sup> Tradução livre: Lei de Conformidade Fiscal de Contas Estrangeiras.

<sup>6</sup> AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, tax competition and the fiscal crisis of welfare state: a twentieth anniversary retrospective (2019). *Law & Economics Working Papers* 159, p. 6.

<sup>7</sup> OECD (2015). Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, p. 5.

<sup>7</sup> O Supremo Tribunal Federal reconheceu que o direito à proteção de dados ostenta caráter de direito fundamental no julgamento das ADIs n. 6.387, n. 6.388, n. 6.389, n. 6.390 e n. 6.393.

informações fiscais entre os Estados. Há que se pensar, assim, no estabelecimento de garantias dos contribuintes no âmbito da troca de informações, especialmente nas trocas automáticas de dados dessa natureza.

Nesse contexto, o presente trabalho tem por escopo examinar uma das principais bases normativas, no plano internacional, para a realização da troca de informações fiscais, qual seja, a Convenção Multilateral, bem como a Convenção Modelo da OCDE e o *Foreign Account Tax Compliance Act* – FATCA, procurando identificar, em seguida, os reflexos normativos da Lei Geral de Proteção de Dados e da Emenda Constitucional n. 115/2022 na atuação das autoridades administrativas no Brasil, no que se refere à troca de informações fiscais, com ênfase na modalidade da troca automática, uma vez que esta última se distancia e destoa do modelo de proteção de dados delineado em nosso ordenamento jurídico. Apresentaremos, por fim, as principais conclusões decorrentes dos reflexos desse direito fundamental no controle das práticas administrativas de intercâmbio de informações de interesse fiscal.

## **2. A troca de informações fiscais nos tratados para evitar a dupla tributação da renda: a Convenção Modelo da OCDE**

Os tratados celebrados para evitar a dupla tributação da renda apresentam, em seu corpo, cláusula que prevê a troca de informações fiscais. No modelo de convenção da OCDE, a troca de informações pode se dar sob três modalidades: (i) sob requisição; (ii) espontânea; ou (iii) automática.

A troca de informações sob requisição pressupõe a instauração de procedimento prévio de fiscalização no Estado requisitante, destinando-se os dados requisitados a suprir demanda ou a embasar investigação ou verificação fiscal em curso que tenha por objeto fatos específicos. A informação que constitui objeto de demanda deve ser necessária e útil, exigindo-se, ainda, o esgotamento dos meios internos, no âmbito do Estado solicitante, para conhecimento do fato<sup>8</sup>.

Na troca espontânea, o Estado possui informações que supõe serem de interesse do destinatário<sup>9</sup>. Os dados dos contribuintes são repassados para outra jurisdição, sem que se torne necessária a existência de demanda por parte do Estado que os recebe, e sem que as informações estejam entre aquelas trocadas automaticamente. Nessa modalidade, a troca não depende da existência de tratado, nem de contraprestação em reciprocidade, encontrando-se fundamentada apenas nas boas relações entre os países<sup>10</sup>.

<sup>8</sup> TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 116.

<sup>9</sup> LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 3. ed. Viena: IBFD, 2022, p. 130.

<sup>10</sup> TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 117.

Já na prestação automática, as informações se referem a dados recíprocos já disponíveis, de antemão, em ambas as administrações envolvidas, cuja troca se encontra previamente acordada entre os Estados contratantes. Nessa modalidade, as informações sobre a renda são transmitidas, sistemática e periodicamente, ao Estado contratante<sup>11</sup>. Diferentemente da prestação de informação sob requisição, a informação automática recai sobre dados gerais dos contribuintes, os quais passam a compor a base de dados dos Estados envolvidos, tais como, informações financeiras, resultados de balanços de controladas e coligadas, pagamentos de juros, situação patrimonial dos residentes, dentre outras informações.

A previsão da troca de informações no Modelo OCDE passou por alteração em 2002, para se ajustar às evoluções decorrentes da instalação do Fórum Global de Transparência Fiscal, bem como para que fosse previsto o acesso às informações bancárias. Nova alteração foi realizada em 2005 até que, finalmente, chegássemos à redação atualmente em vigor encontrada na versão de 2017 dos Comentários ao Modelo de Convenção da OCDE, cujo teor é o seguinte:

#### “Artigo 26

1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para aplicar as disposições da presente Convenção ou da legislação interna relativas a impostos de qualquer espécie e descrição exigidos por conta dos Estados Contratantes, ou suas subdivisões políticas ou autoridades locais, na medida em que a tributação em questão não seja contrária à Convenção. A troca de informações não estará restrita pelos Artigos 1 e 2.

2. Qualquer informação recebida nos termos do parágrafo 1 por um Estado Contratante será considerada secreta da mesma maneira que uma informação obtida sob a legislação interna desse Estado e será comunicada apenas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos referidos acima, da execução ou instauração de processos sobre infrações relativas a esses impostos, ou da apreciação de recursos referentes aos tributados a que se refere o parágrafo 1 ou a eles relacionados. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações somente para esses fins. Elas poderão abrir as informações em procedimentos públicos de julgamento ou em decisões judiciais. Não obstante o exposto acima, as informações recebidas por um Estado contratante poderão ser utilizadas para outros fins na legislação de ambos os Estados e a autoridade competente do Estado de fornecimento autorizar tal uso.”<sup>12</sup>

Da análise dos dispositivos do art. 26 da Convenção Modelo, observa-se que a previsão de troca de informações se mostra ampla, permitindo o maior acesso

<sup>11</sup> LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 3. ed. Viena: IBFD, 2022, p. 130.

<sup>12</sup> Tradução livre do art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE.

possível às informações que se encontram em poder das jurisdições envolvidas, até mesmo com relação a tributos não previstos no tratado e de interesse das ordens parciais (Estados e Municípios).

Já as limitações aplicáveis à troca de informações se encontram previstas no art. 26(3) da Convenção Modelo da OCDE podendo ser assim resumidas<sup>13</sup>:

- i) o dispositivo da Convenção não obriga os Estados contratantes a executar medidas administrativas em desacordo com as leis e as práticas administrativas de qualquer um dos Estados contratantes.
- ii) as informações que não possam ser obtidas nos termos da lei ou do procedimento administrativo ordinário deste ou de outro Estado contratante não precisam ser trocadas.
- iii) o princípio da reciprocidade faz parte da troca de informações. Assim, o Estado Contratante Requerido (“este Estado Contratante”) não precisa fornecer informações de que o Estado Contratante Solicitante não poderia obter por força de sua própria lei ou prática administrativa.
- iv) os Estados contratantes não precisam divulgar informações que revelem um segredo comercial, industrial ou profissional ou prática comercial ou que sejam contrárias à ordem pública.
- v) o art. 26(5) da Convenção Modelo da OCDE, acrescentado em 2005, destina-se a garantir que as limitações estabelecidas pelo art. 26(3) da mesma Convenção Modelo não podem ser usadas para impedir a troca de informações mantidas por bancos, outras instituições financeiras, representantes e agentes e fiduciários, bem como informações de propriedade.

### **3. FACTA – *Foreign Account Tax Compliance Act***

Cumpre-nos abordar, em linhas gerais, dentro do escopo do presente trabalho, os termos do FACTA<sup>14</sup>, a fim de se verificar a compatibilidade deste instrumento normativo com o direito interno brasileiro. Trata-se de ato aprovado pelo Congresso Nacional dos EUA, no contexto da crise financeira mundial de 2009, com a finalidade de permitir à Receita Federal norte-americana (IRS – *Internal Revenue Service*) conhecer as movimentações financeiras realizadas por residentes, por cidadãos e por empresas norte-americanas no exterior.

Por força desse ato normativo, as instituições financeiras localizadas fora dos EUA deverão celebrar um acordo com o IRS/EUA, por força do qual se compro-

<sup>13</sup> LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 3. ed. Viena: IBFD, 2022, p. 131.

<sup>14</sup> *Foreign Account Tax Compliance Act* – tradução livre: Lei de Conformidade Fiscal de Conta Estrangeira.

metem a fornecer dados relativos a posições financeiras relevantes de pessoas físicas ou jurídicas residentes ou de nacionais daquele país. Caso a instituição financeira se recuse a aderir aos termos do FATCA, todo e qualquer pagamento realizado em favor da instituição estrangeira, ou de seus correntistas, originado de instituições financeiras ou empresas sediadas nos EUA, estará sujeito à retenção do percentual de 30% na fonte, incidente sobre o montante do valor remetido ao exterior.

Entre as justificativas apresentadas para a edição do FATCA, destacam-se: (i) a necessidade da previsão de obrigações – atribuídas às instituições financeiras americanas – de prestar informações acerca de determinados tipos de transações financeiras, a fim de permitir a verificação da regularidade das declarações prestadas pelos contribuintes ao IRS/EUA e o cumprimento das obrigações tributárias; (ii) no contexto de globalização da economia, as instituições financeiras estrangeiras passaram a deter um nível elevado de informações sobre os contribuintes americanos e, diante da ausência de vinculação entre essas instituições (estrangeiras) e o IRS, os bancos poderiam ser utilizados pelos contribuintes como meio de evasão fiscal, tornando-se necessário o fornecimento de informações acerca das contas internas e estrangeiras dos contribuintes dos EUA.

O FATCA se mostra, porém, discutível quando examinado de forma sistemática com a ordem jurídica interna do Estado em que se encontra localizada a instituição financeira estrangeira. E, além disso, acaba conduzindo o país em que se encontram sediadas as instituições financeiras estrangeiras à celebração do acordo com o Fisco americano, sob pena de inviabilizar qualquer recebimento de valores a partir dos EUA.

O Tratado FATCA Brasil EUA foi celebrado em 23 de setembro de 2014, segundo o modelo IGA I – *Intergovernment Agreement*<sup>15</sup>, ou seja, mediante troca recíproca de informações financeiras entre os países. Encontra-se em vigor desde 2015, tendo sido integrado ao direito brasileiro por meio do Decreto n. 8.506/2015, e autoriza que a troca de informações fiscais se dê de forma automática.

Ao se comprometer a assumir os padrões de troca de informações financeiras para fins fiscais com os EUA, o Brasil se alinhou aos países que celebraram o Tratado para Troca Automática de Informação Fiscal no âmbito da OCDE.

<sup>15</sup> Os modelos IGA podem ser recíprocos ou não recíprocos: o Modelo IGA I é recíproco, de forma que ambos os estados se comprometem a intercambiar informações colhidas perante as suas instituições financeiras residentes; e o Modelo IGA II é não recíproco, de modo que o estado signatário, objetivando evitar as sanções do FACTA, fornece aos EUA as informações colhidas perante as suas instituições financeiras residentes, sem receber qualquer informação por parte da autoridade fiscal estadunidense (TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 139).

#### 4. A Convenção Multilateral

A Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária (Convenção Multilateral) foi assinada pelo Brasil em novembro de 2011 e ratificada apenas em 2016, tendo sido promulgada posteriormente pelo Decreto n. 8.842/2016.

Conta com a adesão de 125 jurisdições, entre elas, todos os países do G20, todos os do BRICS e membros da OCDE.

O objeto da Convenção compreende, no que se refere à assistência administrativa:

“2. A assistência administrativa referida compreende:

- a) a troca de informações, incluindo fiscalizações tributárias simultâneas e a participação em fiscalizações tributárias levadas a efeito no estrangeiro;
- b) a cobrança de créditos tributários, incluindo as medidas cautelares; e
- c) a notificação de documentos.

3. As Partes prestar-se-ão assistência administrativa, quer a pessoa em causa seja residente ou nacional de uma Parte, ou de qualquer outro Estado.”

Quanto à estrutura geral, a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária origina-se de um modelo que permite ao Estado aderente restringir ou complementar cláusulas básicas da convenção (art. 30 da Convenção Multilateral).

Podem ser apostas reservas em relação aos seguintes pontos:

- i) Assistência com relação a tributos de ordens parciais (Estados e Municípios) ou entidades de previdência social (contribuições previdenciárias), desde que tais tributos não tenham sido relacionados como submetidos ao tratado (Anexo A);
- ii) Cobrança e execução de créditos tributários ou de multas de algum ou de todos os tributos sujeitos ao tratado;
- iii) Possibilidade de se imprimir efeito prospectivo à concordância com a cobrança/execução de créditos tributários, restringindo a medida com relação a tributos cujos fatos geradores ou lançamento sejam anteriores à convenção;
- iv) Limitação quanto à possibilidade de assistência relativa a períodos anteriores.

Diante do permissivo contido no art. 30 da Convenção, o Brasil, quando da edição do Decreto n. 8.848/2016, apôs restrições quanto a três pontos, com objetivo de preservar a sua soberania:

- i) cobrança/execução de créditos estrangeiros;
- ii) assistência na notificação de documentos fiscais estrangeiros;
- iii) permissão para que sejam realizadas notificações via postal em território brasileiro.

Os tributos abrangidos pela Convenção são os constantes de seu Anexo A (art. 2º do Decreto n. 8.842/2016): (i) Imposto sobre a Renda e CSLL; (ii) contribuição ao PIS/Pasep; (iii) IPI; (iv) outro tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observado o disposto no *caput* do § 1º.b.iii.

As formas de assistência previstas na Convenção Multilateral são as definidas no tópico 2 (dois) do presente artigo: (i) troca de informações a pedido; (ii) troca espontânea e (iii) troca automática.

Na hipótese da troca de informações a pedido, este deve ser instruído com todos os elementos relativos à identificação do contribuinte e do fato que constitui objeto da informação.

A Convenção prevê, por força da aplicação do princípio da *ultima ratio*, como justificativa para recusa ao oferecimento da assistência por parte do Estado requisitado, a circunstância de o Estado estrangeiro requisitante não haver esgotado os meios que lhe estavam disponíveis para acessar a informação fiscal (art. 21, § 2º, g).

As demais hipóteses de recusa se encontram descritas no § 2º, art. 21, da Convenção, a saber: (i) quando a medida ou dado solicitado não encontra fundamento na legislação ou na prática administrativa do Estado requisitado e/ou do Estado requisitante; (ii) quando a assistência solicitada for contrária à ordem pública; (iii) quando a informação solicitada puder “revelar um segredo comercial, industrial ou profissional ou um processo comercial, ou informação cuja divulgação seja contrária à ordem pública”; (iv) quando a assistência administrativa contrariar os princípios tributários ou as disposições dos tratados para evitar a dupla tributação; (v) caso se verifique que a assistência requerida se propõe ou esteja pautada na discriminação entre o nacional do Estado requisitado e os nacionais do Estado requisitante; (vi) quando o Estado requisitado encontrar encargos desproporcionais para o cumprimento da assistência solicitada pelo Estado requisitante.

#### **4.1. A troca automática de informações fiscais**

A troca automática de informações fiscais se encontra autorizada, de plano, pela Convenção Multilateral e se concretiza, essencialmente, por meio dos “Acordos das Autoridades Competentes (CAA – *Competent Authority Agreement*).

Os Estados signatários da Convenção Multilateral podem realizar a troca automática de informações sob dois formatos: (i) *Common Reporting Standard – CRS* (Padrão de Relatório Comum), utilizado para o intercâmbio de informações financeiras para fins fiscais; e (ii) *Country by Country Report – CbC* (relatório país e país), que tem por objeto a prestação de informações não financeiras – isto é, que não tenham decorrido de relatórios prestados por instituições financeiras ou equiparadas –, tais como pagamento de dividendos, juros, royalties, transações imobiliárias, etc.<sup>16</sup>

<sup>16</sup> TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 207.

De acordo com a sistemática adotada pela Convenção Multilateral, a OCDE possui um órgão de coordenação, cujo secretariado (Secretário de Coordenação) é responsável pelo exercício das funções operacionais relativas ao intercâmbio de informações, entre as quais, merecem destaque – para os propósitos do presente artigo – as seguintes: (i) receber notificação acerca de quebra de confidencialidade das informações e sobre as punições aplicadas em virtude da violação desse dever; (ii) coordenar, a partir das informações recebidas, as autoridades que tenham assinado o CRS e CbC e verificar o atendimento das condições jurídicas, materiais e tecnológicas para a realização do intercâmbio de informações.

O CAA constitui acordo complementar à Convenção sobre Assistência Mútua em Matéria Tributária – previamente autorizado pela Convenção –, por meio do qual são definidos os escopos, a forma, a periodicidade, entre outros aspectos relacionados à troca automática de informações fiscais. Há, em verdade, uma espécie de “delegação” de competência prevista na Convenção Multilateral para a celebração dos CAAs, a fim de se dar cumprimento às finalidades mencionadas. Esses acordos constituem o resultado de tratativas bilaterais ajustadas, por força dessa delegação, entre as autoridades fazendárias dos Estados interessados em promover esse intercâmbio recíproco de informações<sup>17</sup>. Assim, os CAAs, o CRS e o CbC são acordos assinados pelas autoridades fazendárias dos Fiscos dos Estados signatários da Convenção Multilateral, exercendo a função de regulamentar e operacionalizar a troca automática de informações fiscais, na forma prevista na referida Convenção<sup>18</sup>.

O modelo CAA apresenta, entre as informações mais comuns, as seguintes: (i) balanço da conta ou valor do saldo bancário; (ii) o valor de resgate de um contrato de seguro ou anuidade; (iii) o montante bruto de juros; (iv) o montante de dividendos; (v) o montante de renda oriunda de investimentos mantidos em conta de custódia; (vi) o valor total auferido pela venda de títulos financeiros; (vii) o valor total de juros pagos ou creditados em conta corrente; (viii) outros rendimentos percebidos em contas financeiras<sup>19</sup>.

Em relação ao *Common Reporting Standard* – CRS, a OCDE apresenta modelo por meio do qual as instituições financeiras devem prestar informações ao Fisco a questão subordinada e o Estado deverá apresentar, anualmente, o relatório ao seu parceiro de troca de informação fiscal.

O relatório CRS apresenta as seguintes informações acerca das contas: (i) dados do titular, levantados a partir da demanda feita à instituição financeira e

<sup>17</sup> TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 208.

<sup>18</sup> TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 209.

<sup>19</sup> TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 211.

que serão de interesse da jurisdição destinatária; (ii) o saldo ou valor da conta ao final do ano-calendário; (iii) o valor em dinheiro ou o valor do resgate no caso de contrato de seguro ou de anuidade; (iv) no caso das contas de custódia, o valor bruto total dos juros, o valor bruto total dos dividendos e o valor total bruto das outras receitas geradas com relação aos ativos mantidos na conta, e o produto bruto total da venda ou do resgate de ativos financeiros pagos ou creditados na conta.

O relatório *Country by Country* – CbC apresenta, por sua vez, informações relevantes para fins fiscais, mas que são prestadas por entidades não caracterizadas como instituições financeiras, entre as quais destacamos: (i) informações sobre alocação de receita, os impostos pagos e certos indicadores da localização da atividade econômica entre jurisdições tributárias nas quais os Grupos de Empresas Multinacionais (MNE) operam através da troca automática de Relatórios anuais CbC, com o objetivo de avaliar riscos de preços de transferência e outros riscos relacionados à erosão de base e ao deslocamento de lucros<sup>20</sup>.

## **5. A troca de informações fiscais: controle dos atos de intercâmbio, à luz das garantias previstas no direito interno e do direito fundamental à proteção de dados**

Vimos nos tópicos antecedentes que a troca de informações fiscais se submete à garantia do sigilo dos dados entre as autoridades dos Estados, não podendo ser realizada em desconformidade com as leis e as práticas administrativas de qualquer um dos Estados contratantes. Assim, em tese, as informações que não possam ser obtidas nos termos da lei ou do procedimento administrativo ordinário de um dos Estados não precisam ser trocadas. Além disso, os Estados contratantes não devem divulgar informações que revelem segredo comercial, industrial ou profissional ou prática comercial, ou que sejam contrárias à ordem pública.

A ordem jurídica brasileira confere amplo suporte normativo para que a Receita Federal do Brasil possa realizar o intercâmbio de informações fiscais e bancárias no plano internacional, seja por força dos tratados celebrados para evitar a dupla tributação, nos quais há cláusula de intercâmbio de informações dessa natureza, seja em virtude da adesão do país ao FACTA, seja, ainda, por força de sua adesão à Convenção Multilateral.

O art. 197 do Código Tributário Nacional impõe às pessoas enunciadas em seus incisos I a VII, entre os quais destacamos os bancos e demais instituições financeiras, a obrigação de prestar às autoridades administrativas as informações de que disponham em relação aos bens, negócios e atividades de terceiros. E o

<sup>20</sup> TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 218.

art. 199, parágrafo único, do mesmo diploma legal (introduzido pela LC n. 104/2001), prevê que “a Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.”

A LC n. 105/2001, no que tange à administração tributária, estabeleceu, em seu art. 5º, *caput*, o dever de informação, acerca de operações financeiras previstas no § 1º, do citado artigo, prevendo, ainda, no art. 6º, que as autoridades fiscais em todas as esferas da federação somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

O Supremo Tribunal Federal entendeu, inicialmente, que o afastamento do sigilo bancário somente poderia ser determinado em casos excepcionais e mediante autorização judicial (RE n. 389.808, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 15.12.2010). Posteriormente, no julgamento do RE n. 601.314/SP (submetido à sistemática da repercussão geral), a Corte Constitucional passou a entender que o acesso, pela Receita Federal, das informações protegidas pelo sigilo fiscal não ofende direitos individuais dos contribuintes, quando houver a instauração de procedimento administrativo no âmbito da Receita (art. 6º da LC n. 105/2001).

Como essa questão se encontra superada, não se pretende discuti-la no presente artigo, cumprindo-nos, apenas, o registro de que nos filiamos ao posicionamento de que o acesso, pela Receita Federal, às informações financeiras para fins fiscais, inclusive para fins de compartilhamento, deveria exigir a intervenção do Poder Judiciário, órgão imparcial e equidistante das partes interessadas. Assim, harmoniza-se a garantia de proteção ao sigilo, prevista no art. 5º, inciso XII, da Constituição Federal, que não ostenta caráter absoluto, com a avaliação do interesse e necessidade concreta no compartilhamento.

Em que pese a orientação fixada pela Suprema Corte, cumpre-nos assinalar que a troca de informações por parte da Receita Federal se encontra submetida, no direito interno, à proteção dos dados pessoais dos contribuintes, nos moldes previstos no Texto Constitucional, de sorte que, para além da proteção constitucional ao sigilo na comunicação de dados (inciso XII, art. 5º), a atuação administrativa, no campo tributário, deverá respeitar os direitos individuais dos contribuintes (art. 145, § 1º, da Constituição Federal).

E o espectro de proteção dos dados das pessoas naturais foi seguramente ampliado por força da Lei n. 13.709/2018 (LGPD), diploma que concretiza verdadeira garantia fundamental aplicável também aos contribuintes, mormente após o advento da EC n. 115, de 2022, que incluiu o inciso XXX ao art. 22 da CF, atribuindo a competência privativa da União para legislar sobre “proteção e tratamento de dados pessoais”.

Cabe assinalar que, também na Europa, há um direito fundamental à proteção de dados, conforme previsão expressa contida no art. 8º da Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia.

Há que se identificar, portanto, os reflexos desse direito fundamental autônomo, previsto na Constituição Federal e disciplinado em lei, no campo da troca de informações fiscais, mais especificamente no âmbito da troca automática, em que há autorização prévia de intercâmbio de dados gerais com periodicidade indeterminada no fornecimento pelos Estados.

Vale salientar, a propósito, que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento das ADIs n. 6.387, n. 6.388, n. 6.389, n. 6.390 e n. 6.393, Relatora Ministra Rosa Weber, ampliou o campo de proteção quanto à autonomia informacional, ao reconhecer, expressamente, a tutela constitucional dos dados pessoais de forma autônoma em relação aos demais direitos fundamentais, direito esse deduzido das esferas da dignidade da pessoa humana, da privacidade e da intimidade. Vejamos:

“Decorrências dos direitos da personalidade, o respeito à privacidade e à autodeterminação informativa foram positivados, no art. 2º, I e II, da Lei n. 13.709/2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais), como fundamentos específicos da disciplina da proteção de dados pessoais.

No clássico artigo *The Right to Privacy*, escrito a quatro mãos pelos juízes da Suprema Corte dos Estados Unidos Samuel D. Warren e Louis D. Brandeis, já se reconhecia que as mudanças políticas, sociais e econômicas demandam incessantemente o reconhecimento de novos direitos, razão pela qual necessário, de tempos em tempos, redefinir a exata natureza e extensão da proteção à privacidade do indivíduo. Independentemente do seu conteúdo, mutável com a evolução tecnológica e social, no entanto, permanece como denominador comum da privacidade e da autodeterminação o entendimento de que a privacidade somente pode ceder diante de justificativa consistente e legítima. Em seus dizeres, ‘a invasão injustificada da privacidade individual deve ser repreendida e, tanto quanto possível, prevenida’. 16. Cumpre, pois, equacionar se a MP n. 954/2020 exorbitou dos limites traçados pela Constituição ao dispor sobre a disponibilização dos dados pessoais de todos os consumidores dos serviços STFC e SMP, pelos respectivos operadores, a entidade integrante da Administração indireta. 17. Observo que o único dispositivo da MP n. 954/2020 a dispor sobre a finalidade e o modo de utilização dos dados objeto da norma é o § 1º do seu art. 2º. E esse limita-se a enunciar que os dados em questão serão utilizados exclusivamente pela Fundação IBGE para a produção estatística oficial, com o objetivo de realizar entrevistas em caráter não presencial no âmbito de pesquisas domiciliares. Não delimita o objeto da estatística a ser produzida, nem a finalidade específica, tampouco a amplitude. Igualmente não esclarece a necessidade de disponibilização dos dados nem como serão efetivamente utilizados. Já o art. 1º, parágrafo único, da MP n. 954/2020 apenas dispõe que o ato normativo terá aplicação durante a situação de emergência de saúde pública de importância internacional decor-

rente da covid-19. Ainda que se possa associar, por inferência, que a estatística a ser produzida tenha relação com a pandemia invocada como justificativa da edição da MP, tal ilação não se extrai de seu texto. Nessa ordem de ideias, não emerge da Medida Provisória n. 954/2020, nos moldes em que posta, interesse público legítimo no compartilhamento dos dados pessoais dos usuários dos serviços de telefonia, consideradas a necessidade, a adequação e a proporcionalidade da medida. E tal dever competia ao Poder Executivo ao editá-la. Nessa linha, ao não definir apropriadamente como e para que serão utilizados os dados coletados, a MP n. 954/2020 não oferece condições para avaliação da sua adequação e necessidade, assim entendidas como a compatibilidade do tratamento com as finalidades informadas e sua limitação ao mínimo necessário para alcançar suas finalidades. Desatende, assim, a garantia do Devido Processo Legal [CR, art. 5º, LIV], em sua dimensão substantiva.”

Tal orientação, somada à promulgação da Emenda Constitucional n. 115, de 2022, conduz à necessidade de um redimensionamento da forma de atuação do Poder Público, com o estabelecimento de balizas objetivas a serem observadas pela Administração para salvaguarda do direito fundamental à proteção dos dados dos contribuintes.

O art. 2º da Lei n. 13.709/2018 especifica os fundamentos para a disciplina jurídica da proteção de dados, a saber: (i) o respeito à privacidade; (ii) a autodeterminação informativa; (iii) a liberdade de expressão, de informação, de comunicação e de opinião; (iv) a inviolabilidade da intimidade, da honra e da imagem; (v) o desenvolvimento econômico e tecnológico e a inovação; (vi) a livre iniciativa, a livre concorrência e a defesa do consumidor; e, (vii) os direitos humanos, o livre desenvolvimento da personalidade, a dignidade e o exercício da cidadania pelas pessoas naturais.

O art. 4º, inciso III, do referido diploma legal, exclui a incidência da conformidade de tratamento para fins exclusivos de: (a) segurança pública; (b) defesa nacional; (c) segurança do Estado, ou, (d) atividades de investigação e repressão de infrações penais, complementando a regulação por meio do § 1º do mesmo dispositivo:

“O tratamento de dados pessoais previsto no inciso III será regido por legislação específica, que deverá prever medidas proporcionais e estritamente necessárias ao atendimento do interesse público, observados o devido processo legal, os princípios gerais de proteção e os direitos do titular previstos nesta Lei.”

Necessário salientar que se considera tratamento, para os efeitos da referida lei (art. 5º, inciso X), toda operação realizada com dados pessoais, como as que se referem a coleta, produção, recepção, classificação, utilização, acesso, reprodução, transmissão, distribuição, processamento, arquivamento, armazenamento, eliminação, avaliação ou controle da informação, modificação, comunicação, transferência, difusão ou extração.

As atividades de tratamento de dados pessoais deverão observar a boa-fé e os seguintes princípios, a teor do que prevê o art. 6º da Lei n. 13.709/2018:

- I – finalidade: realização do tratamento para propósitos legítimos, específicos, explícitos e informados ao titular, sem possibilidade de tratamento posterior de forma incompatível com essas finalidades;
- II – adequação: compatibilidade do tratamento com as finalidades informadas ao titular, de acordo com o contexto do tratamento;
- III – necessidade: limitação do tratamento ao mínimo necessário para a realização de suas finalidades, com abrangência dos dados pertinentes, proporcionais e não excessivos em relação às finalidades do tratamento de dados;
- IV – livre acesso: garantia, aos titulares, de consulta facilitada e gratuita sobre a forma e a duração do tratamento, bem como sobre a integralidade de seus dados pessoais;
- V – qualidade dos dados: garantia, aos titulares, de exatidão, clareza, relevância e atualização dos dados, de acordo com a necessidade e para o cumprimento da finalidade de seu tratamento;
- VI – transparência: garantia, aos titulares, de informações claras, precisas e facilmente acessíveis sobre a realização do tratamento e os respectivos agentes de tratamento, observados os segredos comercial e industrial;
- VII – segurança: utilização de medidas técnicas e administrativas aptas a proteger os dados pessoais de acessos não autorizados e de situações acidentais ou ilícitas de destruição, perda, alteração, comunicação ou difusão;
- VIII – prevenção: adoção de medidas para prevenir a ocorrência de danos em virtude do tratamento de dados pessoais;
- IX – não discriminação: impossibilidade de realização do tratamento para fins discriminatórios ilícitos ou abusivos;
- X – responsabilização e prestação de contas: demonstração, pelo agente, da adoção de medidas eficazes e capazes de comprovar a observância e o cumprimento das normas de proteção de dados pessoais e, inclusive, da eficácia dessas medidas.

E, conforme o art. 7º, inciso III, da mesma lei, o tratamento de dados pessoais pela Administração Pública poderá ser realizado, isto é, mostra-se lícito, quando tais dados forem necessários à consecução de políticas públicas previstas em leis e regulamentos ou respaldadas em contratos, convênios ou instrumentos congêneres. Portanto, a Administração Pública e a Receita Federal do Brasil podem tratar e compartilhar dados para cumprir obrigação legal (art. 7º, II, da LGPD) e para executar políticas públicas previstas em leis e convênios (art. 7º, III, da LGPD).

A proteção constitucional dos dados e informações pessoais apresenta, segundo observa Laura Schertel Mendes, dimensão subjetiva e objetiva. Na primeira, a proteção de dados constitui-se em direito subjetivo de defesa e proteção do indivíduo contra intervenções estatais que possam violar seu espaço de liberdade e privacidade em face das operações de coleta, processamento, utilização e circulação de seus dados pessoais<sup>21</sup>. Essa possibilidade de atribuição de controle não ostenta, porém, caráter absoluto, encontrando limites na necessidade de determinado processamento de dados pessoais para se atingir a um fim legítimo protegido pelo ordenamento jurídico ou cumprimento de direito de terceiro, havendo, ainda, a necessidade de pertinência de conteúdo entre o tratamento de dados pessoais e a finalidade a ser atingida<sup>22</sup>.

A dimensão subjetiva impõe ao legislador o ônus de apresentar justificativa para intervenção que afete a autodeterminação informacional. A autodeterminação do titular sobre os dados deve ser sempre a regra, passível de afastamento excepcional. E a justificativa da intervenção deve ser traduzida na identificação da finalidade e no estabelecimento de limites ao tratamento de dados em padrão suficientemente específico, preciso e claro para cada área, o que nos conduz à conclusão no sentido de que é vedado o intercâmbio de informações de contribuintes, pessoas naturais, ou sócios, de forma aberta, genérica e por prazo indeterminado.

Já em sua dimensão objetiva, o direito fundamental à proteção de dados pessoais retira do Estado (objetivamente) a possibilidade de intervenção indevida, independentemente de o indivíduo exercer ou não o seu direito. Em tal perspectiva, a concretização da proteção de dados pelo legislador – também no plano infralegal – exige a garantia de procedimentos e de mecanismos para o exercício desse direito.

Assim, é condição para todo tratamento de dados pessoais, a transparência e a garantia de direitos ao titular que possibilitem o efetivo controle da circulação de seus dados pessoais, o que exige seja resguardado o direito de acesso, o direito de retificação e o direito de cancelamento<sup>23</sup>.

A Administração Pública deverá, para conferir efetividade ao direito em estudo, em ambas as perspectivas mencionadas, atender aos princípios da finalidade, da adequação e da segurança do tratamento de dados. De sorte que as operações concernentes a esse tratamento – incluídas as de compartilhamento e de in-

<sup>21</sup> MENDES, Laura Schertel. *Privacidade, proteção de dados e defesa do consumidor: linhas gerais de um novo direito fundamental*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 176-177.

<sup>22</sup> MENDES, Laura Schertel. *Privacidade, proteção de dados e defesa do consumidor: linhas gerais de um novo direito fundamental*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 177.

<sup>23</sup> MENDES, Laura Schertel. *Privacidade, proteção de dados e defesa do consumidor: linhas gerais de um novo direito fundamental*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 179-180.

tercâmbio de dados – devem ser pautadas pela transparência quanto à sua finalidade específica e pela adequação para atingir os objetivos visados pelo legislador, afastando-se quaisquer medidas desproporcionais que constituam excesso e sacrificuem indevidamente os direitos fundamentais dos contribuintes.

A lei, os instrumentos de troca de informações fiscais e as práticas administrativas adotadas pelas autoridades fazendárias devem observar as garantias mencionadas para que o tratamento de dados seja realizado de forma válida e adequada, observando-se o contexto de utilização, o risco e as finalidades desse tratamento no caso concreto, não se mostrando compatível com a ordem jurídica interna no Brasil a ocorrência de intervenções na esfera privada em cumprimento a finalidades genéricas, indeterminadas ou em nome de necessidades coletivas abstratas.

Nesse sentido, destacam Gustavo Gil Gasiola, Diego Machado e Laura Schertel Mendes, invocando precedente da Corte Constitucional alemão, que não se mostra possível um tratamento de dados para fins indeterminados, uma vez que, a teor do julgado citado pelos autores, “A obrigação de fornecer dados pessoais pressupõe que o legislador defina a finalidade de uso por área e de forma precisa, e que os dados sejam adequados e necessários para essa finalidade. Com isso não seria compatível a armazenagem de dados reunidos, não anônimos, para fins indeterminados ou ainda indetermináveis. Todas as autoridades que reúnem dados pessoais para cumprir suas tarefas devem se restringir ao mínimo indispensável para alcançar seu objetivo definido” (BVerfGE 65,1 (42), Recenseamento)<sup>24</sup>.

Todas as operações de tratamento de dados realizadas no âmbito das trocas de informações fiscais devem ser passíveis de controle quanto a esses aspectos, seja pela própria Administração, seja pelo Poder Judiciário, para correção de falhas consistentes no eventual cumprimento dos princípios mencionados.

Os princípios e as regras que delineiam o direito fundamental à proteção de dados, além de se mostrarem de observância obrigatória pela Administração nas trocas de informações sob requisição (sob demanda), restringem, objetivamente, a atuação do Fisco, na ordem interna, no que concerne à prestação automática de informações.

Ora, na troca automática de informações Fiscais, um Estado já reúne um conjunto amplo de informações financeiras e fiscais e as transfere a outro Estado por prazo indeterminado e para finalidades indetermináveis, independentemente de qualquer demanda ou necessidade concreta previamente identificada. Re-

<sup>24</sup> GASIOLA, Gustavo Gil; MACHADO, Diego; MENDES, Laura Schertel. O tratamento de dados pessoais pela Administração Pública: transparência, bases legais e limites constitucionais. In: FRANCOSKI, Denise de Souza Luiz; TASSÓ, Fernando Antônio (coord.). *A Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais LGPD: aspectos práticos e teóricos relevantes no setor público e privado*. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 157.

força essa indeterminação, o fato de a Convenção Multilateral chegar, inclusive, a delegar competência para a celebração dos CAAs pelas autoridades fiscais dos Estados envolvidos na troca, a fim de se dar cumprimento às finalidades da Convenção.

Tal modalidade de troca pode dar margem, com certa facilidade, a práticas nocivas de *“fishing expedition”* (“pesca probatória”), ou seja, a uma busca probatória por fatos, ainda ignorados, sem que haja uma necessidade concreta apontada, na medida em que as autoridades fiscais dispõem de ampla base de dados passíveis de intercâmbio independentemente de qualquer demanda prévia.

Portanto, do ponto de vista formal, o Estado transmissor deve, na modalidade da troca automática de informações fiscais, certificar-se, inicialmente, sobre as garantias e os direitos dos indivíduos envolvidos no procedimento da troca, nos moldes acima delineados, bem como sobre as garantias oferecidas pelo Estado receptor para lidar com o tratamento dos dados a serem recebidos.

Isto porque, por força do *Common Reporting Standard* – CRS, ocorre a troca automática de informações financeiras de contribuintes pessoas físicas e jurídicas, abrangendo, conforme se viu, inúmeros dados pessoais do titular, saldos de suas contas, valores de resgate de contratos de seguro, valores de juros e dividendos vinculados a contas de custódia, dentre outros dados. O relatório *Country by Country* – CbC prevê a troca de informações como aluguéis pagos e recebidos por pessoas físicas e jurídicas. E o CAA pode prever, diante do permissivo geral contido na Convenção Multilateral, outras informações a serem trocadas entre as autoridades fiscais competentes, o que torna a troca indeterminável *a priori*.

A larga extensão do intercâmbio automático objeto do CAA, do *Common Reporting Standard* – CRS e do *Country by Country* – CbC, bem como a indeterminação do prazo, torna necessária, em virtude da garantia do direito à proteção de dados em suas dimensões objetiva e subjetiva, que o contribuinte seja previamente informado, conferindo-se a ele a oportunidade de que possa ser ouvido sobre os dados e informações que constituem objeto de compartilhamento. Há que se garantir ao contribuinte, ainda, o direito de impugnar, também previamente, de corrigir os dados intercambiados – por meio dos instrumentos previstos na Convenção – a cada momento em que o compartilhamento se consumar, e de recorrer na esfera administrativa no âmbito do procedimento administrativo de troca. Tais garantias, além de fundamentadas no devido processo legal, decorrem também do próprio conceito de autodeterminação informativa, positivado na LGPD, que desloca para o titular das informações o protagonismo no controle do fluxo de seus dados pessoais e de natureza fiscal.

Assim, em que pese a ampla aceitação internacional dos propósitos do Fórum Global de Transparência e, em consequência, dos instrumentos normativos que viabilizam a troca de informações fiscais, tais instrumentos se ressentem,

principalmente na modalidade da troca automática, do estabelecimento de mecanismos preventivos mínimos, de cunho procedural (formal), voltados para a proteção do tratamento dos dados pessoais.

## 6. Conclusões

Após o exame das principais bases normativas da troca de informações fiscais entre os países – Convenção Multilateral, Convenção Modelo da OCDE e o *Foreign Account Tax Compliance Act* – FATCA – apontamos os impactos da garantia fundamental de proteção de dados – introduzida em nosso sistema por força da EC n. 115/2022 – e da Lei Geral de Proteção de Dados na atividade material de execução da troca desempenhada pelas autoridades administrativas brasileiras, através dos instrumentos específicos de que dispõe.

Pareceu-nos inegável que esse direito fundamental se projeta em nosso ordenamento jurídico com reflexos no microssistema que disciplina à troca de informações fiscais no plano internacional, de modo que todos os atos materiais de intercâmbio e compartilhamento de informações possam ser devidamente controlados para avaliação da adequação (proporcionalidade) das operações realizadas pela Administração no Brasil.

Incumbe à Administração Pública no Brasil, conferir efetividade ao direito em estudo, em ordem cumprir os princípios da finalidade, da adequação e da segurança do tratamento de dados. De sorte que as operações concernentes a esse tratamento – aí incluídas as de compartilhamento e de intercâmbio de dados – sejam pautadas pela transparência quanto à sua finalidade específica e pela adequação para atingir os objetivos visados pelo legislador, afastando-se quaisquer medidas desproporcionais que constituam excesso e sacrificuem indevidamente os direitos fundamentais dos contribuintes.

Revelam-se, portanto, incompatíveis com a ordem jurídica interna no Brasil, tornando nulas as provas intercambiadas, as intervenções na esfera privada em cumprimento a finalidades genéricas, indeterminadas ou em nome de necessidades coletivas abstratas.

A larga extensão do intercâmbio automático objeto do CAA, do *Common Reporting Standard* – CRS e do *Country by Country* – CbC, bem como a indeterminação do prazo, torna necessário que o contribuinte seja previamente informado da troca, conferindo-se a ele a oportunidade de que possa ser ouvido sobre os dados e informações que constituem objeto de compartilhamento. Há que se garantir ao contribuinte, ainda, o direito de impugnar e de corrigir, previamente, os dados intercambiados, a cada momento em que o compartilhamento se consumar, e de recorrer na esfera administrativa no âmbito do procedimento administrativo de troca. Tal modalidade de troca pode dar margem, inclusive, a práticas nocivas de *“fishing expedition”* (“pesca probatória”), isto é, a uma busca probatória por fatos, ainda ignorados, sem que haja uma necessidade concreta apontada.

Em suma, todas as operações de tratamento de dados devem ser passíveis de controle quanto a esses aspectos, seja pela própria Administração, seja pelo Poder Judiciário, para correção de falhas consistentes no eventual cumprimento dos princípios e das garantias ao contribuinte abordadas no presente artigo.

Embora haja, de modo geral, compatibilidade entre a LGPD e a troca de informações fiscais baseada em tratados e acordos internacionais, o Estado transmissor deverá se pautar pela observância das garantias e dos direitos das pessoas envolvidas no procedimento da troca. E o Estado receptor, em contrapartida, deverá oferecer garantias de proteção ao tratamento adequado dos dados, nos moldes das garantias previstas no ordenamento do Estado transmissor.

## 7. Referências

- AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, tax competition and the fiscal crisis of welfare state: a twentieth anniversary retrospective (2019). *Law & Economics Working Papers* 159., p. 4. Disponível em: [https://repository.law.umich.edu/law\\_econ\\_current/159](https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/159).
- GASIOLA, Gustavo Gil; MACHADO, Diego; MENDES, Laura Schertel. O tratamento de dados pessoais pela Administração Pública: transparência, bases legais e limites constitucionais. In: FRANCOSKI, Denise de Souza Luiz; TAS- SO, Fernando Antônio (coord.). *A Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais LGPD: aspectos práticos e teóricos relevantes no setor público e privado*. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.
- LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 3. ed. Viena: IBFD, 2022.
- MENDES, Laura Schertel. *Privacidade, proteção de dados e defesa do consumidor: linhas gerais de um novo direito fundamental*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 176-177.
- MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *A tributação dos lucros auferidos no exterior sob a perspectiva brasileira*, PDF.
- OECD (2015). Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD.
- TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. *Compliance e informação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

# A Extrafiscalidade Ambiental do Imposto Seletivo: um Novo Paradigma para Sustentabilidade ou uma Velha Novidade?

## *The Environmental Extrafiscality of the Selective Tax: a New Paradigm for Sustainability or an Old News?*

Kariza Farias do Amaral

Advogada. Mestre em Direito e Justiça Social pela Universidade Federal do Rio Grande (FURG) com bolsa CAPES. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Pelotas (UFPel).

Pesquisadora do Observatório Jurídico de Soluções Baseadas na Natureza (FURG).

*E-mail:* karizaamaral@hotmail.com.

Giuseppe Ramos Maragalhoni

Advogado. Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pelotas (UCPel).

*E-mail:* zeppi6@hotmail.com.

Recebido em: 9-2-2025 – Aprovado em: 7-10-2025  
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.6.2025.2697>

### *Resumo*

O presente estudo analisa a extrafiscalidade ambiental do imposto seletivo sob a ótica da sustentabilidade e da reforma tributária brasileira. Investiga-se se esse tributo representa uma inovação efetiva ou uma medida redundante. Por meio de análise bibliográfica e documental, examinam-se as mudanças trazidas pela Emenda Constitucional n. 132 e pela Lei Complementar n. 214, bem como os desafios políticos e econômicos que podem limitar sua efetividade. Conclui-se que, embora o imposto seletivo represente um avanço teórico na tributação ambiental, sua efetividade dependerá de implementação adequada. Além disso, medidas fiscais pré-reforma, como as alíquotas do IPI sobre produtos nocivos, já buscavam desestimular o consumo, levantando o questionamento se, de fato, haverá mudanças positivas para o meio ambiente e a coletividade com as novidades trazidas pela reforma.

*Palavras-chave:* reforma tributária, seletividade, extrafiscalidade ambiental, meio ambiente, direitos fundamentais.

### *Abstract*

The present study analyzes the environmental extrafiscality of the selective tax from the perspective of sustainability and Brazilian tax reform. It investigates whether this tax represents an effective innovation or a redundant measure without material impact. Through bibliographic and documental analysis, the study examines the changes introduced by Constitutional Amendment No. 132 and Complementary Law No. 214, as well as the political and

economic challenges that may limit its effectiveness. International experience is considered to assess its potential impacts on regulating the consumption of products harmful to the environment and public health. The study concludes that, although the selective tax represents a theoretical advance in environmental taxation, its effectiveness will depend on proper implementation. Furthermore, pre-reform fiscal measures, such as IPI tax rates on cigarettes and beverages, were already aimed at discouraging the consumption of these products, creating a certain sense of redundancy in relation to the newly adopted measures.

*Keywords:* tax reform, selectivity, environmental extrafiscality, environment, fundamental rights.

## Introdução

A Emenda Constitucional n. 132, de dezembro de 2023, trouxe alterações relevantes para o sistema tributário nacional. Os vocábulos “ambiental” e “meio ambiente” aparecem em ao menos seis dos dispositivos alterados, indicando uma aparente preocupação do legislador em inserir de forma mais contundente a proteção ao meio ambiente na legislação tributária. A extrafiscalidade ambiental – aqui entendida como um instrumento jurídico-econômico capaz de mitigar o efeito da intervenção humana na natureza<sup>1</sup> – revela-se presente em diversos dispositivos alterados pela nova Emenda, como por exemplo na introdução do Imposto Seletivo, apelidado de imposto do pecado<sup>2</sup>.

O imposto seletivo, uma inovação no sistema tributário brasileiro, vai além da função arrecadatória, buscando regular o consumo de produtos que geram externalidades negativas à coletividade. Por meio da tributação elevada de itens específicos, essa medida pretende orientar o mercado consumidor, configurando-se como um instrumento jurídico e econômico estratégico para a promoção de políticas públicas voltadas à proteção ambiental.

Fato é que, de um lado o Imposto Seletivo busca majorar a carga tributária incidente sobre produtos e serviços nocivos à saúde humana ou que impliquem risco de danos ao meio ambiente, de forma a privilegiar, dentro da dinâmica econômica nacional, artigos *in natura* e que tenham uma cadeia produtiva mais amigável aos recursos naturais, oferecendo ao consumidor final um estímulo no preço e desestimulando economicamente a escolha por produtos e serviços nocivos em relação a alternativas mais sustentáveis.

<sup>1</sup> PAZINATO, Liane Hünning. *Extrafiscalidade ambiental: a extrafiscalidade nos impostos brasileiros como instrumento jurídico-econômico de defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

<sup>2</sup> O nome atribuído refere-se aos itens alvo do imposto seletivo – como, por exemplo, cigarros e bebidas – associados a pecados.

Percebe-se, ademais, que a sustentabilidade apresenta uma natureza multidimensional<sup>3</sup>, a qual deve ser levada em conta na análise do tema em questão. Nesse sentido, o presente trabalho propõe-se a explorar as potencialidades advindas da implementação do imposto seletivo como instrumento de promoção da sustentabilidade em suas diversas dimensões, além de examinar as possíveis limitações a serem enfrentadas na aplicação dessas mudanças, bem como apontar algumas medidas vigentes no período anterior à reforma tributária que geram uma sensação de redundância frente às novas normas.

Nessa perspectiva, a postura estatal ao implementar o imposto seletivo está em total acordo com o que prevê o art. 225 da Constituição Federal, uma vez que o meio ambiente saudável, seguro e equilibrado é direito garantido a todos, bem como condiz com a dimensão ecológica da dignidade humana<sup>4</sup>, ao tornar acessíveis mercadorias mais saudáveis e ecologicamente amigáveis. Questiona-se, assim: a implementação do imposto seletivo, com uma característica evidentemente extrafiscal, oferece possibilidade concreta de mitigação dos danos ao meio ambiente? Ainda, é possível afirmar que a novidade trazida pela reforma tributária se trata, de fato, de uma inovação na ordem tributária ou uma aparente mudança com pouco potencial de apresentar reflexo material?

Justifica-se a importância desta pesquisa a partir do atual cenário de mudanças climáticas já consolidadas (vide o desastre climático ocorrido no Rio Grande do Sul entre abril e maio de 2024) e a necessidade do agir estatal para apresentar medidas que, ao menos em tese, apresentem alguma resposta à crise climática instaurada.

Utilizou-se para realização do presente trabalho o método dedutivo, de forma a alcançar o resultado mediante pesquisa bibliográfica e documental, partindo da premissa maior de que apesar das relevantes alterações na legislação tributária advindas da Emenda Constitucional n. 132, existem diversas resistências e dificuldades a serem transpostas para a implementação efetiva de normas com caráter extrafiscal ambiental. Ademais, foi constatado no decorrer da pesquisa que o legislador estava autorizado por previsão constitucional a promover medidas semelhantes no período anterior à reforma tributária.

## **1. Relação entre tributação, imposto seletivo e proteção ambiental: a extrafiscalidade como propulsor da sustentabilidade**

A análise sobre o conceito de extrafiscalidade ambiental não é possível sem antes abordar, ainda que de maneira introdutória, os conceitos de tributos e im-

<sup>3</sup> FREITAS, Juarez. Sustentabilidade: novo prisma hermenêutico. *Novos Estudos Jurídicos* v. 23, n. 3, 2018. Disponível: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/13749>. Acesso em: 08 jan. 2025.

<sup>4</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Direito constitucional ambiental*. 5. ed. São Paulo: RT, 2017.

postos. Trata-se de necessária tarefa a fim de relacionar a extrafiscalidade ambiental, o imposto seletivo e a sustentabilidade, sob o contexto do compromisso firmado pelo legislador com o meio ambiente – explicitado no art. 225 da Constituição Federal.

No âmbito do sistema tributário brasileiro, especificamente, o Código Tributário Nacional, em seu art. 3º apresenta a definição de tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”<sup>5</sup>.

Já em relação à definição de imposto, a Lei apresenta em seu art. 16 que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”<sup>6</sup>. Ou seja, tributo é o gênero do qual o imposto (espécie) faz parte, podendo ter característica fiscal ou extrafiscal.

Assim, a tributação – na qual estão incluídos os impostos – pode ter como finalidade além da arrecadação de recursos pecuniários para viabilizar políticas públicas, direcionar o comportamento do mercado servindo como forma de intervenção estatal na economia, a fim de ordená-la e, no caso do imposto seletivo, privilegiar dentro da dinâmica econômica nacional, artigos *in natura* e que tenham uma cadeia produtiva mais amigável aos recursos naturais. Portanto, tem-se que:

“Considerando a tributação como ato ou efeito de tributar, ou ainda, como o conjunto dos tributos, podemos afirmar que: a) a tributação se diz fiscal enquanto objetiva retirar do patrimônio dos particulares os recursos pecuniários – ou transformáveis em pecúnia – destinados às necessidades públicas do Estado; b) tributação extrafiscal é o conceito que decorre de tributação fiscal, levando a que entendamos extrafiscalidade como atividade financeira que o Estado desenvolve sem o fim precípua de obter recursos para seu erário, mas sim com vistas a ordenar a economia e as relações sociais, sendo, portanto, conceito que abarca, em sua amplitude, extensa gama de opções e que tem reflexos não somente econômicos e sociais, mas também políticos.”<sup>7</sup>

Historicamente, a arrecadação do Estado – aqui incluídos os impostos – visava somente alimentar os cofres públicos e prover gastos provenientes da atividade estatal. A concepção de um caráter transcendentemente da função arrecadatória se deu no século XIX, tendo como principal teórico Adolph Wagner:

“Após a consolidação do liberalismo na Europa, a sociedade do final do século XVIII e início do século XIX experimentou uma crescente desigualdade social, que demandava atuação estatal crescente. Diante desse cenário, A.

<sup>5</sup> Brasil, 1966.

<sup>6</sup> Brasil, 1966.

<sup>7</sup> FALCÃO, R. B. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 118.

Wagner percebeu que os mecanismos de distribuição de riqueza que o mercado oferecia não eram suficientes para atingir a igualdade que ele concebia como ideal. A partir desta premissa, A. Wagner inicia a discussão sobre a função conformadora (*Gestaltungsfunktion*) das espécies tributárias.<sup>8</sup>

Conforme destaca o autor, a análise proposta por Wagner introduziu uma nova abordagem em relação à tributação, ao atribuir aos impostos uma função que transcende a mera arrecadação fiscal. A partir dessa perspectiva, os tributos passaram a assumir um papel sociopolítico, sendo utilizados não apenas para financiar o Estado, mas também como instrumentos destinados a corrigir desequilíbrios e falhas que o mercado, por si só, não conseguia solucionar<sup>9</sup>.

De acordo com Sidou<sup>10</sup> “a contribuição impositiva de ordem econômica foi praticada pelo homem a partir do primeiro estádio de civilização, ou seja, a chamada economia dos coletores”. Percebe-se, portanto, que os impostos estão presentes desde as primeiras formas de organização social, perpassando por civilizações pré-romanas, Idade Média, até chegar às formas atuais do Estado contemporâneo<sup>11</sup>, inclusive com a modernização da função arrecadatória.

Assim, é possível afirmar que, ao fazer uma análise da evolução histórica da tributação, percebe-se que embora inicialmente voltada apenas à arrecadação de recursos para a manutenção do Estado, sua função foi ampliada ao longo do tempo para incluir objetivos de regulação econômica e justiça social.

Oportunamente, conceitua-se a extrafiscalidade como um instrumento jurídico-econômico capaz de mitigar o efeito da intervenção humana na natureza<sup>12</sup>. Ainda, considera-se pertinente abordar a diferenciação em relação à tipologia, formulada por Silveira, Muniz e Rammé<sup>13</sup>:

<sup>8</sup> ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 353. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/451>. Acesso em: jan. 2025.

<sup>9</sup> ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 353. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/451>. Acesso em: jan. 2025.

<sup>10</sup> SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da história. *Dimensão jurídica do tributo (homenagem ao Professor Djalma de Campos)*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003, p. 135. Disponível em: <http://ablj.org.br/revistas/revista18/revista18%20%20J.%20M.%20OTHON%20SIDOU%20-%20Os%20Tributos%20no%20curso%20da%20Hist%C3%B3ria.pdf>. Acesso em: 06 ago. 2024.

<sup>11</sup> SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da história. *Dimensão jurídica do tributo (homenagem ao Professor Djalma de Campos)*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. Disponível em: <http://ablj.org.br/revistas/revista18/revista18%20%20J.%20M.%20OTHON%20SIDOU%20-%20Os%20Tributos%20no%20curso%20da%20Hist%C3%B3ria.pdf>. Acesso em: 06 ago. 2024.

<sup>12</sup> PAZINATO, Liane Hüning. *Extrafiscalidade ambiental: a extrafiscalidade nos impostos brasileiros como instrumento jurídico-econômico de defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado*. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

<sup>13</sup> SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da; MUNIZ, Veyzon Campos; RAMMÉ, Rogério Santos. *Tributação e sustentabilidade ambiental: a extrafiscalidade como instrumento de prote-*

“(a) Extrafiscalidade ordinária ou positiva: hipótese em que a medida extrafiscal se constitui no agravamento do ônus tributário ou na imposição de uma hipótese de incidência novel, com vista a desestimular ou impedir certos comportamentos que vão de encontro aos objetivos constitucionais; (b) Extrafiscalidade extraordinária ou negativa: hipótese em que a medida extrafiscal se apresenta como uma desoneração tributária a partir de beneficiamento fiscal, alteração do aspecto quantitativo de um tributo, concessão de isenções ou reconhecimento de imunidades; e (c) Extrafiscalidade regulatória: hipótese em que a medida extrafiscal, positiva ou negativa, em razão da materialidade dos seus efeitos econômicos ou socioambientais pretendidos, corresponde a um ato regulatório.”

Em suma, a extrafiscalidade trouxe uma nova perspectiva para arrecadação, passando a ter um caráter mais social e voltado para o interesse público. Destaca-se que a Constituição Federal de 1988 autoriza a implementação do caráter extrafiscal da arrecadação tributária<sup>14</sup>, sendo uma possibilidade de intervenção do Estado na economia a fim de direcionar a dinâmica econômica para fins que atendam ao interesse de um maior número de pessoas.

Em relação ao meio ambiente, especificamente, ressalta-se que a Constituição Federal se compromete com o desenvolvimento sustentável e com a proteção ambiental, conforme se denota dos arts. 225 e 170 da Constituição. O primeiro, dedicado particularmente ao meio ambiente e expressão máxima do compromisso do legislador com a defesa dos ecossistemas brasileiros, e o outro que aponta como princípio da ordem econômica a defesa do meio ambiente. Portanto, “através da interpretação aberta e sistemática do texto constitucional, é evidente o uso do direito tributário para consecução das políticas públicas necessárias ao cumprimento do desenvolvimento nacional”<sup>15</sup>.

Aliás, conforme afirma Huning<sup>16</sup>, a ideia de neutralidade do sistema tributário é característica típica do modelo de estado liberal, no qual impera a regra do *laissez-faire* e tem como princípio basilar a não intervenção do Estado na eco-

---

ção do meio ambiente. *Revista de Direito Ambiental*, 2014, p. 5. Disponível em: [https://meriva.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/11540/2/Tributacao\\_e\\_sustentabilidade\\_ambiental\\_a\\_extrafiscalidade\\_como\\_instrumento\\_de\\_protecao\\_do\\_meio\\_ambiente.pdf](https://meriva.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/11540/2/Tributacao_e_sustentabilidade_ambiental_a_extrafiscalidade_como_instrumento_de_protecao_do_meio_ambiente.pdf). Acesso em: 06 ago. 2024.

<sup>14</sup> MORAES, William Thiago de; SOLA, Fernanda. Extrafiscalidade ambiental – o estado do conhecimento no Brasil. *Novos Cadernos NAEA* v. 22, n. 3, 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufpa.br/index.php/ncn/article/view/7106>. Acesso em: 08 ago. 2024.

<sup>15</sup> PAYÃO, Jordana Viana; RIBEIRO, Maria de Fátima. A extrafiscalidade tributária como instrumento de proteção ambiental. *Revista do Direito Público* v. 11, n. 3, 2016, p. 306. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/27735>. Acesso em: 08 ago. 2024.

<sup>16</sup> HUNING, Liane. A extrafiscalidade ambiental como um instrumento de justiça socioambiental do estado brasileiro. *Revista Jurídica Luso-Brasileira* n. 1, 2016, p. 5. Disponível em: [https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2016/1/2016\\_01\\_1147\\_1156.pdf](https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2016/1/2016_01_1147_1156.pdf). Acesso em: 01 fev. 2025.

nomia. Por outro lado, o atual estado de direito socioambiental<sup>17</sup> não mais comunga com esse ideal, colocando Estado e particulares como responsáveis da preservação dos recursos naturais, também através da tributação.

Ademais, a tributação ambiental encontra-se em consonância com a sustentabilidade multifacetada (social, econômica, ambiental, ética e jurídico-política) teorizada por Juarez Freitas<sup>18</sup>, sendo dever do Estado operar em conformação hermenêutica com o compromisso constitucional para com as presentes e futuras gerações<sup>19</sup>. Um sistema tributário adequado à sustentabilidade pluridimensional materializa o comprometimento com o compromisso intergeracional previsto na Constituição, sendo assim, sustentabilidade, tributação e Estado de Direito socioambiental conceitos intrínsecos.

Evidencia-se, portanto, a relevância da tributação dotada de extrafiscalidade ambiental como instrumento que transcende a finalidade arrecadatória, atuando como ferramenta estratégica na promoção de políticas públicas que agridem promover a sustentabilidade, em consonância com os ditames dos arts. 225 e 170 da Constituição Federal.

Assim, o imposto seletivo, como espécie tributária dotada de finalidade extrafiscal, apresenta-se como uma importante ferramenta de incentivo a práticas econômicas que respeitem e preservem os recursos naturais, reforçando o compromisso do Estado brasileiro com a sustentabilidade e a proteção ambiental.

## **2. O imposto seletivo como instrumento de sustentabilidade: impactos econômicos e sociais**

Apesar de ser novidade no ordenamento jurídico brasileiro em matéria tributária, o imposto seletivo já vem sendo implementado em outras partes do mundo. Assim, é possível elaborar algumas conclusões acerca de reflexos gerados pela implementação da medida a partir da leitura de artigos acadêmicos sobre o assunto. De forma geral, conforme será demonstrado a seguir, o imposto seletivo gera impactos econômicos e sociais relevantes, havendo evidências que permitem

<sup>17</sup> Adota-se o conceito de estado de direito socioambiental apresentado por Sarlet e Fensterseifer (*Direito constitucional ambiental*. 5. ed. São Paulo: RT, 2017, p. 62): “o estado socioambiental de direito, neste novo cenário constitucional, tem por missão e dever constitucional atender ao comando normativo emanado do artigo 225 da CF/88, considerando, inclusive, o extenso rol exemplificativo de deveres de proteção ambiental elencado no seu § 1º, sob pena de não o fazendo, tanto sob a ótica da ação quanto da omissão, incorrer em práticas inconstitucionais ou antijurídicas [...]”.

<sup>18</sup> FREITAS, Juarez. Sustentabilidade: novo prisma hermenêutico. *Novos Estudos Jurídicos* v. 23, n. 3, 2018. Disponível: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/13749>. Acesso em: 08 jan. 2025.

<sup>19</sup> FREITAS, Juarez. Sustentabilidade: novo prisma hermenêutico. *Novos Estudos Jurídicos* v. 23, n. 3, 2018, p. 944. Disponível: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/13749>. Acesso em: 08 jan. 2025.

afirmar que o mesmo é eficiente na desestimulação do consumo de produtos nocivos à saúde humana.

Em estudo realizado ainda antes da implementação do imposto seletivo no Brasil, Matschulat e Amaral<sup>20</sup> abordaram a implementação do referido imposto em países da OCDE, com foco nos Estados Unidos e na Alemanha. É possível formular algumas conclusões articuladas a partir do estudo realizado pelos autores, como: (I) nos EUA o imposto seletivo, chamado de *excise taxes*, é arrecadado de diversos produtos diferentes (combustíveis e carvão, por exemplo), apesar disso em 2020 apenas 2,6% dos impostos arrecadados advinham desta fonte; (II) na Alemanha o imposto seletivo é arrecadado de produtos como bebidas alcoólicas e fumígenos, o que aponta para pretensão do Estado alemão de tentar desestimular o consumo de alguns produtos através do imposto seletivo<sup>21</sup>.

Ainda em relação aos *excises taxes*, estudos como o de Chaloupka, Powell e Werner<sup>22</sup> evidenciam que muitas doenças não transmissíveis estão associadas ao consumo de tabaco, álcool e bebidas açucaradas, ao passo que ao redor do mundo alguns países tentam induzir o mercado ao não consumo destes itens, através do imposto seletivo. Os autores elencam, também, os principais argumentos fornecidos pela indústria para a não imposição de uma maior carga tributária sobre estes produtos, que seriam: (I) diminuição da arrecadação tributária em função da diminuição do consumo; (II) aumento do desemprego; (III) prejuízo aos mais pobres, em decorrência da natureza regressiva dos impostos; (IV) ampla evasão e sonegação fiscal, concluindo que experiências ao redor do mundo comprovam que estes argumentos são falsos ou exagerados.

Cabe destacar ainda, que nas conclusões articuladas de Chaloupka, Powell e Werner<sup>23</sup> ressalta-se que a demanda por produtos impactados pelo imposto seletivo é sensível ao preço, além disso, governos que aumentaram ou introduziram esses impostos observaram reduções no consumo e, no caso de aumentos de im-

<sup>20</sup> MATSCHULAT, Leonardo; AMARAL, Luiz Bernardo Kämpf. A perspectiva pela implementação do imposto seletivo como tipo tributário no Brasil. *Res Severa Verum Gaudium* v. 6, n. 2, 2022. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/resseveraverumgaudium/article/view/117325>. Acesso em: 04 fev. 2025.

<sup>21</sup> MATSCHULAT, Leonardo; AMARAL, Luiz Bernardo Kämpf. A perspectiva pela implementação do imposto seletivo como tipo tributário no Brasil. *Res Severa Verum Gaudium* v. 6, n. 2, 2022, p. 292-294. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/resseveraverumgaudium/article/view/117325>. Acesso em: 04 fev. 2025)

<sup>22</sup> CHALOUPKA, Frank J.; POWELL, Lisa M.; WARNER, Kenneth E. The use of excise taxes to reduce tobacco, alcohol, and sugary beverage consumption. *Annual review of public health* v. 40, n. 1, 2019, p. 192. Disponível em: <https://www.annualreviews.org/content/journals/10.1146/annurev-publhealth-040218-043816>. Acesso em: 04 fev. 2025.

<sup>23</sup> CHALOUPKA, Frank J.; POWELL, Lisa M.; WARNER, Kenneth E. The use of excise taxes to reduce tobacco, alcohol, and sugary beverage consumption. *Annual review of public health* v. 40, n. 1, 2019, p. 197. Disponível em: <https://www.annualreviews.org/content/journals/10.1146/annurev-publhealth-040218-043816>. Acesso em: 04 fev. 2025.

postos sobre o tabaco e o álcool, melhorias nos resultados de saúde, sendo o imposto seletivo uma ferramenta eficiente na regulação do mercado.

Em relação ao meio ambiente de forma mais específica, estudo realizado por Fang, Li e Huang<sup>24</sup> analisou dados de 30 capitais provinciais da China de 2005 a 2019, buscando analisar o nível de desenvolvimento verde destas cidades. Nas conclusões, os autores apontam que o imposto seletivo pode promover o desenvolvimento verde nas cidades, a depender de demais peculiaridades do local.

Nesse sentido, conclui-se que em relação aos países analisados, pode-se dizer que a implementação do imposto seletivo gerou o impacto positivo esperado, desestimulando o consumo de certos itens e promovendo a sustentabilidade. Já em relação ao Brasil, a Lei Complementar n. 214, de 2025, que institui o referido imposto menciona que incidirá sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, gerando uma expectativa positiva sobre a implementação do imposto.

Ao mesmo tempo, alguns itens foram excluídos da incidência do “imposto do pecado”, como por exemplo armas, munições e embutidos. Apesar de serem produtos que podem gerar externalidades negativas, seja em termos de segurança pública ou impactos à saúde, a decisão de não os incluir na lista de incidência do imposto seletivo levanta questionamentos acerca dos fatores de ordem política, econômica e da influência de setores específicos na tramitação legislativa.

Conclui-se que a experiência internacional, especialmente em países como Estados Unidos, Alemanha e China, evidencia que o imposto seletivo pode ser utilizado com diferentes finalidades, desde a arrecadação de receitas até o desestímulo ao consumo de bens prejudiciais à saúde, como bebidas alcoólicas, produtos fumígenos e combustíveis fósseis, apresentando bons resultados em relação ao direcionamento do mercado para evitar o consumo de itens específicos.

No entanto, apesar das evidências internacionais e da expectativa positiva em relação à sua implementação no Brasil, é necessário apontar que alguns fatores podem limitar significativamente o alcance dos objetivos pretendidos.

### **3. Novo paradigma ou velha novidade? Limites para as transformações da Reforma Tributária**

A Emenda Constitucional n. 132, que promoveu ajustes no sistema tributário nacional, evidenciou uma aparente preocupação do legislador em integrar de forma mais efetiva a proteção ao meio ambiente na legislação tributária. A introdução do Imposto Seletivo com a Lei Complementar n. 214, popularmente co-

<sup>24</sup> FANG, Xingcun; LI, Miao Ying; HUANG, Wei-Chiao. Mechanism and empirical study of excise tax affecting green development in China's Provincial Capitals – mediating effect based on technological innovation. *Sustainability* v. 15, n. 2, 2023. Disponível em: <https://www.mdpi.com/2071-1050/15/2/1300>. Acesso em: 04 fev. 2025.

nhecido como “Imposto do Pecado”, destaca-se como uma das medidas emblemáticas dessa mudança, visando majorar a carga tributária sobre produtos e serviços nocivos à saúde humana e ao meio ambiente, enquanto privilegia aqueles que possuem uma cadeia produtiva mais sustentável.

Nesse contexto, o Imposto Seletivo teve suas normas gerais traçadas pela Lei Complementar n. 214, delineando a Regra-matriz de Incidência Tributária. Para fins de registro, ressalte-se que Paulo de Barros Carvalho afirma que a exigência de um tributo depende da subsunção de um determinado fato com potencial tributário àquilo que é chamado de Regra-Matriz de Incidência Tributária. Esta Regra-matriz, por seu turno, é dividida em antecedente e consequente; sendo o primeiro o momento em que analisamos o aspecto material, o aspecto temporal e o aspecto geográfico de incidência, e no segundo momento avaliamos o aspecto pessoal e o aspecto quantitativo<sup>25</sup>.

O critério material é a análise da presença (ou ausência) de dois fatores essenciais, identificados pela combinação “verbo + complemento”, que seria a ocorrência na “vida real” do fato jurídico previsto em lei como sendo o fato ensejador da obrigação tributária (por exemplo, ser proprietário de um veículo automotor, para fins do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA). No aspecto territorial da Regra-Matriz o objetivo é apurar se o fato ocorreu dentro dos limites territoriais daquele ente a quem a lei imputa a sujeição ativa da obrigação tributária. Ainda, quanto ao critério temporal, constitui a delimitação no tempo da concretização, no mundo dos fatos, daquela hipótese delineada por lei como sendo um fato jurídico ensejador de obrigação tributária.

A concretização desses três critérios (material, espacial e temporal), chamados por Paulo de Barros Carvalho<sup>26</sup> de antecedente da Regra-Matriz de Incidência Tributária, resulta em uma consequência que é chamada de “consequente” da Regra-Matriz, momento no qual analisamos o critério pessoal e o critério quantitativo, sendo o primeiro dedicado a identificar os sujeitos envolvidos (quem paga e quem recebe) e o segundo dedicado a apurar a quantia a ser paga, mediante definição da base de cálculo e alíquota aplicável.

A Lei Complementar n. 214 previu como sendo o fato ensejador da obrigação tributária do Imposto Seletivo o fornecimento, a arrematação, a transferência não onerosa, a incorporação ao ativo imobilizado, a extração de bem mineral, o consumo pelo fabricante, o fornecimento ou pagamento do serviço, ou importação, do bem ou serviço, sendo que os bens e serviços sujeitos ao imposto são veículos, aeronaves e embarcações, produtos fumígenos e bebidas alcoólicas, bens minerais, bebidas açucaradas e concursos de prognósticos.

<sup>25</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 267.

<sup>26</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

A base de cálculo do Imposto Seletivo será variável, conforme a operação, podendo ser o valor da venda, do arremate, da referência, o valor contábil de incorporação ao ativo imobilizado, ou a receita própria da entidade colocada como sujeito passivo da obrigação tributária. Para produtos fumígenos e bebidas alcoólicas, há alíquotas específicas que consideram o teor alcoólico ou o preço de venda no varejo. Essas alíquotas, aliás, também poderão ser variáveis, mas ainda não há definição porque a lei ordinária regulará o tema, sendo certo, contudo, que serão levados em conta critérios como sustentabilidade ambiental, eficiência energética, reciclagem, emissões de dióxido de carbono, entre outros.

Diante dessas considerações, observa-se que muitas das previsões introduzidas pela reforma tributária já estavam presentes na Constituição e poderiam ter sido aplicadas anteriormente. À medida em que a redação da Constituição Federal anterior à Emenda Constitucional n. 132, que veiculou a reforma tributária e agora está sendo regulada, em termos de normas gerais de direito tributário, pela Lei Complementar n. 214, já continha previsões que poderiam, e em alguns casos até já executavam, a aplicação do conceito de seletividade tributária aos impostos previstos nos arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal.

Diante disso, apesar de a introdução do IS no sistema tributário brasileiro gerar uma expectativa positiva em relação à promoção da sustentabilidade e da saúde coletiva, é necessário questionar se tais mudanças representam um novo paradigma – capaz de apresentar um resultado satisfatório frente ao estágio avançado de mudanças climáticas e crise socioambiental.

Tomemos, para tanto, alguns exemplos extraídos do que aqui se falou sobre o campo de atuação do Imposto Seletivo, iniciando pelos veículos automotores: excetuando a discussão sobre os veículos elétricos e híbridos serem ou não efetivamente sustentáveis, o que valeria tanto para legislação atual, notadamente IPVA, IPI e ICMS, quanto para o Imposto Seletivo, a variação de alíquotas de acordo com a eficiência energética, emissões de CO<sub>2</sub>, reciclagem e outros critérios ambientais já poderia ser aplicada com base no art. 155, § 6º, II, da Constituição Federal, que na redação anterior a Emenda Constitucional n. 132 previa a possibilidade de alíquotas diferenciadas em razão do tipo e utilização, o que, inclusive, autorizou o Estado do Rio Grande do Sul, no exercício da competência tributária, a incluir na legislação do IPVA um dispositivo isentando o IPVA de veículos de força motriz elétrica, notadamente o art. 4º, II, da Lei Estadual n. 8.115/1985, com redação dada pelo art. 1º, I, da Lei Estadual n. 10.869/1996.

Não esqueçamos que seletividade é conceituada como a característica de um bem ou serviço que, a partir da sua essencialidade<sup>27</sup>, justifica a redução ou majo-

<sup>27</sup> Nesta oportunidade, adota-se o conceito de essencialidade elaborado por Danilevitz (O princípio da essencialidade na tributação. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS* n. 28, 2011. Disponível em: <file:///C:/Users/Downloads/alfredo,+71068-294627-1-CE.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2025, p.

ração dos tributos sobre ele incidentes, de modo que o benefício fiscal resulta da conjugação deste elemento (essencialidade) com a extrafiscalidade, reconhecendo a essencialidade da substituição de veículos poluentes por veículos com menor impacto ambiental como meio de viabilizar o direito fundamental à saúde e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, conceitos indissociáveis.

Em outro exemplo, produtos fumígenos e bebidas alcoólicas, que são bens previstos para o campo de incidência do imposto seletivo para que tenham alíquotas específicas e progressivas, já o são, conforme comprova o Decreto n. 11.158, de 29 de julho de 2022, que institui a Tabela do IPI, com previsão de alíquota de 300% por reconhecer sua prejudicialidade à saúde. Trata-se, pois, de mais uma aplicação da essencialidade conjugada com a extrafiscalidade, com expressa autorização constitucional anterior à Emenda Constitucional n. 132, nos termos do art. 153, § 3º, inciso I, da Constituição Federal. Reafirmando o exposto, a alíquota do IPI incidente sobre bebidas alcoólicas como vodca e whisky é 19,5%, enquanto a alíquota do IPI sobre águas minerais e águas gaseificadas é 2,6%, em nome da essencialidade supracitada.

Exemplos não faltam a respeito das previsões constitucionais pré-reforma tributária que autorizariam a alteração de alíquotas em nome da essencialidade de um bem ou seu impacto ambiental, inclusive quanto a novas incidências, como no caso das aeronaves e embarcações com zero emissão ou alta eficiência energética, que atualmente não estão abarcados por IPVA, haja vista que o art. 154, I, prevê a criação de novos impostos fora do rol dos arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal, desde que não “repitam” a incidência dos impostos já previstos nos citados dispositivos.

Estaria aí, portanto, a permissão de um equivalente do Imposto Seletivo sem a necessidade de uma complexa reforma constitucional. Bastaria, neste caso, uma Lei Complementar para traçar as normas gerais e a respectiva regulamentação no caminho tradicional de lei ordinária, decreto e instruções normativas.

Para fatos geradores que já tivessem previsão constitucional, sendo, pois, inalcançáveis para a incidência do art. 154, I, da Constituição, bastaria encontrar no texto constitucional as opções adequadas, como os já citados art. 153, § 3º, inciso I, e art. 155, § 6º, II, ambos da Constituição Federal, além do art. 155, § 2º, III, do art. 153, § 4º, I, e do art. 156, § 1º, II, todos também da Constituição Federal e todos também com redação anterior à Emenda Constitucional n. 132.

Dito isso, entende-se que a Reforma Tributária, na verdade, não trouxe grandes novidades a respeito da obrigação tributária principal quanto ao Impo-

154): “a essencialidade está relacionada com os produtos necessários às condições mínimas de vida e, quando observada, prestigia o princípio da dignidade da pessoa humana, contexto no qual o mínimo existencial está inserido. A essencialidade pode ser considerada um princípio constitucional à tributação, na medida em que a sua exclusão do ordenamento jurídico implicará violação do princípio fundamental da dignidade humana”.

to Seletivo. Resta saber se a regulamentação das obrigações tributárias acessórias efetivamente implantará algo efetivamente concreto e capaz de influenciar positivamente na proteção ao meio ambiente.

## Conclusão

A introdução do imposto seletivo no ordenamento jurídico tributário brasileiro – ao buscar desestimular o consumo de produtos prejudiciais ao meio ambiente e a coletividade – representa, inegavelmente, um avanço na discussão sobre a extrafiscalidade ambiental.

Aponta-se que a implementação do novo imposto vai ao encontro da proteção ambiental prevista pelo art. 225 da Constituição Federal, por intentar trazer uma promoção da sustentabilidade através da legislação tributária. A postura estatal está, portanto, condizente com os deveres de proteção previstos pelo legislador.

Experiências realizadas em outros países e estudadas no decorrer da presente pesquisa apontam para bons resultados na implementação dos *excises taxes* – como são chamados nos Estados Unidos. Observa-se que, os estudos abordados concluíram uma eficiência do imposto em relação ao desestímulo no consumo de itens nocivos como cigarro e bebidas alcóolicas e na promoção do desenvolvimento sustentável.

Tratando-se especificamente do caso brasileiro, no entanto, foi constatado que alguns produtos emblemáticos foram deixados de fora do rol do imposto seletivo, como armas, munições e embutidos, por exemplo. Também, verificou-se que o legislador já estava autorizado – por previsão constitucional – a implementar medidas semelhantes, com o intuito de direcionar o mercado a evitar o consumo de alguns produtos específicos.

O exemplo trazido para amparar tal posicionamento é o das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. No período anterior à reforma tributária, a alíquota do IPI incidente sobre bebidas alcoólicas como vodca e whisky era 19,5%, enquanto a alíquota do IPI sobre águas minerais e águas gaseificadas é 2,6%, em nome da essencialidade supracitada. Tal medida acaba produzindo o mesmo efeito buscado com a introdução do imposto seletivo, qual seja, desestimular o consumo.

Assim, ainda não é possível concluir que a introdução do imposto seletivo no ordenamento jurídico nacional representará um novo paradigma para a sustentabilidade, uma vez que entrará em vigor somente a partir de 2027 e uma resposta concreta acerca de sua implementação só poderá ser aferida quando plenamente estabelecido. No entanto, pelo que foi levantado no presente estudo, as medidas previstas não representam nenhuma mudança brusca em relação ao que já era praticado com as alíquotas do IPI.

## Referências

- ADAMY, Pedro. Origens teóricas da extrafiscalidade. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, 2018, p. 352-360. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/451>. Acesso em: jan. 2025.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CHALOUPKA, Frank J.; POWELL, Lisa M.; WARNER, Kenneth E. The use of excise taxes to reduce tobacco, alcohol, and sugary beverage consumption. *Annual review of public health* v. 40, n. 1, 2019, p. 187-201. Disponível em: <https://www.annualreviews.org/content/journals/10.1146/annurev-publhealth-040218-043816>. Acesso em: 04 fev. 2025.
- DANILEVICZ, Rosane Beatriz Jachimovski. O princípio da essencialidade na tributação. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS* n. 28, 2011. Disponível em: <file:///C:/Users/Downloads/alfredo,+71068-294627-1-CE.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2025.
- FALCÃO, R. B. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 118.
- FANG, Xingcun; LI, Miaoing; HUANG, Wei-Chiao. Mechanism and empirical study of excise tax affecting green development in China's Provincial Capitals – mediating effect based on technological innovation. *Sustainability* v. 15, n. 2, 2023, p. 1300. Disponível em: <https://www.mdpi.com/2071-1050/15/2/1300>. Acesso em: 04 fev. 2025.
- FREITAS, Juarez. Sustentabilidade: novo prisma hermenêutico. *Novos Estudos Jurídicos* v. 23, n. 3, 2018, p. 940-963. Disponível: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/13749>. Acesso em: 08 jan. 2025.
- HUNING, Liane. A extrafiscalidade ambiental como um instrumento de justiça socioambiental do estado brasileiro. *Revista Jurídica Luso-Brasileira* n. 1, 2016, p. 1147-1156. Disponível em: [https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2016/1/2016\\_01\\_1147\\_1156.pdf](https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2016/1/2016_01_1147_1156.pdf). Acesso em: 01 fev. 2025.
- MARGULIS, S.; MOTTA, R. S. da; OLIVEIRA, J. M. D. de. *Proposta de tributação ambiental na atual reforma tributária brasileira*. Rio de Janeiro: Ipea, jun. 2000. (Texto para Discussão, n. 738).
- MATSCHULAT, Leonardo; AMARAL, Luiz Bernardo Kämpf. A perspectiva pela implementação do imposto seletivo como tipo tributário no Brasil. *Res Severa Verum Gaudium* v. 6, n. 2, 2022. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/res-severaverumgaudium/article/view/117325>. Acesso em: 04 fev. 2025.
- MORAES, William Thiago de; SOLA, Fernanda. Extrafiscalidade ambiental – o estado do conhecimento no Brasil. *Novos Cadernos NAEA* v. 22, n. 3, 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufpa.br/index.php/ncn/article/view/7106>. Acesso em: 08 ago. 2024.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

- PAYÃO, Jordana Viana; RIBEIRO, Maria de Fátima. A extrafiscalidade tributária como instrumento de proteção ambiental. *Revista do Direito Público* v. 11, n. 3, 2016, p. 276-310. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/27735>. Acesso em: 08 ago. 2024.
- PAZINATO, Liane Hünning. *Extrafiscalidade ambiental*: a extrafiscalidade nos impostos brasileiros como instrumento jurídico-econômico de defesa do meio ambiente ecologicamente equilibrado. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.
- SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. *Direito constitucional ambiental*. 5. ed. São Paulo: RT, 2017.
- SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da história. *Dimensão jurídica do tributo (homenagem ao Professor Djalma de Campos)*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. Disponível em: <http://ablj.org.br/revistas/revista18/revista18%20%20J.%20M.%20OTHON%20SIDOU%20-%20Os%20Tributos%20no%20curso%20da%20Hist%C3%B3ria.pdf>. Acesso em: 06 ago. 2024.
- SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da; MUNIZ, Veyzon Campos; RAMMÊ, Rogério Santos. Tributação e sustentabilidade ambiental: a extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente. *Revista de Direito Ambiental*, 2014. Disponível em: [https://meriva.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/11540/2/Tributacao\\_e\\_sustentabilidade\\_ambiental\\_a\\_extrafiscalidade\\_como\\_instrumento\\_de\\_protecao\\_do\\_meio\\_ambiente.pdf](https://meriva.pucrs.br/dspace/bitstream/10923/11540/2/Tributacao_e_sustentabilidade_ambiental_a_extrafiscalidade_como_instrumento_de_protecao_do_meio_ambiente.pdf). Acesso em: 06 ago. 2024.
- SOARES, C. A. D. *O imposto ambiental: direito fiscal do ambiente*. Coimbra: Almedina, 2002.

# Sustentabilidade e Tributação no Brasil: explorando Estratégias ESG, Hidrogênio Verde e Transformações Tributárias em ZPEs – o Caso Ceará

## *Sustainability and Taxation in Brazil: exploring ESG Strategies, Green Hydrogen, and Tax Transformations in EPZs – the Case of Ceará*

Leonardo Alexandre de Siqueira

Advogado, possui Pós-graduação *stricto sensu* pela Universidade Federal Fluminense (UFF).

Especialista em Direito Tributário e Aduaneiro pela PUC Minas. Aperfeiçoamento em Comércio Exterior pela Metropolitan University Manchester (Reino Unido) e no programa Professional Teacher Development pelo Niagara College e Colleges and Institutes of Canada (CICan). Professor da Fundação CECIERJ. Consultor para a Prefeitura de Teresópolis-RJ.

Editor e Revisor de artigos científicos. *E-mail:* lasorv@hotmail.com.

Breno Vescovini Lopo Lima

Advogado. Especialista em Direito Tributário e Aduaneiro pela PUC Minas. MBA em Gestão Tributária pela Universidade de São Paulo. Realizou extensão universitária e cursos intensivos em Direito e Assuntos Internos da União Europeia na Universidade de Lisboa. Atua como advogado associado nas áreas de Direito Tributário e Empresarial, concentrando seus estudos nos aspectos regulatórios e fiscais de regimes especiais. *E-mail:* breno.vescovini@gmail.com.

Recebido em: 6-3-2025 – Aprovado em: 15-7-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.7.2025.2718>

### *Resumo*

Este estudo examina as políticas tributárias e aduaneiras na Zona de Processamento de Exportação (ZPE) do Ceará, com foco nos investimentos em práticas ESG e na produção de Hidrogênio Verde (H2V), bem como seu impacto no desenvolvimento sustentável regional e na integração global. Analisando os efeitos da Lei n. 14.184/2021, que flexibilizou as ZPEs, o estudo incorpora o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 7.174 pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em dezembro de 2024. O desfecho, ao julgar a ação improcedente, consolidou a segurança jurídica dos benefícios fiscais para o H2V no Ceará. A metodologia inclui uma revisão da literatura e análise de dados de investimentos no setor de energia, principalmente em H2V. A pesquisa destaca avanços e desafios das práticas ESG e o potencial estratégico do Complexo do Porto do Pecém-Ceará. Conclui-se que a integração entre benefícios fiscais e responsabilidade social é essencial para a resiliência organizacional e o desenvolvimento sustentável, posicionando o Brasil como potencial líder em práticas sustentáveis e responsáveis.

*Palavras-chave:* Zonas de Processamento de Exportação (ZPEs), estratégias ESG, Hidrogênio Verde (H2V), políticas tributárias, desenvolvimento econômico sustentável.

### *Abstract*

This study investigates tax and customs policies in the Ceará Export Processing Zone (ZPE), focusing on investments in ESG practices and the production of Green Hydrogen (GH2), as well as their impact on regional sustainable development and global integration. The analysis considers the effects of Law No. 14.184/2021, which introduced greater flexibility for ZPEs, and incorporates the Supreme Federal Court's (STF) ruling on Direct Action of Unconstitutionality (ADI) No. 7174 in December 2024. By dismissing the action, the court reinforced the legal certainty of tax incentives for GH2 projects in Ceará. The methodology combines a literature review with an analysis of investment data in the energy sector, particularly in GH2. The study highlights both the advances and challenges of ESG practices, as well as the strategic potential of the Pecém-Ceará Port Complex. It concludes that integrating fiscal incentives with social responsibility is essential for organizational resilience and sustainable development, positioning Brazil as a prospective leader in sustainable and responsible business practices.

*Keywords:* Export Processing Zones (EPZS), ESG strategies, Green Hydrogen (GH2), tax policies, sustainable economic development.

## 1. Introdução

A busca por soluções sustentáveis e ambientalmente conscientes tem se tornado um primado global diante dos desafios enfrentados pela sociedade contemporânea. No contexto brasileiro, a temática da sustentabilidade ganha ainda mais relevância, considerando a vasta diversidade ambiental e as exigências de promover o desenvolvimento econômico de forma equitativa e responsável. O advento da Emenda Constitucional n. 132/2023 (EC n. 132/2023) reforça essa perspectiva, ao conferir à tributação uma função ativa na busca pelos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) e na redução das emissões de carbono (ABRAHAM; LANNES, 2024, p. 370; SCAFF; TUPIASSU, 2024, p. 704, 709). O novo texto constitucional elevou a defesa do meio ambiente a um princípio expresso do Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 3º, da Constituição Federal [CF]), estabelecendo o Estado Fiscal Verde. Nesse sentido, a integração de estratégias ESG (*Environment, Social and Governance* – Ambiental, Social e Governança) com políticas tributárias se faz essencial para impulsionar a transição para uma economia mais verde e resiliente, mas com compromissos.

Este artigo propõe uma análise das interseções entre sustentabilidade e tributação, com atenção especial à produção de Hidrogênio Verde (H2V) e às transformações tributárias em Zonas de Processamento de Exportação (ZPEs), utilizando o estado do Ceará como estudo de caso. A escolha do Ceará como objeto

de estudo é motivada pela sua relevância como centro de investimentos em energias renováveis e pela sua experiência na implementação de políticas de desenvolvimento regional. O caso adquire particular importância porque os incentivos regionais concedidos no âmbito das ZPEs agora se coadunam com o mandato constitucional (art. 43, § 4º, da CF), que exige a consideração de critérios de sustentabilidade ambiental na sua outorga (ABRAHAM; LANNES, 2024, p. 374). Além disso, o estado tem recebido maiores volumes de investimentos no âmbito da energia renovável em projeção atual (CEARÁ et al., 2024), consolidando-o como protagonista nesse cenário.

Ao analisar os dados coletados, busca-se identificar padrões, tendências e relações entre as informações apresentadas, com ênfase na compreensão das implicações legais, econômicas e sociais das estratégias de investimento em H2V e das mudanças tributárias em ZPEs.

Neste estudo, adotamos uma metodologia qualitativa que envolveu revisão bibliográfica, análise documental e consulta a fontes secundárias. A revisão bibliográfica explorou conceitos essenciais sobre ZPEs, transição energética, investimentos em fontes renováveis e legislação relevante, incluindo a discussão doutrinária sobre ODS e a Reforma Tributária (ABRAHAM; LANNES, 2024; SCAFF; TUPIASSU, 2024, p. 704). A análise documental foi aprofundada e compreendeu: (I) normativos e jurisprudência, como a Lei n. 14.184/2021 e o acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF) da ADI n. 7.174 (dezembro/2024); (II) documentos estratégicos governamentais, como o Masterplan Hidrogênio Verde Ceará (CEARÁ et al., 2024); e (III) relatórios de organismos internacionais, com destaque para o documento *Who cares win* (UN COMPACT GLOBAL, 2004), que serve de fundamento teórico para as práticas ESG e suas diretrizes junto à ONU e ao Pacto Global. A triangulação de dados foi realizada com estudos acadêmicos em periódicos de Direito Tributário e Desenvolvimento Regional, relatórios internacionais e publicações governamentais do setor de energia, fortalecendo a validade e a confiabilidade dos resultados.

A análise dos dados seguiu uma abordagem indutiva, utilizando codificação aberta para identificar padrões e temas emergentes. Os dados também foram organizados em quadros e tabelas para uma apresentação mais clara e didática dos padrões de investimento e incentivos fiscais em H2V. A discussão sobre a ADI n. 7.174 centrou-se na análise do posicionamento final do STF e na sua fundamentação (*ratio decidendi*), avaliando como a decisão pacificou o entendimento sobre os princípios constitucionais da isonomia tributária e da livre concorrência, sob a ótica da promoção do desenvolvimento regional.

As reflexões críticas destacam a necessidade de equilibrar objetivos ambientais e econômicos, avaliar a eficácia das políticas voltadas para o desenvolvimento social e considerar aspectos subjetivos e contextuais relacionados à sustentabilidade e à tributação.

## 2. Referencial teórico

### 2.1. Definição e instituição das Zonas de Processamento de Exportação (ZPEs)

As ZPEs são áreas delimitadas e regulamentadas pela legislação brasileira, iniciando-se com o Decreto-lei n. 2.452/1988 e posteriormente pela Lei n. 11.508/2007, que revogou o decreto anterior. Essas áreas, definidas como primárias sob o controle aduaneiro, são reservadas para a instalação de empresas dedicadas à produção de bens remetidos à exportação. De acordo com a legislação vigente, mais especificamente no art. 1º da Lei n. 11.508/2007, é de responsabilidade do Poder Executivo Federal a criação das ZPEs em regiões menos desenvolvidas do país. Portanto, essas áreas têm como objetivo primordial: (I) a redução de desequilíbrios regionais, (II) o fortalecimento do balanço de pagamentos e a (III) a promoção do desenvolvimento tecnológico, econômico e social da nação. As empresas que optam por se estabelecer nessas zonas desfrutam de tratamentos tributários, cambiais e administrativos específicos, visando promover a competitividade de seus produtos em escala internacional (BRASIL, 2007, art. 1º; MDIC; CZPE; SE, 2023).

A principal instância de deliberação de políticas públicas para essas áreas é o Conselho Nacional das Zonas de Processamento de Exportação (CZPE). Conforme estabelecido pelo Decreto n. 6.634/2008, o CZPE tem diversas atribuições, tais como analisar propostas de criação de ZPEs, submetendo-as à decisão presidencial, aprovar projetos industriais, incluindo expansões das instalações iniciais, autorizar a instalação de empresas nessas áreas, aprovar a relação de produtos a serem fabricados nas ZPEs e fixar, por até 20 anos, o prazo de vigência do regime para empresas autorizadas a operar em ZPE, podendo prorrogá-lo por igual período em casos de investimento de grande vulto que exijam longos prazos de amortização, entre outras responsabilidades (BRASIL, 2008; MDIC; CZPE; SE, 2023).

De acordo com pesquisa conduzida por Santos Filho (2013), as ZPEs comportam um modelo de regime alfandegário implementado em regiões de produção cujos bens são direcionados unicamente para o mercado internacional. Ademais, a estratégia de incorporar ZPEs como um meio de integrar investimento estrangeiro direto e comércio exterior tem sido reconhecida por sua eficácia. No entanto, em alguns países, políticas mais flexíveis permitem que parte da produção seja destinada ao mercado interno, embora sem os mesmos benefícios fiscais associados à exportação.

Entre os principais críticos das Zonas de Processamento de Exportação (ZPEs) no Brasil, notadamente José Serra, Mário Henrique Simonsen, Ignácio Rangel e Maria da Conceição Tavares, bem como entidades como a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) e a Confederação Nacional da Indústria (CNI), prevalece o argumento de que tais zonas ensejariam concorrê-

cia desleal, implicariam perdas fiscais, estariam defasadas em relação às dinâmicas econômicas contemporâneas, facilitariam práticas de contrabando e se mostrariam incompatíveis com normas internacionais.

Em contraposição, Delfim Netto e Braga (2006) sustentam que as críticas dirigidas às ZPEs são, em grande medida, equivocadas e inconsistentes, argumentando que tais zonas poderiam constituir instrumento eficaz para dinamizar o desenvolvimento econômico regional e ampliar a inserção do país nas cadeias globais de valor. Para esses autores, a resistência política e institucional ao modelo teve, sobretudo, o efeito de adiar por quase duas décadas – especialmente ao longo dos anos 1980 e 1990 – o avanço da industrialização brasileira, que poderia ter elevado o país a um patamar mais destacado entre as economias emergentes (DELFIM NETTO; BRAGA, 2006, p. 10). Trata-se de uma consideração relevante, ainda que os autores não incorporem à análise outros fatores externos desestabilizadores, notadamente aqueles decorrentes das reconfigurações do tabuleiro geopolítico internacional.

Hodiernamente, o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) reforça as vantagens oferecidas às empresas instaladas em ZPEs, especialmente no tocante aos incentivos fiscais e à simplificação operacional. O Ministério destaca que, conforme o art. 12 da Lei n. 14.184/2021, as operações de importação e exportação realizadas nessas zonas são dispensadas da maior parte das licenças e autorizações federais, excetuando-se apenas os controles de natureza sanitária, ambiental e de interesse da segurança nacional, que permanecem obrigatórios.

Nesse contexto de modernização e flexibilização, a validade e a pertinência das ZPEs foram reforçadas pela Emenda Constitucional n. 132/2023, que passou a exigir que os incentivos regionais considerassem critérios de sustentabilidade e redução de emissões de carbono, alinhando as políticas de desenvolvimento com os ODS (SCAFF; TUPIASSU, 2024, p. 704). Essa diretriz é regulamentada pelo Decreto n. 11.088/2022, o qual atualiza o regime jurídico das ZPEs e estabelece parâmetros técnico-operacionais para sua fiscalização aduaneira. Ademais, a localização das ZPEs em áreas alfandegadas contribui para a redução dos custos operacionais, enquanto os procedimentos de importação de máquinas e equipamentos tornam-se mais flexíveis, inexistindo prazo máximo obrigatório para exportação e sendo dispensada, por exemplo, a Licença de Importação (LI). Segundo o MDIC (2009), isso aumenta a confiança dos investidores, que têm garantido o referido prazo mínimo de permanência de 20 anos, como estabelece o art. 8º da Lei n. 11.508/2007 (MDIC, 2009, p. 01, 03-06).

Entre as desvantagens, aponta para a limitação dos benefícios expressa pela alegada lei antes de sua alteração em 2021, a inadequação para vendas no mercado interno e o elevado grau de exigência na proposta de criação de ZPEs (MDIC, p. 07, 12).

## 2.2. Estratégias ESG (Environmental, Social and Governance)

As práticas ESG despontam com protagonismo na busca por estratégias empresariais alinhadas à responsabilidade corporativa com a sustentabilidade. Crescentemente, empresas reconhecem a importância de adotar práticas sustentáveis para além de um diferencial mercadológico transitório, tendo-as como imperativo para garantir seu próprio sucesso a longo prazo. Dentro do tripé da sustentabilidade (sustentabilidade econômica, social e ambiental) existem alguns atributos valorizados por organizações e governos, visando o desenvolvimento sustentável, especialmente no aspecto de descarbonização. Uma das estratégias-chave nesse tripé é o ESG, práticas e normativas que os investidores utilizam para avaliar seus futuros investimentos.

Para Passini e Lima (2022, p. 04, 07), esses empreendimentos ampliam sua vantagem competitiva ao fortalecer sua reputação e atrair consumidores comprometidos com a responsabilidade socioambiental. Nesse cenário, as estratégias ESG têm ganhado centralidade no ambiente empresarial, funcionando como parâmetros de avaliação da governança corporativa e do desempenho socioambiental das organizações. Outrossim, refletem a conformidade com requisitos regulatórios, bem como uma mudança fundamental na forma como as empresas operam e são percebidas pela sociedade.

Na visão dos investidores interessados, conforme os Princípios para o Investimento Responsável (PRI)<sup>1</sup>, a ascensão da agenda ESG para o centro das decisões nos negócios e investimentos é um sinal positivo, e é necessário ir além da retórica para avaliar como essas práticas estão sendo internalizadas nas culturas organizacionais (UN COMPACT GLOBAL, 2004, p. ii; 39). Além de tudo, a importância do investimento inicial é destacada neste contexto. Desenvolver soluções inovadoras, especialmente aquelas relacionadas à sustentabilidade, demanda um considerável aporte financeiro em Pesquisa e Desenvolvimento (P&D). Porém, estudos indicam que os retornos desses investimentos nem sempre são imediatos (AZEVEDO-REZENDE et al., parágrafo 3).

A responsabilidade legal das empresas em relação a questões ambientais, sociais e de governança é um elemento-chave a ser abordado. Isso pode incluir discussões sobre a responsabilidade civil e penal das empresas por danos ambientais, questões trabalhistas e direitos humanos, bem como governança corporativa e padrões éticos. Nessa perspectiva, segundo a *UN Global Compact* (2004, p. 35), a integração da sustentabilidade, da responsabilidade social e da governança deve ir além de documentos e relatórios anuais, penetrando em todos os aspectos ope-

<sup>1</sup> Os seis princípios abrangem: (1) a incorporação de temas ESG nas análises de investimento; (2) políticas de propriedade de ativos; (3) divulgação de ações relacionadas ao ESG; (4) promoção e implementação dos princípios no setor de investimento; (5) melhoria contínua na eficácia da implementação; (6) relatórios transparentes sobre atividades e progresso.

racionais, desde a seleção de matérias-primas até as condições de trabalho dos fornecedores.

### **2.3. Hidrogênio Verde (H2V) e desenvolvimento sustentável em ZPEs**

O H2V tem se afirmado como alternativa ambientalmente sustentável aos combustíveis fósseis, contribuindo para a redução das emissões de carbono e para o avanço da transição energética. Esse movimento tem atraído parcerias público-privadas e investimentos estrangeiros no Brasil, com destaque para a ZPE do Porto do Pecém, no Ceará. A crescente concentração de projetos na região reforça o papel do estado como polo relevante na transição energética nacional e evidencia a posição estratégica do Pecém como hub internacional voltado a uma matriz energética mais sustentável.

Essa vocação está formalmente estabelecida no documento Masterplan Hidrogênio Verde Ceará, cujo objetivo estratégico transcende a mera produção industrial. A missão do plano é clara: produzir H2V com custos competitivos em nível mundial, gerando empregos qualificados e impulsionando uma nova frente econômica no estado (CEARÁ et al., 2024, p. 08). Para tal, o documento organiza o desenvolvimento do hub em três fases estratégicas: “Iniciar” (foco na consolidação inicial), “Aprender” (que visa aprimorar a cadeia de valor) e, por fim, “Expandir”, que projeta o Ceará como um *player* global de referência (CEARÁ et al., 2024, p. 13).

Estes incluem logística eficiente para exportação, proximidade a polos industriais e acessibilidade a fontes de energia renovável, que são fundamentais para a produção de H2V por meio da decomposição da água utilizando eletricidade (eletrólise)<sup>2</sup>, além de incentivos em políticas tributárias que favorecem sua instalação, produção e comercialização. Estes incentivos se inserem no novo paradigma constitucional da extrafiscalidade ou tributação regulatória (ABRAHAM; LANNES, 2024, p. 370). Tal direcionamento, que busca fomentar o equilíbrio ambiental, foi reforçado pela Emenda Constitucional n. 132/2023, que prioriza a sustentabilidade.

Segundo relatório do IPEA (2022), a conjugação de incentivos tributários diferenciados, conexões internacionais – notadamente com o Porto de Roterdã, nos Países Baixos, maior hub de H2V da Europa – e a disponibilidade de energia renovável fortalece a posição do Porto do Pecém como catalisador primordial para a produção de H2V. Ademais, a região se revela propícia ao consumo do hidrogênio verde em setores estratégicos, como aço, fertilizantes e petroquímica

<sup>2</sup> Eletrólise consiste na decomposição da água ( $H_2O$ ) em hidrogênio ( $H_2$ ) e oxigênio ( $O_2$ ) mediante passagem de corrente elétrica. Quando a eletricidade utilizada provém de fontes renováveis, o hidrogênio produzido é classificado como “verde”, caracterizando uma alternativa energética sustentável e de baixo impacto ambiental.

(OLIVEIRA, 2022, p. 49). Como efeito desses investimentos, a especialização da mão de obra local mostra-se um fator crítico, exigindo adaptações nos currículos e programas educacionais para atender às novas demandas da cadeia produtiva e consolidar competências estratégicas essenciais ao desenvolvimento sustentável do setor.

#### **2.4. Controvérsias legais e implicações da Lei n. 14.184/2021 nas ZPEs**

A Lei n. 11.508/2007, que regulamenta as ZPEs, estabelecia originalmente, em seu art. 2º, os critérios para a criação dessas zonas, enquanto o art. 18 fixava limites ao percentual mínimo de exportação e regulava benefícios fiscais e operacionais. Em 2021, a Lei n. 14.184 alterou o art. 2º, determinando que “A criação de ZPE far-se-á por decreto, que delimitará sua área, a qual poderá ser descontínua, observado o disposto no § 6º deste artigo, à vista de proposta dos Estados ou dos Municípios, em conjunto ou isoladamente, ou de ente privado”, e revogou o art. 18 pelo art. 4º, VIII: “Art. 4º Ficam revogados os seguintes dispositivos da Lei n. 11.508, de 20 de julho de 2007: VIII – art. 18.”

Por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 7.174, o partido Republicanos questionou essas alterações. Segundo a ADI, as modificações poderiam conferir vantagens econômicas exclusivas às empresas localizadas em ZPEs, em detrimento de outras empresas nacionais, potencialmente violando princípios constitucionais como a livre concorrência (art. 170, IV, da CF), a isonomia tributária e a uniformidade geográfica (arts. 150, II; 151, I; e 174, § 1º, da CF). A ADI ainda traz o argumento que, como as ZPEs destinam-se à produção para exportação, os benefícios não deveriam ser aplicados a operações voltadas ao mercado interno, sob risco de criar distorções competitivas e desequilíbrios regionais (ADI n. 7.174, p. 28).

De acordo com a argumentação apresentada na ação, a revogação do art. 18 aumenta a autonomia das empresas em operar dentro das ZPEs, mas pode gerar insegurança jurídica ao eliminar limites específicos de exportação e regras de fiscalização, com potenciais reflexos na competitividade, na regulação econômica e no equilíbrio do mercado interno.

O contexto se iniciou durante a pandemia de covid-19, em que, devido à crise de saúde pública, foi emitida a Medida Provisória (MPV) n. 1.033/2021 com o propósito específico de enfrentar a escassez de oxigênio medicinal. Essa medida tinha como objetivo isentar a receita gerada pela venda desse componente por empresas autorizadas a operar em ZPEs do cálculo do percentual mínimo de exportação (80%) estabelecido no art. 18 da Lei n. 11.508/2007. Essa ação tinha como finalidade atender a uma necessidade urgente, incluindo o caso específico da planta da empresa White Martins na ZPE Ceará. No texto anterior, a Lei estabelecia um regime diferenciado para empresas em ZPEs, incluindo simplificação nas importações e exportações (art. 12), suspensão de tributos na aquisição de

bens (arts. 13 e 18), e limitação das importações a 20% da produção anual, com tributação interna para vendas excedentes (art. 18).

Do mesmo modo, conforme expresso na ADI ajuizada, devia-se atentar à integridade do processo legislativo em relação à conversão de medidas provisórias em leis. Sublinhou-se que as emendas parlamentares propostas se desviam do escopo original da MPV em questão, que visava fortalecer o abastecimento de oxigênio medicinal. Essas emendas introduziriam temas não relacionados, como, por exemplo, a política de ZPEs e a questão do mínimo exportador de 80%. Ou seja, embora fosse resultante da conversão de uma MPV (n. 1.033/2021), a Lei n. 14.184/2021 acabava por descharacterizar seu próprio propósito excepcional, em potencial violação do princípio do devido processo legislativo, sobretudo no que concerne à inclusão de assuntos estranhos ao objeto inicial da MPV, denominados “jabutis”. Sendo assim, segundo o partido Republicanos, as emendas parlamentares se apresentavam com uma intenção claramente oposta à da MPV, que não visava eliminar o compromisso de exportação, fundamental para o regime tributário favorável das ZPEs e para a promoção da livre concorrência.

Na análise dos elementos constitucionais, abordou-se a premissa basilar de que a legislação deve promover o desenvolvimento regional, uma vez que as ZPEs são concebidas para impulsionar regiões menos desenvolvidas (CF, arts. 3º, II e III; 151, I; 170, VII; e 174, § 1º). Na tese jurídica de Misabel Derzi, enfatiza-se, a concessão de benefícios fiscais mediante a criação de ZPEs geraria distorções e favorecimentos setoriais. A permissão para que empresas instaladas nessas áreas atuem no mesmo mercado relevante que outras empresas nacionais, sem os mesmos benefícios, comprometeria tanto a equidade entre os empreendimentos quanto a eficácia dos incentivos fiscais como instrumento de desenvolvimento regional (DERZI, 2022, p. 25-26; 35-36).

Na mesma linha, Sarmento e Borges (2022, p. 02-03) alegam que a Lei n. 11.508/2007, posteriormente modificada pela Lei n. 11.732/2008, já trouxe deveras alterações com benefícios, incluindo tratamento tributário vantajoso e a exigência de direcionamento da produção para o mercado externo. Essas medidas foram implementadas com o intuito de impulsionar a economia nacional por meio do estímulo ao comércio exterior, alinhando-se com os propósitos das ZPEs, e não direcionadas ao mercado interno.

De acordo com os autores, ao adentrar na suspensão temporária dos tributos na aquisição de insumos pelas empresas em ZPEs (IPI, Cofins e PIS/Pasep), percebe-se que essa prática gera desvirtuamento no mercado interno. Isto porque, enquanto as empresas de fora dessas áreas enfrentam custos tributários imediatos, as empresas localizadas em ZPEs postergam esses pagamentos, o que reduz seus custos operacionais e lhes confere uma posição privilegiada no mercado. Essa assimetria de custos provoca uma competição injusta e compromete a igualdade de condições para competir no mercado interno. Para mais, a isenção de

tributos na importação ou aquisição de máquinas, equipamentos e materiais pelas empresas em ZPEs também cria uma disparidade de custos entre empresas do mesmo setor econômico. Posto que, frisa-se, essa diferenciação tributária prejudica a competitividade das empresas que não se beneficiam das vantagens das ZPEs, configurando uma clara violação aos princípios constitucionais da igualdade e da livre concorrência (SARMENTO; BORGES, 2022, p. 11).

Neste contexto de tensões sobre a isonomia e a livre concorrência, é imperativo considerar o novo direcionamento constitucional pós-Reforma Tributária (EC n. 132/2023). A Emenda elevou a defesa do meio ambiente a princípio expresso do Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 4º, da CF). Dessa forma, a distinção tributária questionada – que permite benefícios à ZPE para projetos de baixo carbono – ao invés de ser vista unicamente como uma distorção do mercado, passa a ser enquadrada como um instrumento de extrafiscalidade (ABRAHAM; LANNES, 2024, p. 370), com um propósito constitucionalmente legitimado de fomentar o equilíbrio ecológico (ABRAHAM; LANNES, 2024, p. 369). Os incentivos aplicados ao H2V alinham-se ao novo mandato constitucional que exige a aplicação de critérios de sustentabilidade e redução de emissões para a concessão de benefícios fiscais regionais (art. 43, § 4º, da CF, com redação da EC n. 132/2023), conferindo-lhes propósito e legalidade.

Por outro lado, de acordo com representantes da Companhia Administradora da ZPE do Ceará (ZPE Ceará) e da Agência de Desenvolvimento Econômico do Estado do Ceará (Adece), estes como partes interessadas da ZPE Ceará, o Marco Legal é um dos grandes impulsionadores da criação de um hub de H2V no Brasil. Devido ao tratamento administrativo, cambial e tributário especial é que investimento de grande monta por empresas estrangeiras e nacionais estão confluindo ao estado do Ceará, além de local privilegiado para a geração de energia a partir do vento e do sol (PEDROSA, 2023).

Ainda segundo as partes interessadas, com o Marco Legal, elimina-se diversas barreiras presentes na legislação anterior, como justamente a exigência de exportação de 80% da produção das ZPEs. Isso proporciona maior flexibilidade às empresas, permitindo que direcionem sua produção tanto para o mercado interno quanto para o externo, conforme as demandas do contexto econômico atual (PEDROSA, 2023). Contudo, ainda é fundamental uma análise acurada dos aspectos legais, econômicos e ambientais envolvidos nesse processo, visando garantir que tais iniciativas promovam efetivamente o desenvolvimento regional e a sustentabilidade econômica a longo prazo.

Nessa condição, os incentivos concedidos, como os previstos para as ZPEs aplicados a projetos de H2V, podem ser constitucionalmente justificados. Com a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023 (Reforma Tributária), a defesa do meio ambiente foi alçada a princípio expresso do Sistema Tributário Na-

cional, consolidando o conceito de “Estado Fiscal Verde” (ABRAHAM; LANNES, 2024, p. 370). Desse modo, a distinção tributária questionada, ao invés de ser vista como uma violação da isonomia e da livre concorrência, passa a ser enquadrada como um instrumento de extrafiscalidade legítimo. Seu objetivo é induzir condutas que contribuam para o equilíbrio ecológico e para as metas de descarbonização do país, tal como a produção de H2V (ABRAHAM; LANNES, 2024).

### **3. Apresentação de dados**

#### **3.1. Benefícios para a ZPE**

Apesar da vedação da União para criar tributos não uniformes em todo o território nacional, conforme previsto no inciso I do art. 150 da CF, o ordenamento constitucional permite a concessão de incentivos fiscais com o propósito de promover o desenvolvimento socioeconômico equilibrado em diversas regiões do país (art. 151, I, da CF). Conforme o *caput* do art. 18 da Lei n. 11.508/ 2007, as empresas industriais autorizadas a operar em ZPE podem usufruir de tratamento tributário, cambial e administrativo privilegiado, desde que atendam ao critério de exportação de 80% de sua produção, permitindo a internalização de apenas 20% de seu faturamento bruto. Isso visa a evitar distorções no mercado e concorrência desleal com outras indústrias locais.

##### **3.1.1. Benefícios federais**

No âmbito federal, os benefícios concedidos às empresas instaladas em ZPE abrangem aspectos tributários, administrativos e cambiais, conforme estabelecido na ementa da legislação que instituiu esse regime especial (Lei n. 11.508/2007).

No que tange aos incentivos tributários, quando ocorre a aquisição de bens e serviços no mercado interno, há suspensão de impostos como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP). Já nas aquisições no exterior, são suspensos o Imposto de Importação (II), o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), além do IPI, da Cofins e do PIS/Pasep de importação (MDCI, 2009, p. 02-03).

Nos incentivos administrativos, as operações de importação e exportação estão dispensadas de licenciamento e autorização governamental, com exceção das questões relacionadas à segurança nacional, saúde pública, preservação ambiental e produtos sujeitos ao Imposto de Exportação (IE) (CNZPE/SE, 2014). A flexibilização cambial também é assegurada, permitindo a manutenção no exterior das receitas obtidas com exportações.

Já nos incentivos cambiais, as empresas instaladas em ZPE não estão sujeitas aos limites estabelecidos pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) para a manutenção de receitas no exterior provenientes das exportações (CNZPE/SE, 2014).

Além do que, a legislação proporciona segurança jurídica aos empreendedores, garantindo a concessão dos benefícios por até 20 anos, com possibilidade de prorrogação por igual período em casos de investimentos de grande porte que demandem prazos mais longos de amortização.

### *3.1.2. Benefícios estaduais*

No contexto estadual, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é objeto de incentivos concedidos pelo Convênio ICMS n. 99, de 18 de setembro de 1998, aprovado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), do qual o Estado do Ceará é signatário. Conforme o teor desse convênio, os estados participantes têm autorização para isentar do ICMS diversas operações, incluindo saídas internas destinadas a estabelecimentos localizados em ZPE, entrada de mercadorias importadas do exterior, prestação de serviços de transporte entre ZPE e locais de embarque/desembarque, além de aquisições interestaduais de bens para o ativo imobilizado e serviços de transporte desses bens, relativamente ao diferencial de alíquota.

No escopo das operações em ZPE no estado do Ceará, regida pelo Decreto Estadual n. 33.251/2019, distinguem-se determinados aspectos operacionais. Esses incluem a aplicação dos benefícios fiscais na aquisição de bens e mercadorias destinados à industrialização de produtos voltados para a exportação. Adicionalmente, a abrangência desses benefícios se estende à prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, simplificando a logística de movimentação de mercadorias entre diferentes localidades.

Outro ponto relevante é a consideração do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado, fomentando a competitividade e a atração de investimentos para a região. Essas diretrizes são fundamentais para a estruturação e o funcionamento eficiente das atividades empresariais dentro da ZPE, contribuindo para a consolidação de um ambiente propício ao desenvolvimento econômico e à internacionalização das empresas instaladas.

### *3.1.3. Demais regimes e incentivos*

Os demais benefícios estabelecidos para empresas instaladas em ZPE e outras iniciativas de fomento econômico são diversos e abrangem incentivos federais, estaduais e municipais, bem como políticas específicas para promoção comercial e P&D em tecnologia. As iniciativas de fomento incluem os incentivos regionais oferecidos pelas Superintendências de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene), que proporcionam redução de até 75% do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) por 10 anos. Bem como programas de promoção comercial e P&D em TI são respaldados por legislação específica, tal qual a importação de bens usados, que permite a suspensão tributária em determinadas condições (CZPE; SE, 2014).

Municípios também têm autonomia para conceder desonerações fiscais, como isenção do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Por fim, o governo federal busca agilizar os despachos aduaneiros, reduzindo custos e prazos para estimular o encadeamento produtivo e promover a competitividade no comércio exterior, conforme previsto na Lei n. 11.508/2007.

De acordo com o relatório do CIPP (2022), o Estado do Ceará, em sua Política de Atração de Investimentos (PAI), oportuniza um ambiente propício ao crescimento empresarial. Dentre os incentivos fiscais oferecidos, o diferimento do ICMS oriundo de atividades industriais. O Fundo de Desenvolvimento Industrial (FDI), regido pela Lei Estadual n. 10.367, de 7 de dezembro de 1979, é um instrumento que visa impulsionar a política industrial estadual, com variáveis como o percentual de incentivo, índice de retorno e prazo de fruição dos benefícios.

Portanto, no FDI, há programas específicos da Secretaria de Desenvolvimento Econômico do Governo do Ceará (SED/CE), tais como: o Programa de Incentivos ao Desenvolvimento Industrial (PROVIN), que oferece até 75% de redução do ICMS devido, com retorno variando de 1% a 25%; o Programa de Incentivos às Centrais de Distribuição de Mercadorias do Ceará (PCDM), concedendo até 75% de redução do ICMS nas saídas interestaduais e o diferimento de 100% do ativo fixo e até 100% da matéria-prima; o Programa de Incentivos da Cadeia Produtiva Geradora de Energias Renováveis (PIER), proporcionando 75% do ICMS recolhido mensalmente e retorno de 1%; e o Programa de Atração de Empreendimentos Estratégicos (PROADE), que oferece benefícios fiscais consideráveis, incluindo até 99% de isenção do ICMS em operações de produção própria da empresa, com a possibilidade de retorno de até 1%, todos contribuindo para fomentar setores estratégicos e estimular o desenvolvimento industrial no estado (ADECE, 2023).

### ***3.2. Projetos e investimentos em H2V no Brasil e no Ceará***

A trajetória dos investimentos em H2V no Brasil aponta para um cenário promissor para a transição energética, direcionando para a visão mais sustentável nos próximos anos. Até o momento, os aportes destinados à construção de usinas produtoras de H2V ultrapassam expressivos US\$ 27 bilhões, com uma concentração notável em portos estratégicos como Pecém (Ceará), Suape (Pernambuco), Parnaíba (Piauí) e Açu (Rio de Janeiro). Segundo estudos publicados pelo IPEA (2022), a análise dos investimentos em projetos de H2V no Brasil mostra que o Porto do Pecém, localizado no CIPP, parte integrante da ZPE Ceará, lidera o volume de investimento em H2V, contribuindo com aproximadamente 64,37% do investimento total de US\$ 31,58 bilhões.

*Tabela 1: Projetos e investimentos com valores confirmados no Brasil em H2V*

País investidor	Empresa	Valores previstos (US\$)	Local de investimento
Austrália	Fortescue Future Industries	6 bilhões	Porto do Pecém, Ceará
Países Baixos	Transhydrogen Alliance	2 bilhões	Porto do Pecém, Ceará
Austrália	Enegix Energy	5,4 bilhões	Porto do Pecém, Ceará
França	Qair	6,95 bilhões	Porto do Pecém, Ceará
Portugal	EDP do Brasil	8 milhões	Porto do Pecém, Ceará
Brasil	Casa dos Ventos e Nexway	4 bilhões	Porto de Parnaíba, Piauí
França	Qair	3,8 bilhões	Porto de Suape, Pernambuco
Austrália	Fortescue	3,2 bilhões	Porto do Açu, Rio de Janeiro
Alemanha	Agência Alemã de Cooperação Internacional (GIZ, Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit)	39 milhões	Universidade Federal de Itajubá (Unifei), Minas Gerais
Brasil	Cummins New Power	33 milhões	São Paulo
Brasil	Unipar	19,4 milhões	Santo André, São Paulo
Alemanha	Siemens Energy	135,7 milhões	-

Fonte: IPEA, 2022, p. 32.

*Tabela 2: Percentual de investimentos nos principais portos com projetos de H2V no Brasil*

Porto de Investimento	Valor Total dos Investimentos (US\$)	Percentual do Investimento Total (%)
Pecém, Ceará	US\$ 20,35 bilhões	64,37%
Parnaíba, Piauí	US\$ 4 bilhões	12,66%
Suape, Pernambuco	US\$ 3,8 bilhões	12,04%
Açu, Rio de Janeiro	US\$ 3,2 bilhões	10,12%
<i>Total:</i>	<i>US\$ 31,58 bilhões</i>	<i>99,19%</i>

Fonte: IPEA, 2022, p. 32.

Na tabela acima, outros portos como Parnaíba, no Piauí, Suape, em Pernambuco, e Açu, no Rio de Janeiro, também prospectam vultosos investimentos. Eles

contribuem com 12,66%, 12,04% e 10,12%, respectivamente. Somados ao Pecém, correspondem a mais de 99% dos investimentos em projetos de H2V no país. De acordo com o último relatório do CIPP (2022), o volume substancial de recursos alocados no Pecém reforça a confiança dos investidores estrangeiros e nacionais nas condições propícias oferecidas por essa região, desde incentivos fiscais até a disponibilidade de energia renovável (sol e vento), além da posição geográfica do CIPP.

Nessa linha, a iniciativa *GASEZ SDG Model Zone*<sup>3</sup>, por meio do relatório 2023-2024 (GASEZ, 2023), reconheceu a ZPE Ceará, juntamente com outras 50 Zonas Econômicas Especiais (ZEE) em todo o mundo, como uma zona modelo dos ODS. Esse reconhecimento é baseado em critérios como compromisso com o desenvolvimento sustentável, promoção dos ODS, conformidade com padrões sociais, ambientais e de governança, como estabelecido no Relatório de Investimento Mundial de 2019 da UNCTAD (Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento).

Complementando essa análise de mercado, o Masterplan Hidrogênio Verde Ceará (2024) reafirma a liderança do estado. Segundo dados do plano, em 2024, o Ceará manteve a maior concentração do país, com 58,6% dos investimentos bilionários em H2V anunciados no Brasil, um indicativo da confiança do mercado em sua infraestrutura (CEARÁ et al., 2024, p. iv). Entretanto, o documento sublinha que a concretização da ambição do Ceará exige robusto compromisso de capital público e privado. Estima-se que sejam necessários mais de R\$ 3,4 bilhões em infraestrutura essencial (portuária, hídrica e linhas de transmissão) até 2029 (CEARÁ et al., 2024, p. i).

### 3.2.1. Investidores em H2V no Ceará

No quadro recente de investimentos em fontes energéticas sustentáveis de 2024, destaca-se o Memorando de Entendimento (*Memorandum of understanding* – MoU) com uma das principais empresas de energia renovável do mundo, a BP Energy. O documento traz o compromisso da multinacional em construir uma unidade para a produção de H2V e derivados, como a amônia verde, no CIPP (SEINFRA, 2024).

Durante um encontro estratégico realizado em outubro de 2023 na Federação das Indústrias do Estado do Ceará (FIEC), representantes do Brasil e da Alemanha se reuniram para discutir a crescente importância do H2V nas estratégias de desenvolvimento sustentável.

<sup>3</sup> A sigla SDG de “GASEZ SDG Model Zone” se refere em inglês a “Sustainable Development Goals”, que em português se refere a Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). Portanto, “GASEZ SDG Model Zone”, em tradução livre, significa “Iniciativa de Zona Modelo de Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da Aliança Global de Zonas Econômicas Especiais (GASEZ)”.

gias energéticas futuras, na urgência da Alemanha em reduzir sua dependência de combustíveis fósseis<sup>4</sup>.

A presença das delegações do país europeu, reconhecido por sua liderança em tecnologia de energias renováveis, notadamente no campo do H2V, atesta a relevância global desta fonte como um elemento central na matriz energética a partir desta década. Devido à limitação de recursos internos para a geração de energia por meio de fontes renováveis a preços competitivos, a Alemanha busca parcerias internacionais, incluindo o Brasil, especialmente nos setores industrial e de transporte, visando estabelecer um mercado sólido de H2V (CNI, 2022).

Para além de uma discussão teórica, o compromisso promove ações concretas em estabelecer parcerias entre os dois países no campo dessa fonte de energia renovável. Isto porque, na Alemanha, percebe-se o engajamento do setor privado em enfrentar desafios tecnológicos e de mercado, motivado pelos ganhos potenciais relacionados à liderança no mercado de H2V. Segundo a CNI (2022), em 2021, o país europeu detinha 14% de todos os projetos mundiais direcionados à temática do H2V. A ênfase na colaboração entre as delegações para explorar oportunidades de negócios e avanços já realizados no Brasil é reforçada por incentivos em quesitos fiscais e aduaneiros direcionados à ZPE Ceará, sobretudo com a certificação de facilidades de investimentos.

Porém, cabem ponderações. Observa-se que, de forma paralela, modelos de certificação de mercados são frequentemente conduzidos por entidades vinculadas ou financiadas por corporações com interesses diretos nos benefícios financeiros e, idealmente, supostamente comprometidas com uma agenda ética. Em outras palavras, isso ocorre quando uma região potencialmente receptiva a investimentos, como uma ZPE, consegue alinhar sua estrutura financeira e fiscal para atrair investimentos de um setor ou empresa proeminente e, como resultado, recebe reconhecimento de entidades editoriais influentes no setor financeiro neoliberal, geralmente vinculadas a uma grande corporação, para alavancar sua projeção no mercado em que atua.

Veja-se que, em uma situação específica, destacam-se as duas distinções honoríficas concedidas à ZPE Ceará no 9º Prêmio *Global Free Zones of the Year 2022*, oferecidas pela revista *FDI Intelligence*, uma divisão do jornal britânico *Financial Times* especializada em análise, dados e notícias. Reconhecida pelo projeto do hub de H2V nas categorias “Hidrogênio Verde” e “Aceleração na Adoção de Hi-

<sup>4</sup> Para isso, pode-se suscitar três razões fundamentais: os investimentos de longo prazo que a Alemanha tem feito diante da crise climática; a alta dependência da União Europeia (UE) por combustíveis fósseis (por parte da Alemanha, sobretudo petróleo e gás); e o conflito entre OTAN e Rússia na Ucrânia, singularmente após a destruição dos gasodutos *Nord Stream 1* e *2* no mar Báltico, gerando grande perda de competitividade da indústria alemã, que se beneficiou durante décadas do gás barato russo.

drogênio”, essa premiação ressalta o papel da ZPE Ceará na agenda de transição energética global e na descarbonização da economia por meio de energias renováveis, além de sua capacidade de atender às expectativas das partes interessadas (investidores).

Afora, outros investidores direcionados ao setor de energias renováveis trouxeram números atrativos para a economia brasileira, principalmente para a região Nordeste. Destarte, o investimento de US\$ 5 bilhões pela empresa *Australia Fortescue* para projetos de produção de H2V no CIPP em 2024. No quesito ambiental, o empreendimento conta com o potencial de engendrar diariamente 837 toneladas de H2V, empregando uma potência considerável de 2.100 MW de energia proveniente de fontes renováveis. No quesito social, de acordo com as assertivas atuais do Governo Federal, que realizou as tratativas em 2023, o investimento vislumbra a partir daquele ano criar aproximadamente 5 mil postos de trabalho durante a etapa construtiva no Ceará (BRANDÃO, 2023).

Ainda em 2023, em mais um MoU assinado, o Estado do Ceará firmou com o Grupo Jepri a construção de mais uma planta de H2V no Pecém Ceará. O termo assinado diligenciava a produção de 1,2 milhão de toneladas/ano de H2V, com o investimento de €\$ 3,3 bilhões e a criação de 1.280 empregos na construção e 178 na operação. Afora este memorando, outros 36 foram assinados, além de quatro pré-contratos já vigentes que somados injetarão US\$ 17,9 bilhões de investimento até 2030, com a adição de 80 mil empregos. Isto significa uma produção estimada de um milhão de toneladas de H2V em 2030, alimentada por 6 GW de energia somente no Ceará (SED/CE, 2023).

Com efeito, de acordo com o IPEA (2022), o Ceará apresenta elevado potencial para energia eólica *onshore* (94 GW) e *offshore* (117 GW)<sup>5</sup>, assim como para energia solar (643 GW), com vantagem na complementaridade diária entre solar e eólica, propiciando condições ideais para a operação de eletrolisadores, que viabilizam a produção de H2V. O ambiente favorável é fortalecido pelos benefícios fiscais concedidos pelo Programa de Incentivos à Cadeia Produtiva de Energias Renováveis – PIER (OLIVEIRA, 2022, p. 33). O ambiente favorável também atraiu empresas de diversos países que assinaram memorandos de entendimento para o Hub de H2V no Pecém, como Fortescue, Transhydrogen Alliance e Qair<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> A energia eólica *onshore* ocorre em terra, com turbinas instaladas em áreas terrestres, enquanto a energia eólica *offshore* se realiza em águas oceânicas, geralmente em alto mar. Ambas exploram a energia cinética do vento para gerar eletricidade, com a *offshore* apresentando vantagens como maior potencial de vento e menos impacto visual em terra. No entanto, a energia eólica *offshore* também enfrenta desafios técnicos e econômicos associados à sua localização oceânica.

<sup>6</sup> Detalhes sobre os memorandos de entendimento (MoUs) firmados com o governo do Ceará para o Hub de H2V no Pecém incluem as seguintes empresas e valores previstos: Fortescue Future Industries (Austrália, US\$ 6 bilhões); Transhydrogen Alliance (Holanda, US\$ 2 bilhões); Qair (França, US\$ 6,95 bilhões); EDP (Portugal, US\$ 8 milhões); Engie (França); Neoenergia (Espa-

A conjugação de incentivos tributários diferenciados, conexões internacionais e disponibilidade de energia renovável fortalece a posição do porto cearense como catalisador primordial para a produção de H2V. Ademais, revela-se como um ambiente propício para o consumo de H2V em setores estratégicos como aço, fertilizantes e petroquímica. Sendo ainda relevante salientar que o consórcio de H2V no CIPP é uma colaboração entre a Federação das Indústrias do Ceará (FIEC), a Universidade Federal do Ceará (UFC) e o CIPP S/A.

#### **4. Análise e discussão da ADI n. 7.174: a fundamentação do Supremo Tribunal Federal e o novo paradigma jurídico-estratégico**

Nesta seção, realiza-se a análise pormenorizada da fundamentação jurídica que levou a Suprema Corte brasileira, em dezembro de 2024, a julgar a ADI n. 7.174 improcedente, confirmando integralmente a validade da Lei n. 14.184/2021. O Acórdão do STF pacificou a controvérsia ao refutar, de forma categórica, as teses de inconstitucionalidade material e formal, estabelecendo a segurança jurídica essencial para projetos de longo prazo, como o hub de H2V do Ceará.

##### ***4.1. A fundamentação do Supremo Tribunal Federal na ADI n. 7.174***

O cerne da contestação material concentrava-se na revogação do compromisso mínimo de exportação de 80%, alegadamente violadora dos princípios constitucionais da isonomia tributária (art. 150, II, da CF) e da livre concorrência (art. 170, IV, da CF). No entanto, o STF firmou o entendimento de que a ZPE é um regime jurídico concebido constitucionalmente para promover o desenvolvimento regional e mitigar as disparidades econômicas entre as diversas áreas do país (CF, arts. 3º, II e III; 151, I; 170, VII; e 174, § 1º). Desta forma, a instalação de empresas em ZPEs, amparada por essa finalidade extrafiscal, é motivação suficiente para justificar a diferenciação tributária em relação a outros empreendimentos, priorizando o fomento econômico regional sobre a isonomia estrita (SENADO FEDERAL, 2022, p. 09).

Ademais, a alegação de violação à livre concorrência foi integralmente afastada pela presença de contrapartidas regulatórias na própria Lei n. 11.508/2007. Com efeito, o novo texto da lei (art. 6º-C) prevê a paridade tributária na venda interna: os produtos industrializados por empresas em ZPEs podem ser vendidos no mercado interno, desde que os tributos sejam integralmente recolhidos, neutralizando a assimetria concorrencial. Em acréscimo, o Acórdão reconheceu a eficácia do Mecanismo de Limitação do Conselho Nacional das Zonas de Processamento de Exportação (CZPE). Destarte, o art. 3º, § 4º e § 5º da Lei n. 11.508/2007

---

nha); White Martins/Linde (Alemanha); TotalEnergies (França); e Eneva (Brasil). Fonte: IPEA, 2022, p. 33-34.

confere autoridade ao CZPE para recomendar a suspensão ou limitação das vendas internas, caso empresas nacionais localizadas fora das áreas sejam comprovadamente prejudicadas. Tais dispositivos foram considerados decisivos pelo STF para proteger o mercado interno e garantir que os benefícios fiscais mantivessem seu propósito extrafiscal.

O segundo pilar da decisão de improcedência foi o rechaço à alegação de vício formal, concernente à tese do “jabuti”, que contestava a inclusão de emendas estranhas ao objeto original da MPV n. 1.033/2021. A despeito da alegação, o STF seguiu o entendimento consolidado de que a impertinência temática deve ser evidente e manifesta para invalidar o processo legislativo. A Corte se valeu da distinção entre casos de impertinência absoluta – como o precedente da ADI n. 5.012 (Ministro Edson Fachin) – e de coerência temática, aplicando o entendimento da ADI n. 5.855 (Ministro Alexandre de Moraes). O Tribunal considerou que, embora a MPV inicial tratasse da isenção do mínimo exportador para oxigênio medicinal em ZPEs, a revogação do percentual de exportação de 80% demonstrava pertinência e conexidade ao tema geral de política e regulação das ZPEs. Por conseguinte, o STF assegurou a validade formal da Lei n. 14.184/2021.

#### **4.2. *O novo paradigma Constitucional pós-EC n. 132/2023***

Superadas as controvérsias judiciais, o regime das ZPEs ganhou uma legitimidade reforçada e atualizada com a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023 (Reforma Tributária), que estabeleceu um novo paradigma de Estado Fiscal Verde. Conforme defendem Scuff e Tupiassu (2024, p. 700), a reforma eleva a sustentabilidade à categoria de mandamento expresso no Sistema Tributário Nacional, tornando a extrafiscalidade um instrumento de política pública essencial para o desenvolvimento sustentável. Isto é, esta EC consolidou uma arquitetura fiscal que prioriza a sustentabilidade em três frentes essenciais, transcendendo a mera finalidade regional.

Em primeiro lugar, a EC n. 132/2023 elevou o princípio da defesa do meio ambiente a um mandamento expresso e obrigatório no Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 3º, da CF). Em seguida, estabeleceu-se um vínculo constitucional direto e inédito entre a política de incentivos regionais e a sustentabilidade, conforme o novo art. 43, § 4º, da Constituição. Este dispositivo determina que: “Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.” Em face disso, a ZPE Ceará, ao atrair projetos de H2V, ou seja, uma indústria de matriz energética limpa que visa diretamente a redução de emissões, alinha-se perfeitamente com este novo mandamento constitucional.

Concomitantemente, a introdução do Imposto Seletivo (IS) (art. 153, VIII, da CF), que incidirá sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, complementa o regime da ZPE por estabelecer um sistema de estímulo e san-

ção na esfera tributária. O Imposto Seletivo configura a sanção tributária (taxação de externalidades negativas), atuando pelo agravamento da carga tributária, em modelo inspirado pelas *excise taxes* (imposto sobre consumo específico) e impostos sobre o carbono (ABRAHAM; LANNES, 2024, p. 369), para desestimular atividades. Em contrapartida, o incentivo da ZPE atua na promoção de externalidades positivas (produção de energia limpa e desenvolvimento regional), como desoneração para incentivar comportamentos que contribuam para o equilíbrio ecológico (ABRAHAM; LANNES, 2024, p. 369). Essa arquitetura é ainda reforçada pelo mandamento específico do art. 225, VIII, da CF, que exige um regime fiscal favorecido para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, conferindo ao H2V o *status* de prioridade nacional, conforme interpretado por Scaff e Tupiassu (2024, p. 709). Esta dualidade consolida uma arquitetura fiscal que, além de tolerar os incentivos regionais, também prioriza quando alinhados à sustentabilidade, fortalecendo a posição estratégica do Ceará para o Masterplan Hidrogênio Verde (FIEC et al., 2024).

Em síntese, o julgamento de improcedência da ADI n. 7.174 é um marco fundamental que transformou a controvérsia legal em segurança jurídica para os investimentos em ZPEs. A superação dos vícios formais e materiais, somada ao novo e vigoroso pilar constitucional da sustentabilidade (EC n. 132/2023), fortalece a posição estratégica do Ceará – que já lidera a atração de investimentos de H2V, conforme o Masterplan Hidrogênio Verde Ceará – garantindo a estabilidade legal necessária para o desenvolvimento de projetos de grande porte, fundamentados no desenvolvimento regional e na sustentabilidade.

## 5. Conclusão

O presente estudo investigou a complexa intersecção entre o regime especial das ZPEs no Brasil, o arcabouço normativo da sustentabilidade (ESG) e a emergente economia do H2V, com enfoque no caso do Ceará. A análise demonstrou que as transformações promovidas pela Lei n. 14.184/2021, bem como a consolidação da segurança jurídica decorrente do julgamento da ADI n. 7.174 pelo STF, constituem fatores determinantes na redefinição do papel das ZPEs como plataformas de desenvolvimento regional sustentável e inovação energética.

A revogação do limite mínimo de exportação – núcleo central da controvérsia constitucional na ADI n. 7.174 – mostrou-se essencial para assegurar a fluidez das cadeias produtivas e potencializar a atração de investimentos de grande porte em H2V. Não obstante, essa flexibilização demanda uma contrapartida abrangente em termos de regulamentação. Ao julgar a ação improcedente em dezembro de 2024, o STF conferiu a necessária segurança jurídica ao validar a flexibilização, mas não eliminou completamente as tensões econômicas subjacentes: o risco de distorção do mercado interno e a potencial violação à isonomia tributária permanecem questões relevantes. Dessa forma, o êxito da nova política de ZPEs

está intrinsecamente vinculado à capacidade do Poder Executivo de instituir regulamentação complementar rigorosa, que concilie a flexibilidade fiscal com a proteção da livre concorrência, garantindo um ambiente competitivo equilibrado para empresas fora das zonas.

Ademais, o posicionamento estratégico da ZPE Ceará como polo de H2V, corroborado por relatórios internacionais, como o da GASEZ, evidencia o potencial do Brasil como ator relevante na transição energética global. Todavia, a simples atração de capital por meio de benefícios fiscais não assegura, por si só, a efetividade dos pilares ESG. Assim, torna-se imperativo condicionar incentivos tributários e aduaneiros à verificação objetiva e auditável das práticas ESG, englobando aspectos ambientais, sociais e de governança. A mitigação do risco de *green-washing* depende, por conseguinte, da implementação de mecanismos inexoráveis de *compliance* e auditoria independente, de modo que a priorização fiscal não se sobreponha à transformação sustentável real, em consonância com o novo mandato do Estado Fiscal Verde, instituído pela Emenda Constitucional n. 132/2023.

Nesse cenário, o estudo aponta implicações diretas para a política pública. Recomenda-se a criação urgente de um Marco Regulatório Federal específico para o Hidrogênio Verde, que discipline os incentivos, estabeleça métricas ESG claras e integre as ZPEs de forma coesa. Paralelamente, a dimensão social do desenvolvimento regional deve ser concretamente incorporada: acordos de investimento devem prever aporte obrigatório em pesquisa e desenvolvimento (P&D) e em programas de qualificação da mão de obra local para a economia do H2V, garantindo que o crescimento econômico seja inclusivo e sustentável a longo prazo para a população do Ceará.

Outrossim, é necessário reconhecer que as estimativas de investimento e o *status* da ZPE Ceará como modelo em H2V, embora promissores, carregam limitações intrínsecas: grande parte dos dados se baseia em protocolos de intenção e memorandos de entendimento, e não em resultados concretos e consolidados. A incerteza regulatória, especialmente considerando que outras ZPEs ainda se encontram em diferentes estágios de implementação, sugere que controvérsias jurídicas, fiscais e políticas continuarão a exigir escrutínio detalhado.

Diante do exposto, este trabalho serve como ponto de partida para uma agenda de pesquisa futura, que deve se concentrar na coleta de dados empíricos pós-implementação e no desenvolvimento de estudos que dialoguem, de forma quantitativa e integrada, com a tríade ESG, ZPE e H2V, avançando o conhecimento crítico sobre o desenvolvimento sustentável brasileiro. Além disso, o fato de apenas a ZPE Ceará estar operacional, enquanto outras permanecem em diferentes fases de implementação, indica que questões relativas a benefícios fiscais, competitividade com empresas externas às ZPEs, responsabilidade social e desenvolvimento regional continuarão a ser temas centrais de intensos debates jurídicos e políticos.

## Referências

- ABRAHAM, Marcus; LANNES, Camila Thiebaut Bayer. Incentivos fiscais ao meio ambiente na Reforma Tributária e o Imposto Seletivo. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2024, p. 369-388. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.15.2024.2583>. Acesso em: 22 a 25 nov. 2025.
- AGÊNCIA DE DESENVOLVIMENTO DO ESTADO DO CEARÁ (ADECE). *Arquivos ZPE*. Governo do Ceará, 2023. Disponível em: <https://www.adece.ce.gov.br/tag/zpe/>. Acesso em: 23 fev. 2024.
- AZEVEDO-REZENDE, Lígia et al. Take your time: examining when green innovation affects financial performance in multinationals. *Journal of Cleaner Production* v. 233, out. 2019, p. 993-1003. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.06.135>. Acesso em: 25 fev. 2024.
- BRANDÃO, Marcelo. Multinacional anuncia investimento na produção de hidrogênio verde. *Agência Brasil*, Brasília, 09 nov. 2023. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2023-11/multinacional-anuncia-investimento-na-producao-de-hidrogenio-verde>. Acesso em: 20 jan. 2024.
- BRASIL. *Constituição de 1988*. Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <https://constituicao.stf.jus.br/>. Acesso em: 03 a 30 jan. 2024.
- BRASIL. Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007. Cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (REIDI). *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 jun. 2007. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11488.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11488.htm). Acesso em: 8 jan. 2024.
- BRASIL. Lei n. 11.508, de 20 de julho de 2007. Dispõe sobre o regime tributário, cambial e administrativo das Zonas de Processamento de Exportação, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 23 jul. 2007. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Lei/L11508.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11508.htm). Acesso em: 08 a 30 jan. 2024.
- BRASIL. Decreto n. 6.634, de 5 de novembro de 2008. Dispõe sobre o Conselho Nacional das Zonas de Processamento de Exportação (CZPE). Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/decreto/d6634.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/decreto/d6634.htm). Acesso em: 27 nov. 2024.
- BRASIL. Lei n. 14.184, de 14 de julho de 2021. Altera a Lei n. 11.508, de 20 de julho de 2007, para fins de modernização do marco legal das Zonas de Processamento de Exportação (ZPE). *Diário Oficial da União*, Seção 1, 15 jul. 2021, p. 2. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2021/lei-14184-14-julho-2021-791587-norma-pl.html>. Acesso em: 8 a 30 jan. 2024.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.174 Distrito Federal*. Rel. Min. Nunes Marques. Ementa: O STF declarou a consti-

tucionalidade da Lei n. 14.184/2021, que modernizou o marco legal das ZPEs, incluindo a flexibilização da exigência de percentual mínimo de exportação, reconhecendo o caráter extrafiscal da norma. Pedido julgado improcedente. Julgado em: 29 nov. 2024. Publicado em: 2 dez. 2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15373008594&ext=.pdf>. Acesso em: 18 a 22 nov. 2025.

CEARÁ. *Decreto n. 33.251, de 28 de agosto de 2019*. Consolida a legislação do ICMS relativa a operações e prestações de comércio exterior, [...] e operações com estabelecimentos sediados na ZPE do Ceará, e dá outras providências. *Diário Oficial do Estado*. Fortaleza, 30 de agosto de 2019. Série 3, ano XI, n. 164, caderno 1/3. Disponível em: <http://imagens.seplag.ce.gov.br/PDF/20190830/do20190830p01.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2024.

CEARÁ, Governo do Estado do; OBSERVATÓRIO DA INDÚSTRIA CEARÁ; FIEC (Sistema da Federação das Indústrias do Estado do Ceará); ADECE (Agência de Desenvolvimento do Estado do Ceará); IXL CENTER. *Masterplan Hidrogênio Verde Ceará: construindo o hub de Hidrogênio Verde do Ceará – Versão Executiva*. Fortaleza: [s.n.], 2024. 40 p. Disponível em: [https://www.observatorio.ind.br/wp-content/uploads/2024/10/relatorio\\_h2v\\_executivo-portugues-1.pdf](https://www.observatorio.ind.br/wp-content/uploads/2024/10/relatorio_h2v_executivo-portugues-1.pdf). Acesso em: 22 e 24 nov. 2025.

COMPLEXO INDUSTRIAL DO PORTO DO PECÉM (CIPP). *Porto do Pecém: infraestrutura diferenciada atrai novas empresas*. CIPP, 2022. Disponível em: <https://www.complexodopecem.com.br/porto-do-pecem-infraestrutura-diferenciada-atrae-novas-empresas/>. Acesso em: 12 a 15 jan. 2024.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. *Hidrogênio sustentável: perspectivas e potencial para a indústria brasileira*. Brasília: CNI, 2022. 137 p. Disponível em: [https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer\\_public/e8/29/e829e-13b-ba12-4a76-9fe2-a60116e76d7d/hidrogenio\\_sustentavel\\_web.pdf](https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/e8/29/e829e-13b-ba12-4a76-9fe2-a60116e76d7d/hidrogenio_sustentavel_web.pdf). Acesso em: 12 jan. 2024.

DELFIM NETTO, A.; BRAGA, H. C. *O “ABC” das zonas de processamento de exportação (ZPEs)*. 2006. Disponível em: <https://www.abrazpe.org.br/index.php/zpes-brasil/>. Acesso em: 19 fev. 2024.

DERZI, Misabel. *Parecer jurídico. Zonas de Processamento de Exportação. Extinção do compromisso mínimo de exportação*. Devido processo legislativo. Isonomia tributária. Livre concorrência. Brasília, 17 maio 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=760890290&pvcID=641059>. Acesso em: 11 e 12 fev. 2024.

GLOBAL ALLIANCE OF SPECIAL ECONOMIC ZONES (GASEZ). *GASEZ SDG Model Zone initiative 2023-2024*. 2023. Disponível em: [https://gasez.org/sites/gasez/files/documents/gasez-50-sdg-model-zones-2023\\_2024\\_0.pdf](https://gasez.org/sites/gasez/files/documents/gasez-50-sdg-model-zones-2023_2024_0.pdf). Acesso em: 24 fev. 2024.

- MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR (MDIC). *Manual ZPE*. MDIC, 2009. Disponível em: [https://www.gov.br/mdic/pt-br/images/REPOSITORIO/czpe/Como\\_Investir\\_em\\_ZPE/ZPEa\\_CZPEa\\_INVa\\_Comoa\\_Investira\\_versaoa\\_2.pdf](https://www.gov.br/mdic/pt-br/images/REPOSITORIO/czpe/Como_Investir_em_ZPE/ZPEa_CZPEa_INVa_Comoa_Investira_versaoa_2.pdf). Acesso em: 12 a 18 fev. 2024.
- MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR (MDIC); CONSELHO NACIONAL DAS ZONAS DE PROCESSAMENTO DE EXPORTAÇÃO (CZPE); SECRETARIA EXECUTIVA (SE). *Zonas de Processamento de Exportação (ZPE)*. 2023. Disponível em: [https://www.gov.br/mdic/pt-br/images/REPOSITORIO/czpe/Como\\_Investir\\_em\\_ZPE/ZPEa\\_CZPEa\\_INVa\\_Comoa\\_Investira\\_versaoa\\_2.pdf](https://www.gov.br/mdic/pt-br/images/REPOSITORIO/czpe/Como_Investir_em_ZPE/ZPEa_CZPEa_INVa_Comoa_Investira_versaoa_2.pdf). Acesso em: 26 a 29 jan. 2024.
- OLIVEIRA, Rosana Cavalcante. *Panorama do Hidrogênio Verde no Brasil* – 2787. Brasília: IPEA, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11291>. Acesso em: 22 a 28 fev. 2024.
- PASSINI, Aline; LIMA, Clayton dos Santos. Sustentabilidade. *Incubadora Social da UFSM*, 2022. Disponível em: <https://www.ufsm.br/app/uploads/sites/570/2022/03/06.-SUSTENTABILIDADE-1.pdf>. Acesso em: 19 e 20 fev. 2024.
- PEDROSA, Monica Miglio. ZPE Ceará impulsiona criação de hub de Hidrogênio Verde. *EXP New*, 28 jun. 2023. Disponível em: <https://expnew.net/zpe-ceara-impulsiona-criacao-de-hub-de-hidrogenio-verde/>. Acesso em: 1 fev. 2024.
- SANTOS FILHO, A. L. *Zonas de Processamento de Exportação (ZPEs): a experiência internacional e o caso brasileiro*. Brasília: Ipea, 2013.
- SARMENTO, Daniel; BORGES, Ademar. *Parecer*. Zonas de Processamento de Exportação, concessão de benefícios fiscais e Lei n. 14.184/2021. Rio de Janeiro/Brasília, 19 maio 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=760890293&prcID=6410598>. Acesso em: 1 a 3 fev. 2024.
- SCAFF, Fernando; TUPIASSU, Lise. Objetivos do Desenvolvimento Sustentável e tributação na Constituição Brasileira. *Revista Direito Tributário Atual* v. 57. São Paulo: IBDT, 2024, p. 695-710. DOI: 10.46801/2595-6280.57.28.2024.2609. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2609>. Acesso em: 22 a 25 nov. 2025.
- SECRETARIA DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (SED/CE). Hidrogênio Verde: Governo do Ceará e Grupo Jepri assinam memorando com projeção de cerca de € 3,3 bilhões em investimento. *Governo do Ceará*, 25 nov. 2023. Disponível em: <https://www.sde.ce.gov.br/2023/11/25/hidrogenio-verde-governo-do-ceara-e-grupo-jepri-assinam-memorando-com-projecao-de-cerca-de-e-33-bilhoes-em-investimento/>. Acesso em: 29 jan. 2024.
- SECRETARIA DE INFRAESTRUTURA (SEINFRA). Governo do Ceará e multinacional BP assinam memorando para produção de hidrogênio verde e derivados no Complexo do Pecém. *Governo do Ceará*. 17 jan. 2024. Disponível em: <https://www.seinfra.ce.gov.br/2024/01/17/governo-do-ceara-e-multinacional-b>

[p-assinam-memorando-para-producao-de-hidrogenio-verde-e-derivados-no-complexo-do-pecem/](https://p-assinam-memorando-para-producao-de-hidrogenio-verde-e-derivados-no-complexo-do-pecem/). Acesso em: 31 jan. 2024.

SENADO FEDERAL. *Informações sobre o pedido formulado na ADI n. 7.174*, ao Relator Ministro Nunes Marques. Advocacia do Senado, Núcleo de Assessoramento e Estudos Técnicos – NASSET. Brasília/DF, 08 ago. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=762192210&pvcID=6410598>. Acesso em: 1 e 2 fev. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.174*. Partido Republicanos vs. Lei n. 14.184/2021. Rel. Min. Nunes Marques. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 20 de maio de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6410598>. Acesso em: 1 a 3 fev. 2024.

UN COMPACT GLOBAL. *Who cares win: connecting financial markets to a changing world*. 2004, p. 07-08. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/280911488968799581/pdf/113237-WP-WhoCaresWins-2004.pdf>. Acesso em: 19 a 21 jan. 2024.

ZPE CEARÁ. *Com hub de Hidrogênio Verde, ZPE Ceará é premiada no Global Free Zones of the Year 2022*. 7 nov. 2022. Disponível em: <https://zpeceara.com.br/com-hub-de-hidrogenio-verde-zpe-ceara-e-premiada-no-global-free-zones-of-the-year-2022/>. Acesso em: 22 jan. 2024.

ZPE CEARÁ. *Regime aduaneiro*. 2024. Disponível em: <https://zpeceara.com.br/regime-aduaneiro/>. Acesso em: 20 e 25 jan. 2024.

## A Materialidade do IBS e da CBS frente às Estruturas de Direito Privado

### *The Taxable Events of Consumption Taxes in Light of Private Law Structures*

Maria Eugênia Mariz de Oliveira

Especialista em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Advogada em São Paulo/SP.

*E-mail:* mariaeugenia.mariz@marizadvogados.com.br

Recebido em: 24-7-2025 – Aprovado em: 15-10-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.8.2025.2826>

#### *Resumo*

O presente artigo tem por objetivo examinar a definição da materialidade do IBS e da CBS, sob a perspectiva da interação entre o fato gerador destes tributos e os conceitos, institutos e estruturas do Direito Privado. Busca-se averiguar se a materialidade prevista pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e aquela prevista pela Lei Complementar n. 214/2025 estabeleceriam uma necessária vinculação entre a incidência do IBS e da CBS e a prática de atos ou negócios jurídicos devidamente constituídos segundo o Direito Privado. Na primeira parte deste estudo, analisa-se a hipótese de incidência descrita pela Lei Complementar, concluindo-se pela opção do legislador pela definição de um fato gerador do IBS e da CBS caracterizado como “situação de fato”. Na segunda parte, passa-se ao exame da compatibilidade desta definição com a materialidade constitucional dos tributos, centrando-se tal análise na definição do termo “operações” empregado pelo constituinte derivado. A investigação concluiu que a materialidade constitucional não estaria adstrita às “situações jurídicas”, isto é, não se limitaria à prática de atos ou negócios jurídicos devidamente constituídos segundo o Direito Privado. Assim, sob a perspectiva adotada no presente trabalho, conclui-se que o legislador complementar não extrapolou os limites fixados pelo constituinte derivado.

*Palavras-chave:* tributos sobre o consumo, materialidade constitucional IBS e CBS, fato gerador IBS e CBS, situação de fato, situação jurídica, atos ou negócios jurídicos, Direito Privado.

#### *Abstract*

This article aims to examine the definition of the taxable event (materiality) of the IBS (Goods and Services Tax) and the CBS (Contribution on Goods and Services), from the perspective of the interaction between these taxes and the concepts, institutions, and structures of Private Law. The study seeks to determine whether the materiality defined by Constitutional Amendment

No. 132/2023 and by Supplementary Law No. 214/2025 requires a necessary connection between the incidence of the IBS and CBS and the execution of legally valid acts or transactions governed by Private Law. In the first part, the analysis focuses on the taxable event as defined by the Supplementary Law, concluding that the legislator chose to characterize the taxable event as a “factual situation.” The second part examines the compatibility of this definition with the constitutional materiality of those taxes, concentrating on the interpretation of the term “operations” as employed by the derived constituent power. The investigation concludes that constitutional materiality is not limited to “legal situations,” that is, it does not require the performance of acts or transactions validly constituted under Private Law. Accordingly, from the perspective adopted in this study, it is concluded that the supplementary legislator did not exceed the boundaries established by the derived constituent authority.

*Keywords:* consumption taxes, IBS and CBS' constitutional materiality, IBS and CBS' taxable event, factual situation, legal situation, legal acts or transactions, Private Law.

## 1. Introdução

A Emenda Constitucional n. 132/2023 (EC n. 132) inseriu, na Constituição Federal (CF/1988), o art. 156-A, que introduziu a competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios para a instituição de “imposto sobre bens e serviços” (IBS). Embora o referido artigo atribua à lei complementar o papel de instituição do imposto, o próprio dispositivo constitucional elenca, em seu § 1º, aspectos que deverão ser atendidos pelo legislador complementar na sua implantação.

Dentre eles, o inciso I do § 1º determina que o imposto “incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”. Tal dispositivo delimita o campo de incidência do IBS, estabelecendo contornos para a materialidade do imposto que deverão ser respeitados pelo legislador complementar no momento de sua instituição.

A referida EC n. 132 igualmente introduziu o inciso V no art. 195 da CF/1988, passando a prever, como forma de financiamento da seguridade social, contribuição social incidente “sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar” (CBS). Ademais, acrescentou-se ao mencionado artigo o § 16, que estende à CBS a aplicação de uma série de dispositivos constitucionais atinentes ao IBS, dentre os quais o inciso I do § 1º do art. 156-A. Destarte, a materialidade da incidência da CBS corresponde a “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”.

Neste contexto, conforme previsto pelos próprios arts. 156-A e 195, cabe à lei complementar a instituição do IBS e da CBS, o que, dentre outros elementos, engloba a definição da hipótese de incidência tributária, ou fato gerador. Tal

exigência decorre do Princípio da Legalidade (art. 150, inciso I, da CF)<sup>1</sup>, mas não é livre o legislador complementar nesta tarefa. Ao contrário, estão fixados no texto constitucional os contornos da materialidade destes tributos (das competências tributárias atribuídas), ficando a atuação do legislador complementar limitada pela disposição constitucional segundo a qual tais tributos devem incidir sobre “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”.

É a Lei Complementar n. 214/2025 (LC n. 214) a responsável por desempenhar esta tarefa, e ela definiu, em uma só tacada e de maneira análoga, as hipóteses de incidência do IBS e da CBS.

Propõe-se no presente trabalho uma análise comparativa entre a materialidade do IBS e da CBS prevista no texto constitucional e os fatos geradores previstos pela LC n. 214, esmiuçando-se os limites fixados pelo constituinte derivado com a finalidade de avaliar eventuais incompatibilidades presentes na lei complementar. E se propõe que tal análise seja realizada sob a ótica específica das inter-relações entre o direito tributário e o direito privado e seus conceitos.

Esta é a abordagem proposta por algumas razões. Em primeiro lugar, após a edição da LC n. 214, passou a ser propagado que os referidos tributos teriam “base ampla” ou, ainda, que alcançariam inúmeros fatos econômicos, independentemente de sua qualificação jurídica<sup>2</sup>. Ao mesmo tempo, doutrinadores de peso se manifestaram no sentido de que a própria EC n. 132 ofereceria limites para esta pretensa amplitude<sup>3</sup>.

Tais considerações conduzem justamente ao questionamento acerca da relevância (ou irrelevância) dos institutos ou estruturas de direito privado adotados para a prática dos atos ou negócios potencialmente abarcados pela incidência tributária em análise, pois, se, constitucionalmente, a incidência do IBS e da CBS estiver adstrita à prática de atos ou negócios jurídicos devidamente constituídos

<sup>1</sup> Sobre o tema: ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio; ROTHMANN, Gerd Willi. *Temas fundamentais do direito tributário atual*. Belém: Cejup, 1983, p. 77-120.

<sup>2</sup> APPY, Bernard; ROCHA, Melina. Texto-base da lei complementar do IBS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson (coord.). *Imposto sobre Bens e Serviços*: Centro de Cidadania Fiscal: Estatuto, Notas Técnicas e Visão 2023, Anexo Textos: Relatório da PEC 45 da Comissão Mista, PEC Brasil Solidário, PEC 110 e a Emenda Aglutinadora de Plenário da PEC 45. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2023.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PAULA JR., Aldo de; SALUSSE, Eduardo Peres; CONCA, Gabriela de Souza. *Ensaio de uma lei complementar do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) à luz da Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019*. São Paulo: Max Limonad, 2021.

<sup>3</sup> ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024.

LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. O fato gerador do IBS e da CBS: as inconstitucionalidades do artigo 4º da Lei Complementar n. 214/2025. In: OKUMA, Alessandra et al. (coord.). *Estudos sobre a Reforma Tributária*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025, p. 163-173.

LYRA, João Paulo Barbosa. Quão amplo é o critério material do fato gerador do IBS? *Revista Direito Tributário Atual* v. 59. São Paulo: IBDT, 2025, p. 262-281.

perante o direito privado, haverá uma (entre outras possíveis) limitação à atuação do legislador infraconstitucional.

Soma-se a isso o fato de que, em nosso ordenamento jurídico, os fatos geradores dos tributos podem ser enquadrados como situações de fato ou como situações jurídicas<sup>4</sup>. É isso que estabelece o art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), mas que sequer necessitaria estar expresso no CTN, afinal decorre da própria lógica das situações sobre as quais o direito tributário incide (que ou bem são fatos ou dados da vida real, ou são situações já disciplinadas pelo próprio ordenamento jurídico).

É necessário, portanto, verificar se o constituinte, ao delimitar a materialidade do IBS e da CBS, alcançou situação de fato ou situação jurídica. Se a opção do constituinte tiver sido por uma situação jurídica, não só a lei complementar estará adstrita a estabelecer como fatos geradores atos ou negócios jurídicos (e não fatos ou dados da vida real, independentemente de sua disciplina jurídica), como a incidência do IBS e da CBS apenas poderá ocorrer quando os atos ou negócios jurídicos estiverem completos e perfeitos de acordo com as normas de direito privado aplicáveis.

## 2. O fato gerador do IBS e da CBS na Lei Complementar n. 214/2025

O ponto de partida natural para qualquer estudo que pretenda definir o conteúdo de um enunciado jurídico é o texto positivado no ordenamento. É a partir do enunciado posto pelo legislador (constitucional ou infraconstitucional) que se reconstrói a norma jurídica, mediante atividade interpretativa<sup>5</sup>. Assim, cumpre analisar o texto elaborado pelo constituinte derivado e o texto positivado pelo legislador complementar relativamente às hipóteses de incidência destes tributos.

A EC n. 132 delimitou os contornos da materialidade do IBS e da CBS no inciso I do § 1º do art. 156-A, estabelecendo que estes tributos incidirão sobre “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”. Cumprindo o seu papel de instituição do IBS e da CBS, a LC n. 214 define as respectivas hipóteses de incidência em seu art. 4º, segundo o qual tais tributos “incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços”, estas entendidas, nos termos do § 2º, como “qualquer fornecimento com contraprestação”.

Na sequência, o legislador complementar elencou nos incisos do § 2º uma série de negócios jurídicos típicos que estariam contidos no conceito de “operação onerosa com bens ou com serviços”: (i) compra e venda, troca ou permuta, dação

<sup>4</sup> Vide: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 132-133. E SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 529-534.

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 86-89.

em pagamento e demais espécies de alienação; (ii) locação; (iii) licenciamento, concessão, cessão; (iv) mútuo oneroso; (v) doação com contraprestação em benefício do doador; (vi) instituição onerosa de direitos reais; (vii) arrendamento, inclusive mercantil; e (viii) prestação de serviços.

Tal rol não é exaustivo, como evidencia o § 2º ao determinar que “considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação, *incluindo o decorrente de: [...]*”. O emprego do vocábulo “incluindo” denota a natureza exemplificativa dos negócios jurídicos listados nos incisos, de modo que a LC n. 214/2025 não limita a incidência dos tributos a estes negócios referenciados, mas abrange “qualquer fornecimento com contraprestação”.

Como exposto nas considerações introdutórias acima, a lei pode eleger como fato gerador da obrigação tributária – isto é, como situação necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, para usar as palavras do CTN – tanto uma situação de fato quanto uma situação jurídica.

Ensina Luís Eduardo Schoueri<sup>6</sup> que a distinção reside na constatação de que o fato gerador da obrigação tributária pode, ele mesmo, ser uma “situação jurídica”, ou seja, uma situação contemplada e disciplinada por outro ramo do direito à qual o legislador faz referência ao definir a hipótese de incidência tributária (usualmente, direito privado). Nesta hipótese, o legislador traz para o cerne da regra de incidência atos ou negócios jurídicos específicos, ou, ainda, institutos ou estruturas de direito privado (ou de outro ramo do direito).

Por outro lado, o legislador pode tomar um fato ou um conjunto de fatos desvinculados de qualquer disciplina jurídica específica, hipótese em que se terá uma “situação de fato” como hipótese de incidência tributária. Neste caso, não há relação de interdependência entre o fato gerador e um determinado negócio jurídico ou instituto de direito privado, ainda que este fato indicado pelo legislador possa estar presente em um ato ou negócio jurídico. É dizer: ainda que o fato eleito pelo legislador como fato gerador normalmente ocorra no bojo de um negócio jurídico disciplinado, por exemplo, pelo direito privado, a concretização do negócio em si, nos termos do direito privado, é irrelevante para a definição do fato gerador<sup>7</sup>.

A relevância desta distinção reside no fato de que, caso o legislador tenha eleito como situação necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária

<sup>6</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 530-534.

<sup>7</sup> De inegável importância, a este respeito, as lições de Luís Eduardo Schoueri: “Ver-se-á que nem sempre é imediata a resposta à indagação quanto ao conteúdo da hipótese normativa, i.e., se ela exige uma ‘situação jurídica’ ou apenas alguns fatos que geralmente ocorrem no bojo daquela situação jurídica. A mera circunstância de um legislador utilizar uma expressão que é conhecida no Direito Privado e neste designa um negócio jurídico não implica, necessariamente, que o legislador exige a celebração do negócio. É tarefa do intérprete/aplicador definir qual, afinal, a hipótese tributária.” SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 531.

uma situação jurídica, a consequência é que somente se considerará ocorrido o fato gerador quando tal situação estiver definitivamente constituída nos termos do direito aplicável. Caso não respeitada a disciplina jurídica, ou caso não presentes requisitos ou elementos necessários ao ato segundo o direito aplicável, a consequência será a não concretização da situação jurídica e a inexistência do fato gerador.

Por outro lado, quando o legislador elege como situação necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária uma situação de fato (um mero dado da vida, independentemente de qualificação ou disciplina pelo direito), não cabem quaisquer reflexões acerca da observância de requisitos ou elementos jurídicos, considerando-se ocorrido o fato gerador desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que o fato produza os efeitos que normalmente lhe são próprios (CTN, art. 116, inciso I).

As noções expostas acima igualmente estão encampadas pelo art. 118 do CTN, segundo o qual a definição legal do fato gerador da obrigação tributária é interpretada abstraindo-se “da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos” (inciso I) e “dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos” (inciso II).

Os incisos do art. 118 do CTN devem ser interpretados em conjunto com o art. 116, que prevê como fato gerador tanto uma “situação de fato” (inciso I) quanto uma “situação jurídica” (inciso II). Nesta linha, entende-se que o inciso I do art. 118 aplica-se à hipótese prevista pelo inciso I do art. 116 (fato gerador qualificado como situação de fato); enquanto o inciso II do art. 118 aplica-se à hipótese prevista pelo inciso II do art. 116 (fato gerador qualificado como situação jurídica)<sup>8</sup>.

É dizer: quando o fato gerador for uma situação de fato, um evento da vida real cuja disciplina jurídica é insignificante, a validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como a natureza do seu objeto ou dos seus efeitos, serão irrelevantes para a incidência tributária. Aplica-se, aqui, somente o inciso I do art. 118 do CTN. De outro lado, quando o fato gerador for uma situação jurídica, havendo, portanto, vinculação do surgimento da obrigação tributária à concretização de um ato ou negócio jurídico específico, regido pelo direito privado (ou outro ramo do direito que possa regulá-lo), é irrelevante investigar se este produziu outros efeitos além dos derivados da sua causa. Ao contrário, será relevante verificar se o ato ou negócio jurídico está devidamente constituído e se é válido nos termos do direito privado. Aplica-se, então, somente o inciso II do art. 118 do CTN<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 529-534.

<sup>9</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A indissolúvel relação entre o Código Civil e o direito tributário. In: SOUZA, Ariovaldo Santos de; SANTOS, Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS,

Com base nestas noções, é possível firmar uma posição acerca das situações eleitas pelo legislador complementar como necessárias e suficientes ao surgimento das obrigações tributárias de recolhimento do IBS e da CBS: parece-nos que a LC n. 214/2025 adotou como fato gerador *situação de fato*. Há algumas evidências neste sentido.

A primeira delas é a conceituação, feita pelo legislador complementar, acerca do que seja uma “operação onerosa com bens ou serviços”. Nos termos do § 2º do art. 4º da Lei Complementar, “qualquer fornecimento com contraprestação” será considerado operação onerosa com bens e serviços, portanto apta a ensejar a incidência dos referidos tributos.

Nota-se que o legislador complementar não define como hipótese de incidência um ato ou negócio jurídico (ou vários atos ou negócios jurídicos), mas prevê que seja abarcada pela hipótese qualquer espécie de fornecimento oneroso, independentemente da forma sob a qual se revestir, ainda que tal forma não corresponda a um ato ou negócio jurídico nos termos do direito privado. Realmente, o fato gerador do IBS e da CBS previsto pela LC n. 214 não é um ato ou negócio disciplinado pelo direito, mas sim qualquer conduta humana que implique no fornecimento de algo (especificamente um bem ou serviço) por uma das partes, e em uma contraprestação pela outra.

Importante mencionar que a obrigatoriedade de contraprestação (ou a referência a ela) não significa que a LC n. 214 aludiu a atos ou negócios jurídicos, porque é plenamente possível que haja, em uma situação de fato, um dar e um receber sem que configurem o cumprimento de obrigações jurídicas. Por outro lado, existem atos ou negócios jurídicos típicos nos quais não há contraprestação (ex.: doação). Portanto, a “contraprestação” não é elemento exclusivo de atos ou negócios jurídicos.

A segunda evidência de que o legislador complementar elegeu uma *situação de fato* como fato gerador do IBS e da CBS está no § 3º do art. 4º da LC n. 214. Dentre outras previsões, o aludido parágrafo estabelece a irrelevância, na determinação da incidência do IBS e da CBS, da espécie, do tipo jurídico, da forma jurídica, da validade jurídica e dos efeitos dos atos ou negócios praticados pelos contribuintes. Isto significa que, para haver “fornecimento com contraprestação”, pouco importa se houve a prática de um ato ou negócio jurídico válido nos termos do direito privado.

Corrobora-se o que foi afirmado anteriormente: o legislador complementar não elegeu como fato gerador destes tributos *atos ou negócios jurídicos* dos quais resulte um fornecimento com contraprestação. Ao contrário, a simples constatação da existência de um ato que tenha como efeito um fornecimento oneroso é,

---

Ives Gandra da Silva. *Direito tributário – estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito*. São Paulo: Atlas, 2014, p. 608-610.

para usar as palavras do art. 114 do CTN, necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, sendo irrelevante perquirir se houve um ato ou negócio jurídico, nos termos do direito privado, que acarretou tal fornecimento; qual foi, formal ou tipicamente, este ato ou negócio jurídico; e se o ato ou negócio está revestido dos requisitos de validade exigidos pelo direito privado (ou por qualquer outro ramo do direito ao qual ao ato ou negócio se vincule).

Tudo isso é reforçado pelo inciso IV do § 3º, que determina a irrelevância também de eventuais exigências legais, regulamentares ou administrativas associadas a um determinado ato ou negócio regido pelo direito, bem como pelo inciso I do § 3º, que desconsidera o título jurídico pelo qual o bem se encontra na posse do fornecedor.

Relevante notar que a redação do inciso II do § 3º do art. 4º da LC n. 214 é análoga ao supramencionado inciso I do art. 118 do CTN, que preconiza, nas hipóteses em que o legislador eleger situação de fato como fato gerador da obrigação tributária, a irrelevância da validade jurídica, da natureza do objeto ou da natureza dos efeitos dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes.

Ora, não parece ser coincidência que o legislador complementar, ao definir o fato gerador do IBS e da CBS, incluiu previsão substancialmente semelhante àquela contida no CTN, aplicável especificamente aos casos em que o fato gerador se traduz em “situação de fato”. Assim, também por esta ótica confirma-se que a LC n. 214 não adotou como fato gerador exclusivamente atos ou negócios jurídicos regidos pelo direito (i.e.: situação jurídica), mas sim situação de fato, desvinculada de disciplina jurídica.

E o que dizer, neste cenário, dos incisos do § 2º do art. 4º, que elencam atos e negócios jurídicos tipificados pelo direito privado, prescrevendo a incidência do IBS e da CBS sobre eles? Em nada se altera a conclusão exposta acima, porque o legislador não *definiu* tais negócios jurídicos típicos como fatos geradores do IBS e da CBS, mas apenas indicou, a título exemplificativo, negócios jurídicos típicos que implicam um fornecimento com contraprestação. Tal enumeração, cujo intuito evidente é meramente elucidativo, o condão de atribuir ao fato gerador destes tributos a necessária qualidade de “situação jurídica”. Ao invés, mencionou negócios jurídicos porque na vida econômica a maior parte das vezes as capacidades contributivas são manifestadas com a prática de atos ou negócios regulados juridicamente, porém aí não se encerra a hipótese de incidência do IBS e da CBS.

Não é por outra razão que o legislador complementar definiu, primeira e expressamente, o fato gerador como “qualquer fornecimento com contraprestação”, para só na sequência, após a expressão “incluindo o decorrente de”, elencar alguns negócios jurídicos típicos.

Diferente seria a situação em que o legislador houvesse se limitado a definir o fato gerador do IBS e da CBS exclusivamente como “operação onerosa com bens ou com serviços, decorrente de compra e venda, troca ou permuta, [...]. So-

mente se o legislador houvesse previsto uma vinculação direta, imediata e exaustiva entre a incidência tributária e determinados negócios jurídicos típicos, poder-se-ia cogitar tratar-se necessariamente de “situação jurídica”.

Mas não foi esta a opção do legislador complementar. A alusão a certos negócios jurídicos apenas tem função explicitadora do fato gerador, e poderia inclusive ser suprimida sem que isso produzisse qualquer efeito para a definição da hipótese de incidência. E isso é assim justamente porque o legislador optou por estabelecer um fato gerador para o IBS e para a CBS que se reveste das características de situação de fato.

Diante disso, é importante pontuar que, evidentemente, atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes poderão configurar substrato para a incidência do IBS e da CBS. Em realidade, é até previsível que a incidência decorra, na imensa maioria das vezes, da prática de atos ou negócios jurídicos pelos contribuintes. Isso deriva do fato de que o Direito rege as relações humanas, e que usualmente as relações entre sujeitos, sobretudo em âmbito econômico, pautam-se pelas normas jurídicas aplicáveis a cada caso. Não obstante, no caso do IBS e da CBS (assim como outros tributos cujos fatos geradores abarcam situação de fato), a incidência tributária não será determinada pela prática do ato ou negócio jurídico, mas sim pelo fato de que o ato ou negócio praticado se traduz em um fornecimento com contraprestação.

Ante o exposto no presente tópico, o que se verifica com a instituição do IBS e da CBS é que o legislador complementar, ao definir como fato gerador destes tributos uma “situação de fato”, acabou por afastar a incidência tributária ora em análise das estruturas e dos institutos de direito privado. É dizer: para a incidência do IBS e da CBS, pouco importa a validade dos atos ou negócios jurídicos perante o direito privado. Desde que seja possível identificar um fornecimento com contraprestação, independentemente de qualquer caracterização dos atos praticados em termos do direito privado, será considerado ocorrido o fato gerador da obrigação tributária.

E isto segue válido inclusive nos casos em que a lei prevê, exemplificativamente, negócios jurídicos típicos. Isto é, mesmo que um contribuinte pratique um dos negócios jurídicos expressamente previstos no § 2º do art. 4º da LC n. 214 (por exemplo, uma compra e venda), a constatação de que o ato praticado porventura não cumpriu todos os requisitos de validade estabelecidos pelo direito privado não representará óbice à incidência tributária.

Conclui-se, então, que o legislador complementar acabou por desvincular a materialidade do IBS e da CBS das definições, estruturas e institutos de direito privado, o que decorre da sua opção por um fato gerador qualificado como “situação de fato”, em detrimento da necessidade de haver uma “situação jurídica”. Neste contexto, resta investigar se tal desvinculação está dentro das limitações da materialidade previstas pelo constituinte derivado.

### 3. A materialidade constitucional do IBS e da CBS

A EC n. 132 estabeleceu, como campo de incidência do IBS e da CBS, as “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”, fixando os contornos da materialidade destes tributos, a partir dos quais começa a interpretação da norma constitucional.

A questão que se coloca é saber se a materialidade constitucional obrigatoriamente vincula a incidência dos tributos à prática de atos ou negócios jurídicos. Caso a resposta a tal indagação seja positiva, haverá incompatibilidade entre a hipótese de incidência prevista pela LC n. 214 e a matriz constitucional, a qual, evidentemente, se resolve pela hierarquia existente entre estas normas, prevalecendo a segunda em detrimento da primeira (que deverá ser declarada inconstitucional).

O art. 156-A, § 1º, inciso I estipula que o IBS e a CBS incidirão sobre “operações”, especificamente, aquelas operações que envolvam “bens”, sejam eles materiais, imateriais ou direitos, ou “serviços”. Iniciando pela segunda parte do enunciado, o conceito de “bens” é dado pelo direito privado. De fato, o Código Civil (CC/2002) se ocupa em definir minuciosamente as diferentes classes de bens, em seus arts. 79 a 103, estabelecendo os conceitos de bens imóveis, móveis, fungíveis, consumíveis, divisíveis, singulares, coletivos, reciprocamente considerados e públicos. A classificação dos bens sob diversos critérios decorre da necessidade de que certas categoriais recebem tratamento específico em determinadas situações, muito embora, nas palavras de Caio Mário da Silva Pereira<sup>10</sup>, não sejam as classificações previstas pelo CC/2002 as únicas maneiras de classificar os bens (nos seus dizeres, são apenas as mais úteis). Nesta linha, não há no código a classificação dos bens em “materiais” e “imateriais”, muito embora seja dada pela doutrina de direito privado.

Note-se que, a despeito do conceito de “bens” no direito privado absorver tanto os materiais quanto os imateriais, e também os direitos<sup>11</sup>, o constituinte derivado optou por explicitar que a classificação do bem como material, imaterial ou direito, não é relevante para determinar o campo de incidência tributária, que engloba operações com quaisquer espécies de bens.

Prosseguindo na análise, o conceito de “serviço” encontra-se entrelaçado, no CC/2002, com a definição do negócio jurídico típico de “prestação de serviços”, disciplinado nos arts. 593 a 609, muito embora não se limite a este. Destarte, mesmo havendo um conceito de “serviço” dado pelo direito privado, a recepção deste

<sup>10</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituição de direito civil*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. v. I, p. 337-341.

<sup>11</sup> Neste sentido, o CC/2002 estabelece que: (i) os direitos reais sobre imóveis e o direito à sucessão aberta configuram bens imóveis (art. 80); e (ii) os direitos reais sobre objetos móveis e os direitos pessoais de caráter patrimonial configuram bens móveis (art. 83).

conceito pela CF/1988 despertou e segue despertando inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais, as quais vêm se desenrolando ao longo de décadas<sup>12</sup>.

Em que pese a pertinência destas considerações acerca dos conceitos de “bens” e “serviços”, parece-nos que o aspecto mais relevante, para o objeto de estudo do presente artigo, seja a definição do termo “operações” empregado pelo constituinte. Isso não quer dizer que conferir precisão aos termos “bens” e “serviços” não seja relevante para a delimitação da materialidade constitucional. Ao contrário, o tema certamente renderá férteis e importantes discussões doutrinárias<sup>13</sup>.

Não obstante, tem-se que o fato de haver definição de “bens” no CC/2002, bem como as menções a “serviços” nele existentes, não é suficiente para caracterizar toda e qualquer ação humana que os envolva como ato ou negócio jurídico (regido pelo direito privado). Isso se dá porque os bens e serviços são os *objetos* de atos ou negócios jurídicos sem os qualificar como tais, eis que a qualificação corre da função atribuída a este ou àquele ato pela norma jurídica que o rege. Isto é: o fato de uma ação envolver um bem ou um serviço (conceitos de direito privado) não é suficiente para concluir que se trata de um ato ou negócio jurídico. Por esta razão, o furto de um bem não é um ato ou negócio jurídico, assim como o trabalho escravo, embora aí haja bem e serviço.

Para a análise da materialidade do IBS e da CBS sob a ótica da vinculação da incidência tributária aos institutos, conceitos e estruturas do direito privado, ganha maior importância a definição do termo “operação”, na medida em que esta representa a *ação* praticada pelo sujeito passivo, que implicará no surgimento da obrigação tributária. É claro que o “bem” ou o “serviço” são relevantes para a delimitação da competência tributária, mas estes configuram o *objeto* da ação que será praticada pelo sujeito passivo, de modo que, ao menos para o objeto do presente artigo, maior significância repousa na determinação do conceito de “operação”.

<sup>12</sup> Confira-se: RE n. 116.121, de 1º de outubro de 2000; RE n. 592.905 e RE n. 547.245, de 2 de dezembro de 2009. E, ainda: FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. *Sentido constitucional de serviços para fins de ISS: uma reconstrução conceitual*. São Paulo: IBDT, 2023; MELO, José Eduardo Soares de. A evolução dos conceitos de prestação de serviços para fins de tributação do ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza). In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *As conquistas comunicacionais no direito tributário atual*. São Paulo: Noeses, 2022, p. 804-805; BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005; GAZZANEO, Silvio José; BATISTI, Gabriel Miranda. *Estudos de direito tributário: 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados*. Coord. Ramon Tomazela Santos. São Paulo: Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, 2018, p. 265-297.

<sup>13</sup> A título de exemplo, parece-nos de extrema importância verificar a compatibilidade, com a materialidade constitucional, da definição contida na alínea b do inciso I do art. 3º da LC n. 214, que qualifica “operações com serviços” como qualquer operação que não configure uma operação com bens. Tal análise, evidentemente, demandaria a investigação do conceito de “serviços” empregado pelo constituinte.

### **3.1. A construção de sentido do termo “operações”**

Seguindo a linha de análise que foi traçada até aqui, a tarefa que se coloca é verificar se o conceito de “operação” empregado pelo constituinte derivado é, este sim, um conceito de direito privado que se refere necessariamente a um ato ou negócio jurídico (regido por este ramo do direito).

Antes de adentrar especificamente na construção do sentido do referido termo, cabe fazer uma breve digressão relativa à metodologia adotada. A atividade interpretativa de construção do sentido dos conceitos empregados pela Constituição Federal pode trilhar diversos caminhos, referindo-se a doutrina, tradicionalmente, aos métodos de interpretação literal, lógico, histórico, sistemático e teleológico<sup>14</sup>. Um primeiro passo na construção de sentido de um termo empregado pelo constituinte é buscar a sua definição nos dicionários (perspectiva lexical). No que tange ao vocábulo “operação”, o Dicionário Houaiss traz oito definições distintas, cuja aplicabilidade pode ser inferida a partir do contexto que em que o termo se apresenta. No contexto empregado pelo constituinte, parece ser adequada a segunda definição prevista no referido dicionário, segundo a qual operação é o “ato ou conjunto de atos em que se combinam os meios necessários à obtenção de determinados resultados”. Na mesma linha, o Dicionário Aurélio apresenta como uma das definições possíveis do vocábulo o “complexo de meios que se combinam para a obtenção de certo resultado”.

Desta primeira aproximação, verifica-se que o termo “operação”, em seu sentido comum, não necessariamente indica algo jurídico (ou como sinônimo de ato ou negócio jurídico), mas sim refere-se a uma ação voltada à produção de determinados efeitos. Verifica-se também que a palavra “operação” é plurívoca, isto é, possui múltiplos significados.

Nesta linha, a depender do contexto no qual empregado, o termo “operações” poderá significar uma ou outra coisa. Tem-se, então, a importância da análise do contexto, que poderá revelar em qual sentido a palavra está sendo empregada. Ilustrando tais afirmações de forma simples, ninguém discordaria que o termo “operações” está sendo empregado com sentidos distintos na frase “o médico realizará a operação no paciente amanhã” e na frase “a sociedade desenvolve suas operações em São Paulo”. Ademais, o contexto permite concluir quais dos possíveis significados do termo “operação” está sendo usado em cada caso: se na primeira hipótese o termo é empregado para se referir a um procedimento médico de intervenção cirúrgica, na segunda hipótese o sentido é de atividade ou empreendimento empresarial.

Ocorre que, embora a pesquisa do significado lexical dos termos possa fornecer uma primeira aproximação do seu conteúdo, também é certo que ela não é suficiente. Isto porque, em se tratando de termos utilizados pelo constituinte para

<sup>14</sup> AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 208-209.

a definição de competências tributárias, deve prevalecer o seu sentido técnico-jurídico, quando existente<sup>15</sup>.

Veja-se que tais considerações se aplicam quando existir inequivocamente um sentido técnico-jurídico do termo. Afinal, já a Lei Complementar n. 95/1998, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, inclusive emendas constitucionais, preconiza que, para obtenção de clareza, devem ser usadas “as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando” (art. 11). Nesta linha de ideias, quando o constituinte emprega termo com um significado jurídico conhecido e específico, deve-se entender que ele o fez com este sentido especial.

Ocorre que a atividade em questão não necessariamente é simples. Isto porque, nem sempre o sentido técnico-jurídico de um termo é nítido (não por outra razão o Supremo Tribunal Federal é frequentemente chamado a se manifestar acerca do conteúdo de um termo empregado na Constituição Federal). E, talvez mais importante, nem sempre é possível verificar no ordenamento jurídico uniformidade e constância na utilização de determinado termo. Por vezes, um mesmo vocábulo é empregado com sentidos distintos em enunciados normativos distintos, cabendo ao intérprete precisar o seu significado em cada hipótese.

A tudo isto acrescenta-se dificuldade adicional: o constituinte (originário ou derivado) não se encontra adstrito a empregar os termos no sentido técnico-jurídico anteriormente em vigor. Poderá o constituinte atribuir aos termos um novo significado, não estando vinculado a significado prévio<sup>16</sup>.

Transpondo-se estas noções para o objeto do presente estudo, podem ser apresentadas algumas premissas, de forma concisa, que servirão de base para que se continue a investigação do sentido do termo empregado pela EC n. 132. São elas: (i) na construção do sentido do termo “operação”, utilizado pelo constituinte derivado, as definições extraídas do dicionário fornecem uma primeira aproxi-

<sup>15</sup> É neste sentido que Karl Larenz afirma que “termos que obtiverem na linguagem jurídica um significado específico, como, por exemplo, contrato, crédito, impugnabilidade, nulidade de um negócio jurídico, herança, legado, são usados nas leis, na maioria das vezes, com este significado especial” (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 452).

<sup>16</sup> Sintetizando estas noções, são valiosos os ensinamentos de Paulo Ayres Barreto que, ao tratar da construção de sentido dos conceitos constitucionais, leciona: “Os signos jurídicos, além de terem conteúdos semânticos aferíveis em cotejo com nossos dicionários, têm uso jurídico conhecido. Posta uma nova ordem constitucional, deve-se empreender esforço para identificar o sentido dos conceitos nela referidos, adotado majoritariamente pela comunidade jurídica. Realizado o esforço de reconhecer esse conceito, impõe-se, ato contínuo, a avaliação de sua incorporação pela nova ordem ou de sua transformação, nos termos por ela estabelecidos. É forçoso, assim, encontrar na nova ordem constitucional plasmada, os fundamentos normativos da não incorporação de um conceito existente e, por consequência, sua transformação” (BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 59-60).

mação do significado, no entanto, deve prevalecer o “uso jurídico conhecido” do termo, a ser aferido mediante atividade interpretativa, se houver; e (ii) o constituinte derivado não está vinculado ao sentido anteriormente atribuído ao termo “operação”; ao contrário, ele está livre para atribuir-lhe sentido distinto<sup>17</sup>.

No que tange a este segundo ponto, adota-se o entendimento de que se deve considerar, a princípio, que conceitos empregados pelo constituinte o são com o conteúdo preexistente, no momento da promulgação da Constituição<sup>18</sup>. Assim, apenas nos casos em que a interpretação da Constituição fornecer elementos consistentes que apontem para a atribuição de sentido diverso é que se poderá admitir que não houve incorporação do conceito tal como previamente empregado<sup>19-20</sup>.

Feita esta breve digressão acerca do caminho que se pretende trilhar, diante das premissas fixadas acima, são duas as questões que se colocam: (i) qual era o conceito de “operações” no texto constitucional, anteriormente às alterações introduzidas pela EC n. 132; e (ii) se o constituinte derivado empregou, na EC n. 132, o termo “operações” em seu sentido preexistente.

### **3.2. O conceito de “operações” no texto constitucional**

De início, então, cumpre investigar qual é o conceito de “operações” no texto constitucional, antes das alterações introduzidas pela EC n. 132, especialmente se existe ou não vinculação entre ele e o direito privado. É dizer: o conceito preexistente de “operação” configura um conceito de direito privado, este equivalente à noção de ato ou negócio jurídico (regido por tal ramo do Direito)?

Como visto acima, um termo que possui significado comum, quando empregado pelo constituinte sem qualquer definição que lhe atribua sentido diverso, deve ser entendido em seu sentido preexistente, à época da promulgação da

<sup>17</sup> É certo que tal liberdade não é ilimitada. A atuação do poder constituinte derivado reformador deverá sempre se dar dentro dos limites estabelecidos pelas cláusulas pétreas da Constituição Federal (art. 60, § 4º).

<sup>18</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 331.

<sup>19</sup> Preciosos, também a este respeito, os ensinamentos de Paulo Ayres Barreto: “Segundo pensamos, cabe ao intérprete, em face de cada signo constitucional, perquirir sobre sua recepção com base na sua acepção jurídica preexistente ou avaliar se ocorreu alteração (positivação de conceito autônomo), demonstrável em exegese sistemática da novel ordem jurídica.” BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 60.

<sup>20</sup> A este respeito, ensina Humberto Ávila: “[...] O ordenamento constitucional tributário pode adotar conceitos próprios, mas deve fazê-lo expressamente (por estipulação ou redefinição), pois assim não procedendo, incorpora o termo com o significado comum, seja ele ordinário, seja ele técnico.

É por essa razão que a Constituição, quando emprega um termo (palavra ou expressão) dotado de um significado comum (ordinário ou técnico) sem o modificar por meio de uma definição estipulativa nem o precisar por meio de uma redefinição, termina por incorporar o significado comum (ordinário ou técnico) que apresentava o termo ao tempo em que foi promulgada.” (ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 50).

Constituição. Viu-se, ainda, que deve prevalecer o sentido técnico-jurídico do termo, quando houver.

Neste contexto, imperioso investigar qual era o significado do termo “operações” à época da promulgação da CF/1988, especificamente, o significado adotado majoritariamente pela comunidade jurídica, que deverá prevalecer em detrimento de outros possíveis significados para o termo “operações”. A resposta a estas indagações, portanto, passa necessariamente pelo emprego do termo no âmbito do Direito, especificamente o direito privado.

No que tange ao Código Civil de 1916, vigente à época da promulgação da CF/1988, são raríssimas as menções ao termo “operações”. De fato, o termo aparece apenas quatro vezes no Código, sendo que, em uma delas, trata-se de operação médica, no sentido de procedimento cirúrgico (art. 178, § 6º, inciso IX). Das outras três instâncias (arts. 1.022, 1.338 e 1.433), não é possível extrair com precisão um significado jurídico consistente do termo, com contornos suficientes para delimitar um sentido técnico-jurídico que poderia ter sido incorporado pelo constituinte em 1988.

Situação diversa se verifica no Código Comercial de 1850 (CCom/1850), vigente no momento da promulgação da CF/1988. Nele se nota que o termo “operações” aparece em diversos dispositivos. Embora não haja uma definição expressa, a partir dos dispositivos nos quais o termo é empregado é possível reconstruir o seu significado (jurídico).

A primeira conclusão que se extrai desta análise é que, na maior parte das vezes em que o termo “operações” é empregado pelo legislador no CCom/1850, ele é empregado no sentido de “operação comercial” ou “operação mercantil”. É o que se verifica nos arts. 12, 45, 317, 325, 803 e 828, nos quais há expressa vinculação entre o termo “operação” e os termos “comercial”, “de comércio” ou “mercantil”. É, também, o que se verifica nos arts. 47, 156, 169 e 187. Nestes, embora o termo “operações” apareça sozinho, a leitura sistemática conduz à conclusão de que também tais dispositivos empregam o termo “operações” no sentido de operações mercantis/comerciais<sup>21</sup>.

<sup>21</sup> Tome-se como exemplo o art. 47 que, ao disciplinar a atuação dos corretores, determina que “O corretor é obrigado a fazer assento exato e metódico de todas as *operações* em que intervier, tomando nota de cada uma, apenas for concluída, em um caderno manual paginado”. Tal dispositivo deve ser lido em conjunto com o art. 45, que delimita o escopo da atuação dos corretores, estabelecendo que “O corretor pode intervir em todas as *convenções, transações e operações mercantis*; sendo todavia entendido que é permitido a todos os comerciantes, e mesmo aos que o não forem, tratar por si, seus agentes e caixeiros as suas negociações, e as de seus comitentes, e até imediatamente inculcar e promover para outrem vendedores e compradores, contanto que a intervenção seja gratuita”. Ou seja: as “operações” referidas no art. 47 são aquelas previstas no art. 45, evidenciando-se o emprego do termo no sentido de operação mercantil. Outro exemplo é o art. 156 do CCom/1850, que disciplina os direitos do mandatário, no âmbito do contrato de mandato mercantil. Segundo tal dispositivo, “O mandatário tem direito para reter, do objeto da *operação* que lhe foi cometida, quanto baste para pagamento de tudo quanto lhe for devido em con-

O que se verifica, portanto, é que é possível extrair do CCom/1850 um sentido do termo “operação” como um ato de comércio, regido pelo direito comercial e que, como tal, configura um *ato jurídico* (disciplinado pelo direito privado).

Mesmo em caso no qual o CCom/1850 não faz essa vinculação expressa ou implícita, é possível chegar-se à mesma conclusão. É o caso dos arts. 119 e 120, que disciplinam a atividade dos banqueiros, determinando que “São considerados banqueiros os comerciantes que têm por profissão habitual do seu comércio as *operações* chamadas de Banco” (art. 119) e que “As *operações* de Banco serão decididas e julgadas pelas regras gerais dos contratos estabelecidos neste Código, que forem aplicáveis segundo a natureza de cada uma das transações que se operarem” (art. 120). Ainda que não haja a vinculação mencionada nos parágrafos anteriores, o termo “operações” também é empregado nestes dispositivos no sentido de um negócio jurídico regido pelo direito. Afinal, as “operações de Banco” configuram negócio típico, disciplinado pelo CCom/1850.

Importante mencionar que, em alguns dispositivos do Código, é possível encontrar o termo “operação” sendo empregado no sentido de “atividades” ou “empreendimento” (ou seja, não necessariamente para se referir à prática de um ato ou negócio jurídico regido pelo direito privado). É o que se tem no art. 296, que prevê que “A escritura, estatutos e ato da autorização das companhias devem ser inscritos no Registro do Comércio, e publicados pelo Tribunal respectivo, antes que as companhias começem a exercer suas *operações*”. Na mesma linha são os arts. 301 e 314.

Isso corrobora o que foi dito anteriormente a respeito da plurivocidade do termo “operações”, sendo que, já no CCom/1850, assim como no Código Civil de 1916, este era empregado com sentidos diversos. Não obstante, esta constatação não afasta o fato de que o CCom/1850 empregava o termo “operações”, predominantemente, no sentido de um “ato comercial” o qual, por sua vez, indica um ato ou negócio jurídico praticado segundo a disciplina jurídica de direito privado.

Dito isto, é possível que afirmar que, no momento da promulgação da CF/1988, o termo “operação” era empregado pelo direito privado para designar a prática de atos ou negócios jurídicos (atos comerciais/mercantis), disciplinados pelo Direito. Havia à época um uso jurídico conhecido do termo “operação”, que o associava à prática de atos ou negócios jurídicos regidos pelo direito privado, ainda que este não fosse o único sentido possível do termo no ordenamento jurídico.

---

sequência do mandato”. É evidente que o termo “operação”, neste caso, é empregado no contexto das operações que podem ser objeto do contrato em questão. Estas, por sua vez, são disciplinadas pelo art. 140 no seguinte sentido: “Dá-se mandato mercantil, quando um comerciante confia a outrem a gestão de um ou mais *negócios mercantis*, obrando o mandatário e obrigando-se em nome do comitente”. Também aqui, a leitura sistemática conduz à conclusão de que a “operação” referida no art. 156 apenas pode ser o “negócio mercantil” previsto pelo art. 140.

Tal constatação, no entanto, não é suficiente para se concluir que, ao empregar o termo “operação”, o constituinte originário necessariamente haveria adotado o significado exposto acima, extraído da legislação comercial. Isto porque, como exposto, o constituinte não se encontra vinculado ao sentido preexistente do termo, podendo atribuir-lhe significado diverso. Portanto, cumpre analisar o texto constitucional, antes das alterações promovidas pela EC n. 132, a fim de verificar se o significado descrito teria sido incorporado pelo constituinte de 1988.

É verdade que, compulsando-se o texto constitucional, nota-se que não há um emprego sempre consistente do termo “operações”, podendo ser possível identificar dispositivos nos quais este é empregado com significados diferentes. Retorna-se, aqui, à importância do contexto, que foi mencionada anteriormente. Nesta linha, talvez as considerações mais relevantes possam ser extraídas do (relacionem-se ao) conceito de “operações” no âmbito da materialidade constitucional do ICMS. E isto não só porque este imposto deixará de existir em favor do IBS ora em análise, mas, principalmente, porque, desde a promulgação da CF/1988 (e, na realidade, até mesmo sob a égide de constituições anteriores), vêm sendo travadas discussões ardentes na doutrina e na jurisprudência acerca do conceito constitucional de “operações relativas à circulação de mercadorias” para fins de incidência do ICMS. Ademais, trata-se de situação na qual o termo “operações” encontra-se no núcleo da materialidade constitucional, de maneira semelhante ao que se verifica no IBS e na CBS.

De início, é possível afirmar que não há, no texto constitucional, elementos que apontem para um emprego do termo “operações” distinto daquele observado na legislação privada então vigente. De fato, não há qualquer definição expressa que atribua ao termo sentido diverso, nem mesmo outros fatores que conjuntamente poderiam apontar para a não incorporação do significado adotado predominantemente pela legislação comercial, exposto acima.

Mais do que isso, a análise da redação do enunciado que exprime a materialidade do ICMS aponta para a incorporação do significado extraído da legislação privada em vigor em 1988. O CCom/1850, como se viu, associava predominantemente o emprego do termo “operações” à prática de atos comerciais ou mercantis, o que era indicado pelo emprego conjunto (seja explícito, seja implícito) do termo “operações” e dos termos “comercial”, “de comércio” ou “mercantil”. Daí que se extraiu o sentido de “ato ou negócio jurídico regido pelo direito privado” atribuído ao termo.

Ora, o art. 155, inciso II, da CF atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre “operações relativas à circulação de mercadorias [...]”. Ou seja, o próprio constituinte seguiu a linha adotada pela legislação comercial, que aproxima o termo “operações” das noções de atos mercantis, ou atos de comércio. A associação do termo “operações” à expressão “cir-

culação de mercadorias” mantém a lógica do CCom/1850, pelo que se conclui que não houve atribuição de significado diverso ao termo, mas foi incorporado o conceito preexistente (na legislação comercial).

Tais conclusões encontram base na doutrina. No contexto da definição da materialidade constitucional do ICMS, a doutrina desenvolveu-se no sentido de que o termo “operações” empregado pelo constituinte teria necessariamente o sentido de um ato jurídico disciplinado pelo direito privado. Em realidade, já sob a égide da Constituição de 1967, ao escrever sobre a materialidade do ICM, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino concluíam que o referido imposto, incidente sobre “operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes”, apenas poderia incidir sobre um “negócio jurídico-mercantil”, portanto, um ato regulado pelo direito privado. Segundo os doutrinadores “pode-se afirmar que o ICM, por força de exigências constitucionais sistematicamente deduzidas, tem por fulcro as operações, entendido este conceito como sinônimo de negócios jurídico-mercantis”<sup>22</sup>.

Tal foi o entendimento manifestado pela doutrina predominante, podendo ser citados, ainda, os sábios ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho<sup>23</sup> para quem “Esplende, intuitiva, a educação de que as operações mercantis mencionadas no texto constitucional somente podem ser de natureza jurídico-mercantil, associadas a um fenômeno de circulação de mercadorias”. Também Aliomar Baleeiro<sup>24</sup>: “O que nos parece bem difícil – talvez impossível – é que a mercadoria

<sup>22</sup> ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. *Revista de Direito Tributário* n. 25/26. São Paulo, dez. 1983. Disseram: “O conceito nuclear da materialidade da hipótese de incidência do ICM é o de operações. Esta é, efetivamente, uma expressão substantiva de descrição constitucional do tributo; é o núcleo em torno do qual se constrói a própria descrição do campo material de competência dos Estados. [...] A palavra operação, não oferece denotação unívoca. Em tese, pode ser compreendida num sentido econômico, num sentido físico, ou num sentido jurídico. Contudo, ao intérprete do Direito só interessa o sentido jurídico dessa expressão, vale dizer, o alcance que, para efeitos do Direito, ganhou no texto normativo. *Para os efeitos do art. 23, II, do texto constitucional, operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica;* são atos juridicamente relevantes. [...] Parece-nos inequívoco, inicialmente, que a Constituição, ao cogitar de operações, no art. 23, II, está fazendo referência a negócios jurídicos ou, como diz Amílcar Falcão – reproduzindo literatura alemã – ao núcleo da incidência de um imposto sobre atos jurídicos. E isto fica bem evidente, quando se leva em conta que só mediante este instrumento – o ato jurídico – é que se pode ter, como efeito de direito, uma circulação de mercadorias. Portanto, o adjetivo circulação, que qualifica, no texto, o substantivo operações, somente se pode configurar se essas operações revestirem natureza negocial. [...] A qualificação da operação é dada pelas cláusulas adjetivas circulação e mercadoria. Cada qualificação implica restrição à amplitude do termo operação. Esta regra obriga a lei a adotar como materialidade da hipótese de incidência do ICM um negócio jurídico (ato de conteúdo negocial), voluntariamente realizado, à luz do Direito Privado. [...] Sobre ser mercantil, a natureza da operação, também não parece haver possibilidade de dúvida de monta. É que mercadoria, enquanto categoria jurídica, é conceito definido pelo Direito Comercial. Nisso concordam gregos e troianos.”

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz de ICM*. São Paulo: RT, 1983, p. 71.

<sup>24</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970, p. 582.

seja objeto de operação econômica legítima sem que ocorra ato ou negócio jurídico”. Por fim, José Souto Maior Borges<sup>25</sup>: “Operações”, em Direito serão ‘operações’ jurídicas. Consequentemente, atos jurídicos mercantis pelos quais se processa a circulação; mediante os quais o processo econômico circulatório é dinamizado na vida do comércio”.

A doutrina, portanto, confirma que o conceito de “operações” empregado pelo constituinte – seja na Constituição de 1967, seja na CF/1988, já que a produção doutrinária seguiu na mesma direção sob a égide da Constituição atual, em relação ao ICMS – é o conceito majoritariamente presente no CCom/1850. Desenvolveu-se a doutrina no sentido de que o termo “operações”, no texto constitucional (no âmbito do ICM e do ICMS), teria sido empregado para se referir a atos ou negócios jurídicos regidos pelo direito privado (especificamente pelo direito comercial). Aliás, não parece ser coincidência que a aproximação entre o emprego do termo “operações” e os termos “comercial” ou “mercantil”, presentes no Código Comercial, encontra respaldo na doutrina, que define o termo “operações” como “negócio jurídico-mercantil”.

Na jurisprudência, a definição do conceito de “operações” na CF/1988 não é tão exata. De fato, o Supremo Tribunal Federal (STF) já foi chamado a se pronunciar acerca da materialidade constitucional do ICMS em múltiplas ocasiões. Relevante verificar o quanto decidido no julgamento da ADC n. 49/RN, julgada em 19 de abril de 2021. Naquela ocasião, a questão colocada ao crivo do STF referia-se à possibilidade de incidência do ICMS no deslocamento físico de bens entre estabelecimentos de titularidade do mesmo contribuinte. O Tribunal fixou posição unânime no sentido de que “a hipótese de incidência do tributo é a *operação jurídica* praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final”.

Embora, à primeira vista, o trecho da ementa reproduzido acima possa conduzir à conclusão de que o termo “operações” previsto no texto constitucional em referência ao ICMS configuraria necessariamente uma operação *jurídica* (portanto, um ato ou negócio jurídico, nos termos do direito privado), a leitura cuidadosa do voto condutor do acórdão, proferido pelo Ministro Relator Edson Fachin, pode infirmar tal conclusão<sup>26</sup>. De fato, o que se verifica da leitura do voto é que,

<sup>25</sup> BORGES, José Souto Maior. Aspectos constitucionais do ICMS. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo*, jun./1977, p. 21.

<sup>26</sup> Confiram-se os seguintes trechos relevantes:

“Entre outras interpretações possíveis, o termo ‘operação’ é entendido como um ato mercantil de comercializar mercadorias, as quais, por sua vez, são bens e objetos destinados à comercialização. ‘Circulação’, conceito sobre o qual recai as maiores divergências, deve ser interpretado como um negócio jurídico em que há mudança da titularidade da mercadoria (FERNANDES, Odmar. Título III – Impostos. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, pp. 259 e 260).

muito embora em algumas passagens se afirme que a “operação” deve ser jurídica, a discussão travada pelo STF na ADC n. 49 girou em torno da qualificação do termo “circulação”, particularmente quanto à saída física da mercadoria do estabelecimento, mas sem mudança de titularidade.

É claro que a “circulação” está necessariamente atrelada à “operação”, mas fato é que a Corte Suprema não parece ter adotado o entendimento de que o termo “operação”, isoladamente, necessariamente indicaria um *negócio jurídico regido pelo direito privado*. Não há, neste e em outros acórdãos do STF<sup>27</sup> sobre o tema, manifestação contundente no sentido de que o emprego do termo “operações” seria suficiente à limitação da incidência do imposto à prática de negócios jurídicos. Ao contrário, o que se verifica é que a posição adotada pelo Tribunal decorreu de uma interpretação da expressão “operação de circulação”, tendo sido concluído que a *circulação* deveria ser necessariamente jurídica, e não só física, mas marcada pela mudança de titularidade da mercadoria.

E a conclusão de que a circulação deveria ser jurídica igualmente não decorreu do fato de se tratar de “operação de circulação”, mas sim da noção de que a “circulação” abrangida pela materialidade constitucional deveria necessariamente gerar a transmissão da posse ou propriedade. E isso não por ser “operação”, mas por ser “circulação”.

A este respeito, merece destaque a decisão proferida no ARE n. 1.255.885/MS, em 14 de agosto de 2020, em sede de repercussão geral (Tema 1.099), no qual foi

---

Essa última ideia, no entanto, é conceituada por doutrinadores brasileiros de três formas diferentes. Para parte deles, as operações sobre as quais aqui se debate são caracterizadas pela circulação física da mercadoria; conforme outros, a circulação é jurídica, devendo haver transferência da propriedade da mercadoria. Defende-se ainda que o imposto deveria incidir quando houvesse circulação econômica da mercadoria, isto é, sua evolução na cadeira produtiva da fonte produtora ao consumidor final (RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fato gerador do ICMS. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 9, n. 52, p. 143163, jul./ago. 2011).

O requerente sustenta, por entender que transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular geram reflexos tributários, que o entendimento que deve prevalecer é o da circulação econômica. Este argumento, todavia, não deve prosperar.

Conforme voto no RE 593.824/SC, de minha relatoria, julgado em Plenário no dia 27 de abril de 2020, em que discorri sobre demanda de potência elétrica e ICMS, a circulação de mercadorias apta a desencadear a tributação por meio de ICMS demanda a existência de um negócio jurídico oneroso que envolve a transferência da titularidade de uma mercadoria de um alienante a um adquirente.

A hipótese de incidência do tributo é, portanto, a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. A operação somente pode ser tributada quando envolve essa transferência, a qual não pode ser apenas física e econômica, mas também jurídica.

[...] Dessa forma, interpretando-se segundo a Constituição da República, a circulação de mercadorias que gera incidência de ICMS é a jurídica. Entendo, assim, que o mero deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular, na mesma unidade federada ou em unidades diferentes, não é fato gerador de ICMS, sendo este o entendimento consolidado nesta Corte, guardião da Constituição, que o aplica há anos e até os dias atuais.”

<sup>27</sup> Veja-se: RE n. 267.599/MG, de 24.11.2009; AI n. 693.714 AgR, de 30.6.2009; Rp n. 1.181/PA, de 26.9.1984; RE n. 75.026/RS-EDv, de 11.12.1974.

fixada a tese “Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”. A manifestação do Ministro Dias Toffoli é clara ao delimitar a controvérsia (bem como o contexto) que pautou a discussão, fixando que “está em xeque o conceito de ‘circulação de mercadorias’, nos termos do art. 155, II, da Constituição Federal”.

Possível concluir, então, que não há como afirmar que existiria um posicionamento do STF no sentido de que o conceito de “operações”, empregado no texto constitucional, corresponderia, ele próprio, às noções de atos e negócios jurídicos disciplinados pelo direito privado. Ao contrário da posição que se cristalizou na doutrina, que atribuía ao termo “operações” o sentido de negócio jurídico de natureza mercantil, as manifestações do STF sobre o tema não são tão precisas, verificando-se que a necessidade da existência de um ato ou negócio jurídico regido pelo direito privado, para atrair a incidência do ICMS, diversas vezes acaba sendo atrelada à interpretação do termo “circulação de mercadorias”.

Diante disso, retornando-se à indagação que se colocou no início deste tópico, a respeito do conceito do termo “operações” no texto constitucional, anteriormente às alterações introduzidas pela EC n. 132, é possível delinear três conclusões.

A primeira dela é de que não há, no ordenamento jurídico tributário, um emprego consistente do termo “operação” para se referir exclusivamente a atos ou negócios jurídicos (regidos pelo direito privado). O CCom/1850 e o Código Civil de 1916, vigentes à época da promulgação da CF/1988, empregavam o termo com significados diversos. Tal plurivocidade verifica-se, inclusive, no texto constitucional<sup>28</sup> e no próprio CTN<sup>29</sup>.

A despeito disso – e esta é a segunda conclusão – no que tange à definição da materialidade constitucional do ICMS, cujo núcleo contém o termo “operações”, é possível afirmar que o constituinte incorporou o conceito então existente no direito privado, especificamente no CCom/1850, segundo o qual “operação” designa um ato ou negócio comercial ou mercantil, configurando, portanto, um ato ou negócio jurídico regido pelo direito privado.

Por fim, a terceira conclusão diz respeito à jurisprudência sobre o tema. O entendimento do STF acerca da materialidade do ICMS se desenvolveu no senti-

<sup>28</sup> Exemplificativamente, o art. 48, inciso XII, atribui ao Congresso Nacional a competência de dispor sobre “matéria financeira, cambial e monetária, instituições financeiras e suas operações”, utilizando o termo “operações” no sentido de atividades desenvolvidas pelas instituições financeiras.

<sup>29</sup> Por exemplo, ao definir o fato gerador do IPI, o parágrafo único do art. 46 do CTN esclarece que “Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”. Note-se que, aqui, o CTN não emprega o termo “operações” como sinônimo de ato ou negócio jurídico.

do de que o aspecto jurídico (de ato ou negócio jurídico regido pelo direito privado) não seria exclusivamente extraído do conceito de “operações”, mas também das noções de “circulação de mercadorias”.

### **3.3. *O conceito de “operações” empregado pelo constituinte derivado***

Como base nas considerações fixadas no tópico acima, pode-se enfrentar a materialidade do IBS e da CBS na EC n. 132, para se verificar se o constituinte derivado adotou o termo “operações” no mesmo sentido adotado pelo constituinte originário, ou se teria positivado um novo conceito.

A análise desta questão deve ter como ponto de partida a seguinte constatação: o conteúdo preexistente do termo “operações”, ou, ainda, o seu significado jurídico conhecido, no momento da promulgação da EC n. 132, não corresponde necessariamente àquele verificado no momento da promulgação da CF/1988.

O CCom/1850, a partir do qual se construiu a definição de “operações” como um ato ou negócio jurídico regido pelo Direito foi parcialmente revogado em 2002. Tal revogação abrangeu a quase totalidade dos dispositivos elencados anteriormente, dos quais era possível extrair uma associação entre o significado de “operações” e o significado de atos/negócios comerciais/mercantis.

Com a instituição do CC/2002, o cenário anteriormente exposto foi sobremaneira alterado. Em primeiro lugar, constata-se que não há, no Código, uma definição expressa de “operação”. Ao contrário, a lei civil define e disciplina a noção de “negócio jurídico” (Título I do Livro III), fazendo menção ainda ao “ato jurídico” como aqueles fatos jurídicos que não configuraram negócios jurídicos (Título II do Livro III). Não obstante, ao regular os atos e negócios jurídicos, o CC/2002 não emprega em momento algum o termo “operação”.

Ademais, verifica-se que a palavra “operação” aparece por diversas vezes ao longo do CC/2002, mas não como sinônimo dos conceitos de “atos jurídicos” e “negócios jurídicos”. Cabe trazer alguns exemplos que confirmam esta constatação.

Os arts. 1.045 a 1.051 regulam a “sociedade em comandita simples”. Ao disciplinar a atuação do comanditário, o art. 1.047 estabelece que “Sem prejuízo da faculdade de participar das deliberações da sociedade e de lhe fiscalizar as *operações*, não pode o comanditário praticar qualquer ato de gestão, nem ter o nome na firma social, sob pena de ficar sujeito às responsabilidades de sócio comanditado”. Nota-se que o termo “operações” é empregado no sentido amplo de “atividades” da sociedade, cabendo ao comanditário fiscalizar não especificamente os atos ou negócios jurídicos praticados pela sociedade, mas o seu funcionamento como um todo.

Nesta mesma linha é o sentido do termo “operações” no art. 1.069, que, ao regulamentar as atribuições do Conselho Fiscal de sociedade limitada, estipula que “Além de outras atribuições determinadas na lei ou no contrato social, aos

membros do conselho fiscal incumbem, individual ou conjuntamente, os deveres seguintes: [...] III – exarar no mesmo livro e apresentar à assembleia anual dos sócios parecer sobre os *negócios e as operações sociais* do exercício em que servirem, tomando por base o balanço patrimonial e o de resultado econômico”. Também neste dispositivo o emprego do vocábulo está atrelado à noção de funcionamento, ou atividade, da sociedade.

O mesmo ocorre nos dispositivos relativos à administração de sociedade, os quais se referem por diversas vezes ao termo “operações”. Assim, o art. 1.010 determina, em seu § 3º, que “Responde por perdas e danos o sócio que, tendo em alguma *operação* interesse contrário ao da sociedade, participar da deliberação que a aprove graças a seu voto”. Novamente, o termo não se restringe à prática de atos ou negócios jurídicos, mas abrange as realizações, as atividades da sociedade. Considere-se, por exemplo, uma deliberação social para decidir a respeito de uma nova exploração de atividade, ou expansão dos negócios para outra localidade; estas não implicam direta e necessariamente na realização de um ato ou negócio jurídico, mas mesmo assim estão abrangidas pelo art. 1.010. Em outras palavras, a decisão administrativa não é quanto aos meios jurídicos porventura necessários à nova atividade ou à nova localização das atividades empresariais, mas a estas.

Na mesma linha, o art. 1.013, § 1º, segundo o qual “Se a administração competir separadamente a vários administradores, cada um pode impugnar *operação* pretendida por outro, cabendo a decisão aos sócios, por maioria de votos”. Veja-se que não somente atos ou negócios jurídicos poderão ser impugnados, mas quaisquer empreendimentos ou decisões adotadas por um dos sócios. Também o art. 1.036, ao tratar da dissolução da sociedade, preconiza que “Ocorrida a dissolução, cumpre aos administradores providenciar imediatamente a investidura do liquidante, e restringir a gestão própria aos negócios inadiáveis, vedadas novas *operações*, pelas quais responderão solidária e ilimitadamente”. É certo que o referido dispositivo veda a celebração de novos atos ou negócios jurídicos, mas a previsão não se restringe a eles. Ao contrário, o escopo da norma é vedar a expansão da atividade empresarial para novos ramos ou empreendimentos.

Importante mencionar que, certamente, a prática de atos ou negócios jurídicos também está compreendida nos dispositivos supracitados. Assim, por exemplo, um sócio que vote para aprovar a prática de um negócio jurídico específico pela sociedade, em contraposição aos interesses desta, estará enquadrado na hipótese descrita pelo art. 1.010, da mesma maneira que, ocorrida a dissolução de uma sociedade, o art. 1.036 impede que seja celebrado um novo negócio jurídico. A despeito disso, o ponto central é que tais dispositivos *não se limitam* à prática de atos ou negócios jurídicos. Ao contrário, o termo “operação” é empregado de forma mais abrangente, incluindo atividades, realizações, empreendimentos ou objeto da sociedade.

Para finalizar, mencionam-se ainda os arts. 653 a 691 do CC/2002, que disciplinam o negócio jurídico típico de “mandato”. Este é conceituado pela lei civil nos termos do art. 653, segundo o qual “Opera-se o mandato quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses. A procuração é o instrumento do mandato”. Na sequência, o art. 664 prevê que “O mandatário tem o direito de reter, *do objeto da operação que lhe foi cometida*, quanto baste para pagamento de tudo que lhe for devido em consequência do mandato”. Novamente não há uma relação de sinonímia entre o vocábulo “operação” e as noções de atos ou negócios jurídicos, posto que o objeto do mandato pode compreender atuação, ou decisões gerenciais/empresariais, que não se confundam com a prática de um ato ou de um negócio jurídico<sup>30</sup>.

Da exposição feita acima, conclui-se que não há como extrair da lei civil atualmente em vigor um conceito de “operação”, como conceito de direito privado equivalente às noções de atos ou negócios jurídicos.

Neste ponto, é preciso mencionar que a simples alteração posterior do significado de um termo incorporado pelo legislador constitucional, promovida em âmbito infraconstitucional, certamente não tem o condão de, automaticamente, alterar o conceito constitucional. Isso decorre da própria supremacia da Constituição Federal, que não pode ser alterada pelo legislador infraconstitucional<sup>31</sup>. Nesta linha, ainda que se verifique que se operou, na legislação privada infraconstitucional, uma alteração do conceito de “operações” existente à época da promulgação da CF/1988 e incorporado pelo constituinte, tal alteração não produziria efeitos no que tange à delimitação da materialidade dos tributos que houvesse sido definida como tendo, em seu núcleo, tal conceito.

Ocorre que esta não é a situação que se apresenta. Isso porque, havendo a promulgação de emenda constitucional pelo poder constituinte derivado, não há que se falar em alteração de conceito constitucional pelo legislador infraconstitucional. Assim, não se cogita da hipótese aventada no parágrafo anterior, no que tange ao tema ora em análise.

Dito isso, o que se verifica é que, no momento da promulgação da EC n. 132, o termo “operações” não possui o mesmo significado jurídico conhecido e específico que podia ser extraído do CCom/1850. Com a revogação parcial desse Cód-

<sup>30</sup> Neste sentido, a doutrina de Caio Mário da Silva Pereira, ao examinar o instituto do mandato: “A segunda observação é relativa à natureza jurídica do ato para o qual o mandatário é investido de poderes. [...] Tal controvérsia, refletindo nas legislações, divide-as em dois grupos: o dos que abrangem no mandato toda espécie de atos, e o dos que reclamam a restrição para os negócios jurídicos. Pelo disposto no art. 653 do Código Civil brasileiro, que não alude a negócio jurídico, como expressamente faz o francês, nosso direito alinha-se ao lado do BGB, do Código Suíço, do polonês das Obrigações, admitindo que também outros podem estar nele compreendidos, e não comente os negócios jurídicos.” (PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituição de direito civil*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. v. III, p. 379-380).

<sup>31</sup> ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 53 e 67.

go e a instituição do CC de 2002, forçoso concluir que não há, no ordenamento jurídico atual (ou, no ordenamento jurídico vigente no momento da promulgação da referida Emenda), uma equiparação entre o conceito de “operações” e as noções de atos e negócios jurídicos regidos pelo direito privado.

Transpondo tais considerações para o objeto do presente estudo, elas podem conduzir à conclusão de que, quando o constituinte derivado definiu a materialidade do IBS e da CBS como “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”, ele empregou o termo “operações” no seu sentido comum existente no momento presente, de modo que não há como atribuir ao termo “operações” a condição de conceito de direito privado, correspondente a atos ou negócios jurídicos. Sob esta perspectiva, ao delimitar a materialidade do IBS e da CBS, a EC n. 132 não restringiu a incidência destes tributos às hipóteses em que há a prática de um ato ou negócio jurídico, justamente porque não há, no ordenamento jurídico atual, uma equiparação entre o conceito de “operação” e os conceitos de “ato jurídico” e “negócio jurídico”.

Tal conclusão é corroborada por outros fundamentos. Primeiramente, é relevante destacar, também, que a Constituição, ao atribuir algumas competências tributárias, inequivocamente aludiu a institutos e atos ou negócios específicos do direito privado, aspecto este inclusive objeto da norma do art. 110 do CTN. Já na EC n. 132 não se nota a referência a situações jurídicas, ao serem definidas as novas competências para tributar. É dizer: se quando da promulgação da CF/1988 poder-se-ia afirmar que “operação de circulação de mercadorias” era uma estrutura conceituada pelo direito privado, podendo-se extrair do Código Comercial a sua definição como um ato ou negócio jurídico (de natureza mercantil), regido pelo Direito; o mesmo não se observa quando da promulgação da EC n. 132, inexistindo no direito privado hoje em vigor um conceito de “operações (com bens e com serviços)”.

Diante disso, não nos parece ser possível afirmar que, ao empregar o termo “operações”, houve uma opção por parte do constituinte derivado em criar tributos incidentes exclusivamente sobre atos ou negócios jurídicos perfeitos nos termos do direito privado aplicável, justamente porque tais conceitos – operações de um lado, e atos/negócios jurídicos de outro – não são sinônimos no momento da promulgação da EC n. 132.

Nesta linha de ideias, e voltando às noções que foram expostas no início deste estudo, forçoso concluir que o constituinte derivado, ao definir a materialidade do IBS e da CBS, *não concebeu tributos incidentes sempre sobre uma “situação jurídica”, mas, sim, sobre uma “situação de fato”, desvinculada (ou independente) da realização de atos ou negócios jurídicos nos limites da sua disciplina jurídica (de direito privado).*

Neste ponto, poder-se-ia cogitar que o constituinte derivado teria empregado o termo “operações” com o mesmo sentido do termo “operações” empregado

pelo constituinte originário ao definir a materialidade do ICMS. Esta, no entanto, não nos parece ser a melhor interpretação, o que se dá por algumas razões, além das já expostas.

Em primeiro lugar, não deve causar qualquer estranheza a afirmação de que o constituinte derivado teria empregado um mesmo termo (operações) para se referir a algo distinto daquilo que havia sido referido pelo constituinte originário. Isto porque, como visto, tal termo é plurívoco e já era empregado no ordenamento jurídico com significados distintos, inclusive na CF/1988.

Em segundo lugar, como visto, a equiparação do significado do termo “operações”, no âmbito da materialidade constitucional do ICMS, às noções de ato ou negócio jurídico disciplinado pelo direito privado, encontrava fundamento nas disposições do Código Comercial, das quais era possível extrair tal vinculação, em razão de a legislação atribuir ao termo “operações” o sentido de ato/negócio mercantil/comercial. Nessa linha, constatou-se que o constituinte originário, ao associar o termo “operações” à expressão “circulação de mercadorias”, manteve a lógica do Código Comercial, pelo que se concluiu que não houve atribuição de significado diverso ao termo, mas foi incorporado o conceito preexistente na legislação comercial, segundo o qual o termo “operações” tinha o significado de ato ou negócio jurídico regido pelo direito privado. Ocorre que esta lógica não foi mantida pelo constituinte derivado. Ao contrário, ao delimitar a materialidade do IBS e da CBS ele deliberadamente suprimiu qualquer referência aos conceitos de “circulação” e de “mercadoria”, distanciando-se do conceito de “operações” que havia sido construído com base no uso deste termo no Direito Comercial anteriormente em vigor.

Em terceiro lugar, também as interpretações histórica e sistemática corroboram a conclusão exposta. Como visto, muito embora a doutrina, desde a previsão do ICM na CF/1967, tenha sido enfática no sentido de que o termo “operações” indicaria necessariamente a prática de um ato ou negócio jurídico regido pelo Direito (o que, vale lembrar, encontrava base nas noções extraídas do CCom/1850, hoje revogado), fato é que a jurisprudência se desenvolveu de outra forma, associando a necessidade da prática de um ato ou negócio jurídico não ao termo “operação”, mas sim aos termos “circulação” e “mercadoria”. É neste contexto que o constituinte derivado optou por suprimir o termo “circulação” e o termo “mercadorias”, indicando um distanciamento em relação à materialidade mais restrita do ICMS, seja porque a incidência do IBS e da CBS não se limitará a casos de circulação (jurídica, tal como definido pelo STF), seja porque não se limitará a mercadorias. A análise comparativa entre o art. 155, inciso II, e o art. 156-A, § 1º, inciso I, aponta para decisão consciente do constituinte derivado de se desprender dos parâmetros fixados pelo STF.

Finalmente, em quarto lugar, não se pode ignorar que a interpretação teleológica do dispositivo conduz à idêntica conclusão. A finalidade declarada da EC

n. 132 foi a criação de um imposto sobre o consumo (em sentido amplo) mais abrangente do que os impostos atualmente em vigor, que serão extintos. Visou-se, por meio dessa tributação, superar discussões anteriores acerca da competência para se tributar determinada situação (se pertencente ao ICMS ou ao ISS), bem como abarcar situações não abrangidas pela materialidade destes impostos.

É certo que a interpretação teleológica, sozinha, pode não ser suficiente para a construção da norma. Além disso, nunca é demais lembrar que a intenção do legislador ao criar a lei (*mens legislatoris*) nem sempre corresponde ao espírito da lei, ao seu sentido e finalidade uma vez posta no ordenamento (*mens legis*). Não obstante, no presente caso, todos estes elementos convergem na mesma direção, indicando que o constituinte não restringiu a materialidade do IBS e da CBS apenas a situações jurídicas, mas abarcou também situações de fato, num movimento consciente de desvinculação da incidência tributária dos institutos, conceitos e estruturas de direito privado. De fato, o mote talvez principal da reforma da tributação do consumo foi desatrelá-la de categorias jurídicas, que era característica forte de várias competências tributárias antes existentes, especialmente as relativas ao consumo.

Para finalizar esta análise, conclui-se ainda que, embora o constituinte derivado pudesse, ao utilizar o termo “operações”, alterar o seu significado, efetivamente positivando um novo conceito, não parece ser este o caso quanto à materialidade do IBS e da CBS. Ora, muito embora tenha se concluído que o constituinte derivado empregou o termo “operações” em sentido diverso daquele que havia sido empregado pelo constituinte originário em relação à definição da materialidade do ICMS, não parece ter havido propriamente a positivação de um “novo” conceito adstrito ao direito privado. Isso porque, no momento da promulgação da EC n. 132, não existia no ordenamento (ou mesmo no texto constitucional) um conceito uniforme de “operação” como sinônimo de ato ou negócio jurídico. Assim, ao conceber o IBS e a CBS como tributos incidentes sobre “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”, o constituinte derivado acabou por incorporar ao texto constitucional um conceito de “operações” não correspondente necessariamente a atos ou negócios jurídicos praticados nos termos do direito privado.

#### 4. Considerações finais

No início do presente estudo, foi apresentada a seguinte questão para investigação: até que ponto a definição (constitucional) da materialidade do IBS e da CBS alude a conceito do direito privado?

Na tarefa de fornecer uma resposta a tal pergunta, verificou-se, inicialmente, que a LC n. 214 adotou como fato gerador do IBS e da CBS uma *situação de fato* (em detrimento da opção por *situação jurídica*). Isto significa que o legislador complementar não vinculou a incidência destes tributos à prática de atos ou negócios

jurídicos tais como disciplinados pelo direito privado. Ao contrário, o fato gerador estabelecido pela Lei Complementar equivale a qualquer “fornecimento com contraprestação”, sendo irrelevantes as estruturas e os institutos de direito privado. Por esta razão, a validade de atos ou negócios jurídicos praticados, perante o direito privado, não é elemento relevante para determinar a ocorrência do fato gerador das novas obrigações tributárias.

Diante disso, foi preciso verificar se esta dissociação do fato gerador do IBS e da CBS estaria dentro da materialidade prevista pelo constituinte derivado. Tal análise centrou-se na definição do termo “operações” empregado para a determinação da materialidade constitucional do IBS e da CBS, com o intuito de determinar se este seria um conceito de direito privado cujo significado necessariamente corresponderia a atos ou negócios jurídicos (regido por este ramo do Direito).

Para tanto, foi necessário perquirir o sentido do termo “operação” utilizado pelo constituinte derivado não só em sua acepção comum, mas também num eventual “uso jurídico conhecido”, que deveria prevalecer em caso de discrepância. Este exame foi realizado em duas etapas: (i) busca do sentido do conceito de “operações” no texto constitucional antes das alterações introduzidas pela EC n. 132; e (ii) verificação acerca da possível positivação de um novo conceito pelo constituinte derivado.

No que tange à primeira etapa, buscou-se verificar se o conceito preexistente de “operação” configuraria um conceito de direito privado equivalente à noção de ato ou negócio jurídico. A análise do texto constitucional, do emprego do termo pela comunidade jurídica à época da promulgação da CF/1988, da doutrina e da jurisprudência, conduziu a três conclusões. Em primeiro lugar, concluiu-se que o termo “operações” é plurívoco, mesmo dentro do Direito, sendo empregado com sentidos diversos no ordenamento jurídico. É o que se verifica do CCom/1850 e do Código Civil de 1916 (ambos vigentes à época da CF/1988), mas também no próprio texto constitucional e no CTN. Portanto, verificou-se que não há um emprego consistente do termo para referir exclusivamente a atos ou negócios jurídicos praticados nos limites do direito privado. Aqui a importância do contexto para que seja apreendido o significado da palavra “operações” em determinado enunciado. É dizer: o sentido do termo “operações”, dada a sua plurivocidade, somente pode ser apreendido contextualmente e, quando for para determinar uma espécie de operação, pela indicação de elementos complementares.

Apesar disso, concluiu-se também que, ao delimitar a materialidade constitucional do ICMS, incluindo no seu núcleo o termo “operações”, o constituinte originário incorporou conceito preexistente no direito privado, especificamente extraído do CCom/1850, segundo o qual “operações” significa um ato ou negócio comercial ou mercantil, de modo que configura um ato ou negócio jurídico regido pelo direito privado. Tal entendimento é sustentado pela melhor doutrina, desde a época da promulgação da CF/1967.

Não obstante, conclui-se em terceiro lugar que a jurisprudência se desenvolveu em sentido menos preciso. Ao ser chamado a se manifestar acerca da materialidade constitucional do ICMS, o entendimento do STF foi se cristalizando no sentido de que o aspecto jurídico – de ato ou negócio jurídico regido pelo direito privado – não seria exclusivamente extraído do conceito de “operações”, pura e simplesmente, mas também da sua cumulação com a expressão “circulação de mercadorias”.

Com isso, passou-se à segunda etapa da análise, que teve por objetivo investigar se este conceito de “operações” delineado em relação ao ICMS teria sido empregado também pelo constituinte derivado, quando da promulgação da EC n. 132.

A resposta a tal questão passou pela constatação de que o significado jurídico conhecido e específico do termo “operações”, no momento da promulgação da Emenda, não correspondia àquele verificado no momento da promulgação da CF/1988. Com a revogação parcial do Código Comercial e com a instituição do Código Civil de 2002, concluiu-se que não há como extrair, da legislação privada atualmente em vigor, um conceito de “operações” equivalente às noções de atos ou negócios jurídicos regidos pelo direito privado. Sob esta perspectiva, ao definir a materialidade do IBS e da CBS como “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”, o constituinte não teria empregado um conceito de direito privado; igualmente, não teria limitado a incidência dos tributos às hipóteses em que se verifica a prática de atos ou negócios jurídicos, nos termos disciplinados pelo direito privado, já que este ramo do Direito não equipara o termo “operação” aos conceitos de “ato jurídico” ou “negócio jurídico”.

Tal conclusão também encontrou fundamento no deliberado distanciamento da materialidade constitucional do IBS e da CBS em relação à materialidade constitucional do ICMS, com a supressão dos termos “circulação” e “mercadorias”, aos quais a jurisprudência havia associado o aspecto jurídico, de necessária prática de ato ou negócio jurídico, bem como nas interpretações histórica, sistemática e teleológica. Retomando-se o que foi dito anteriormente, a decisão consciente de emprego isolado do termo “operações”, sem adição de elementos complementares que associam a operação à prática de um ato ou negócio jurídico regido pelo direito privado (como “circulação” e “mercadorias”, mas também como “de crédito”, no caso do IOF), apontam para o distanciamento em relação às estruturas desse ramo do Direito.

Ante todos os elementos, parece-nos que o constituinte derivado, ao definir a materialidade do IBS e da CBS como “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços” não restringiu a incidência destes tributos às hipóteses em que verificada a prática de um ato ou negócio jurídico segundo a disciplina do direito privado, não estando a materialidade constitucional adstrita às “situações jurídicas”. Ao contrário, a delimitação realizada pelo consti-

tuinte derivado permite alcançar situações de fato, desvinculados, portanto, da realização de atos ou negócios jurídicos nos limites da sua disciplina jurídica (de direito privado).

Por estas razões, pensamos que o legislador complementar, ao definir o fato gerador do IBS e da CBS como uma “situação de fato”, afastando a relevância da validade dos atos praticados perante o direito privado, não extrapolou os limites constitucionais estabelecidos pelo constituinte derivado. É que o constituinte derivado, com a EC n. 132, admitiu uma ruptura entre a incidência do IBS e da CBS e os institutos e as estruturas de direito privado, concebendo estes tributos como incidentes independentemente da prática, pelos contribuintes, de atos ou negócios jurídicos devidamente constituídos nos termos do direito privado.

Para finalizar, resta destacar que, com o quanto exposto no presente trabalho, não se pretende sustentar a amplitude do IBS e da CBS que vem sendo defendida por alguns autores, ou, ainda, que tais tributos poderiam abarcar “qualquer coisa” em suas hipóteses de incidência. O que se buscou apresentar é que os limites constitucionais não são suficientes para se concluir que o constituinte derivado apenas teria incluído, na materialidade do IBS e da CBS, atos ou negócios jurídicos devidamente constituídos segundo o direito privado. E propõe-se tal conclusão na esperança de que ela possa contribuir para o debate no ambiente acadêmico, inclusive com o máximo respeito a mestres mais autorizados que manifestaram posição em sentido diverso.

Ademais, pontua-se que as ideias aqui suscitadas estão longe de esgotar o tema acerca das limitações constitucionais à incidência destes tributos, arriscando-se dizer que outros tantos limites à liberdade do legislador complementar podem ser extraídos do texto constitucional (seja antes, seja depois das alterações promovidas pela EC n. 132). Assim, espera-se que as ideias aqui expostas possam contribuir para a evolução do tema, que ainda é recente, e que possam suscitar futuros debates.

## Referências bibliográficas

- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 208-209.
- APPY, Bernard; ROCHA, Melina. Texto-base da lei complementar do IBS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MACHADO, Nelson (coord.). *Imposto sobre Bens e Serviços*: Centro de Cidadania Fiscal: Estatuto, Notas Técnicas e Visão 2023, Anexo Textos: Relatório da PEC 45 da Comissão Mista, PEC Brasil Solidário, PEC 110 e a Emenda Aglutinadora de Plenário da PEC 45. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2023.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. *Revista de Direito Tributário* n. 25/26. São Paulo, dez. 1983.

- ÁVILA, Humberto. Limites constitucionais à instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, 2024.
- ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970.
- BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 59-60.
- BORGES, José Souto Maior. Aspectos constitucionais do ICMS. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo*, jun./1977.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 86-89.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz de ICM*. São Paulo: RT, 1983.
- FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. *Sentido constitucional de serviços para fins de ISS: uma reconstrução conceitual*. São Paulo: IBDT, 2023.
- GAZZANEO, Silvio José; BATISTI, Gabriel Miranda. *Estudos de direito tributário: 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados*. Coord. Ramon Tomazela Santos. São Paulo: Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, 2018, p. 265-297.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 452.
- LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. O fato gerador do IBS e da CBS: as inconstitucionalidades do artigo 4º da Lei Complementar n. 214/2025. In: OKUMA, Alessandra et al. (coord.). *Estudos sobre a Reforma Tributária*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2025, p. 163-173.
- LYRA, João Paulo Barbosa. Quão amplo é o critério material do fato gerador do IBS? *Revista de Direito Tributário Atual* v. 59. São Paulo: IBDT, 2025, p. 262-281.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 132-133.
- MELO, José Eduardo Soares de. A evolução dos conceitos de prestação de serviços para fins de tributação do ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza). In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *As conquistas comunicacionais no direito tributário atual*. São Paulo: Noeses, 2022, p. 804-805.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A indissolúvel relação entre o Código Civil e o direito tributário. In: SOUZA, Arivaldo Santos de; SANTOS, Guilherme; MACHADO, Hugo de Brito; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direito tributário – estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito*. São Paulo: Atlas, 2014, p. 608-610.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituição de direito civil*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. v. I, p. 337-341, p. 379-380.

- ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio; ROTHMANN, Gerd Willi. *Temas fundamentais do direito tributário atual*. Belém: Cejup, 1983, p. 77-120.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PAULA JR., Aldo de; SALUSSE, Eduardo Peres; CONCA, Gabriela de Souza. Ensaios de uma lei complementar do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) à luz da Proposta de Emenda Constitucional n. 45/2019. São Paulo: Max Limonad, 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 529-534.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 331.

# Imunidade Tributária do ICMS Incidente sobre Energia Elétrica das Entidades Beneficentes de Assistência Social sem Fins Lucrativos

## *Tax Immunity of ICMS on Electricity for Non-profit Social Assistance Organizations*

Matheus André Ribeiro

Advogado especialista em Contencioso Tributário. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR). MBA em Gestão e Business Law pela Fundação Getulio Vargas (FGV). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC-RS). Associado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). *E-mail:* matheusandré98r@gmail.com.

Luiza França Pecis

Graduanda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR). Pesquisadora em Projetos de Iniciação Científica (PIBIC). *E-mail:* luizafpecis@gmail.com.

Recebido em: 20-5-2025 – Aprovado em: 9-10-2025  
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.9.2025.2770>

### *Resumo*

O presente estudo examina a imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social sem fins lucrativos, com foco na incidência do ICMS sobre a energia elétrica. A Constituição Federal de 1988 garante a imunidade tributária dessas entidades, vedando a cobrança de impostos sobre suas atividades essenciais. No entanto, surgem questões sobre a aplicação dessa imunidade aos impostos indiretos, como o ICMS. Ocorre que, no caso da energia elétrica, essas entidades não podem sofrer a cobrança do imposto, independentemente de sua posição como contribuinte de fato ou de direito. Nesse sentido, a análise das legislações estaduais e decisões dos Tribunais Superiores confirma que a imunidade tributária deve ser preservada, evitando a oneração das atividades essenciais das entidades beneficentes, como educação e assistência social.

*Palavras-chave:* imunidade tributária, ICMS, energia elétrica, entidades beneficentes.

### *Abstract*

This study analyzes the tax immunity of non-profit social assistance organizations, focusing on the incidence of ICMS on electricity. The Federal Constitution of 1988 guarantees the tax immunity of these entities, prohibiting the taxation of their essential activities. However, questions arise about the application of this immunity to indirect taxes such as ICMS. In the specific

case of electricity, these entities should not be taxed, regardless of their classification as a de facto or de jure taxpayer. An analysis of state legislation and decisions from the Superior Courts confirms that tax immunity must be upheld, preventing the burdening of the essential activities of these entities, such as education and social assistance.

*Keywords:* tax immunity, ICMS, electricity, non-profit organizations.

## 1. Introdução

As instituições de educação e assistência social desempenham um papel fundamental no contexto brasileiro, atuando como instrumentos eficazes de implementação de direitos fundamentais, especialmente nas áreas de educação, saúde e assistência social. Em razão de sua atuação voltada ao interesse público e da limitação estatal na universalização das políticas sociais, essas instituições exercem função complementar à Administração Pública, razão pela qual gozam de imunidade tributária, tal como previsto no art. 150, IV, *c*, da Constituição Federal de 1988<sup>1</sup>. Em razão da previsão constitucional, é vedada aos entes federativos a cobrança de impostos das referidas entidades, desde que atendidos os requisitos legais. Por sua vez, o art. 14 do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>2</sup> regulamenta o dispositivo, listando as condições para que a entidade seja considerada filantrópica e sem fins lucrativos. Entretanto, surgiu na doutrina e na jurisprudência o debate acerca do alcance da imunidade tributária no que diz respeito à cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Como será visto adiante, a classificação dos impostos como diretos ou indiretos implica diretamente na abrangência da imunidade tributária, em razão do possível repasse do encargo financeiro do tributo ao consumidor final, também chamado de contribuinte de fato. Portanto, diante da dicotomia entre as figuras do “contribuinte de fato” e do “contribuinte de direito”, passou a ser questionado o reconhecimento da imunidade tributária daqueles que não figuram como sujeito passivo da obrigação tributária, mas que arciam com o ônus financeiro da exação.

Ocorre que a imunidade tributária corresponde à impossibilidade de tributação de determinadas pessoas, bens e situações, por previsão constitucional expressa. Assim, sendo imune, não importa se contribuinte de fato ou de direito, o beneficiado não deveria efetuar o pagamento do tributo.

Tal discussão chegou aos Tribunais Superiores, de modo que o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça já reconheceram que, em se

<sup>1</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Art. 150, VI, *c*.

<sup>2</sup> BRASIL. Lei n. 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, Distrito Federal e Municípios. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Art. 14.

tratando de operações envolvendo energia elétrica, devem ser observadas algumas peculiaridades que, inclusive, influenciam no alcance da imunidade tributária subjetiva das entidades benfeitoras de assistência social, que deve ser estritamente respeitada, sem exceções.

## 2. Classificação dos impostos em diretos e indiretos

Para melhor compreender a polêmica doutrinária e jurisprudencial que permeia a imunidade tributária conferida às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, faz-se necessário compreender a classificação dos tributos em diretos e indiretos.

Regina Helena Costa<sup>3</sup> reconhece a relevância jurídica dessa classificação, definindo imposto direto como aquele em que o contribuinte absorve o impacto econômico da exigência fiscal, a exemplo do Imposto sobre a Renda. Já no imposto indireto, observase o fenômeno da repercussão tributária ou translação econômica do tributo, segundo o qual o contribuinte de direito não é aquele que absorve o impacto econômico da imposição tributária, pois o repassa ao contribuinte de fato, o consumidor final.

O referido mecanismo de translação da carga tributária tem implicações relevantes no tocante à interpretação e aplicação das normas de imunidade tributária, especialmente em se tratando de entidades benfeitoras de assistência social.

O ICMS, à vista da previsão constitucional da não cumulatividade, possui característica de tributo indireto, ou seja, tem o seu custo repassado aos demais consumidores da cadeia. Daí surge a distinção entre as figuras do “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”, conceitos importantes para se definir o alcance da imunidade tributária de ICMS. Como visto, os impostos indiretos são aqueles em que o encargo financeiro (repercussão econômica) é transferido a uma pessoa que não é o contribuinte do imposto. Ou seja, a pessoa que efetivamente suporta o ônus do imposto não é a colocada na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, mas uma terceira pessoa que não participa da relação jurídica. Esse é o chamado contribuinte de fato (aquele que suporta o encargo financeiro do tributo sem figurar como sujeito passivo da relação jurídico-tributária).

Nos impostos indiretos, portanto aqueles que “repercute” ao consumidor final, doutrina e jurisprudência têm encontrado campo para discutir o alcance da imunidade tributária. Surge assim, a necessidade de analisar a figura do contribuinte de fato na qualidade de pessoa imune aos impostos que repercutem, mais notadamente o ICMS.

<sup>3</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book.

Desse modo, a interpretação restritiva que limita a imunidade ao sujeito passivo formal (contribuinte de direito) desconsidera a efetiva repercussão econômica do tributo, fragilizando a proteção constitucional destinada às entidades imunes. Assim, a correta aplicação da imunidade tributária deve abranger não apenas o contribuinte formal, mas também aquele que suporta economicamente o encargo, preservando a finalidade social das instituições e assegurando a efetividade do princípio constitucional da imunidade tributária.

Nos parece, portanto, que a exigência dos impostos indiretos, dentre estes, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) das instituições educacionais sem fins lucrativos fere o preceito constitucional da imunidade, eis que tal prerrogativa não foi reservada apenas aos impostos diretos, mas sim, a todos os impostos constantes do Sistema Tributário Nacional.

Na lição de José Eduardo Soares de Melo<sup>4</sup>, a imunidade tributária das entidades benéficas de assistência social não se restringe aos impostos classificados como incidentes sobre o patrimônio e a renda (também chamados de impostos diretos, a exemplo do IRPJ, do IPTU e do IPVA), mas os impostos incidentes sobre a produção e a circulação (impostos indiretos, a exemplo do ICMS) também são abarcados pela imunidade, uma vez que afetam o patrimônio da instituição.

No mesmo sentido, foi a posição adotada pelo STF ao julgar os Embargos de Divergência nos autos do RE n. 210.251/SP, em que foi reafirmada a abrangência da imunidade ao ICMS, uma vez que onera receitas decorrentes da venda de mercadorias. Nos termos do voto do Ministro Gilmar Mendes, relator designado para o acórdão, a incidência de impostos que onerem o patrimônio das entidades religiosas (detentoras de imunidade tributária naquele caso), resta afastada pela norma imunizante, mesmo em se tratando de tributo indiretos e incidentes sobre outras espécies de receitas distintas daquelas da prestação de serviços.

Ressaltou o Ministro Sepúlveda Pertence que a jurisprudência do STF tem se firmado no sentido de que não há que se invocar, para se verificar a abrangência e aplicação das imunidades, “os critérios de classificação dos impostos adotados por normas inconstitucionais”, como é o caso do binômio impostos diretos *versus* impostos indiretos. Nestes termos, a expressão constitucional “patrimônio” abarcaria todas as formas de demonstração de riqueza a serem afetadas pela tributação das entidades.

Portanto, no caso do ICMS incidente sobre energia elétrica, embora a concessionária seja formalmente a responsável pelo recolhimento do imposto, quem efetivamente suporta o custo tributário é o usuário final do serviço, inclusive as entidades benéficas de assistência social.

Portanto, é de se entender que a famosa classificação dos impostos, entre diretos e indiretos, consubstanciada no texto da legislação infraconstitucional

<sup>4</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

não pode restringir a extensão dada ao termo “imunidade” definida no texto constitucional.

### **3. Entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n. 608.872/MG (Tema 342 de Repercussão Geral)**

A discussão sobre o direito das entidades assistenciais sem fins lucrativos ao afastamento dos impostos indiretos quando postas na condição de contribuintes de fato é antiga na doutrina e na jurisprudência. Pretendendo encerrar a controvérsia, em 2017, ao julgar o RE n. 608.872/MG (Tema 342 da Repercussão Geral), o Supremo Tribunal Federal (STF) fixou a seguinte tese: “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido”.

Nesse julgamento, a Corte Suprema reafirmou a interpretação restritiva das imunidades, e entendeu que a imunidade tributária subjetiva constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal é aplicável à hipótese de importação de mercadorias pelas entidades de assistência social para uso ou consumo próprios, uma vez que essas entidades ostentam, nessa situação, a posição de contribuintes de direito, o que é suficiente para o reconhecimento do beneplácito constitucional. Em síntese, a Suprema Corte assentou que imunidades de caráter subjetivo se aplicam ao contribuinte de direito, restando irrelevante a repercussão econômica do tributo (suportada pelo contribuinte de fato).

Assim, diante do entendimento fixado em repercussão geral pelo Supremo sobre o tema, passou a ser afastada a imunidade tributária das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, quando as referidas instituições figurarem como contribuinte de fato do imposto.

Contudo, tratando-se do ICMS incidente sobre a energia elétrica, sobretudo se tratando de concessão pública, devem ser observadas algumas peculiaridades, capazes de afastar o entendimento firmado pelo STF no Tema 342 de Repercussão Geral. Referida distinção restou consignada, inclusive, no voto proferido pelo Relator Ministro Dias Toffoli, quando do julgamento do precedente. Naquela oportunidade, o Ministro deixou claro que a orientação exposta não prejudica o entendimento firmado em sede de recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp n. 1.299.303/SC<sup>5</sup>, no tocante ao ICMS incidente sobre o forneci-

<sup>5</sup> O consumidor de energia elétrica “tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.299.303/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha. *Diário da Justiça eletrônico*, 14 ago. 2012).

mento de energia elétrica. Isso porque, segundo o Ministro Dias Toffoli, essa situação, além de peculiar, encontra-se inserida no contexto da concessão de serviço público e possui um regime jurídico próprio.

Isto é, a peculiaridade dessa relação jurídica – marcada pela submissão técnica e regulatória da concessionária ao poder concedente e pela ausência de efetiva operação mercantil entre as partes – legitima o afastamento da dicotomia clássica entre “contribuinte de fato” e “de direito”, reconhecendo-se que o consumidor final assume simultaneamente ambas as posições, sendo o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária.

Assim, sob a ótica de uma interpretação sistemática e finalística do texto constitucional, e considerando-se os princípios da vedação ao confisco, da capacidade contributiva e da efetividade das normas imunizantes, impõe-se reconhecer a inaplicabilidade da tese firmada no Tema 342 às entidades benéficas de assistência social no que tange ao ICMS sobre energia elétrica, assegurando-lhes integral proteção tributária e resguardando sua capacidade institucional de promover os direitos sociais fundamentais.

#### **4. Peculiaridades envolvendo o ICMS incidente sobre a energia elétrica**

A tributação de energia elétrica merece exame sob os mais variados aspectos, notadamente porque suscita controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais.

Como se sabe, a Constituição Federal de 1988 equiparou energia elétrica a mercadoria, conceituando-a como um bem material passível de circulação e tributação. Em razão disso, inseriu na atribuição de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição de Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (art. 155, II, da CF/1988). Logo, a energia elétrica é tributada pelo ICMS a título de mercadoria.

Para o fornecimento de energia elétrica, são celebrados contratos de concessão entre a Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel) e empresas prestadoras dos serviços de energia, por meio dos quais são estabelecidas regras claras a respeito de tarifa, regularidade, continuidade, segurança, atualidade e qualidade dos serviços e do atendimento prestado aos consumidores.

Os contratos de concessão celebrados pela Administração Pública decorrem de regime jurídico próprio, por meio do qual “a prestação de um serviço público é temporariamente delegada pelo Estado a um sujeito privado que assume seu desempenho diretamente em face dos usuários”<sup>6</sup>. Nesse sentido, Marçal Justen Filho discorre acerca do regime jurídico das concessões públicas, de modo que

<sup>6</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. E-book, p. 428.

nesses casos, é assegurado a um particular a fruição de bens, serviços ou direitos que, em princípio, eram reservados ao Estado ou somente podem ser deferidos por meio de um ato estatal, de modo que o Estado continua a ser o titular do poder de prestação do serviço, ao passo que o concessionário atua perante terceiros como se fosse o próprio Estado.

Foi diante das particularidades do regime de concessão pública, sobretudo tratando-se de energia elétrica, que o Superior Tribunal de Justiça, sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 537)<sup>7</sup>, reconheceu a legitimidade ativa do consumidor final para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada.

Isso porque, no entendimento da Corte Superior, considerando a especial relação entre Estado concedente, concessionária de serviços públicos e consumidor final, há de se entender o consumidor final como contribuinte de fato e de direito.

Tal conclusão advém do fato de que, no caso dos serviços prestados pelas concessionárias de serviço público, a identificação do “contribuinte de fato” e do “contribuinte de direito” deve ser enfrentada à luz, também, das normas pertinentes às concessões, que revelam uma relação ímpar envolvendo o Estado concedente, a concessionária e o consumidor.

O Estado-concedente e a concessionária, ao longo de toda a exploração do serviço de fornecimento de energia elétrica, de competência da União (art. 21, inciso XII, alínea b, da CF/1988), trabalham em conjunto, estando a concessionária em uma posição de quase total submissão. Portanto, nas relações contratuais em geral estabelecidas com o poder público, a concessionária sempre evitará embates desgastantes e que gerem prejuízos aos serviços ou aos interesses públicos, de modo que o poder concedente e a concessionária encontram-se, na verdade, lado a lado, ausente qualquer possibilidade de conflitos de interesses.

Nos termos do voto proferido pelo Ministro Relator Cesar Asfor Rocha, quando do julgamento do REsp n. 1.299.303/SC, esse quadro revela que a concessionária assume o papel de contribuinte de direito apenas “formalmente”, assim como o consumidor também assume a posição de contribuinte de fato em caráter meramente “formal”.

A legitimidade ativa do consumidor final para discutir judicialmente a ilegalidade e/ou constitucionalidade do ICMS incidente sobre a energia elétrica se justifica pelo fato de que ou o usuário de energia elétrica paga a tarifa com o ICMS eventualmente ilegal ou ficará sem o serviço, o que implica em desligar

<sup>7</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.299.303/SC, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Primeira Seção, julgado em 8 ago. 2012. *Diário da Justiça eletrônico*, Brasília, DF, 14 ago. 2012.

lâmpadas, geladeiras, televisores, e demais equipamentos indispensáveis à consecução de suas atividades-fim.

Notadamente, em razão da relevância dos serviços prestados, as entidades benéficas e de assistência social, sem fins lucrativos, não poderão desenvolver suas finalidades sem energia elétrica, razão pela qual não poderão deixar de pagar a tarifa com o ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida no atendimento de suas finalidades estatutárias, motivo pelo qual detêm legitimidade ativa para discutir a constitucionalidade do ICMS incidente sobre a energia elétrica.

Ainda, em razão das particularidades envolvendo o fornecimento de energia elétrica, além da legitimidade ativa do consumidor final para discutir judicialmente a ilegalidade e/ou constitucionalidade do ICMS incidente sobre a energia elétrica, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu ainda que “o sujeito passivo da obrigação tributária é o consumidor final da energia elétrica, que assume a condição de contribuinte de fato e de direito, figurando a concessionária como mera responsável pelo recolhimento do tributo”<sup>8</sup>.

Isso porque, no caso do ICMS incidente sobre a energia elétrica, é realizada apenas 1 (uma) operação, uma vez que a distribuidora não pratica qualquer operação mercantil, mas apenas a viabiliza, por meio da interligação entre a fonte produtora e o consumidor final, que é o único contribuinte do imposto, razão pela qual não há que se falar na distinção entre “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”.

Em sede doutrinária, discorrendo especificamente sobre a sistemática de imposição do ICMS incidente nas operações de consumo de energia elétrica, sustenta, a seu turno, Roque Antonio Carrazza<sup>9</sup>, não deter a empresa distribuidora a condição de contribuinte do imposto, mas sim de mera responsável pelo seu recolhimento, que faz em nome e por conta do consumidor final, que figura como contribuinte de fato e de direito.

De forma didática, Carrazza explica que, em que pese a incidência de ICMS, as operações com energia elétrica não se equiparam ao comércio atacadista, em que são revendidas mercadorias ao varejista ou ao consumidor final. Isso porque, a distribuidora de energia elétrica não é – e nem pode ser – contribuinte do imposto, justamente porque não pratica qualquer operação mercantil, mas apenas a viabiliza. Portanto, o consumidor final é o sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte de direito e, ao mesmo tempo, de contribuinte de

<sup>8</sup> “O sujeito passivo da obrigação tributária é o consumidor final da energia elétrica, que assume a condição de contribuinte de fato e de direito, figurando a concessionária como mera responsável pelo recolhimento do tributo [...]. Embora equiparadas às operações mercantis, as operações de consumo de energia elétrica têm suas peculiaridades [...].” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 797.826/MT, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 3 maio 2007. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 21 jun. 2007, p. 283).

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 226-228.

fato. Sendo assim, o professor paulista arremata: “A distribuidora, ao colocar a energia elétrica à disposição do consumidor final, assume a condição de ‘responsável’ pelo recolhimento do ICMS. Melhor explicando, ela, no caso, paga tributo a título alheio, isto é, por conta do consumidor final”.

Pois bem. Na medida em que o sujeito passivo (contribuinte de direito) é o consumidor final da energia elétrica, segue-se, por imperativo lógico, que, se este for imune à tributação, dele não poderá cobrado ICMS.

Com efeito, retoma-se a ideia ontológica da imunidade tributária como uma limitação constitucional ao poder de tributar, vedando-se a cobrança de impostos em determinadas hipóteses expressamente consignadas no texto constitucional, considerando as atividades por elas desenvolvidas, ou então o déficit de capacidade de contributiva.

Disso decorre que, mesmo nos impostos indiretos, estão sendo tributados pessoas, bens e situações, de modo que deverá ser respeitada a norma imunizante também nestas situações.

Em sendo atingido o patrimônio daquele que goza de imunidade tributária, independentemente se classificado como contribuinte de direito ou de fato, em se tratando de entidade beneficiante de assistência social sem fins lucrativos, deverá ser considerada imune, sob pena de ser tributada renda não tributável, o que esgota o sentido da norma imunizante.

Assim, sendo imune, o beneficiado não deveria ser compelido à exigência tributária, e nem sequer ao recolhimento do ICMS incidente sobre as operações envolvendo energia elétrica.

Portanto, a classificação dos impostos como diretos ou indiretos, e a distinção entre “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito” não pode ter o condão de anular mandamento constitucional de imunidade tributária.

## **5. Da legislação estadual acerca da imunidade tributária das entidades beneficiantes de assistência social – ICMS incidente sobre a energia elétrica**

Em alguns Estados, o adquirente/consumidor da energia, pessoa física ou jurídica, é equiparado à condição de contribuinte de direito do ICMS nessas operações, como em São Paulo e na Bahia, por exemplo. Eis, respectivamente, a redação do art. 7º, § 1º, item 4, da Lei Paulista n. 6.374/1989<sup>10</sup> e do art. 5º, § 1º, inciso IV, da Lei Baiana n. 7.014/1996<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> SÃO PAULO. Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. *Diário Oficial do Estado de São Paulo*, São Paulo, SP, 2 mar. 1989. “Art. 7º. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação. § 1º É também contribuinte a pessoa natural ou jurídica que, mesmo

Nesses casos, a legislação local atribui a condição de contribuinte de direito do imposto estadual (e não apenas contribuinte de fato), figurando como sujeito passivo da obrigação tributária, a imunidade tributária das entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos afasta a incidência do ICMS sobre operações envolvendo energia elétrica.

Já no Paraná, a Lei Estadual n. 14.586/2004 veda “a cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais próprios, delegados, terceirizados ou privatizados de água, luz telefone e gás, de igreja e templos de qualquer crença, desde que o imóvel esteja comprovadamente na propriedade ou posse das igrejas ou templos e sejam usados para a prática religiosa”. Extraí-se da legislação paranaense a estrita observância das normas constitucionais de imunidade tributária, ainda que aplicável apenas às entidades religiosas e templos de qualquer culto (art. 150, VI, b, da CF/1988).

Em que pese a iniciativa da Assembleia Legislativa do Estado do Paraná de preservar a imunidade tributária do ICMS incidente sobre a energia elétrica, tal como deveria ser, o então Governador propôs a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 3.421, sob o fundamento de que a lei seria inconstitucional porque as entidades religiosas não são contribuintes de direito do imposto, mas somente contribuintes de fato. Dentre outros fundamentos, a Ação Direta foi julgada improcedente em 5 de março de 2010, tendo como relator o então Ministro Marco Aurélio. Cabe ressaltar que o Ministro relator manteve a isenção do ICMS incidente sobre a energia elétrica para as igrejas e templos de qualquer culto pois o valor do imposto recaiu no preço da fatura, sendo, portanto, suportado pelas entidades religiosas. Assim, os templos das religiões mais diversas, tendo que arcar com o ICMS das contas de serviços públicos essenciais, teriam suas atividades mais dificultadas, razão pela qual prevaleceu a não tributação das entidades religiosas pelo ICMS incidente sobre a energia elétrica, em respeito ao direito fundamental à liberdade religiosa e de crença.

---

sem habitualidade ou intuito comercial: 4 – adquira energia elétrica ou petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos dele derivados, oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.”

<sup>11</sup> BAHIA. Lei n. 7.014, de 4 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. *Diário Oficial do Estado da Bahia*, Salvador, BA, 5 dez. 1996. “Art. 5º. Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. § 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: IV – adquira de outra unidade da Federação lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo e energia elétrica, quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração.”

Entendemos que o mesmo raciocínio deve ser aplicado às entidades benéficas de assistência social, uma vez que também arcam com o ICMS incidente nas contas de energia elétrica, serviço público indispensável à consecução de suas finalidades essenciais, o que vem a onerar e dificultar o desempenho de suas funções típicas, em que pese também detenham imunidade tributária. Assim como no caso das entidades religiosas foi preservado o direito à liberdade religiosa e de crença, no caso das instituições benéficas de assistência social, é necessário relembrar a razão da outorga da imunidade tributária a essas entidades, qual seja, a realização de atividades próprias do Estado, a exemplo da educação, do acesso à cultura, e da assistência social, em suas diversas modalidades (médica, hospitalar, odontológica, jurídica etc.). Nas palavras de Regina Helena Costa, trata-se de atividades de interesse público, não traduzindo exploração econômica – e, portanto, não indicadoras de capacidade contributiva daqueles que as desenvolvem.

Nesse sentido, importante destacar a relevância do Certificado de Entidade Benéfica de Assistência Social (Cebas), na medida em que se trata de instrumento de qualificação e reconhecimento dessas instituições perante o Estado e confere presunção de legitimidade à condição de entidade benéfica. No tocante à controvérsia relativa ao ICMS, o Cebas reforça a condição de sujeito passivo imune, sobretudo quando o ordenamento infraconstitucional tenta restringir a aplicação da imunidade com base em classificações formais como “contribuinte de fato” ou “de direito”.

Assim, diante da equiparação promovida entre contribuinte de fato e de direito pelas leis estaduais e o entendimento fixado pelas Cortes Superiores sobre o tema, conclui-se que a aquisição de energia elétrica por entidades benéficas de assistência social sem finalidade lucrativa e com imunidade tributária assegurada no art. 150, VI, c, da CF/88 não se submete à incidência do ICMS.

## 6. Considerações finais

Diante do que foi exposto, o debate sobre a imunidade tributária das entidades benéficas de assistência social sem fins lucrativos, especialmente no que tange à cobrança do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica, revela-se de grande relevância tanto para a doutrina quanto para a jurisprudência. A imunidade tributária, prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, visa garantir a efetivação de atividades essenciais à sociedade, como educação e assistência social, sem que as entidades responsáveis por essas atividades sejam oneradas por tributos que possam prejudicar sua capacidade de promover o bem-estar público.

O ICMS, sendo um imposto indireto, é de fato pago pelo consumidor final em razão do repasse do encargo financeiro do tributo, mas é certo que a imunidade constitucional deve prevalecer, uma vez que o objetivo é garantir a efetivida-

de das finalidades dessas instituições, sem que sejam impactadas por tributos que onere suas atividades essenciais.

Além disso, diante das peculiaridades das operações de fornecimento de energia elétrica, reguladas pelo regime de concessões públicas, e a relação especial entre o Estado, a concessionária e o consumidor final, fundamentam a irrelevância da dicotomia “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”, reforçando a legitimidade do consumidor final para discutir a ilegalidade/inconstitucionalidade da imposição do ICMS sobre a energia elétrica, sobretudo em se tratando de entidades imunes.

No Brasil, já vêm sendo editadas Leis Estaduais que equiparam o adquirente/consumidor da energia, pessoa física ou jurídica, à condição de contribuinte de direito do ICMS, como é o caso de São Paulo e da Bahia. Já no Estado do Paraná, a Lei Estadual n. 14.586/2004 busca preservar o preceito constitucional da imunidade tributária por meio da vedação da cobrança de ICMS nas contas de serviços públicos estaduais próprios, a exemplo da energia elétrica, de igrejas e templos de qualquer culto. Isso mais uma vez reforça a interpretação de que a cobrança do ICMS sobre a energia elétrica fere a imunidade tributária, prejudicando as atividades essenciais das entidades benéficas de assistência social sem fins lucrativos.

Portanto, as discussões jurídicas e legislativas sobre a imunidade tributária das entidades benéficas de assistência social sem fins lucrativos, especialmente no que se refere à energia elétrica, devem considerar a essência da norma constitucional, que visa a não tributação dessas entidades, independentemente da classificação do imposto como direto ou indireto ou dos conceitos de “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”.

Assim, à luz do ordenamento constitucional brasileiro, a imunidade tributária conferida às entidades benéficas de assistência social sem fins lucrativos não constitui um privilégio fiscal, mas sim um mecanismo de salvaguarda institucional destinado a assegurar a continuidade e a eficácia de serviços essenciais que, não raramente, suprem deficiências estruturais do próprio Estado, desempenhando papel estratégico no processo de inclusão social, redução das desigualdades e efetivação de direitos fundamentais.

Nesse sentido, a manutenção da imunidade tributária – especialmente frente a tributos como o ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica – é condição *sine qua non* para que tais instituições possam direcionar integralmente seus recursos à consecução de suas finalidades estatutárias, sem sofrer desvio de finalidade imposto por obrigações tributárias incompatíveis com sua natureza institucional. O instituto da imunidade, nesse cenário, revela-se como verdadeiro vetor de justiça fiscal e instrumento de promoção do desenvolvimento nacional, ao garantir que essas entidades continuem a exercer, com autonomia e sustentabilidade, suas funções sociais, contribuindo de forma significativa para a coesão social e o bem-estar coletivo.

## Referências

- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Art. 150, VI, c.
- BRASIL. Lei n. 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, Distrito Federal e Municípios. Código Tributário Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 out. 1966. Art. 14.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 13. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2023. E-book.
- GAMA, Tácio Lacerda. A imunidade dos templos de qualquer culto: análise crítica de algumas controvérsias e soluções dadas pela jurisprudência. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* v. 1, jul./ago. 2016, p. 217-236.
- HARADA, Kiyoshi. ICMS incidente sobre a energia elétrica e problemas dele decorrentes. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 115, mar./abr. 2014, p. 205-222.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. E-book.
- MACHADO, Eduardo Muniz. Exclusão do ICMS na aquisição de bens das entidades escolares sem fins lucrativos. *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* v. 4, fev. 2011, p. 489-500.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.
- OLIVEIRA, Daniela Olímpio. Tipologia do contribuinte indireto: investigação da posição subjetiva “de fato” na relação jurídico-tributária à luz da legalidade tributária e da capacidade contributiva. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 120, jan./fev. 2015, p. 123-150.
- REI, José Anijar Fragoso; GARCIA, André Luis Bitar de Lima. O *distinguishing* realizado pelo STF no julgamento da ADIn 3.421-PR. *Revista de Informação Legislativa* a. 49, n. 196, out./dez. 2012, p. 311-325.
- REIS JÚNIOR, Ari Timóteo dos. A imunidade subjetiva do contribuinte de fato: uma análise da chamada interpretação econômica do direito tributário. *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* v. 9, jul. 2014, p. 641-660.

# Resultados Práticos da Transação Tributária Individual: um Estudo sobre os Acordos Celebrados pela PRFN da 2<sup>a</sup> Região

## *Practical Results of Individual Tax Settlements: a Study on Agreements Entered by the National Treasury Attorney Office of the 2nd Region*

Matheus da Costa Dutra

Advogado. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ).

Pós-graduado em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). *E-mail:* mathcd49@gmail.com.

Recebido em: 19-7-2025 – Aprovado em: 5-9-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.10.2025.2820>

### *Resumo*

Após longo período para efetiva implementação no âmbito federal, a transação tributária surgiu como relevante solução alternativa de conflitos tributários. Seus efeitos práticos são verificados a partir da publicação da Lei n. 13.988/2020 e da Portaria PGFN n. 6.757/2022. Os impactos foram claros logo nos primeiros anos de vigência, com alto índice de adesão de contribuintes e aumento arrecadatório. Esse estudo visa entender, em números, os elementos e os benefícios concedidos aos celebrantes, especificamente em relação à modalidade de transação tributária individual. São analisados acordos firmados entre os contribuintes e a Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 2<sup>a</sup> Região, a fim de que seja possível verificar métricas, padrões e conceitos utilizados nas negociações realizadas entre contribuintes e Fisco. O espaço amostral permite concluir que há espaço para reais negociações, de modo que os contribuintes que pretendem prosseguir com a modalidade busquem bons acordos, que permitam a sua regularização fiscal, com a diminuição das consequências de um gigante passivo tributário.

*Palavras-chave:* transação tributária, transação individual, solução de conflitos tributários, termos de transação individual, acordos celebrados.

### *Abstract*

After a long period of gradual implementation at the federal level, tax settlement has emerged as a relevant alternative method for resolving tax disputes. Its practical effects became evident with the enactment of Law No. 13,988/2020 and PGFN Ordinance No. 6,757/2022. The impact was clear in the first years of effectiveness, with a high rate of taxpayer participation and increased re-

venue collection. This study aims to understand, through data, the elements and benefits granted to parties entering into such agreements, specifically in the context of individual tax settlements. It analyzes agreements signed between taxpayers and the Regional Office of the National Treasury Attorney in the 2nd Region, to identify metrics, patterns, and concepts used in negotiations between taxpayers and the tax authorities. The sample space allows the conclusion that there is room for genuine negotiations, enabling taxpayers who choose this modality to seek favorable agreements that facilitate their tax regularization by reducing the consequences of a substantial tax liability.

*Keywords:* tax settlement, individual settlement, resolution of tax disputes, individual settlement terms, tax settlement agreements.

## 1. Transação tributária à luz da Lei n. 13.988/2020

Após mais de 50 (cinquenta) anos de edição do Código Tributário Nacional foi que a transação tributária, prevista no art. 171, daquele diploma, foi efetivamente regulamentada na esfera federal, por meio da Lei n. 13.988/2020.

Diferentemente da transação do Direito Civil, no qual a transação possui o caráter de prevenção do litígio, a efetivação da modalidade na seara tributária se dá também pela extinção de uma relação jurídica<sup>1</sup>.

A transação tributária nada mais é que uma concessão mútua na relação jurídica, que permita a terminação de determinada obrigação tributária. Os benefícios concedidos podem ser: prazos dilatados, redução do valor a ser pago, elevada quantidade de prestações, entre outros. O estímulo à satisfação de créditos pelos contribuintes evita a necessidade de outros procedimentos para a resolução forçada da dívida.

Conceitua Kiyoshi Harada que a transação é um meio de extinguir obrigações por meio de concessões mútuas entre as partes envolvidas. Trata-se de uma solução que exige a existência de um conflito, presente ou iminente, e envolve benefícios e encargos para ambas as partes, funcionando, em essência, como um acordo destinado a resolver um litígio, dependendo de autorização legal específica, conforme disposto no art. 171 do CTN<sup>2</sup>.

Assim como o pagamento e a compensação, a transação tributária se estabelece como modalidade de extinção da obrigação tributária mediante a satisfação do respectivo crédito, na forma do art. 156 do Código Tributário Nacional<sup>3</sup>.

Desse modo, a transação não pode ser confundida com o parcelamento, enquanto o segundo é modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tri-

<sup>1</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, [livro eletrônico], p. 649.

<sup>2</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018, [livro eletrônico], p. 707-708.

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, [livro eletrônico], p. 430.

butário, à luz do art. 151, inciso VI, do Código Tributário Nacional, o primeiro é causa de extinção do débito exigido<sup>4</sup>. Apesar disso, há na doutrina entendimento de que programas de regularidade fiscal com parcelamentos especiais, como é o caso do Refis, seriam espécies de transação tributária<sup>5</sup> em razão de requererem concessões mútuas.

De todo modo, o fato de não haver confusão com o parcelamento deve ser observado pelos contribuintes quando da formalização de qualquer acordo de transação tributária. Isso ocorre porque a mera tentativa de adesão à transação não impede o Fisco de prosseguir com a cobrança do crédito tributário, uma vez que, ao contrário do que ocorre no parcelamento, a transação não tem, como regra geral, o efeito de suspender a exigibilidade do crédito.

Uma similaridade com os ordinários acordos de parcelamento é o fato de a Lei n. 13.988/2020 exigir a confissão da dívida pelo contribuinte, desistindo-se de todos os recursos administrativos e judiciais cabíveis. Por outro lado, em caso de inadimplemento da parte, o Fisco poderá utilizar-se de medidas judiciais para exigir aqueles montantes acordados.

Como modalidades de transação, a Lei n. 13.988/2020 e a Portaria PGFN n. 6.757/2022 estabelecem dois modelos gerais: a transação por proposta individual, ou, simplesmente, transação individual; e a transação por adesão.

A transação por proposta individual se diferencia da forma por adesão pelo fato de permitir um diálogo propriamente dito entre Fisco e contribuinte. Em outras palavras, a transação individual se caracteriza pela negociação e pela possibilidade de o sujeito privado da relação ser ouvido, de modo que suas singularidades e concretudes sejam levadas em conta para a elaboração e a formalização do acordo.

Contudo, apenas contribuintes que possuem débitos superiores a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) ou acima de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou seguro garantia, podem iniciar negociações com o Fisco para transação individual<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo. Saraiva Educação, 2019, [livro eletrônico], p. 301-302.

<sup>5</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 232. São Paulo: Dialética, 2015, p. 103-113.

<sup>6</sup> Além desses contribuintes, o art. 46 da Portaria PGFN n. 6.757/2022 também permite a formalização de acordos de transação individual por (i) devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial; (ii) autarquias, fundações e empresas públicas federais; (iii) Estados, Distrito Federal e Municípios e respectivas entidades de direito público da administração indireta; e (iv) devedores cujo valor consolidado dos débitos seja superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) inscritos na dívida ativa da União ou R\$ 100.000,00 (cem mil reais) inscritos na dívida ativa do FGTS e que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, carta de fiança ou seguro garantia.

Por outro lado, a transação por adesão, em que pese não guardar consigo o viés de negociação entre as partes, fato que parte da doutrina<sup>7</sup> considera temerário, tende a ser modalidade mais célere e que abrange maior número de contribuintes, na medida em que a Administração Pública estabelece os critérios e os requisitos para determinados grupos aderirem a modalidades disponíveis.

Resumidamente, o contribuinte analisa o edital da transação por adesão, e, caso esteja elegível dentre as condições estabelecidas, pode aderir ao acordo em sua própria residência. Dentre os mais claros exemplos de transação por adesão estão a Transação Excepcional<sup>8</sup>, a Transação Extraordinária<sup>9</sup> e a Transação de pequeno valor do Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal (PRLF)<sup>10</sup>.

Analizando-se as bases da transação tributária atualmente previstas no ordenamento brasileiro, é possível notar que há elementos percebidos também na legislação comparada. A transação individual, por exemplo, possui elementos que se assemelham ao modelo estadunidense do *offer in compromise* (oferta em compromisso), positivado no *Internal Revenue Code* (IRC)<sup>11</sup>.

No modelo norte-americano, é permitido que o contribuinte que não esteja em boas condições financeiras ofereça proposta para pagamento do crédito tributário, cabendo à Administração Pública aceitar ou não a oferta. Ademais, os critérios observados para a aceitação da oferta são a dúvida quanto ao recebimento do crédito tributário; a dúvida quanto à existência ou valor do tributo; e a dúvida quanto à eficiência da Administração<sup>12</sup>.

O modelo brasileiro de transação tributária expressa esses critérios por meio do chamado grau de recuperabilidade do crédito tributário e da capacidade de pagamento do contribuinte, dispostos nos arts. 19 e seguintes da Portaria PGFN n. 6.757/2022, classificando-se os créditos de titularidade dos sujeitos passivos de

<sup>7</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 232. São Paulo: Dialética, 2015, p. 103-113.

<sup>8</sup> BRASIL. Ministério da Economia. *Transação excepcional*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/excepcional/transacao-excepcional-1/>. Acesso em: 19 nov. 2024.

<sup>9</sup> BRASIL. Ministério da Economia. *Transação extraordinária*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/transacao-extraordinaria/>. Acesso em: 19 nov. 2024.

<sup>10</sup> BRASIL. Ministério da Economia. *Transação de pequeno valor do Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal (PRLF)*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/transacao-de-pequeno-valor-do-programa-de-reducao-de-litigiosidade-fiscal-prlf/>. Acesso em: 19 nov. 2024.

<sup>11</sup> SILVA, Cassiana Vitória Guedes Oliveira da. A transação tributária como instrumento satisfatório para a solução isonômica de litígios tributários. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 146, ano 28, jul./set. 2020, p. 11-38, p. 24.

<sup>12</sup> SILVA, Cassiana Vitória Guedes Oliveira da. A transação tributária como instrumento satisfatório para a solução isonômica de litígios tributários. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 146, ano 28, jul./set. 2020, p. 11-38, p. 26.

A a D, sendo os créditos tipo A com alta perspectiva de recuperação e do tipo D os considerados irrecuperáveis.

Essa classificação impacta potencialmente as transações por adesão, tendo em vista que há modalidades em que determinados graus (A ou B) possuem poucos ou nenhum benefício, mas tem sua principal consequência observada nas transações individuais, na medida em que a capacidade de pagamento e o grau de recuperabilidade de determinados créditos ditarão os rumos da negociação entre contribuinte e Fisco.

Portanto, considerando que já existe um valor mínimo de dívida para apresentação de proposta na modalidade de transação individual, impor restrições adicionais quanto ao número de contribuintes aptos a essa forma de negociação acaba por enfraquecer o caráter negocial da transação. Isso porque a maioria dos contribuintes interessados em formalizar acordos ficará limitada à modalidade por adesão.

A transação tributária, então, apesar das fragilidades, normais para um instituto há pouco adotado no âmbito federal, se mostra como um efetivo método alternativo de resolução de conflitos tributários.

## 2. Os impactos da utilização da transação tributária no Brasil

Mesmo recente, a transação tributária possui impactos que podem ser facilmente visualizados quando de uma análise crítica do implemento do instituto nas práticas ordinárias propostas pela Administração Pública.

Como será mais bem minuciado, aproximadamente 60% das lides forenses são de natureza tributária<sup>13</sup>, sendo certo que a maior parte desse todo são Execuções Fiscais – medida judicial para a exigência de determinado crédito tributário.

Naturalmente, o alto número de processos já existentes, em complemento aos novos processos que se iniciam anualmente, os quais não são proporcionais aos que se encerram<sup>14</sup>, deixam o Poder Judiciário sobrecarregado e sem a possibilidade de solucionar litígios em tempo hábil e razoável para as partes.

Além disso, manter a máquina judiciária girando na busca de um crédito tributário incerto gera custos, cuja conversão em renda para os entes públicos não é verificada. Lembra-se, aqui, que os entes públicos possuem gratuidade de custas e taxas judiciais, o que onera ainda mais um executivo que permanece em curso perante os Tribunais do país.

Destaca-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não ajuíza Execuções Fiscais para a cobrança de créditos tributários abaixo de R\$ 20.000,00

<sup>13</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 707-708.

<sup>14</sup> CNJ. *Justiça em Números 2024*. Conselho Nacional de Justiça. Brasília: CNJ, 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2024.

(vinte mil reais), devido ao baixo grau de recuperabilidade, conforme o art. 20 da Lei n. 10.522/2002 c/c o art. 2º da Portaria MF n. 75/2012. No entanto, esses débitos permanecem inscritos em dívida ativa, à mingua do transcurso do prazo prescricional.

A transação tributária apresenta-se, assim, como um mecanismo eficiente para desafogar o Poder Judiciário, na medida em que permite a resolução de créditos tributários de difícil recuperação sem necessidade de judicialização, contribuindo para a redução do número de novas execuções fiscais e dos custos envolvidos na prestação jurisdicional.

Também se deve observar o viés do contribuinte que quer se manter regulamentado, mas não possui capacidade de pagamento para os muitos créditos tributários em dívida ativa, de maneira que a concessão de benefícios para que este possa se regularizar é medida favorável também para o Fisco<sup>15</sup>.

Segundo dados disponibilizados pela própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no primeiro semestre de 2023, foram recuperados R\$ 21,9 bilhões aos cofres, 21% a mais que o mesmo período de 2022, sendo que expressivos R\$ 10 bilhões são resultados de acordos de transação<sup>16</sup>. Além disso, os valores absolutos e proporcionais da utilização da transação tributária crescem anualmente (figura 1)<sup>17</sup>:

<sup>15</sup> SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios. *Revista da PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional* v. 11, n. 1, jan./jun. 2021, p. 109-136.

<sup>16</sup> BRASIL. Ministério da Economia. *PGFN alcança R\$ 21,9 bilhões em valor recuperado no primeiro semestre*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/pgfn-alanca-r-21-9-bilhoes-em-valor-recuperado-no-primeiro-semestre/>. Acesso em: 19 nov. 2024.

<sup>17</sup> BRASIL. Ministério da Economia. *PGFN alcança R\$ 21,9 bilhões em valor recuperado no primeiro semestre*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/pgfn-alanca-r-21-9-bilhoes-em-valor-recuperado-no-primeiro-semestre/>. Acesso em: 19 nov. 2024.

Figura 1 – Dívida Ativa da União: evolução da recuperação



Fonte: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional<sup>18</sup>.

O aumento exponencial do ganho público com a transação tributária materializa as palavras de Regina Helena Costa quando disserta que a utilização de instrumento de praticabilidade tributária, como é a transação, é mais vantajoso ao interesse público do que o prolongamento ou a eternização de conflitos<sup>19</sup>.

Luís Eduardo Schoueri ensina que a transação tributária é a conciliação entre o princípio da legalidade e o do interesse público, esse que será mais bem atendido se forem encurtadas demandas judiciais por meio da transação<sup>20</sup>.

Assim, nota-se que o advento e a efetiva adoção da transação tributária no Brasil traz consequências como (i) diminuição de litígios no Poder Judiciário; (ii) redução de custos com processos judiciais; (iii) agilidade na efetiva extinção do crédito tributário; (iv) facilidade na resolução do contencioso de baixo valor; (v) acréscimo arrecadatório em prazo razoável; e (vi) estímulo à regularização dos contribuintes.

<sup>18</sup> BRASIL. Ministério da Economia. *PGFN alcança R\$ 21,9 bilhões em valor recuperado no primeiro semestre*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/pgfn-alcanca-r-21-9-bilhoes-em-valor-recuperado-no-primeiro-semestre/>. Acesso em: 19 nov. 2024.

<sup>19</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 302.

<sup>20</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, [livro eletrônico], p. 648-649.

### 3. Análise prática da transação tributária individual

Feitas as noções introdutórias acerca do implemento da transação tributária na rotina fiscal brasileira após a edição da Lei n. 13.988/2020, fundamental tecer comentários sobre o efetivo impacto, em números, da transação tributária individual.

O recorte feito em relação à transação tributária individual se dá pelo fato de a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional disponibilizar publicamente os dados dos acordos formulados entre contribuintes e Fisco, razão pela qual a análise dados se torna mais fidedigna.

De plano, frisa-se que, segundo dados do relatório *Justiça em Números 2024* (ano-base 2023)<sup>21</sup>, disponibilizado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), o tempo médio para a tramitação de Execuções Fiscais é de 6 anos e 9 meses. Excluindo-se as Execuções Fiscais, o tempo médio de um processo judicial é de 3 anos e 1 mês.

Considerando os processos baixados em 2023, esses números ficam mais expressivos, na medida em que Execuções Fiscais extintas levaram, em média, 7 anos e 9 meses para seu fim, enquanto outros procedimentos judiciais levaram 2 anos e 1 mês em média.

Especificamente em relação à Justiça Federal, o relatório do CNJ destaca que o tempo médio de tramitação de uma Execução Fiscal é de 10 anos e 11 meses, período consideravelmente superior à média geral do Poder Judiciário.

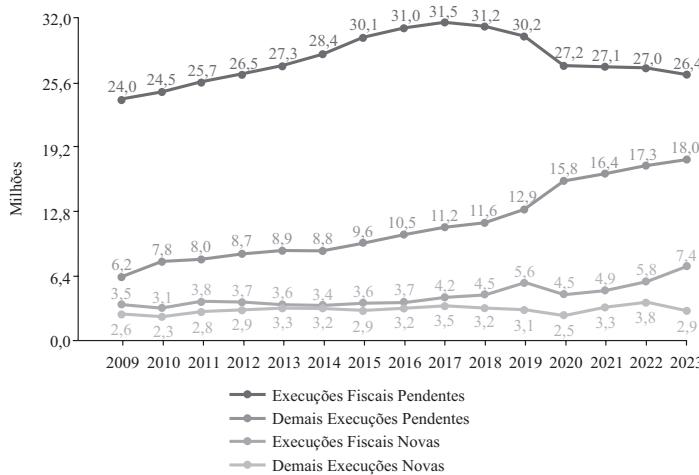
Apesar do longo período, o Índice de Produtividade da Magistratura brasileira (IPM) cresceu 6,8% em comparação ao ano anterior, rompendo-se a efetiva baixa de 2000 (dois mil) processos por magistrado em média.

Estatisticamente, as Execuções Fiscais também são os processos com a maior taxa de congestionamento – relação entre os processos tramitando e baixados –, com o altíssimo percentual de 87,8%. A título de exemplo, excluindo-se os feitos executivos, a taxa global do Judiciário seria de 64,7%.

Apesar disso, houve redução de 600 mil demandas de Execução Fiscal em 2023. A título de comparação, em números globais, o ano de 2023 se encerrou com um acervo de 83,8 milhões de processos em tramitação, tendo em vista a alta produtividade. O acervo resultou em um saldo de elevação de 896 mil processos (figura 2).

<sup>21</sup> CNJ. *Justiça em Números 2024*. Conselho Nacional de Justiça. Brasília: CNJ, 2024. Disponível em <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2024.

Figura 2 – Série histórica do impacto da execução fiscal nos processos novos e pendentes



Fonte: Conselho Nacional de Justiça<sup>22</sup>.

Ainda segundo o relatório *Justiça em Números*, as Execuções Fiscais apresentam sucessivas reduções desde 2018, com saldo negativo de 2,3% no último ano. Em relação às Execuções Fiscais novas, o número reduziu 21,9% em relação a 2022.

Verifica-se, então, que, apesar do alto número vigente no acervo de processos nos escaninhos do Poder Judiciário, há iniciativas para que o volume diminua, considerando, ainda, o desafio que é a resolução de Execuções Fiscais, uma vez que o interesse público com o recebimento dos créditos exigidos deve ser contraposto com a necessidade de maior celeridade processual.

Nesse caminho, para além de outras iniciativas dos órgãos que administram o Poder Judiciário, como a edição da Resolução CNJ n. 547/2024<sup>23</sup>, cujos efeitos práticos serão percebidos a partir do relatório *Justiça em Números* do próximo ano, é inegável que a regulamentação da transação tributária tem impacto direto na diminuição do número de novas Execuções Fiscais, assim como da baixa das que já tramitavam.

<sup>22</sup> CNJ. *Justiça em Números 2024*. Conselho Nacional de Justiça. Brasília: CNJ, 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2024.

<sup>23</sup> O Conselho Nacional de Justiça, com base no relatório *Justiça em Números* de 2023, editou Resolução com objetivo de tomar medidas práticas contra a morosidade para a baixa de Execuções Fiscais. Dentre medidas dispostas na Resolução estão a extinção de Execuções Fiscais com valor inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), em que não haja movimentação útil à satisfação do crédito tributário e a tentativa prévia de conciliação ou solução administrativa antes de ajuizamento dos executivos.

O presente estudo objetiva analisar quantificadamente o resultado útil da transação tributária individual, na qual há possibilidade de negociação entre contribuinte e Fisco, em relação ao cenário disposto pelo CNJ.

Para tanto, serão utilizados como base os acordos formalizados e disponibilizados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em atenção ao princípio da publicidade disposto no art. 1º, § 2º, da Lei n. 13.988/2020, especificadamente os referentes à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 2ª Região, a qual abrange a região do Rio de Janeiro e do Espírito Santo<sup>24</sup>.

Na conclusão a ser adotada, será considerada a premissa de que os contribuintes que formularam acordos incluíram todos os créditos tributários objeto de Execuções Fiscais que atualmente se encontram suspensas ou baixadas temporariamente nos sistemas da Justiça Federal, em razão da transação tributária vigente. Além disso, entende-se que todos os contribuintes procederão com a regularização de novos débitos inscritos em dívida ativa e ajuizados após a celebração da transação individual, na forma do art. 5º, inciso XI, da Portaria PGFN n. 6.757/2022.

Até a edição da presente análise, foram disponibilizados 78 acordos de transação individual entre contribuintes e a PRFN da 2ª Região<sup>25</sup>, considerando créditos tributários e do FGTS. A gama de ramo empresarial de pessoas jurídicas que se utilizaram do benefício é ampla, passando de supermercados, drogarias, clubes de futebol e universidades privadas a empresas do varejo.

O primeiro dado a se notar é o número de parcelas e a porcentagem de desconto total aplicado, o que não considera o valor do crédito principal, mas tão somente os acréscimos legais – multa, juros e demais encargos. Isso porque, levando em conta todos os acordos em que se determinou o parcelamento, em 77,8% dos casos houve o prolongamento total permitido em lei<sup>26</sup>, ou a aplicação do desconto máximo elencado<sup>27</sup>.

<sup>24</sup> Destaca-se que a análise se limita aos acordos que foram publicamente disponibilizados pela PGFN. No caso de existirem outros acordos formulados, mas com teor indisponibilizado, os números e conclusões podem ser alterados.

<sup>25</sup> BRASIL. Ministério da Economia. *Termos de transação individual*. Disponível em: Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 20 nov. 2024.

<sup>26</sup> 120 parcelas, na forma do art. 11, § 2º, inciso III, da Lei n. 13.988/2020 e do art. 15, inciso V, da Portaria PGFN n. 6.757/2022; ou 145 parcelas, para o caso de pessoa física, MEI, microempresa e EPP, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e instituições de ensino, na forma do art. 11, §§ 3º e 4º, incisos I e II, da Lei n. 13.988/2020 e do art. 15, § 1º, da Portaria PGFN n. 6.757/2022.

Excetuam-se desse montante as contribuições previdenciárias devidas pelo empregador e pelo empregado, dispostas no art. 195, inciso I, alínea *a*, e inciso II, da CRFB/1988, as quais apenas podem ser transacionadas em até 60 meses, conforme o art. 17 da Portaria PGFN n. 6.757/2022.

<sup>27</sup> 65% (sessenta e cinco por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados, não aplicável o montante principal, na forma do art. 11, § 2º, inciso II, da Lei n. 3.988/2020 e do art. 15, inciso

Ou seja, a PGFN tende a mitigar o índice de capacidade de pagamento dos contribuintes, na medida em que, para aumentar o êxito na finalização dos acordos, permite, comumente, a utilização máxima dos benefícios aplicáveis à transação individual no que se refere ao número de parcelas e desconto total.

A Lei n. 14.375/2022, fazendo algumas alterações na redação original da Lei n. 13.988/2020, incluiu o inciso IV ao art. 11 daquele diploma, o qual consigna a possibilidade de as transações englobarem a utilização de créditos de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da CSLL para abatimento de créditos a serem transacionados até o limite de 70% (setenta por cento) do saldo remanescente após a incidência de descontos.

Essa alteração foi um grande atrativo para empresas, já que permitiu a compensação de relevante parcela a ser transacionada, o que certamente estimula o contribuinte a buscar os acordos com a PGFN, uma vez que reduzido o impacto no seu fluxo de caixa na celebração do acordo.

Tanto foi assim que, tomando como base os anos de 2023 e 2024, em 52,2% dos acordos houve a utilização de créditos de prejuízo fiscal para o abatimento do montante a ser transacionado. Apesar de apresentar um padrão não permissivo da PGFN para utilização desse benefício, já que apenas metade dos contribuintes analisados puderam utilizar, deve-se levar em conta que parte dos acordos se refere a créditos do FGTS, bem como há empresas que não possuem estes créditos para utilização – empresas optantes pelo lucro presumido e pelo SIMPLES Nacional, por exemplo, não apuram prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

Ainda a respeito dos créditos de prejuízo fiscal, nota-se que, dos acordos em que foi considerado o benefício, apenas em 20,8% foi possibilitada a utilização do limite máximo de compensação de 70% do saldo transacionado, sendo o percentual médio de 44,3%.

Ou seja, apesar de a PGFN não impossibilitar a utilização do benefício nos acordos de transação individual, seu alcance é limitado, o que certamente deve ser considerado pelas empresas que planejam utilizar-se de créditos de prejuízo fiscal para alavancar eventual transação.

Com relação às Execuções Fiscais relacionadas à transação individual, destaca-se, de plano, que, conforme o relatório *Justiça em Números 2024*, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, responsável pelas Justiças Federais do Rio de Janeiro e Espírito Santo, possui o total de 285.473 (duzentos e oitenta e cinco mil, quatrocentos e setenta e três) feitos executivos em curso<sup>28</sup>.

---

III, da Portaria PGFN n. 6.757/2022; ou 70% (setenta por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados, para o caso de pessoa física, MEI, microempresa e EPP, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e instituições de ensino, conforme o art. 11, §§ 3º e 4º, incisos I e II, da Lei n. 13.988/2020 e do art. 15, § 1º, da Portaria PGFN n. 6.757/2022.

<sup>28</sup> CNJ. *Justiça em Números 2024*. Conselho Nacional de Justiça. Brasília: CNJ, 2024, p. 207. Disponí-

Considerando os contribuintes que celebraram transação individual, há a potencial extinção de cerca de 1% das Execuções Fiscais vigentes<sup>29</sup>, as quais se encontram suspensas em razão dos acordos vigentes. Considerando as demais modalidades de transação, não objeto de análise nesse estudo, esse número é ainda maior.

Por fim, os 67 acordos de transação individual nos quais há a indicação do passivo tributário incluído totalizam o montante, à época da celebração de cada termo, de R\$ 13.948 bilhões de reais. Repisa-se que esse valor reflete exclusivamente os termos celebrados entre contribuintes e a PRFN da 2<sup>a</sup> Região.

Apesar de não ser esse o montante a ser efetivamente recolhido aos cofres públicos por meio da transação individual, uma vez que nele serão aplicados os respectivos descontos concedidos em negociação, é de fácil conclusão que a transação tributária se configura como eficiente medida para auxílio arrecadatório, já que, caso não houvesse a concessão dos descontos e possibilidades exclusivas para satisfação do crédito, certo é que muitos desses contribuintes permaneciam no ar da inadimplência.

Desse modo, os indicadores da transação individual analisados levam a concluir que, uma vez abrangida nos requisitos para utilização dos benefícios elencados pela modalidade, os contribuintes têm acesso a boas oportunidades de regularização dos créditos, sobretudo pelo fato de a PGFN ser parte interessada no recebimento desses valores e o Poder Judiciário na extinção de Execuções Fiscais.

Não obstante o caráter mais rígido no limite para a utilização de crédito de prejuízo fiscal, a possibilidade de obter os descontos máximos previstos em lei e o alongamento das parcelas se configuram vantagens negociais a serem consideradas pelos contribuintes que pretendem celebrar transações individuais.

Por fim, o aumento gradual do número de sujeitos optantes pelo acordo de transação acarretará, em médio a longo prazo, na diminuição de Execuções Fiscais, na medida em que a transação tributária se estabelece como uma das formas de desobstrução da alta demanda fiscal no âmbito judicial. Ou seja, a transação tributária se estabelece como solução consensual mais econômica em termos financeiros e temporais<sup>30</sup>.

---

vel em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2024.

<sup>29</sup> Dados obtidos por meio de consulta no portal e-Proc da Justiça Federal do Rio de Janeiro e da Justiça Federal do Espírito Santo. Disponível em: <https://www.trf2.jus.br/jfrj/consultas-e-servicos/sistema-processual-proc> e <https://www.trf2.jus.br/jfes/consultas-e-servicos/sistema-processual-e-proc>. Acesso em: 20 nov. 2024.

<sup>30</sup> AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei n. 13.988/2020. *Revista de Informação Legislativa: RIL* v. 59, n. 233. Brasília, jan./mar. 2022, p. 61-82.

#### 4. Considerações finais

Como visto na presente análise, a regulamentação da transação tributária, por meio da Lei n. 13.988/2020 trouxe um avanço significativo ao cenário fiscal brasileiro no tratamento dos créditos tributários em aberto, estabelecendo-se como importante ferramenta para a resolução de conflitos tributários entre o Fisco e os contribuintes. Assim, a transação tributária visa o estímulo à arrecadação de valores considerados de difícil recuperação, com a consequente redução do impacto da alta litigiosidade tributária no âmbito do Poder Judiciário.

O estudo demonstrou que a transação tributária se consolidou como um meio de extinguir obrigações tributárias de maneira prática e eficiente, conciliando o interesse público na arrecadação com a necessidade de atender às limitações financeiras enfrentadas pelos contribuintes, de modo que restam plenamente configurados todos os requisitos dispostos no art. 171 do CTN.

Tratando de números, foi possível notar que a transação, em sentido amplo, concorreu para o incremento de 21% na recuperação de créditos tributários pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no primeiro semestre de 2023. Além disso, o dado de que aproximadamente 60% das lides judiciais no Brasil são de natureza tributária, bem como o alto índice de congestionamento de Execuções Fiscais, reforça a necessidade de soluções alternativas, como a transação.

A transação individual, em particular, destaca-se pela possibilidade do aspecto negocial a que o legislador imaginou com a redação do art. 171 do CTN, ao contrário da transação por adesão. Este formato permite uma personalização das condições do acordo, adaptando-se às peculiaridades do caso concreto de cada contribuinte.

A análise numérica leva a concluir que os benefícios provenientes da transação individual têm sido justamente ponderados pela PGFN, na medida em que o grau não tão alto do limite para utilização de crédito de prejuízo fiscal se contrapõe com o elevado desconto concedido a rigor, assim como ao comum alongamento de parcelas.

Não obstante as limitações observadas, a transação tributária já apresenta avanços que a consolidam como uma medida essencial no atual sistema tributário brasileiro, o que deve ser incentivado pelo Fisco, sobretudo a transação individual, munida de seu caráter negocial e seu alinhamento com práticas internacionais.

Em síntese, a transação tributária é um marco na evolução do direito tributário brasileiro, tendo em vista que equilibra o princípio da legalidade com o interesse público, oferecendo uma alternativa eficiente para a resolução de conflitos tributários. Apesar das fragilidades naturais de um instituto em desenvolvimento, o que se observa até o momento é um caminho promissor para a consolidação da transação tributária como um pilar da gestão fiscal no Brasil, contribuindo para a modernização do sistema tributário e para a pacificação de litígios no âmbito tributário.

## Referências bibliográficas

- ABELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei n. 13.988/2020. *Revista de Informação Legislativa: RIL* v. 59, n. 233. Brasília, jan./mar. 2022, p. 61-82.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília. 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 01 dez. 2024.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (*Código Tributário Nacional*). Brasília. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 01 dez. 2024.
- BRASIL. Ministério da Economia. *Transação excepcional*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/excepcional/transacao-excepcional-1/>. Acesso em: 19 nov. 2024.
- BRASIL. Ministério da Economia. *Transação extraordinária*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/transacao/transacao-extraordinaria/>. Acesso em: 19 nov. 2024.
- BRASIL. Ministério da Economia. *Transação de pequeno valor do Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal (PRLF)*. Disponível em: Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/transacao-de-pequeno-valor-do-programa-de-reducao-de-litigiosidade-fiscal-prlf>. Acesso em: 19 nov. 2024.
- BRASIL. Ministério da Economia. *PGFN alcança R\$ 21,9 bilhões em valor recuperado no primeiro semestre*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/pgfn-alanca-r-21-9-bilhoes-em-valor-recuperado-no-primeiro-semestre/>. Acesso em: 19 nov. 2024.
- BRASIL. Ministério da Economia. *Termos de transação individual*. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/transparencia-fiscal-1/painel-dos-parcelamentos/termos-de-transacao-individual>. Acesso em: 2 nov. 2024.
- BRASIL. Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020. *Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n. 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm). Acesso em: 01 dez. 2024.
- BRASIL. Portaria PGFN n. 6.757, de 29 de julho de 2022. *Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 01 dez. 2024.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

- CNJ. *Justiça em Números 2024*. Conselho Nacional de Justiça. Brasília: CNJ, 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2024.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Atlas. 2018. In STJ, REsp n. 514.351/PR, DJ de 19.12.2003.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 232. São Paulo: Dialética, 2015, p. 103-113.
- SILVA, Cassiana Vitória Guedes Oliveira da. A transação tributária como instrumento satisfatório para a solução isonômica de litígios tributários. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 146, ano 28, jul./set. 2020, p. 11-38.
- SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios. *Revista da PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional* v. 11, n. 1, jan./jun. 2021, p. 109-136.

# Certidões de Regularidade Fiscal: entre Vivos, Mortos e Adormecidos, o que uma Fotografia Jurídica é Capaz de capturar?

## *Tax Clearance Certificates: between the Living, the Dead and the Sleeping, what can a Legal Photograph capture?*

Rodolfo Gil Moura Rebouças

Graduado em Direito pela UFT, com período de estudos na Universidade Federal de Juiz de Fora – UFJF. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. MBA em Direito da Economia e da Empresa pela Fundação Getulio Vargas – FGV. Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo, com estágio de pesquisa de pós-graduação na FGV/Direito SP. Membro do Comitê Tributário da Sociedade Rural Brasileira – SRB, da Comissão de Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Imobiliário – IBRADIM e membro associado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Coordenador Executivo da NEF/FGV Direito SP e professor de Direito Tributário no IBET. Advogado em Brasília. *E-mail:* rodolfogiladv@gmail.com.

Dhiulia de Oliveira Santos

Graduada em Direito pelo Centro Universitário de Brasília – UniCEUB. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Advogada em Brasília. *E-mail:* santos.dhiulia@gmail.com.

Cristiano Moreira do Amaral Filho

Graduado em Direito pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP. Advogado em Brasília. *E-mail:* cristianomoreiraf@gmail.com.

Recebido em: 9-3-2025 – Aprovado em: 15-9-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.11.2025.2719>

### Resumo

O artigo trata da exigência de prova de quitação fiscal como condição para a prática de atos jurídicos. O foco é responder à seguinte questão: como devem ser interpretadas as exigências de quitação fiscal e qual é a função das certidões de situação fiscal? Adotou-se o método dedutivo, com base no referencial teórico do construtivismo lógico-semântico, e a técnica de revisão bibliográfica. Concluiu-se que: (i) a quitação serve de veículo introdutor da norma extintiva da relação jurídica originária; (ii) a exigência estrita de quitação configura sanção de conduta lícita, sendo válida apenas a exigência de regularidade fiscal; (iii) as certidões negativa de débitos e positiva com efeitos de negativa são meios de prova da regularidade fiscal; e (iv) o legislador complementar instituiu uma ficção jurídica ao equiparar os contribuintes com dívidas exigíveis, mas suficientemente garantidas por penhora, àqueles em situação regular, a fim de protegê-los contra cobranças desproporcionais.

**Palavras-chave:** construtivismo lógico-semântico, quitação fiscal, certidões de situação fiscal, regularidade fiscal, exigibilidade, extinção.

*Abstract*

This article examines the requirement of proving tax clearance as a condition for performing legal acts. It aims to determine how tax clearance requirements should be interpreted and what purposes fiscal status certificates serve within the Brazilian legal system. The study employs the deductive method, grounded in the theoretical framework of logical-semantic constructivism, and is based on a comprehensive bibliographic review. The analysis indicates that: (i) the discharge serves as the introductory vehicle for the rule extinguishing the original relationship; (ii) the strict requirement of full tax clearance constitutes an undue sanction imposed on lawful conduct, such that only the requirement of tax regularity is compatible with constitutional limits on the exercise of state power; (iii) the negative tax debt certificate and the positive certificate with the effects of a negative tax debt certificate function as instruments for demonstrating tax regularity; and (iv) complementary legislation has established a legal fiction by equating taxpayers with enforceable but sufficiently secured tax debts to those in regular standing, thereby preventing disproportionate or unreasonable collection measures. The findings contribute to the theoretical and practical understanding of tax clearance requirements and clarify the normative role of fiscal status certificates in Brazilian tax law.

*Keywords:* logical-semantic constructivism, tax discharge, tax status certificates, tax regularity, enforceability, extinction.

## Introdução

Relações jurídicas nascem, vivem e morrem. O nascimento dá-se com a constituição de uma norma jurídica individual e concreta, cujo consequente a prescreve. A partir daí, a relação passa a “viver” no mundo jurídico. A morte ocorre com o desaparecimento de algum de seus elementos estruturais mínimos, o que fundamenta a edição de outra norma jurídica individual e concreta: a norma extintiva.

A vida da relação jurídica oscila entre períodos despertos e adormecidos. Ela está “adormecida” quando inexigível, seja porque ainda não venceu, seja porque sua exigibilidade se encontra suspensa. Está “desperta” quando exigível, sujeitando-se a atos de cobrança devido ao seu descumprimento.

No âmbito tributário, um ato de cobrança frequente é o condicionamento da prática de atos jurídicos à prova de quitação fiscal. Mas qual é a natureza jurídica dessa exigência? A jurisprudência tem oferecido respostas dissonantes. Exemplo disso é a adoção de entendimentos divergentes sobre os meios idôneos à comprovação da quitação fiscal, especialmente em relação à obtenção de benefícios fiscais<sup>1</sup> e ao julgamento da adjudicação ou partilha em processos de inventário<sup>2</sup>. Em

<sup>1</sup> STJ, REsp n. 1.761.544, Rel. Min. Herman Benjamin, 2<sup>a</sup> Turma, j. 8.11.2018.

<sup>2</sup> Confira-se: REsp n. 1.238.039, Min. Herman Benjamin, j. 27.2.2011; REsp n. 1.260.307, Min.

ambos os casos, há decisões que só admitem a certidão negativa de débitos, rejeitando a certidão negativa com efeitos de positiva.

Esse equívoco decorre, em grande medida, de uma interpretação supostamente literal da expressão “prova de quitação”, como se quitação significasse necessariamente a extinção da relação jurídica. Nesse entendimento, apenas a certidão negativa de débitos seria apta a comprovar a “morte” das relações tributárias. A certidão positiva com efeitos de negativa seria inadequada por revelar a existência de relações “vivas”, ainda que “adormecidas”.

A doutrina, por sua vez, tem dedicado pouca atenção aos arts. 205 e 206 do Código Tributário Nacional (CTN). Em geral, limita-se a registrar que o art. 205 autoriza restringir a prova de quitação à apresentação de certidão negativa, enquanto o art. 206 atribui os mesmos efeitos da certidão negativa à certidão positiva, quando os débitos “vivos” não estão vencidos, têm a exigibilidade suspensa ou estão garantidos por penhora em execução fiscal. Falta, portanto, uma análise mais detida da natureza jurídica desses institutos.

Comumente, chama-se a certidão negativa de débitos de “certidão de quitação” e a certidão positiva com efeitos de negativa de “certidão de regularidade”. Essas nomenclaturas, porém, sugerem equivocadamente que o legislador poderia condicionar a prática de determinado ato jurídico exclusivamente à certificação da quitação – e não de regularidade –, distorcendo a função das exigências de quitação fiscal.

Diante disso, este trabalho tem por objetivo principal analisar, em profundidade, os arts. 205 e 206 do CTN, indagando: como devem ser interpretadas as exigências de quitação fiscal e qual é a função das certidões de situação fiscal?

Metodologicamente, adota-se o método dedutivo<sup>3</sup>, em particular o caminho analítico-interpretativo do construtivismo lógico-semântico e suas premissas jurosóficas, bem como a técnica de revisão bibliográfica<sup>4</sup>, com a leitura e interpretação de artigos, livros e manuscritos.

Os objetivos específicos são: (i) descrever a fenomenologia do nascimento e da extinção de normas e relações jurídicas; (ii) conceituar e examinar os efeitos jurídicos da quitação e das certidões de situação fiscal; (iii) interpretar os arts. 205 e 206 do CTN; e (iv) construir a estrutura lógica geral das normas de exigência de quitação fiscal.

<sup>3</sup> HERMAN BENJAMIN, j. 5.7.2011; REsp n. 1.265.977, Min. Benedito Gonçalves, j. 19.9.2011; REsp n. 1.335.374, Min. Castro Moreira, j. 31.8.2012; e REsp n. 1.688.335, Min. Francisco Falcão, j. 14.8.2018.

<sup>4</sup> MAZUCATO, Thiago. *Métodos*. In: MAZUCATO, Thiago (org.). *Metodologia da pesquisa e do trabalho científico*. Penápolis: Funepe, 2018, p. 53-58.

<sup>4</sup> FONTANA, Felipe. *Técnicas de pesquisa*. In: MAZUCATO, Thiago (org.). *Metodologia da pesquisa e do trabalho científico*. Penápolis: Funepe, 2018, p. 59-78.

O percurso do estudo é o seguinte: primeiro, analisa-se a introdução e a extinção de uma relação jurídica no sistema do direito, sob a ótica do construtivismo lógico-semântico; segundo, discute-se a natureza jurídica da quitação; terceiro, avalia-se a (in)validade da exigência de quitação fiscal como condição para prática de atos jurídicos; quarto, delimita-se o conteúdo e os efeitos jurídicos das certidões de situação fiscal; por fim, examina-se a natureza jurídica da certidão positiva com efeitos de negativa, sobretudo no caso de dívida exigível garantida por penhora em execução fiscal.

### 1. Do nascimento à morte das relações jurídicas

O construtivismo lógico-semântico parte da premissa de que o conhecimento humano pressupõe linguagem: nada existe para o homem enquanto não for nomeado, pois apenas o que se traduz em linguagem pode ser conhecido. A experiência sensorial, por mais intensa que seja, não constitui conhecimento se não for expressa linguisticamente. Isso não significa negar a existência física dos fenômenos, mas afirmar que o conhecimento deles só se realiza por meio da linguagem.

Em outras palavras, não se conhece o *evento* – a ocorrência perceptível aos sentidos –, mas o *fato*, isto é, o relato linguístico desse evento. O fato sempre se refere ao passado: é o retrato linguístico de algo já ocorrido. Assim, a linguagem não apenas descreve o mundo, mas o constrói<sup>5</sup>, pois aquilo que é relatado torna-se conhecido e, por consequência, passa a integrar o horizonte da realidade humana.

Nessa perspectiva, o direito é concebido como um corpo de linguagem, composto por normas jurídicas que disciplinam condutas intersubjetivas com vistas à realização de valores sociais<sup>6</sup>. Entretanto, é essencial distinguir entre texto e norma: o texto é o suporte físico e material do direito – o que se pode ver e ler –, enquanto a norma é uma construção mental do intérprete, resultante da leitura e interpretação dos enunciados textuais.

A estrutura lógica mínima de toda norma jurídica é formada por duas proposições: a hipótese ou antecedente, que descreve um evento de possível ocorrência no mundo fenomênico; e a tese ou consequente, que prescreve uma relação jurídica entre dois sujeitos, atribuindo a um o dever de prestar certa conduta e a outro o direito de exigir-la. Assim, as normas jurídicas configuraram juízos hipotéticos-condicionais da forma: “dado o fato X, então deve ser a relação jurídica Y”.

<sup>5</sup> “O conhecimento pressupõe a existência de linguagem. A realidade do ser cognoscente caracteriza-se exatamente por esse conhecimento do mundo, constituído mediante linguagem. Não é possível conhecermos as coisas tal como se apresentam fisicamente, fora dos discursos que elas se referem. Por isso, nossa constante afirmação de que a linguagem cria ou constitui a realidade.” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 13).

<sup>6</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 89.

Além de ser linguagem, o direito também é um sistema. Todo sistema delimita sua própria realidade e, consequentemente, a forma linguística específica que seus enunciados devem assumir para serem reconhecidos como válidos<sup>7</sup>. Apesar dos fatos relatados em linguagem competente – isto é, elaborados conforme os procedimentos e instrumentos previstos pelo próprio sistema – ingressam no plano jurídico. Tudo o que não for linguisticamente produzido segundo esses parâmetros será juridicamente inexistente<sup>8</sup>.

Em particular, o direito é um sistema autopoietico: ele estabelece os mecanismos de criação, modificação e exclusão de seus próprios elementos. Segundo Tárek Moysés Moussalem, são as normas de produção normativa e de revisão sistemática que asseguram esse caráter autopoietico<sup>9</sup>. As primeiras subdividem-se em normas de competência, que conferem a determinados sujeitos – os agentes credenciados – a aptidão para produzir enunciados normativos, e normas de procedimento, que disciplinam o modo de exercício dessa competência. Já as normas de revisão sistemática autorizam a modificação ou a extinção de normas previamente existentes, preservando o equilíbrio sintático do sistema.

A função do direito é regular condutas humanas. No entanto, as normas gerais e abstratas, por sua amplitude, são incapazes de atuar diretamente sobre as condutas intersubjetivas. É preciso produzir outras normas, progressivamente mais específicas, que se aproximem das ações reguladas. Essa concretização ocorre mediante o processo de *positivação*, que consiste na sucessiva aplicação de normas superiores para a produção de normas cada vez mais particulares, até que se tornem individuais e concretas, prescrevendo diretamente relações jurídicas entre sujeitos determinados<sup>10</sup>.

No construtivismo, porém, a incidência das normas não ocorre automaticamente com a simples ocorrência de um evento no mundo fenomênico que corresponda ao antecedente normativo. O evento precisa ser relatado em linguagem competente por um agente autorizado, transformando-se em fato jurídico. Assim, o nascimento de uma relação jurídica depende de uma ação humana de aplicação normativa, e não apenas da ocorrência material do evento.

O agente credenciado deve interpretar o texto normativo, construir a norma jurídica, descrever linguisticamente o fato subsumido no seu antecedente (constituindo o fato jurídico) e imputar-lhe o vínculo jurídico prescrito no seu consequente. O resultado desse processo é a introdução, no sistema jurídico, de uma norma individual e concreta, que prescreve uma relação jurídica entre sujeitos

<sup>7</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 49-50.

<sup>8</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 78-79.

<sup>9</sup> MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 79.

<sup>10</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 45.

determinados, na qual um está obrigado, facultado ou proibido a realizar certa conduta em relação ao outro.

O registro do ato de aplicação é materializado em um *documento normativo*, suporte físico de enunciados textuais que, ao serem interpretados, permitem a construção de duas normas jurídicas: (i) o *veículo introdutor*, norma geral e concreta que descreve o tempo, o espaço, o agente competente e o procedimento adotado e prescreve o dever de todos respeitarem a norma introduzida; e (ii) a *norma introduzida*, que descreve um fato jurídico e prescreve a relação jurídica dele decorrente<sup>11</sup>.

Além disso, toda aplicação normativa pressupõe prova e convencimento. O agente credenciado somente realizará a subsunção normativa quando estiver convencido da ocorrência do evento descrito no antecedente da norma. Entretanto, ele não tem acesso direto aos eventos, que se exaurem no tempo e no espaço, deixando apenas vestígios de sua ocorrência<sup>12</sup>. Seu acesso é apenas indireto, por meio de relatos linguísticos.

As provas são, portanto, relatos linguísticos destinados a persuadir o agente credenciado acerca da veracidade do fato alegado. Elas integram o processo de positivação ao servirem de elementos de convicção para que o intérprete reconheça e constitua o fato jurídico (em sentido estrito) que comporá o antecedente da norma individual e concreta.

Nessa linha, as provas são, por um lado, fatos jurídicos em sentido amplo, pois fundamentam a constituição do fato jurídico em sentido estrito<sup>13</sup>; por outro, normas jurídicas em sentido amplo, com a seguinte estrutura: *dado o fato* (*fato jurídico em sentido amplo*), *então deve ser o reconhecimento do fato* (*fato jurídico em sentido estrito*).

Assim como qualquer outro enunciado normativo, as provas só ingressam no sistema jurídico por meio de um documento normativo produzido por um agente credenciado. Esse documento deve conter enunciados que possibilitem a construção tanto do veículo introdutor quanto da norma introduzida. Conforme Fabiana Del Padre Tomé, o veículo introdutor corresponde ao *meio de prova*, enquanto a norma introduzida constitui a *prova propriamente dita*<sup>14</sup>. Melhor dizendo, o meio de prova é a norma geral e concreta que descreve o agente e o procedimento probatório e prescreve a introdução no mundo jurídico dos enunciados probatórios que veicula – as provas propriamente ditas.

<sup>11</sup> MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 125.

<sup>12</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 46.

<sup>13</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 96.

<sup>14</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 113.

De forma simplificada, uma relação jurídica nasce após as seguintes etapas: (i) introdução da prova e do fato alegado no sistema jurídico; (ii) convencimento do agente competente quanto à veracidade do fato alegado; e (iii) aplicação normativa, com a produção do documento normativo que introduz no sistema jurídico a norma individual e concreta que prescreve a relação jurídica em seu consequente.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, toda relação jurídica contém cinco elementos estruturais mínimos: sujeito ativo, sujeito passivo, dever jurídico, direito subjetivo e prestação<sup>15</sup>. Enquanto esses elementos coexistem, a relação está “viva” no sistema; quando algum deles desaparece, ocorre sua extinção, que pode resultar de diversas causas, como pagamento, compensação, transação, remissão, prescrição ou decadência.

Contudo, a extinção de uma relação jurídica não decorre automaticamente da ocorrência material da causa extintiva, mas da introdução de uma norma de revisão sistemática, que subtrai a relação originária do ordenamento. Essa norma extintiva é produzida segundo o mesmo processo de produção da norma originária: alegação do fato extintivo, apresentação de provas, convencimento do agente competente e emissão do documento normativo cujos enunciados textuais permitem a construção do veículo introdutor e da norma extintiva (norma individual e concreta)<sup>16</sup>.

Toda norma de extinção (norma geral e abstrata) descreve, em seu antecedente, a ocorrência da causa extintiva; em seu consequente, prescreve uma relação contraditória à original, cuja interseção lógica resulta na eliminação de ambas do sistema. Assim, a extinção não é mera consequência física de um evento, mas o resultado da introdução, no sistema, de uma nova norma que anula a precedente. A relação jurídica “morre” quando essa norma extintiva é formalmente constituída, expulsando do sistema o vínculo originário.

A dinâmica vital das relações jurídicas espelha, portanto, a própria autopoiese do sistema do direito. As relações “nascem” quando uma norma geral e abstrata é aplicada e produz uma norma individual e concreta; “vivem” enquanto seus elementos subsistem e produzem efeitos; e “morrem” quando o sistema introduz uma norma extintiva cuja relação jurídica contradiz a anterior, retirando-a do sistema.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 546-547.

<sup>16</sup> Neste trabalho, será utilizada a expressão “norma de extinção” para as normas gerais e abstratas que preveem as causas de extinção das relações jurídicas, como as hipóteses do art. 156 do CTN. Já a expressão “norma extintiva” representará a norma individual e concreta resultado da aplicação da norma de extinção.

## 2. A quitação na visão construtivista

Na linguagem comum, afirmar que alguém “quitou uma dívida” significa que o devedor a pagou integralmente ou que adimpliu sua última parcela<sup>17</sup>. Contudo, do ponto de vista jurídico, quem quita é o credor, e não o devedor. Pontes de Miranda define quitação como o reconhecimento unilateral, pelo credor ou por seu representante, do recebimento daquilo que era devido ou da satisfação de sua pretensão<sup>18</sup>. No mesmo sentido, Orlando Gomes conceitua-a como “o ato pelo qual o credor, ou seu representante, certifica o pagamento”<sup>19</sup>.

Etimologicamente, a expressão *quitação* vem do latim *quietare*, que significa “acalmar” ou “aquietar”<sup>20</sup>. Na abordagem tradicional, a quitação é considerada o meio de prova por excelência do adimplemento, servindo para tranquilizar o devedor acerca da comprovação da satisfação de seu dever jurídico<sup>21</sup>.

Na perspectiva construtivista, porém, a quitação não se limita a um meio de prova do pagamento. Ela não é apenas o veículo introdutor de um fato jurídico em sentido amplo destinado a convencer um agente credenciado do desaparecimento de um elemento mínimo do vínculo relacional originário. Antes, é o próprio veículo introdutor da norma extintiva da relação originária.

No construtivismo, todo ato de aplicação normativa é, em última análise, um ato de reconhecimento, mediante linguagem competente, da ocorrência do fato que se enquadra no antecedente da norma jurídica, a partir da análise das provas apresentadas. Assim, ao reconhecer a satisfação de sua pretensão, o credor relata em linguagem competente o desaparecimento do seu crédito, constituindo o fato jurídico em sentido estrito que compõe o antecedente da norma extintiva da relação originária.

Dessa forma, a quitação resulta da aplicação, pelo credor, de uma norma de extinção, uma vez que ele é agente credenciado a introduzir normas extintivas das relações em que figura como sujeito ativo. A quitação consiste, portanto, no veículo introdutor de normas extintivas, produzido pelo próprio credor, sujeito ativo da relação originária. Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho observa:

“Saliente-se, porém, que não é o evento do pagamento que extingue a obrigação. Esta desaparecerá tão somente quando aquele evento for relatado na

<sup>17</sup> FIUZA, César. *Direito civil: curso completo*. 12. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 350.

<sup>18</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*, t. 24. São Paulo: RT, 2012, p. 203.

<sup>19</sup> GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 133.

<sup>20</sup> “O termo *quitação* vem do latim *quietare*, que significa acalmar, aquietar. É uma forma de deixar tranquilo o devedor. É um direito dele. É dever do credor dar a quitação, uma vez recebido o pagamento.” (VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: obrigações e responsabilidade civil*. 24. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024. v. 2, p. 170-171).

<sup>21</sup> TEPEDINO, Gustavo; SCHREIBER, Anderson. *Fundamentos do direito civil: obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. v. 2, p. 205.

linguagem prevista pelo ordenamento jurídico, surgindo aquilo que se chama de ‘documento de quitação’ ou ‘recibo de pagamento’. Tal documento contém os enunciados necessários e suficientes para a construção de uma norma individual e concreta, cujo antecedente descreve o fato da existência da dívida e cujo consequente prescreve um liame que, no cálculo das relações, anula o vínculo primitivo.”<sup>22</sup>

Assim, ao cumprir o que deve, o devedor tem direito de ter seu dever extinto, mediante a introdução da norma extintiva – isto é, tem direito à quitação. O devedor somente é efetivamente liberado da conduta a que estava obrigado após a quitação. Antes disso, o dever jurídico subsiste, podendo inclusive ser exigido pelo credor, ainda que o pagamento material tenha ocorrido. Daí a sabedoria do antigo adágio: “quem paga mal, paga duas vezes”<sup>23</sup>.

Embora costumeiramente seja o veículo introdutor da norma extintiva de corrente do pagamento em sentido estrito (cumprimento do dever jurídico), a quitação também pode veicular normas extintivas derivadas de outras causas de extinção, como remissão, dação em pagamento ou compensação. Por isso, pode ser compreendida, em sentido amplo, como qualquer veículo introdutor produzido pelo credor que veicule normas extintivas, independentemente de a norma de extinção lhe servir de fundamento de validade.

Vale destacar que o termo “quitação” é polissêmico. Conforme o contexto, pode designar: o cumprimento da prestação (quitação na linguagem comum); o ato no qual o credor reconhece a satisfação de sua pretensão (a ação de quitar); o documento normativo produzido pelo credor (recibo de quitação); o veículo introdutor da norma extintiva (quitação em sentido estrito); ou até mesmo a própria extinção da relação jurídica originária (quitação como sinônimo de extinção).

Quanto ao recibo de quitação, o art. 320 do Código Civil estabelece que ele pode se materializar em qualquer instrumento particular, desde que indique o valor e a espécie da dívida quitada, o nome do devedor (ou de quem pagou por ele), o tempo e o lugar do pagamento, e contenha a assinatura do credor ou de seu representante. Esses elementos correspondem ao conjunto mínimo de enunciados necessários e suficientes à construção tanto do veículo introdutor quanto da norma extintiva.

Se algum desses requisitos não for observado, o recibo estará viciado e poderá ser invalidado. Ainda assim, poderá funcionar como meio de prova se, combinado com outros elementos probatórios – especialmente as circunstâncias em que foi concedido –, for capaz de convencer o agente competente da extinção da obrigação, conforme o parágrafo único do art. 320 do Código Civil.

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 490-491.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 272-273.

No campo tributário, a Fazenda Pública normalmente não entrega ao contribuinte um recibo de quitação. Todavia, após o encontro de contas, o Fisco registra em seus bancos de dados – físicos ou digitais – documentos que atestam a satisfação da obrigação tributária. Como o ordenamento não exige formalidade diversa além dos enunciados mínimos necessários à construção do veículo introdutor e da norma extintiva, esse registro fazendário constitui documento formalmente apto a veicular a norma extintiva, pois contém a identificação do agente competente, do procedimento adotado e da dívida cuja extinção se reconhece.

Logo, ainda que não seja entregue ao contribuinte, o relato linguístico armazenado nos arquivos fiscais, ao reconhecer a satisfação da dívida tributária, contém os enunciados necessários e suficientes à construção do veículo introdutor e da norma extintiva e, por consequência, à extinção da relação tributária originária.

Conclui-se, portanto, que o registro fazendário, físico ou eletrônico, que indica o valor e a espécie da dívida, o nome do devedor, o tempo, o espaço e o motivo da extinção, ainda que não seja entregue ao contribuinte, constitui o documento normativo que veicula a quitação fiscal e a norma extintiva tributária, subtraindo a relação tributária originária do sistema jurídico.

### **3. Não se cobra o lícito, apenas o irregular**

Os sistemas normativos (religiosos, morais, jurídicos etc.) diferem-se dos demais pela presença de coação, isto é, pela capacidade de produzir atos materiais ou psicológicos que geram temor e compelem os indivíduos ao cumprimento das condutas prescritas<sup>24</sup>. As sanções são exatamente essas providências desfavoráveis associadas à prática de condutas indesejáveis.

O direito, contudo, é um sistema normativo peculiar, pois suas sanções são aplicadas pela força estatal, em particular pelo Estado-Juiz, que pode privar coercitivamente o infrator de bens diversos – desde a propriedade (execução forçada) até a liberdade (penas privativas de liberdade ou imposições de fazer e não fazer).

Desse modo, o processo de positivação não se encerra com a constituição da norma individual e concreta que impõe, proíbe ou faculta determinada conduta. Na realidade, toda relação jurídica percorre um ciclo próprio de positivação: nasce, vive e morre. A “vida” dessa relação é impulsionada pela produção de novas normas individuais e concretas, voltadas à efetivação do direito subjetivo do sujeito ativo<sup>25</sup>.

<sup>24</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 5.

<sup>25</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão. In: SOUZA, Priscila de (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: direito tributário e conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 368-369.

Ou seja, a vida de uma relação jurídica consiste no encadeamento de sucessivos atos de cobrança<sup>26</sup>.

Ao nascer, a relação jurídica é, em regra, líquida e certa. Se não for cumprida no tempo e modo devidos, torna-se exigível, isto é, suscetível a atos de cobrança. Antes disso, permanece “adormecida”, aguardando o cumprimento espontâneo. A exigibilidade, portanto, consiste no poder de exigir o cumprimento da conduta devida; ou seja, no direito do sujeito ativo de tomar as medidas cabíveis para satisfazer seu crédito. Seu marco inicial é o inadimplemento da prestação<sup>27</sup>, a partir do qual o credor pode desencadear as providências legalmente cabíveis.

Nesse sentido, a suspensão da exigibilidade representa a paralisação provisória dos atos de cobrança. Metaforicamente, é uma forma de “hibernar” uma dívida que estava “desperta”. Durante a suspensão, o sujeito ativo não pode postular o recebimento da prestação, devendo aguardar sua extinção espontânea.

A rigor, os atos de cobrança são normas jurídicas<sup>28</sup> que prescrevem condutas coercitivas, que compelem ao adimplemento mediante sanções. As sanções subdividem-se entre as sanções em sentido estrito e as sanções em sentido amplo<sup>29</sup>. As primeiras são normas jurídicas secundárias, que descrevem uma infração jurídica (descumprimento do dever) e prescrevem uma relação de direito processual: o direito de ação, cujo exercício convoca o Estado-Juiz a impor coercitivamente o cumprimento da prestação ou de prestação substitutiva<sup>30</sup>.

<sup>26</sup> “É neste contexto que isolamos o intervalo que rotulamos por ‘percurso da instituição e cobrança do crédito tributário’ correspondente aos eixos de positivação que dizem respeito (1) à constituição do crédito tributário via lançamento *stricto sensu* ou autolançamento, (2) à sua cobrança administrativa, na lavratura do ‘ato de lançamento e imposição de multa’, (3) à produção do ato de inscrição em dívida ativa e (4) ao início de sua cobrança judicial pelo ato de ajuizamento da execução fiscal.” (PEIXOTO, Daniel Monteiro. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Proposta de equacionamento teórico das causas suspensivas à luz das normas de competência tributária administrativa. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 601).

<sup>27</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão. In: SOUZA, Priscila de (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: direito tributário e conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 374.

<sup>28</sup> “Assim, ‘ato de lançamento e imposição de multa’, ‘ato de inscrição em dívida ativa’ e ‘ato de ajuizamento da execução fiscal’ são espécies do gênero ‘atos de cobrança do crédito tributário’, todos atos administrativos (em sentido amplo), todos veículos introdutores (normas concretas e gerais que introduzem normas concretas e individuais), enfim, todos normas jurídicas.” (PEIXOTO, Daniel Monteiro. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Proposta de equacionamento teórico das causas suspensivas à luz das normas de competência tributária administrativa. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 604).

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 848-849.

<sup>30</sup> FONTE, Leonardo Avelar. Sanção política em direito tributário: uma proposta de definição. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* v. 8, 2017, p. 65-87.

A diferença essencial entre normas primárias e secundárias reside na natureza da relação prescrita em seus consequentes: se material, a norma é primária; se processual, é secundária. Assim, as sanções em sentido amplo são normas primárias sancionatórias cujo antecedente descreve um ilícito e cujo consequente prescreve uma relação jurídica material desfavorável ao infrator, como, por exemplo, a imposição de multas. Por serem primárias, o seu descumprimento pode ensejar a aplicação de normas secundárias. Por exemplo: se o devedor adimite a obrigação principal, mas não paga a multa moratória, o credor pode açãoar o Judiciário para exigir essa prestação sancionatória.

As relações jurídicas sancionatórias podem ser não pecuniárias, impondo ao infrator obrigações de fazer ou de não fazer, como proibições de determinada conduta e restrições à liberdade<sup>31</sup>. No campo tributário, é comum sancionar contribuintes com dívidas em aberto com a proibição da prática de certos atos jurídicos. Essas exigências de quitação fiscal são normas primárias sancionatórias com efeitos coercitivos: primárias, porque prescrevem relações de direito material; sancionatórias, porque impõem a sanção de não realizar certo ato; e coercitivas, porque visam forçar o adimplemento do dever tributário.

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

Apesar das aparências, esse dispositivo legal não exige “a prova de quitação” para atos específicos<sup>32</sup>, tampouco determina que sua comprovação somente pode ser realizada mediante certidão negativa. Na realidade, o art. 205 do CTN estabelece duas normas de produção normativa: (i) confere competência legislativa ao ente tributante para limitar os meios de prova apenas à certidão negativa; e (ii) estabelece requisitos formais mínimos para a própria certidão negativa, enquanto documento normativo probatório. Desse modo, o art. 205 do CTN só tem utilidade quando já exista norma de exigência de quitação fiscal para a prática de certo ato jurídico.

<sup>31</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 43.

<sup>32</sup> “Note-se que o art. 205 não prescreve a apresentação de certidão negativa de débitos como condição à prática de atos jurídicos. Esse dispositivo estabelece, tão somente, a forma de produção da prova de regularidade fiscal e não, propriamente, a necessidade legal dessa prova. [...] De tal preceito infere-se que, para a exigência de certidão negativa de débito fiscal, é preciso que haja duas disposições legais: uma, obrigando a prova do pagamento de determinado tributo; outra, impondo que essa comprovação seja feita por meio de certidão negativa.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 636).

Mas qual é a estrutura lógica geral das normas de exigência de quitação fiscal? Numa análise apressada – comum na jurisprudência<sup>33</sup> –, pode-se concluir precipitadamente que sua estrutura seria a seguinte: *dado que o tributo X não foi quitado, então deve ser proibida a prática do ato jurídico Y*. Omitiu-se propositadamente a expressão “prova de”, pois toda aplicação normativa requer provas aptas a convencer o agente credenciado sobre a ocorrência do antecedente. Por isso, exigir “prova de quitação” é redundante: basta exigir “quitação”.

Nessa formulação apressada, a expressão “quitação” é interpretada como sinônimo de extinção da relação tributária. Exigir quitação equivaleria, assim, a exigir a extinção da relação jurídica, o que só ocorre com a introdução de uma norma extintiva. Logo, dívidas em aberto, ainda que inexigíveis, impediriam a prática do ato condicionado.

De Plácido e Silva define o adjetivo “regular” como o que está “conforme à regra jurídica ou de acordo com a lei. É o *legal*”. Regularidade, portanto, exprime o “estado ou a qualidade de regular”<sup>34</sup>. Inversamente, irregularidade designa o que não está em conformidade com as prescrições legais. Regular, portanto, equivale ao lícito e irregular ao ilícito. Somente estará regular quem não descumprir dever jurídico algum. Isso não implica, contudo, que todos os deveres jurídicos tenham sido satisfeitos, mas apenas que nenhum tenha sido violado. Logo, regularidade significa ausência de relação jurídica “viva” e “desperta” – ou seja, constituída e exigível.

Toda relação extinta é, sem dúvida, inexigível; mas uma relação inexigível pode não estar extinta. Ela pode, por exemplo, estar no seu período de cumprimento espontâneo ou, ainda, com a exigibilidade suspensa. Em ambos os casos, o sujeito permanece regular, pois não incorreu em mora, embora não esteja estritamente “quite”, no sentido de não possuir relações jurídicas que ainda não foram extintas.

Dessa maneira, ao se exigir a estrita quitação (extinção) de um tributo como condição para a prática de ato jurídico, acabam sendo incluídas, no antecedente da norma primária sancionatória, situações em que o contribuinte está regular. O

<sup>33</sup> Por exemplo, confira-se: “No caso vertente, o pedido de compensação dos débitos tributários com precatório encontra-se pendente de análise pela autoridade administrativa, razão pela qual não houve, ainda, a extinção do crédito tributário. [...] Assim, [...] apenas a existência de um processo de compensação de débitos com precatório, sem maiores detalhes que permita ter certeza quanto a quitação dos débitos, é insuficiente para que seja considerada como causa de extinção do débito tributário, este requisito legal para fins de expedição do formal de partilha. Dessa forma, sem que haja prova da efetiva quitação dos débitos do espólio, não é possível autorizar a expedição do formal de partilha, conforme preconiza o artigo 192, do Código de Processo Civil.” (TJDFT, Acórdão n. 1725242, 07094080220238070000, Rel. Arquibaldo Carneiro Portela, 6<sup>a</sup> Turma Cível, j. 12.7.2023).

<sup>34</sup> SILVA, Oscar Joseph De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 1.147.

resultado é a punição de condutas lícitas com a proibição de realizar o ato condicionado, coagindo, na prática, o contribuinte regular a satisfazer prestações inexigíveis.

Paulo de Barros Carvalho destaca que o antecedente da norma sancionatória sempre deve descrever infrações jurídicas<sup>35</sup>. Do contrário, haveria a cobrança de condutas inexigíveis, o que não é permitido. Quer dizer, o antecedente dessas normas só pode descrever a existência de dívidas “vivas” e “despertadas” – constituídas *e* exigíveis. Não se pode descrever a existência de dívida “vivas”, mas “adormecidas” – constituídas *e* inexigíveis.

Fabiana Del Padre Tomé reforça que é inconcebível punir quem age em conformidade com as determinações do ordenamento jurídico<sup>36</sup>. Na mesma linha, Geraldo Ataliba ensina que

“É comezinho e induvidoso que os castigos (sanções punitivas) previstos pela ordem jurídica aplicam-se a pessoas cujos comportamentos transgridem os preceitos legais.

Se se fala em castigo, *ipso facto*, supõe-se um ato ilícito. Se se menciona ato ilícito, a ele necessariamente há de corresponder uma punição. [...]

Efetivamente, sempre que alguém atua concretamente, na conformidade de um preceito normativo que lhe assegura um direito de assim atuar, não pode o intérprete jamais entender como ilícito tal comportamento.

É mesmo logicamente inconcebível que um comportamento possa ser jurídico e antijurídico ao mesmo tempo.”<sup>37</sup>

Dessa forma, não se pode cobrar o regular, apenas o irregular; ou melhor, não se pode punir o lícito, somente o ilícito. A exigência de extinção de tributo inexigível como condição para a prática de ato jurídico é, portanto, inválida.

Segundo Leonardo Fonte, a sanção política consiste numa norma primária sancionatória com efeitos coercitivos que restringe de modo desproporcional um direito fundamental, o que a torna inconstitucional<sup>38</sup>. A exigência estrita de qui-

<sup>35</sup> “O suposto das regras sancionatórias, vale recordar, hospeda sempre a descrição de um acontecimento do mundo físico exterior, no qual alguém deixou de cumprir determinada prestação a que estava submetido, por força de outra norma jurídica de conduta.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 855).

<sup>36</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão. In: SOUZA, Priscila de (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: direito tributário e conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 383.

<sup>37</sup> ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978. v.2, p. 269-271.

<sup>38</sup> FONTE, Leonardo Avelar da. Sanção política em direito tributário: uma proposta de definição. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* v. 8, set./out. 2017, p. 65-87. A esse respeito, confira-se a tese do Tema 31/STF: “É inconstitucional o uso de meio indireto coercitivo para pagamento de tributo – ‘sanção política’ –, tal qual ocorre com a exigência, pela Administração Tributária, de fiança, garantia real ou fidejussória como condição para impressão de notas fiscais de contribuintes com débitos tributários”.

tação (extinção) fiscal é ainda mais grave. Nela, não se pune desproporcionalmente uma conduta ilícita, mas algo pior: penalizam-se condutas que nem sequer deveriam ser sancionadas, por estarem em conformidade com o sistema jurídico.

Por essa razão, todas as normas de exigência de quitação fiscal para prática de atos jurídicos devem ser (re)interpretadas, conferindo à expressão “quitação” o sentido de “regularidade”. A estrutura lógica geral dessas as normas, portanto, é a seguinte: *dado que o tributo X está irregular, então deve ser proibida a prática do ato jurídico Y*. Equivalentemente: *dado que o tributo X está regular, então deve ser facultada a prática do ato jurídico Y*.

No entanto, afirmar que somente a exigência de regularidade é admissível não significa que toda exigência de regularidade seja constitucional. É possível que ela se revele desproporcional, configurando sanção política. Desse modo, mesmo (re)interpretadas, todas as exigências de regularidade fiscal ainda devem ser submetidas ao crivo da proporcionalidade, já que sempre implicam restrição de algum direito fundamental do contribuinte, ainda que o façam para concretizar o princípio da supremacia do interesse público ao garantir a arrecadação tributária.

Humberto Ávila ensina que a proporcionalidade é um postulado, ou seja, uma norma direcionada ao intérprete do direito, que estabelece diretrizes metódicas para aplicação de outras normas, especialmente em situações em que a adoção de uma medida concreta para alcançar um objetivo resulta na restrição de outros direitos fundamentais<sup>39</sup>. Esse postulado compreende três critérios sucessivos: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito (sopessamento).

Na adequação, verifica-se se a medida restritiva é minimamente apta a promover o fim legítimo almejado, que sempre deve ser a concretização de outro princípio ou direito fundamental. Na necessidade, examina-se se essa medida é a menos danosa possível. Por fim, na proporcionalidade em sentido estrito, pondera-se se os benefícios obtidos na efetivação de um fim justificam os custos na consecução de outros direitos.

Assim sendo, a exigência de regularidade fiscal para a prática de ato jurídico será válida se, e somente se, (i) aumentar a garantia do crédito tributário, (ii) representar a medida menos danosa possível e (iii) gerar incremento de arrecadação tributária capaz de justificar a restrição ao direito fundamental afetado. Caso contrário, configurará meio desproporcional de cobrança, incompatível, sobretudo, com as garantias do devido processo legal e da ampla defesa do contribuinte, caracterizando-se como verdadeira sanção política.

<sup>39</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 179-180.

#### 4. Fotografias jurídicas: o que as certidões de situação fiscal são capazes de capturar?

Uma certidão é o documento produzido por um agente público que retrata os dados e informações registrados nos arquivos físicos ou digitais de uma repartição pública<sup>40</sup>. É, nas palavras de Leandro Paulsen, “a reprodução fiel do que já existe, nem mais nem menos”<sup>41</sup>. Por isso, não podem ser certificadas especulações, presunções ou conjecturas, mas apenas situações fático-jurídicas devidamente documentadas pelo ente administrativo<sup>42</sup>.

Mais especificamente, a certidão é um documento normativo que contém enunciados cuja interpretação possibilita a construção de um fato jurídico em sentido amplo – a prova de uma situação jurídica – e o respectivo veículo introdutor – o meio de prova. Metaforicamente, a certidão equivale a uma fotografia de situações jurídicas: seu papel é retratar o estado de relações previamente introduzidas no mundo jurídico. É uma espécie de captura estática, temporalmente situada, do mundo jurídico.

Assim, relações jurídicas que não tenham sido constituídas até o momento da consulta aos arquivos não serão retratadas pela certidão, ainda que se refiram a eventos já ocorridos, já que não é possível “fotografar” algo que não consta nos registros do ente fazendário, inexistindo no próprio sistema jurídico.

A Constituição Federal, em seu art. 5º, XXXIV, b, assegura o direito fundamental à obtenção gratuita de certidões em repartições públicas, para exercer ou defender direitos ou para esclarecer situações de interesse pessoal. Segundo Hugo de Brito Machado Segundo, o direito à certidão é uma concretização dos princípios republicano, da publicidade e da dignidade humana<sup>43</sup>.

No âmbito tributário, o contribuinte possui o direito de exigir do Fisco a expedição de certidões de situação fiscal, cuja função é atestar, a partir dos registros arquivados, em que estágio de positivação se encontra uma determinada classe de relações tributárias<sup>44</sup>. Quando a “fotografia jurídica” dos registros fazendários não captar nenhuma relação jurídica “viva”, deve ser expedida uma

<sup>40</sup> CUNHA, Carlos Renato. A certidão positiva com efeitos de negativa e as execuções fiscais: o caso do depósito, da fiança bancária e do seguro garantia. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 125, nov./dez. 2015, p. 243.

<sup>41</sup> PAULSEN, Leandro. *Manual das certidões negativas de débito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 10.

<sup>42</sup> “Ressalte-se que o direito à expedição de certidão engloba o esclarecimento de situações já ocorridas, jamais sob hipóteses ou conjecturas relacionadas a situações ainda a serem esclarecidas.” (MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 40. ed. Barueri/SP: Atlas, 2024, p. 228).

<sup>43</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Dialética; Fortaleza, CE: ICET, 2007, p. 350.

<sup>44</sup> “A certidão relativa à situação fiscal do contribuinte, por consequência, será a reprodução textual fiel do que consta nos registros do Fisco a esse respeito, expedida por servidor a quem a legislação

certidão negativa de débitos (CND). Em posse dela, o contribuinte comprova a inexistência de débitos “vivos” em seu desfavor. Como toda relação extinta está regular, a certidão negativa também serve como prova da regularidade de todas as relações constituídas até a data de sua expedição.

Todavia, a certidão negativa é a prova da morte, e não causa que mata uma relação jurídica<sup>45</sup>. Em outros termos, é meio de prova da extinção, mas não o veículo introdutor da norma extintiva. Ela apenas atesta que as relações tributárias foram extintas<sup>46</sup>, o que se dá previamente, mediante a introdução de normas extintivas derivadas de outros documentos normativos, como recibos de quitação e decisões administrativas ou sentenças transitadas em julgado.

Enquanto documento normativo, a certidão negativa contém enunciados que permitem construir duas normas jurídicas: (i) o veículo introdutor, cujo antecedente descreve o tempo, o espaço, o ente tributante e o procedimento de emissão, e cujo consequente prescreve que todos têm o dever de considerar o enunciado probatório veiculado; e (ii) a norma introduzida, cujo antecedente descreve a ausência de relações “vivas” e o consequente prescreve o reconhecimento da regularidade das relações a que se refere.

Devido ao seu elevado poder de convencimento, a mera apresentação de certidão negativa é suficiente para persuadir o agente credenciado a aplicar a norma de exigência de regularidade, permitindo que o contribuinte pratique o ato jurídico condicionado. Esse é precisamente o intuito simplificador do art. 205 do CTN. Se os meios de prova da regularidade fiscal não fossem limitados, o agente competente poderia ser compelido a examinar grande volume de documentos antes de se convencer da regularidade do contribuinte, o que tornaria o procedimento muito oneroso e ineficiente.

Além disso, ainda que se examinassem inúmeros documentos, apenas a certidão negativa é capaz de assegurar que as relações certificadas correspondem à

---

atribuia tal competência.” (PAULSEN, Leandro. *Manual das certidões negativas de débito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 10).

<sup>45</sup> “As Certidões Negativas de Débito não implicam senão a declaração de que nada consta nos registros do órgão [...] acerca da existência de débitos a cargo do contribuinte solicitante. Não têm efeito liberatório relativamente ao período anterior à concessão da certidão, ou seja, não equivalem à quitação das obrigações tributárias do contribuinte” (PAULSEN, Leandro. *O direito a certidões negativas de débitos*. In: PAULSEN, Leandro (org.). *Direito tributário: certidões negativas de débito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 43).

<sup>46</sup> “a certidão não é um documento de quitação, vale dizer, a sua finalidade não é exonerar o devedor do tributo de sua obrigação legal, mas simplesmente permitir a este a prática de determinado ato ou negócio, para a qual a lei exige a prova de quitação de tributos. Em outras palavras, o crédito tributário não deixa de existir pelo fato de haver sido fornecida uma certidão que o ignore. Nem o fornecimento de certidão de quitação impede a constituição de um crédito tributário relativo a fato gerador anteriormente ocorrido” (MACHADO, Hugo de Brito. *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Dialética; Fortaleza, CE: ICET, 2007, p. 324).

totalidade das relações pertinentes. Provas isoladas – como recibos de quitação e decisões judiciais transitadas em julgado – atestam a regularidade apenas das relações específicas a que dizem respeito, mas não asseguram que elas representam o conjunto de todas as relações pertinentes do sujeito passivo.

Logo, para garantir maior segurança e celeridade na verificação da regularidade fiscal, o art. 205 do CTN autoriza o Fisco a restringir os meios de prova à certidão negativa, que certamente se revela o meio de prova mais eficiente, abrangente e confiável para atestar a situação fiscal do contribuinte.

Entretanto, se a “fotografia jurídica” capturar ao menos uma relação jurídica “viva”, a certidão negativa não poderá ser emitida. Nesse caso, será expedida uma certidão positiva de débitos, que atesta a existência de relações ainda não extintas. Ainda assim, poderá ser reconhecida a regularidade do contribuinte, desde que todas as relações “vivas” estejam “adormecidas”, isto é, inexigíveis.

### 5. O art. 206 do CTN: entre o real e o ficcional

Um dever jurídico entra em mora apenas quando não é cumprido no tempo e modo previstos pelo direito. Antes disso, permanece regular, devendo o sujeito ativo aguardar o seu cumprimento espontâneo. Do mesmo modo, uma relação cuja exigibilidade foi suspensa encontra-se “adormecida”, não podendo ser alvo de atos de cobrança.

Naturalmente, nos casos em que todas as relações “vivas” estão “adormecidas”, a certidão positiva serve de prova da regularidade fiscal, já que certifica a inexistência de deveres tributários em atraso. Em outras palavras, comprova que o contribuinte não incorreu em infração jurídica.

Diante disso, o art. 206 do CTN estabelece que a certidão positiva terá os mesmos efeitos da certidão negativa quando os débitos “vivos” (i) não estiverem vencidos, (ii) tiverem a exigibilidade suspensa ou (iii) estiverem garantidos por penhora em execução fiscal. Trata-se da chamada certidão positiva com efeitos de negativa de débitos (CPEND).

Segundo Hugo de Brito Machado, possuir “os mesmos efeitos da certidão negativa significa ser apta a substituir aquela, em todas as situações nas quais é exigida. Sem qualquer restrição”<sup>47</sup>. Portanto, a CPEND também funciona como meio idôneo de prova da regularidade fiscal do contribuinte. Mais precisamente, ela introduz o seguinte vínculo abstrato: *dado que inexistem deveres tributários descumpridos, então deve ser reconhecida a regularidade fiscal do contribuinte*.

A equiparação de efeitos nas hipóteses de não vencimento e de suspensão da exigibilidade é evidente, pois, em ambas, o contribuinte realmente não descum-

<sup>47</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Dialética; Fortaleza, CE: ICET, 2007, p. 327

priu qualquer dever jurídico. Contudo, no caso da dívida exigível garantida por penhora, a equiparação não é imediata. Nessa hipótese, a dívida não está “adormecida”, mas “desperta”, isto é, apta a ser objeto de atos de cobrança. Se não fosse assim, não haveria fundamento para o ajuizamento da execução fiscal, tampouco para a prática de constrições patrimoniais<sup>48</sup>.

Desse modo, o legislador complementar ampliou as hipóteses de expedição da CPEND, incluindo uma situação de irregularidade: a existência de dívida exigível garantida por penhora em execução fiscal. Ao assim dispor, instituiu uma ficção jurídica, segundo a qual a fotografia de uma dívida irregular será tida como regular quando estiver garantida por penhora em execução fiscal.

Para Cristiano Carvalho, uma ficção é a desconsideração da realidade com propósitos determinados. A ficção jurídica, especificamente, consiste em uma norma que desconsidera certos institutos e formas jurídicas preexistentes para gerar efeitos jurídicos que, de outra forma, não seriam possíveis<sup>49</sup>.

Nessa perspectiva, a emissão de uma CPEND em face de dívida exigível, mas garantida por penhora, configura precisamente uma ficção jurídica, pois desconsidera a definição de regularidade – inexistência de dívida exigível – para permitir que o contribuinte com dívida garantida não sofra as mesmas sanções de um contribuinte irregular. Essencialmente, trata-se de uma ficção jurídica por equiparação<sup>50</sup>, na qual dois fatos jurídicos sabidamente distintos – (i) a inexistência de relações exigíveis e (ii) a existência de dívida exigível, porém garantida por penhora – são equiparados a fim de produzir os mesmos efeitos jurídicos.

A finalidade dessa ficção jurídica é resguardar o contribuinte irregular de cobranças excessivas ou desproporcionais. Com a garantia da arrecadação tributária, não há razão para submetê-lo às mesmas sanções impostas ao devedor irregular, sobretudo porque ainda detém o direito de oposição à execução. Assim, a obtenção da CPEND previne danos ou gravames de difícil reparação caso a impugnação do contribuinte venha a ser posteriormente acolhida<sup>51</sup>. Obviamente, a penhora deve ter valor suficiente para assegurar a satisfação integral da dívida executada; caso contrário, não se poderia falar em cobrança abusiva.

Nesse cenário, a expedição de CPEND introduz no ordenamento uma norma jurídica cujo antecedente descreve a existência de relação exigível, mas suficientemente garantida por penhora em execução fiscal, e cujo consequente pres-

<sup>48</sup> PAULSEN, Leandro. *Manual das certidões negativas de débito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 56-57.

<sup>49</sup> CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 222-223.

<sup>50</sup> PACHECO, Angela Maria da Mota. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 255-256.

<sup>51</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Dialética; Fortaleza, CE: ICET, 2007, p. 355.

creve o reconhecimento ficcional da regularidade fiscal do contribuinte. Com isso, o agente competente deve constituir a regularidade como fato jurídico em sentido estrito, permitindo a prática do ato jurídico condicionado à demonstração da regularidade fiscal.

O art. 110 do CTN proíbe a utilização de ficções que alterem conceitos e institutos de direito privado utilizados para definir ou limitar competências tributárias. Em outras palavras, são vedadas ficções jurídicas que atentem contra os limites da competência atribuída ao ente político para instituir normas de incidência tributária. Segundo Angela Pacheco, ao expandirem os critérios do antecedente de uma norma obrigatoria tributária, tais ficções violam princípios fundamentais como a liberdade, a tipicidade, a igualdade e a capacidade contributiva<sup>52</sup>, motivo pelo qual são inadmissíveis.

No entanto, o art. 206 do CTN não conflita com essa norma antificcional<sup>53</sup>, pois a emissão de certidão de regularidade em caso de dívida exigível, mas garantida por penhora, não amplia a incidência de qualquer tributo. Seu propósito é apenas otimizar e integrar o sistema jurídico tributário, conciliando a exigência de regularidade fiscal com outros direitos fundamentais que seriam indevidamente restringidos, em especial o direito de acesso à jurisdição, fundamento constitucional do direito de oposição à execução<sup>54</sup>.

Dessa forma, embora seja comum designar a certidão negativa de débitos como “certidão de quitação fiscal” e a certidão positiva com efeitos de negativa de “certidão de regularidade”, ambas produzem efeitos jurídicos idênticos: atestam a regularidade fiscal do contribuinte. Por um lado, a CND certifica a inexistência de relações jurídicas “vivas”; por outro, a CPEND indica que todas as relações “vivas” estão “adormecidas” ou garantidas por penhora suficiente em execução fiscal. Em ambas as situações, o contribuinte é – ou é tido como – regular, porque não está em atraso com seus deveres tributários ou, ainda que esteja, assegurou o cumprimento da obrigação de forma integral.

## Conclusão

O presente estudo examinou a exigência de prova de quitação fiscal para a prática de determinados atos jurídicos, à luz dos arts. 205 e 206 do CTN, reinterpretados segundo as premissas jusfilosóficas do construtivismo lógico-semântico. Buscou-se compreender o conceito de quitação fiscal, sua natureza jurídica e os

<sup>52</sup> PACHECO, Angela Maria da Mota. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 256-301.

<sup>53</sup> CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 278.

<sup>54</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Dialética; Fortaleza, CE: ICET, 2007, p. 355.

efeitos das certidões de situação fiscal, confrontando a abordagem tradicional a uma análise construtivista do fenômeno jurídico.

Concluiu-se, inicialmente, que a quitação não se resume a um simples meio de prova, como sugere a abordagem tradicional. Na verdade, ela consiste no veículo introdutor de normas extintivas, produzido pelo credor da relação originária, cujo efeito é liberar o devedor de seu dever jurídico. No contexto tributário, a quitação fiscal pode ser veiculada em qualquer documento (físico ou digital) produzido pelo ente fazendário, desde que contenha todos os enunciados necessários e suficientes à construção da norma extintiva e de seu veículo introdutor – a quitação fiscal em sentido estrito.

As normas de exigência de quitação fiscal para a prática de atos jurídicos são normas primárias sancionatórias com efeitos coercitivos, pois têm a finalidade de punir o contribuinte que não esteja em conformidade com seus deveres tributários, forçando-o a cumpri-los. Todavia, o art. 205 do CTN não condiciona a prova de quitação à prática de uma conduta específica, tampouco determina que ela seja feita exclusivamente por certidão negativa. Na realidade, esse dispositivo prevê duas normas de produção normativa: (i) confere competência legislativa ao ente tributante para limitar os meios de prova apenas à certidão negativa; e (ii) estabelece requisitos formais mínimos para a própria certidão negativa, enquanto documento normativo probatório.

A análise construtivista das normas de exigência de quitação fiscal revelou, porém, que a exigência de quitação fiscal entendida como extinção das relações tributárias é inválida, pois implicaria a formulação de norma sancionatória cujo antecedente abrangeeria condutas regulares (dívidas constituídas, mas inexigíveis). Tal configuração puniria condutas lícitas, o que é logicamente e juridicamente inadmissível.

Por esse motivo, é indispensável (re)interpretar a expressão “quitação” no sentido de “regularidade”, de modo que apenas os contribuintes com débitos exigíveis possam ser sancionados, assegurando que aqueles em dia com seus deveres tributários não sejam sujeitos a sanções indevidas.

Essa releitura, contudo, não legitima todas as exigências de regularidade fiscal. Somente serão constitucionais as que, cumulativamente, (i) aumentarem a garantia do crédito tributário, (ii) forem as medidas menos gravosas possíveis e (iii) proporcionarem incremento de arrecadação que compense a restrição imposta a direito fundamental. Caso contrário, a exigência se converterá em sanção política, vedada pelo sistema constitucional.

Metaforicamente, as certidões de situação fiscal podem ser comparadas a “fotografias” do estágio de positivação das relações tributárias de um contribuinte. A certidão será negativa quando não registrar relações “vivas”; e positiva, quando ao menos uma relação “viva” for identificada. No primeiro caso, a regularidade do contribuinte está imediatamente comprovada; no segundo, deve-se

analisar se as dívidas “vivas” estão “adormecidas” (inexigíveis) ou “despertas” (exigíveis).

Certidões positivas que registram dívidas “vivas”, mas “adormecidas” (não vencidas ou com a exigibilidade suspensa), naturalmente comprovam a regularidade do contribuinte, pois realmente não há nenhuma infração tributária ou dívida exigível. No entanto, ao permitir que o contribuinte com dívida exigível, mas garantida por penhora em execução fiscal, também obtenha a CPEND, o legislador complementar instituiu uma ficção jurídica por equiparação, com a finalidade de resguardar o contribuinte de possíveis cobranças desproporcionais.

Diante disso, evidencia-se o equívoco das interpretações supostamente literais da expressão “prova de quitação”, frequentemente adotadas por alguns tribunais para admitir apenas a certidão negativa como meio legítimo de comprovação fiscal. Não se pode exigir a prova estrita de “quitação” de uma relação tributária, pois isso restringiria direitos e liberdades fundamentais de contribuintes que não cometem qualquer ilícito. Tampouco é razoável admitir a CND e recusar a CPEND, já que ambas produzem o mesmo efeito jurídico: comprovar a regularidade fiscal.

Em suma, tanto a CND quanto a CPEND constituem meios legítimos e equivalente de demonstração da regularidade fiscal do contribuinte, aptos, portanto, a autorizar a prática dos atos jurídicos condicionados.

Por fim, cabe destacar que a estrutura lógica geral das normas de exigência fiscal pode ser empregada em estudos futuros para analisar os dispositivos jurídicos que concretamente condicionam a prática de atos jurídicos à “prova de quitação”, como os arts. 130, 191, 191-A e 192 do CTN, a fim de examinar a validade e a razoabilidade dessa exigência.

## Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978. v. 2.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014.
- CARVALHO, Cristiano. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

- CUNHA, Carlos Renato. A certidão positiva com efeitos de negativa e as execuções fiscais: o caso do depósito, da fiança bancária e do seguro garantia. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 125, nov./dez. 2015, p. 241-265.
- FIUZA, César. *Direito civil: curso completo*. 12. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.
- FONTANA, Felipe. Técnicas de pesquisa. In: MAZUCATO, Thiago (org.). *Metodologia da pesquisa e do trabalho científico*. Penápolis: Funepe, 2018, p. 59-78.
- FONTE, Leonardo Avelar. Sanção política em direito tributário: uma proposta de definição. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* v. 8, 2017, p. 65-87.
- GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Dialética; Fortaleza, CE: ICET, 2007, p. 316-347.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Certidões negativas e direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Dialética; Fortaleza, CE: ICET, 2007, p. 348-367.
- MAZUCATO, Thiago. Métodos. In: MAZUCATO, Thiago (org.). *Metodologia da pesquisa e do trabalho científico*. Penápolis: Funepe, 2018, p. 53-58.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 40. ed. Barueri/SP: Atlas, 2024.
- MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.
- PACHECO, Angela Maria da Mota. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses, 2008.
- PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.
- PAULSEN, Leandro. *Manual das certidões negativas de débito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- PAULSEN, Leandro. O direito a certidões negativas de débitos. In: PAULSEN, Leandro (org.). *Direito tributário: certidões negativas de débito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 9-68.
- PEIXOTO, Daniel Monteiro. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Proposta de equacionamento teórico das causas suspensivas à luz das normas de competência tributária administrativa. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 601-629.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*, t. 24. São Paulo: RT, 2012.
- SILVA, Oscar Joseph De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

- TEPEDINO, Gustavo; SCHREIBER, Anderson. *Fundamentos do direito civil: obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024. v. 2.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão. In: SOUZA, Priscila de (coord.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários: direito tributário e conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 365-393.
- VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: obrigações e responsabilidade civil*. 24. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2024. v. 2.



---

---

Artigos de Autores (não Submetidos ao Sistema  
de Avaliação *Double Blind Peer Review*)

---

---



# As Expectativas da Inteligência Artificial no Contencioso Tributário Federal Brasileiro

## *Expectations for Artificial Intelligence in Brazilian Federal Tax Litigation*

Ana Claudia Borges de Oliveira

Conselheira do Carf. Presidente da ACONCARF. Doutoranda em Direito Tributário pela PUC/SP. Mestre em Direito Tributário pelo IBDT. Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas pelo IDP. Professora de Direito Tributário.

*E-mail:* anaclaudia\_oliveira@hotmail.com.

Paulo Caliendo

Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUCSP. Professor Titular dos Programas de Graduação e Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, PUCRS, em Porto Alegre, Rio Grande do Sul, Brasil. Bacharel e Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, UFRGS. Advogado. *E-mail:* paulo.caliendo@pucrs.br.

Vanessa Bulara

Conselheira titular do Carf (Ministério da Fazenda) da 2<sup>a</sup> Seção. Conselheira suplente do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Mestre em Direito Tributário. *E-mail:* vanessabulara@gmail.com.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.12.2025.2930>

### *Resumo*

O presente artigo aborda o tema da inteligência artificial (IA) no contencioso tributário federal brasileiro, especificamente sob a perspectiva de seu uso aos casos que tramitam no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), tribunal administrativo de composição paritária, atrelado ao Poder Executivo e ao Ministério da Fazenda. A partir da implementação de uma IA que venha a ser devidamente regulamentada em lei, pretende o artigo discorrer sobre expectativas e inseguranças, em que pese já existirem diversas regulamentações infralegais, mas não suficientemente garantidoras da segurança jurídica mínima indispensável ao Estado Democrático de direito. Por fim, pretende incentivar o leitor a tecer reflexões quanto à cautela de seu uso, sobretudo pelo ente estatal, quanto ao uso de dados sensíveis, à transparência do banco de dados, ao respeito às garantias e aos direitos fundamentais como privacidade e direito de acesso à informação, além de cautela quanto à opacidade, ao enviesamento e à explicabilidade do algoritmo, e ao direito à revisão humana, sempre.

*Palavras-chave:* contencioso tributário brasileiro, arrecadação, inteligência artificial, segurança jurídica, eficiência.

### *Abstract*

This paper addresses the issue of artificial intelligence (AI) in Brazilian federal tax litigation, specifically from the perspective of its use in administrative cases pending before the Administrative Council of Tax Appeals (Carf), an administrative court with equal counsel, linked to the Executive Power and the Ministry of Finance. Based on the implementation of an AI that is duly regulated by law, the paper aims to discuss expectations and uncertainties, despite the existence of several sub-legal regulations that do not sufficiently guarantee the minimum legal certainty essential to a democratic state of law. Finally, it encourages the reader to reflect on the caution required in its use, especially by state entities, regarding the use of sensitive data, database transparency, respect for fundamental rights and guarantees such as privacy and the right of access to information, as well as caution regarding the opacity, bias, and explainability of the algorithm, and the right to human review, at all times.

**Keywords:** tax litigation, revenue collection, artificial intelligence, legal security, efficiency.

### **Introdução**

O ano de 1956 é considerado a data oficial da criação e institucionalização da inteligência artificial (IA)<sup>1</sup>. Como se vê, não se trata de um tema recente, mas, com certeza, é um tema ainda incipiente do ponto de vista legal e regulatório, como será abordado no presente artigo.

Apesar do tema realmente ser um “mundo à parte”, com termos que merecem estudos profundos (*prompts*, algoritmos, modelo caixa-preta, dentre outros), não se pretende aqui tratar de inteligência artificial a partir de uma abordagem técnica computacional. Objetivamente esclarecendo, a pretensão se limita ao apontamento dos desafios e das oportunidades que a própria evolução da ferramenta e variação de seus modelos (*machine learning*, *deep learning*) representam (ou podem representar) como um apoio aos órgãos julgadores de processos tributários.

Para isso, é importante esclarecer que o modelo brasileiro de julgamento de processos tributários, especificamente no âmbito federal, possui dois tribunais distintos, sendo um de competência oriunda do Poder Judiciário, fiscalizado e orientado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ).

---

<sup>1</sup> O termo “inteligência artificial” é cunhado pela primeira vez em uma proposta de workshop intitulada *A Proposal for the Dartmouth Summer Research Project on Artificial Intelligence*, submetida por John McCarthy, do Dartmouth College, Marvin Minsky, da Universidade de Harvard, Nathaniel Rochester, da IBM, e Claude Shannon, dos Laboratórios Bell. O workshop, realizado um ano depois, em julho e agosto de 1956, é geralmente considerado a data oficial de nascimento do campo emergente da IA. Disponível em: A história da inteligência artificial | IBM. Acesso em: 18 jul. 2025.

No âmbito administrativo federal, tem-se o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) como órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda atrelado ao Poder Executivo, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância e dos recursos de natureza especial<sup>2</sup>.

Nesse sentido, o tribunal judicial tem como competência exclusiva julgar ações de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária, ou de sua constitucionalidade, de descumprimento de preceito fundamental, adentrando ao reconhecimento de ilegalidades.

Por outro lado, o Carf sendo um órgão cuja função é limitada ao controle e à aplicação da legalidade da lei tributária, lhe é expressamente vedado o pronunciamento sobre a inconstitucionalidade de lei tributária<sup>3</sup>.

Feitos tais esclarecimentos, merece destaque que em ambos os colegiados, o contencioso tributário brasileiro é crescente, de modo que, ante a preemente necessidade de execução de uma política pública garantidora de menores custos estatais, mantendo o fomento das atividades básicas voltadas ao bem-estar social. Posto isso, é nítido que o governo precisa manter o foco na contenção de custos juntamente com o controle arrecadatório adequado, por meio do cumprimento das normas tributárias pelos contribuintes.

Especificamente sobre essa garantia de controle arrecadatório em razão do pagamento dos tributos pela sociedade, há que se destacar que a realidade brasileira não tem bons números. As causas são variáveis, mas na América Latina e no Caribe, a falta de previsibilidade e de segurança jurídica são as causas principais do relevante número do contencioso fiscal brasileiro<sup>4</sup>, como adiante será tratado.

Não há previsão legal brasileira sobre o tema, apesar de haver inúmeras regulamentações infralegais sobretudo no âmbito federal<sup>5</sup>. Com isso, aguarda-se a aprovação do Projeto de Lei n. 2.338, de 2023.

<sup>2</sup> Nos termos do art. 25, II, do Decreto Federal n. 70.237/1972.

<sup>3</sup> Com base no art. 26-A do Decreto Federal n. 70.237/1972 e na Súmula Carf n. 2, aprovada pelo Pleno em 2006 e com efeito vinculante de aplicação por seus Conselheiros cf. art. 85, VI, do Regimento Interno do Carf – Ricarf – Portaria MF n. 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Disponível em: [ricarf\\_portaria-mf-1634\\_ atualizada-ate-portaria-1918\\_6\\_12\\_2024.pdf](https://ricarf.portaria-mf.1634/actualizada-ate-portaria-1918_6_12_2024.pdf). Acesso em: 17 jul. 2025.

<sup>4</sup> Fonte: Banco Interamericano de Desarrollo. Disponível em: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/pt-br/onfianca-investidores-seguranca-juridica-tributaria/>. Acesso em: 18 jul. 2025.

<sup>5</sup> Tais como a Portaria SGD/MGI n. 5.950, de 26 de outubro de 2023, que trata do modelo de contratação de software e de serviços de computação em nuvem, por órgãos e entidades integrantes do Sistema de Administração dos Recursos de Tecnologia da Informação – Poder Executivo Federal; a Instrução Normativa n. 5, de 30 de agosto de 2021, que institui os requisitos mínimos de segurança da informação para utilização de soluções de computação em nuvem – administração pública federal; a Portaria – Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf) n. 4, de 20 de março de 2025, que institui as diretrizes do uso de Inteligência Artificial Generativa (IAG) no âmbito do Conselho de Controle de Atividades Financeiras – Coaf.

Enquanto isso, tanto a sociedade civil quanto as autoridades, a partir de uma interpretação harmônica, pautam-se em orientações oriundas da Lei Geral de Proteção de Dados<sup>6</sup>, justamente por ter uma abordagem mais ampla sobre os fundamentos legais no tratamento de dados sensíveis, aplicável também ao contexto dos contribuintes e da Receita Federal do Brasil (RFB) e/ou do Carf, no regular exercício de direito em processo administrativo fiscal.

## 1. O cenário atual do contencioso administrativo tributário federal brasileiro

Primeiramente, para melhor compreensão da importância do uso dessas ferramentas de IA e a respectiva análise da eventual eficiência quanto ao julgamento do contencioso tributário brasileiro, é necessário discorrer sobre esse contingente.

Em 2018, esse contencioso total, tanto judicial quanto administrativo, representou cerca de 73% do PIB brasileiro; em 2019 e 2020, essa proporção subiu para aproximadamente 75% do PIB<sup>7</sup>. Em termos de litigiosidade tributária federal, ou seja, não incluindo estados/municípios, esse percentual representou cerca de 52% do PIB em 2020.

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), responsável pelos julgamentos em segunda instância e instância especial, em números aproximados, tem-se R\$ 628 bilhões distribuídos em 116.400 processos em fevereiro de 2020, contra R\$ 567 bilhões em 121.100 processos, em fevereiro de 2019<sup>8</sup>.

Com base em informações de 7 de fevereiro de 2019<sup>9</sup> do próprio Carf, na ocasião foi apurado que:

- i) o estoque era de 122.371 processos, correspondentes a R\$ 603,77 bilhões em crédito tributário;
- ii) 43% desse crédito já havia sido sorteado para os conselheiros e se encontra, portanto, em fase de relatoria ou pós-julgamento;
- iii) Na ocasião, por conta de eficiência, a partir de 2016, Carf adotou uma política de reestruturação, publicando o novo regimento interno em 2015, implementando diversas ações voltadas para o aprimoramento da

<sup>6</sup> Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm). Acesso em: 19 set. 2025.

<sup>7</sup> CARNEIRO BALDIVIESO, Pablo Enrique. Litigiosidade tributária e suas repercussões econômicas: uma análise do relatório Insper/CNJ 2022. *Revista do Tribunal Regional Federal da Primeira Região*, [S. l.], v. 34, n. 2, 2022. Disponível em: <https://revista.trf1.jus.br/trf1/article/view/396>. Acesso em: 21 jul. 2025.

<sup>8</sup> TOSTES NETO, José Barroso. Contencioso administrativo tributário federal: diagnóstico e perspectivas – ETCO. *Revista ETCO* – Edição 25 Agosto, 2020. Disponível em: Contencioso administrativo tributário federal: diagnóstico e perspectivas – ETCO. Acesso em: 18 jul. 2025.

<sup>9</sup> Disponível em: CARF Esclarece Informações Com Dados Gerenciais – Antigo Site Do Conselho Administrativo De Recursos Fiscais. Acesso em: 19 jul. 2025.

- gestão, a exemplo da intensificação do julgamento de processos na sistemática de recursos repetitivos e na criação de turmas extraordinárias, voltadas para o julgamento de processos de até 60 salários mínimos;
- iv) Essas ações diminuíram a estimativa de tempo de julgamento do estoque, ainda não distribuído para relatoria, de 77 anos para cerca de 6 anos;
  - v) em 2018, em quantidade de processos, o Carf julgou 9% a mais do que em 2014 (de 23.210 processos para 25.328), e julgou 139% a mais em crédito tributário (de R\$ 180.277.565.626,88 para R\$ 430.357.036.533,87).

Em 2025, o mesmo órgão publicou novos dados: seu acervo, por valor e quantidade de processos, em junho de 2020, era de R\$ 582 bilhões de crédito em 108 milhões de processos e, em junho de 2025, foi para R\$ 1.085 bilhões de crédito composto numa redução de processos, para 72 milhões de processos. Ou seja, apesar de o valor em reais do contencioso ter aumentado, a quantidade de processos decresceu<sup>10</sup>.

Ainda assim, o tempo médio para conclusão de um processo tributário (somando-se a fase administrativa e a judicial) é de aproximadamente 19 anos, o que em termos de comparação internacional, a média do contencioso administrativo tributário nas economias da OCDE gira em torno de apenas 0,28% do PIB, e cerca de 0,19% na América Latina<sup>11</sup>. No Brasil, o valor administrativo federal sózinho, em 2018, já alcançava 16,4% do PIB.

Assim, fato é que uma importante medida de qualidade são as disputas jurídicas, já que o sistema tributário deve ser configurado de maneira a minimizar dúvidas relativas à interpretação das normas tributárias, ao mesmo tempo em que deve permitir que contestações sejam resolvidas de maneira eficiente, justa e tempestiva<sup>12</sup>.

Todo esse contexto obrigou as instituições fiscais federais a adotarem mudanças em tempos de soluções mais eficientes para o deslinde desse contencioso. Como exemplo, em 2024 e 2025, foram implementadas iniciativas no âmbito da PGFN<sup>13</sup>, focando na robustez do estado democrático de direito e do equilíbrio

<sup>10</sup> Ministério da Fazenda Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acesso à Informação. Dados Abertos. Dados Gerenciais do Carf. Disponível em: [dados-abertos-gerenciais-202506-4.pdf](https://dados-abertos-gerenciais-202506-4.pdf). Acesso em: 19 jul. 2025.

<sup>11</sup> INSPER. Contencioso tributário no Brasil Relatório 2019 – Ano de referência 2018, julho de 2020. Disponível em: <https://repositorio-api.insper.edu.br/server/api/core/bitstreams/344b387e-abaf-43c5-a832-f85c9379c3f3/content>. Acesso em: 19 jul. 2025.

<sup>12</sup> RENAULT, Felipe; OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de. Criação da 4<sup>a</sup> seção de julgamentos: haveria competência do Carf para julgamento do IBS? *Revista de Direitos Fundamentais e Tributação*, 8(2), 1-20. Disponível em: <https://doi.org/10.47319/rdf.v8n2.109>.

<sup>13</sup> Ministério da Fazenda Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Assuntos. Notícias. Edição 2025 do Congresso do Contencioso foca em consensualidade, advocacia e trabalho de excelência. PGFN citou que, “em 2024, a atuação da Coordenação do Contencioso Administrativo Tributário

fiscal do país, com medidas de execução de políticas públicas que visem a otimização de resultados, redução de custos e proteção da sociedade para a construção de um Estado mais eficiente, justo e transparente.

Nesse mesmo racional, o uso da IA como ferramenta de eficiência e desburocratização à solução e diminuição do contencioso fiscal, tem se mostrado um aliado à administração tributária, oferecendo ganhos claros de eficiência, segurança e capacidade de fiscalização<sup>14</sup>. Entretanto, ao mesmo tempo, representa um grande desafio em termos de legalidade, ética e segurança jurídica.

Além disso, é possível destacar que a inteligência artificial também tem ganhado protagonismo nos órgãos públicos a exemplo da Receita Federal do Brasil, que utiliza os algoritmos na operação de fiscalização para identificar fraudes e sonegação como, ainda, o Judiciário sendo suporte nos julgamentos e decisões. Inevitável o uso da referida tecnologia nas tarefas diárias e na tomada de decisões, à necessidade de adaptação do ser humano à nova ferramenta, bem como, à conformidade da legislação.

Não há lei no Brasil que trate do assunto, apesar de haver inúmeras regulamentações infralegais sobre o assunto a exemplo da Resolução n. 615, de 11 de março de 2025, do Conselho Nacional de Justiça, que estabelece diretrizes para o desenvolvimento, a utilização e a governança de soluções desenvolvidas com recursos de inteligência artificial no Poder Judiciário<sup>15</sup>.

Apesar do procedimento legislativo brasileiro extremamente vagaroso em sentido contrário ao próprio objetivo da tecnologia, há estudiosos entusiastas do tema que partem do pressuposto de que a IA terá plenas capacidades de operar como um julgador, de fato, e não mero apoiador que é o que se discorre nesse artigo. Com isso, pode-se fazer a mesma função jurisdicional de forma mais rápida, menos custosa, compreensível por uma audiência humana, com mais acurácia, e por ser programado com base em suporte técnico e servidores governamentais, não trará um enviesamento pré-programado de “suas” próprias decisões ou com mais peso em argumentos próprios e subjetivos<sup>16</sup>.

(Cocat) evitou mais de R\$ 320 bilhões em perdas fiscais. Aumento de 195% em relação ao ano anterior.” Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2025/junho/nona-e-dicao-do-congresso-do-contencioso-foca-em-consensualidade-advocacia-e-trabalho-de-excelencia>. Acesso em: 17 jul. 2025.

<sup>14</sup> ANTÓN, Fernando Serrano. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – Ciat. Gracias y desgracias del uso de la inteligencia artificial por las administraciones tributarias. Publicado em 07 maio 2025. Disponível em: Gracias y desgracias del uso de la inteligencia artificial por las administraciones tributarias | Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Acesso em: 17 jul. 2025.

<sup>15</sup> Conselho Nacional de Justiça. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original/1555302025031467d4517244566.pdf>. Acesso em: 17 set. 2025.

<sup>16</sup> CARVALHO, Lucas de Lima. AI and the right to a human judge. *Tax Notes International* v. 119, september 22, 2025 pgs. 1913-1933.

Como em muitos assuntos, na vanguarda, é importante destacar o vigente Regulamento (UE) n. 2024/1689, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de junho de 2024, que estabelece regras harmonizadas em matéria de inteligência artificial<sup>17</sup>.

Um marco histórico que deve ser usado de paradigma sobretudo pela América Latina, dado que se trata de um modelo legal impulsionado do mercado econômico e social, com parâmetros valorados na democracia, na proteção do meio ambiente e nos direitos fundamentais da pessoa humana.

## **2. A inteligência artificial como ferramenta de apoio ao julgador tributário no Brasil e o Princípio da Legalidade**

O Princípio da Legalidade, previsto no inciso II do art. 5º da Constituição Federal Brasileira de 1988 (CF/1988), preconiza que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”<sup>18</sup>.

Pode-se dizer que, a partir dele, tem-se delineado todo um arcabouço dos direitos e garantias fundamentais.

No direito brasileiro, embora a norma do art. 5º, II, venha da Constituição Imperial de 1824, o princípio da legalidade acompanhou a evolução que se verificou em outros sistemas jurídicos que adotaram o modelo do Estado de Direito. Pela análise das diferentes fases por que passou o princípio da legalidade, verifica-se que, em um primeiro momento, do Estado de Direito Liberal, a legalidade equiparava-se ao princípio da autonomia da vontade, próprio das relações entre particulares, significando que a Administração Pública pode fazer tudo o que a lei não proíbe. Essa é a ideia expressa de forma lapidar por Hely Lopes Meirelles e que corresponde ao que já vinha explícito no art. 4º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789: “A liberdade consiste em fazer tudo aquilo que não prejudica a outrem; assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem outros limites que os que asseguram aos membros da sociedade o gozo desses mesmos direitos. Esses limites somente podem ser estabelecidos em lei”. A mesma ideia resultava do art. 5º da mesma Declaração, pelo qual “a lei não proíbe senão as ações nocivas à sociedade. Tudo que não é vedado pela lei não pode ser obstado e ninguém pode ser constrangido a fazer o que ela não ordene”<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> Official Journal of the European Union. 2024/1689 12.7.2024; Regulation (EU) 2024/1689 of the European Parliament and of the Council of 13 June 2024. Disponível em: <http://data.europa.eu/eli/reg/2024/1689/oj>. Acesso em: 20 ago. 2025.

<sup>18</sup> Constituição da República Federativa do Brasil – 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 set. 2025.

<sup>19</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Princípio da legalidade. *Encyclopédia jurídica da PUC-SP*. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coord.). Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. Vidal Serrano Nunes Jr., Maurício Zockun, Carolina Zancaner Zockun, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de

Pois bem. Apesar disso, é possível notar que muitas vezes o dinamismo da economia acaba por atropelar as proposições legais, de modo que muitos fatos acabam por existir sem a regulamentação legal prévia. Este tem sido o caso da IA no Brasil que, apesar de ser uma ferramenta tecnológica altamente usada, aguarda ainda projeto de lei que garanta minimamente a segurança jurídica necessária.

### **2.1. Breves considerações sobre o Projeto de Lei n. 2.338/2023**

Na mesma linha da tendência mundial, o Brasil segue avançando no uso de novas tecnologias, sobretudo com a inteligência artificial, seja na iniciativa privada ou na pública. Obviamente que a praticabilidade exige regulamentação pela necessidade de garantir a segurança jurídica e a previsibilidade necessárias à sociedade, delimitando o uso da IA e garantindo a responsabilidade adequada, pelos entes envolvidos.

Nesse sentido, tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei n. 2.338, de 2023 (PL n. 2.338/2023), que dispõe sobre o desenvolvimento, o fomento e o uso ético e responsável da inteligência artificial com base na centralidade da pessoa humana, de relatoria do senador Rodrigo Pacheco<sup>20</sup>.

A despeito de ser um assunto de necessidade preemente, é notória a falta de priorização da tramitação legislativa.

De forma resumida, o referido projeto de lei introduz normas gerais de caráter nacional para o desenvolvimento, o uso e a governança da IA no Brasil, visando garantir a proteção dos direitos fundamentais, segurança e confiabilidade, o estímulo à inovação e à competitividade e, por fim, o desenvolvimento sustentável e tecnológico, com foco na centralidade da pessoa humana. Trata-se dos critérios mínimos para aplicação ao Estado Democrático de Direito, apesar de vir tardiamente.

Até o momento, o Brasil segue no aguardo do marco regulatório, em que pese a importância econômica das operações envolvendo criptoativos, não só nas relações internas do país, como nas relações promovidas com outros países, como será destacado no tópico abaixo.

#### *2.1.1. Fundamentos e princípios do projeto de lei*

O corpo do projeto atualmente em tramitação tem como fundamentos e princípios:

São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/86/edicao-1/princípio-da-legalidade>.

<sup>20</sup> Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2487262> e <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/157233>. Acesso em: 10 out. 2025.

- a) a centralidade da pessoa humana;
- b) o respeito aos direitos humanos e à democracia;
- c) a privacidade, a proteção de dados e a não discriminação;
- d) a supervisão humana nos sistemas de IA;
- e) a transparência, a explicabilidade, a robustez e a prestação de contas;
- f) o desenvolvimento ético, sustentável e inclusivo.

Ademais, tem capítulo próprio que trata do direito dos afetados, trazendo expressamente a obrigatoriedade de se respeitar o direito à informação clara e acessível sobre a interação com IA; direito à privacidade e proteção de dados; à não discriminação e correção de vieses. E, nos casos de sistemas classificáveis como de alto risco, a garantia à explicação de decisões automatizadas e à revisão e contestação com supervisão humana.

#### *2.1.2. A classificação de riscos*

O projeto de lei classifica ainda os níveis de risco quanto ao uso da inteligência artificial, conceituando-os em:

- a) IA de Risco Excessivo (Proibida): consistente na avaliação de personalidade para previsão de crimes; Manipulação de vulnerabilidades de indivíduos; Classificação social por comportamento; Uso em armas autônomas e identificação biométrica em tempo real (com exceções rigorosas);
- b) IA de Alto Risco (Regulamentada): aplicável aos setores sensíveis como as áreas de saúde, justiça, educação, emprego e RH, veículos autônomos, segurança pública e infraestruturas críticas;
- c) Outros usos, mantendo as obrigações gerais de segurança e governança.

#### *2.1.3. A governança e obrigações legais*

Como previsão legal, o projeto intenciona, em teoria ao menos, avaliar preliminarmente os riscos antes da introdução no mercado, mas como sabido, o *timing* procedural não guarda coerência com a realidade.

Apesar disso, traz avaliações quanto ao impacto algorítmico para IA de alto risco, a necessidade e a clareza do que seria documentação técnica, testes, supervisão e mitigação de vieses. Delimita e esclarece ainda a identificação obrigatoria de conteúdos gerados por IA, como em casos de *deepfakes* e exige a transparência obrigatoria no setor público, com publicação de avaliações e supervisão efetiva.

#### *2.1.4. Autoridades e regulamentação*

O projeto institui o Sistema Nacional de Regulação e Governança de Inteligência Artificial (SIA), que será a autoridade competente e autônoma, responsável por fazer a coordenação do SIA junto às autoridades setoriais, além de estabelecer

as regras para acreditação, certificação e avaliação de conformidade dos sistemas de IA.

Exige que haja observância de boas práticas e autorregulação, incentivando a criação de códigos de conduta, autorregulação setorial, incentivo à governança, transparência e mitigação de riscos, além da obrigatoriedade de comunicação imediata de incidentes graves que impliquem em riscos à vida, à integridade, à informação e à democracia.

#### *2.1.5. Responsabilidade civil*

A pretensa lei estabelece que os casos ali previstos devem seguir as normas do Código Civil e do Código de Defesa do Consumidor, aplicando-se a inversão do ônus da prova quando houver hipossuficiência da vítima ou opacidade do sistema e salientando que a responsabilidade permanece mesmo em casos de ambientes experimentais, de teste, os denominados *sandbox*.

### **3. Curadoria Algorítmica no contencioso tributário: legitimidade, coprodução e devido processo**

O uso de soluções de Inteligência Artificial no contencioso administrativo tributário deve ser apontado como uma ótima oportunidade institucional para desenvolver racionalidade, previsibilidade e eficiência na jurisdição administrativa. As suas regras devem estar sempre sobre abrigo dos arts. 5º, LIV e LV, e 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), bem como da necessidade de proteção do devido processo tecnológico.

Por isso, torna-se primordial a análise e verificação de uma possível adoção de uma de Curadoria Algorítmica com participação real e deliberativa dos contribuintes na implantação, no desenvolvimento e no uso da IARA (Inteligência Artificial em Recursos Administrativos) no Carf. Considerando que um dos postulados fundamentais do Carf está na sua condução paritária, mesmo que com direção pública, o reconhecimento de uma curadoria coproduzida apresenta-se como uma solução que se adequa melhor ao devido processo algorítmico.

A Curadoria seria importante em três camadas principais: dados, modelos e resultados. A primeira camada é a de entrada. Quais são os dados, precedentes, acórdãos a serem utilizados no modelo. Como estes dados são consolidados, classificados em matérias e teses, quais seus critérios de representatividade setorial, conceitual e temporal? Como estes dados permitem ou autorizam o surgimento de jurisprudência contramajoritária e como podemos manter um controle de rastreabilidade (*data lineage*) dos dados utilizados? Aqui a curadoria determina a “cadeia de custódia” do processo algorítmico: qual foi a base de dados utilizada, sua consistência e limitações.

A segunda camada determina o modelo utilizado. Qual a arquitetura do raciocínio? Qual a sua ontologia, se utilizada? Quais as possibilidades de surgi-

mento de vieses e como estes podem ser eliminados, minimizados e identificados? Tal situação é claramente importante para trazer segurança jurídica para os envolvidos no processo algorítmico, permitindo a necessária revisão humana obrigatória e documentada antes que qualquer recomendação influencie distribuição, conexão ou agenda.

A curadoria deve, por fim, permitir a consciência e avaliação permanente dos resultados e aprendizado. Entram nesse ponto a publicização de indicadores de desempenho (tempo, dispersão decisória, aderência a precedentes qualificados); monitoramento de deriva (*drift*) do modelo e dos conceitos jurídicos; auditorias periódicas e canal de contestação técnica para que advogados e contribuintes apontem erros de rotulagem, agrupamentos espúrios ou inconsistências semânticas.

A curadoria deve ser capaz de avaliar o Impacto Algoritmo do uso da IARA sobre os direitos fundamentais do contribuinte, sobre o direito de defesa no processo algorítmico e seu impacto na formação, consolidação ou revisão de precedentes já estabelecidos.

Deve-se igualmente compatibilizar o uso da IARA com as proteções legais e constitucionais do devido processo algorítmico. Alguns pontos devem ser objeto de claro e preciso entendimento, tais como: a vedação a decisões exclusivamente automatizadas, especialmente quanto às multas e demais restrições de direito; o uso de agrupamento por conexão de temas e teses deve estar claramente acompanhado de justificativas auditáveis; o tratamento automatizado de dados dos contribuintes deve ser claramente transparente e auditável; permissão para revisão de modelos e *prompts*.

O uso de *sandbox* algorítmicos na adoção de inovações em IA generativa, IA de agentes ou IA sintética ou outro modelo deve ser objeto de participação de representantes dos contribuintes, especialmente na criação de novos modelos de padronização, na criação de classificação temática ou agrupamento por repetitividade. Da mesma forma o uso de amostras por parte dos modelos deve ser apreciado com cautela e controle, de modo a evitar violações aos direitos dos contribuintes. A cautela exige igualmente a ampliação gradual de soluções algorítmicas, bem como a análise de seu impacto nas decisões dos julgadores.

Deve-se cuidar do impacto que os sistemas de classificação e agrupamento de temas e matérias possa ter na formulação de precedentes. Os vieses de automação (*automation bias*) não podem permitir a geração de “súmulas algorítmicas” de facto, ou seja, sem o controle humano e paritário. Tal aconteceria pela indicação forte de modelos de interpretação algorítmica de fatos, normas e critérios com base em modelos opacos, sem explicabilidade algorítmica.

Deve estar no horizonte do inovador uso da IA no processo administrativo tributário, de uma Curadoria Paritária, bem como de modelos de Análise de Impacto Algorítmico (AIAs), da previsão de Auditoria Algorítmica, com acompanhamento pelos Contribuintes.

A participação dos Contribuintes nos 100 anos da história do Carf se demonstrou importante, destacada e positiva. Assim, a sua participação nessa revolucionária inovação do uso de IA no PAF torna-se ainda atual, necessária e positiva. A Curadoria é o espaço de melhoria no controle da legalidade tributária, de proteção ao processo administrativo fiscal algorítmico e de reforço da legitimidade do contencioso fiscal.

#### **4. ACONCARF: relatório sobre o uso da IA no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf)**

##### ***4.1. Inteligência Artificial no Carf: a construção de um caminho inovador e seguro***

A Inteligência Artificial (IA) avança a passos largos na esfera pública e pode ser uma ferramenta promissora no processo administrativo federal. Uma pesquisa realizada pela ACONCARF em conjunto com o Instituto Tax Moot Brasil (ITMB) sobre a adoção da Inteligência Artificial em Recursos Administrativos (IARA) no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) trouxe à tona percepções importantes de conselheiros e ex-conselheiros. O relatório, de 15 de maio de 2025, com 25 participantes, revela um cenário de expectativas mistas, em que o otimismo coexiste com importantes questionamentos.

O estudo indica que a maioria dos participantes (52%) acredita que a adoção do IARA poderá reduzir o estoque de processos de forma significativa e aumentar a eficiência. O principal ganho esperado está no auxílio em tarefas repetitivas, redução de tempo do processo e melhorias que podem conduzir a uma agilidade nas decisões. No entanto, a percepção sobre a qualidade da fundamentação das decisões é mais dividida, com 20% discordando que a qualidade será mantida ou aprimorada, e 36% mantendo uma posição neutra, sugerindo incerteza.

##### ***4.2. Oportunidades e riscos***

Apesar das incertezas, há um claro consenso sobre as oportunidades que a IA pode trazer. A automatização de tarefas repetitivas é a oportunidade mais valorizada, com 40% dos participantes atribuindo a nota 4 e 36% a nota 5 (em uma escala de 1 a 5), indicando um forte consenso sobre esse benefício. A redução do tempo de tramitação e a uniformização da jurisprudência também são vistas como vantagens importantes. A pesquisa aponta ainda para a melhoria da previsibilidade para os contribuintes, uma percepção com a qual 36% dos participantes concordaram totalmente.

Contudo, os riscos são percebidos com grande preocupação. O principal deles é o viés algorítmico, que pode afetar a imparcialidade das decisões. Quase 40% dos participantes atribuíram a pontuação máxima (5) para este risco. Outras preocupações incluem a potencial perda da autonomia decisória dos conselhei-

ros, a falta de transparência na priorização de processos e a exposição de dados sigilosos, riscos que a maioria dos participantes avaliou como elevados.

#### **4.3. Governança e limites da automação**

A questão da governança é central. A pesquisa revela que os participantes são unânimes em defender a supervisão humana. Para 80% dos respondentes, a revisão total das decisões é o nível aceitável de supervisão. Além disso, a pesquisa identificou tarefas que jamais deveriam ser delegadas à IARA, como a elaboração do voto, a decisão final do caso, e a valoração da prova.

Para mitigar os riscos e garantir a integridade do processo, alguns participantes sugeriram a criação de um Conselho de Curadoria Paritário e independente, com acesso ao código-fonte do sistema. Outras sugestões incluem a análise de todas as decisões a partir dos casos julgados para identificar vieses, e a criação de comitês de auditoria e ética algorítmica.

#### **4.4. O futuro da IARA no Carf**

A adoção da IA no Carf é vista com uma mistura de otimismo e preocupação. A reação emocional inicial dos participantes, por exemplo, é predominantemente de preocupação (52%), embora o otimismo também seja um sentimento expressivo (40%). Curiosidade e ceticismo dividem o terceiro lugar, com 28% cada, enquanto a confiança não foi sequer mencionada.

Os resultados da pesquisa sublinham a necessidade de cautela. A implementação do IARA deve ser orientada por princípios claros de legalidade, transparência e proteção, com uma forte ênfase na não discriminação. A tecnologia pode e deve ser utilizada para otimizar processos e aumentar a eficiência, mas a decisão final e a avaliação de elementos subjetivos devem permanecer sob a responsabilidade humana.

O sucesso da adoção da IARA no Carf dependerá de um diálogo construtivo, de um sistema robusto de governança e da garantia de que a tecnologia atue como um suporte, e não como um substituto, à inteligência e à experiência dos conselheiros.

### **Conclusão**

O uso das novas tecnologias, sobretudo da inteligência artificial, é um tema crescente nas diversas áreas da economia e da vida em sociedade, motivo inclusivo que justifica a urgência na aprovação de uma legislação brasileira sólida e precisa.

Nesse sentido, o uso da IA, especialmente a classificada como explicável, pautada na transparência e na compreensão dos resultados obtidos, pode proporcionar mais confiança e responsabilidade pelos entes que a utilizam. Consequentemente, se bem usada, representa mudanças consistentes em termos de diminui-

ção de custos e celeridade, em especial ao contencioso administrativo fiscal tratado neste artigo, sem representar prejuízo ao direito do indivíduo a um julgamento realizado ou revisado por um humano.

O direito dos contribuintes, no caso, a um julgamento por um juiz humano pressupõe que o governo – por meio de autoridade legal ou licença – determinaria o uso da IA como juiz único ou preferencial em disputas tributárias, ou permitiria que os tribunais destinassem toda ou parte de sua pauta a um juiz IA é um tema desafiador<sup>21</sup>.

Como parâmetro de um sistema jurídico completo sobre o assunto, deve o Brasil olhar para a Regulação EU n. 2024/1689, da União Europeia, e dar andamento à aprovação da necessária lei. Nesse sentido, a urgência na aprovação da norma é preemente, sobretudo com a economia digitalizada cada vez mais, a agilidade dos negócios e a urgência na contenção de gastos públicos.

Para tanto, o uso da inovação pelas autoridades públicas, não somente no Carf, mas por toda a estrutura pública federal, é crescente, a exemplo da recente divulgação de que o Governo vai lançar seu próprio ChatGPT. Em divulgação jornalística, sinalizou-se que o Serpro, empresa pública de processamento de dados do governo federal, lançará o ConversAI Studio, um ChatGPT para órgãos públicos, que usará a base de dados do governo. A plataforma está sendo testada pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) e pela PGFN (Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional). A Receita Federal deve ser a próxima a testar a ferramenta.

De acordo com o ConversAI, os órgãos de governo podem subir seus próprios normativos, dados e informações no sistema do Serpro, canal em que o usuário poderá fazer perguntas e conversar sobre os documentos<sup>22</sup>.

É um caminho sem volta, mas mandatoriamente acompanhado pela segurança jurídica.

## Referências bibliográficas

ANTÓN, Fernando Serrano. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. Gracias y desgracias del uso de la inteligencia artificial por las administraciones tributarias. Publicado em 07 maio 2025. Disponível em: [Gracias y desgracias del uso de la inteligencia artificial por las administraciones tributarias | Centro Interamericano de Administraciones Tributarias](https://www1.folha.uol.com.br/colunas/painelsa/2025/10/governo-vai-lancar-seu-proprio-chatgpt.shtml?utm_source=newsletter&utm_medium=email&utm_campaign=newspainelsa). Acesso em: 17 jul. 2025.

<sup>21</sup> CARVALHO, Lucas de Lima. AI and the right to a human judge. *Tax Notes International* v. 119, september 22, 2025 pgs. 1915.

<sup>22</sup> Jornal Folha de São Paulo. Coluna Painel S.A. 13. out. 2025 às 17h51. Governo vai lançar seu próprio ChatGPT. Disponível em: [https://www1.folha.uol.com.br/colunas/painelsa/2025/10/governo-vai-lancar-seu-proprio-chatgpt.shtml?utm\\_source=newsletter&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=newspainelsa](https://www1.folha.uol.com.br/colunas/painelsa/2025/10/governo-vai-lancar-seu-proprio-chatgpt.shtml?utm_source=newsletter&utm_medium=email&utm_campaign=newspainelsa). Acesso em: 15 out. 2025.

**BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO.** Disponível em: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/pt-br/onfianca-investidores-seguranca-juridica-tributaria/>. Acesso em: 18 jul. 2025.

**BRASIL.** Presidência da República. Planalto. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm). Acesso em: 19 set. 2025.

**BRASIL.** Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Regimento Interno do Carf – Ricarf – Portaria MF n. 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Disponível em: [ricarf\\_portaria-mf-1634\\_atualizada-ate-portaria-1918\\_6\\_12\\_2024.pdf](https://ricarf_portaria-mf-1634_atualizada-ate-portaria-1918_6_12_2024.pdf). Acesso em: 17 jul. 2025.

**BRASIL.** Presidência da República. Planalto. Decreto federal n. 70.237/1972.

**BRASIL.** Senado Federal. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/157233>. Acesso em: 10 out. 2025.

**BRASIL.** Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2487262>. Acesso em: 10 out. 2025.

**BRASIL.** Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Assuntos. Notícias. Edição 2025 do Congresso do Contencioso foca em consensualidade, advocacia e trabalho de excelência. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2025/junho/nona-edicao-do-congresso-do-contencioso-foca-em-consensualidade-advocacia-e-trabalho-de-excelencia>. Acesso em: 17 jul. 2025.

**BRASIL.** Ministério da Fazenda Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acesso à Informação. Dados Abertos. Dados Gerenciais do CARF. Disponível em: [dados-abertos-gerenciais-202506-4.pdf](https://dados-abertos-gerenciais-202506-4.pdf). Acesso em: 19 jul. 2025.

**BRASIL.** Conselho Nacional de Justiça. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original1555302025031467d4517244566.pdf>. Acesso em: 17 set. 2025.

**BRASIL.** Constituição da República Federativa do Brasil – 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 set. 2025.

**CARVALHO, Lucas de Lima.** AI and the right to a human judge. *Tax Notes International* v. 119, september 22, 2025 pgs. 1913-1933.

**CARNEIRO BALDIVIESO, Pablo Enrique.** Litigiosidade tributária e suas repercussões econômicas: uma análise do relatório Insper/CNJ 2022. *Revista do Tribunal Regional Federal da Primeira Região*, [S. l.], v. 34, n. 2, 2022. Disponível em: <https://revista.trf1.jus.br/trf1/article/view/396>. Acesso em: 21 jul. 2025. Disponível em: v. 34 n. 2 (2022): Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Acesso em: 19 jul. 2025.

**DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella.** Princípio da legalidade. *Encyclopédia jurídica da PUC-SP*. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coord.). Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. Vidal Ser-

rano Nunes Jr., Maurício Zockun, Carolina Zancaner Zockun, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbo-te/86/edicao-1/principio-da-legalidade>.

IBM. *A história da inteligência artificial*. Acesso em: 18 jul. 2025.

INSPER. Contencioso tributário no Brasil Relatório 2019 – Ano de referência 2018, Julho de 2020. Disponível em: <https://repositorio-api.insper.edu.br/server/api/core/bitstreams/344b387e-abaf-43c5-a832-f85c9379c3f3/content>. Acesso em: 19 jul. 2025.

JORNAL FOLHA DE SÃO PAULO. Coluna Painel S.A. 13. out. 2025 às 17h51. Governo vai lançar seu próprio ChatGPT. Disponível em: [https://www1.folha.uol.com.br/columnas/painelsa/2025/10/governo-vai-lancar-seu-proprio-chatgpt.shtml?utm\\_source=newsletter&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=newspainelsa](https://www1.folha.uol.com.br/columnas/painelsa/2025/10/governo-vai-lancar-seu-proprio-chatgpt.shtml?utm_source=newsletter&utm_medium=email&utm_campaign=newspainelsa). Acesso em: 15 out. 2025.

TOSTES NETO, José Barroso. Contencioso administrativo tributário federal: diagnóstico e perspectivas – ETCO. *Revista ETCO* – Edição 25 Agosto, 2020. Disponível em: Contencioso administrativo tributário federal: diagnóstico e perspectivas – ETCO. Acesso em: 18 jul. 2025.

UNIÃO EUROPEIA. Official Journal of the European Union. 2024/1689 12.7.2024; Regulation (EU) 2024/1689 of the European Parliament and of the Council of 13 June 2024. Disponível em: <http://data.europa.eu/eli/reg/2024/1689/oj>. Acesso em: 20 ago. 2025.

# IBS/CBS – Tributar em Razão da Essência da Operação Onerosa: Desafios a enfrentar

## *IBS/CBS – Taxing Based on the Essence of the Onerous Transaction: Challenges to be Faced*

Marco Aurélio Greco  
Advogado. Doutor em Direito.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.13.2025.2931>

### *Resumo*

A LC n. 214/2025, ao instituir IBC e CBS prevê hipóteses de não incidência nos incisos III a VII do seu art. 6º. Estabelece, porém, que o conjunto dessas operações será fato gerador de IBS/CBS se, em sua essência, corresponderem a operações onerosas com bem ou serviço. Esta incidência tem relação com eventuais operações societárias realizadas no bojo de um planejamento tributário. Identificar as situações alcançadas pelo dispositivo é o desafio que o presente estudo pretende enfrentar.

*Palavras-chave:* IBS/CBS, incidência, essência de operação onerosa, planejamento tributário.

### *Abstract*

By instituting the IBS and CBS, LC n. 214/2025 provides for non-incidence scenarios in items III to VII of its Article 6. However, it establishes that the set of these operations will constitute a taxable event for IBS/CBS if, in essence, they correspond to onerous transactions involving goods or services. This incidence relates to potential corporate operations carried out as part of tax planning. Identifying the situations covered by this provision is the challenge that the present study aims to address.

*Keywords:* IBS/CBS, incidence, essence of onerous operation, tax planning.

## 1. Introdução

A instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) pela Lei Complementar n. 214/2025 trouxe inúmeras previsões que estão recebendo da doutrina uma análise pormenorizada.

Dentre as previsões de maior relevância, há, porém, uma regra que não tem visto ser dissecada com a minúcia que merece, em função dos impactos que traz não só para a aplicação de IBS/CBS como para outras áreas do direito tributário.

Trata-se do § 1º do art. 6º da LC n. 214/2025, sobre o qual o presente texto busca trazer algumas reflexões.

Esse dispositivo assim dispõe:

“§ 1º O IBS e a CBS incidem sobre o conjunto de atos ou negócios jurídicos envolvendo as hipóteses previstas nos incisos III a VII do *caput* deste artigo que constituam, na essência, operação onerosa com bem ou com serviço.”

Como se vê, o dispositivo veicula uma regra de incidência que busca captar situações em que o contribuinte realiza um conjunto de operações que, individualmente, não estão sujeitas à incidência desses tributos, mas que, na sua essência, correspondem a uma operação onerosa com bem ou serviço.

O desafio é identificar as situações alcançadas pelo dispositivo.

Para tanto, convém delinear o contexto dentro do qual o referido dispositivo se encontra.

## 2. O desenho da incidência de IBS/CBS

A LC n. 214/2025 é minuciosa na definição das hipóteses de incidência de IBS/CBS.

Começa por adotar uma incidência ampla, abrangente de todas as operações com bens e serviços realizadas no bojo da atividade econômica (art. 4º)<sup>1</sup>. A amplitude desta previsão suscita questões ligadas inclusive à sua compatibilidade diante de outras competências tributárias previstas na Constituição. Embora relevante, não é o momento para amplas digressões sobre este aspecto, pois trata-se apenas de um pano de fundo da análise feita a seguir.

Após a previsão ampla do art. 4º, a LC n. 214/2025 estende a incidência (art. 5º) para outras situações que também comungam do perfil de serem operações com bens e serviços. Dentre estas, ressalto a prevista no inciso III do art. 5º, que estabelece:

<sup>1</sup> “Art. 4º O IBS e a CBS incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços. § 1º As operações não onerosas com bens ou com serviços serão tributadas nas hipóteses expressamente previstas nesta Lei Complementar. § 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação, incluindo o decorrente de: I – compra e venda, troca ou permuta, dação em pagamento e demais espécies de alienação; II – locação; III – licenciamento, concessão, cessão; IV – mútuo oneroso; V – doação com contraprestação em benefício do doador; VI – instituição onerosa de direitos reais; VII – arrendamento, inclusive mercantil; e VIII – prestação de serviços. § 3º São irrelevantes para a caracterização das operações de que trata este artigo: I – o título jurídico pelo qual o bem encontra-se na posse do fornecedor; II – a espécie, tipo ou forma jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos; III – a obtenção de lucro com a operação; e IV – o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas. § 4º O IBS e a CBS incidem sobre qualquer operação com bem ou com serviço realizada pelo contribuinte, incluindo aquelas realizadas com ativo não circulante ou no exercício de atividade econômica não habitual, observado o disposto no § 4º do art. 57 desta Lei Complementar. § 5º A incidência do IBS e da CBS sobre as operações de que trata o *caput* deste artigo não altera a base de cálculo do: I – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), de que trata o Federal; II – Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis e Direitos a eles relativos (ITBI), de que trata o Federal.”

“Art. 5º O IBS e a CBS também incidem sobre as seguintes operações:

III – transmissão, pelo contribuinte, para sócio ou acionista que não seja contribuinte no regime regular, por devolução de capital, dividendos *in natura* ou de outra forma, de bens cuja aquisição tenham permitido a apropriação de créditos pelo contribuinte, inclusive na produção; ...”

A razão de ser desta regra encontra-se no fato de a devolução de capital e o pagamento de dividendos *in natura* (e formas correlatas) poderem servir como instrumento para encobrir uma efetiva transferência de bens aos sócios que faria com que a transmitente aproveitasse os créditos pela aquisição do bem, e o sócio usufruísse das utilidades que o bem enseja.

Portanto, trata-se de uma norma que busca neutralizar eventual utilização distorcida dessas figuras jurídicas.

Por outro lado, cabe sublinhar que o dispositivo reúne uma série de requisitos que precisam estar, todos, preenchidos para haver incidência. Assim, ocorrendo qualquer uma das hipóteses abaixo, não estará configurada esta hipótese de incidência. Ou seja, não há incidência:

- a) Se não houver transmissão;
- b) Se esta não for de bem;
- c) Se o bem não tiver permitido a apropriação de crédito para o contribuinte transmitente;
- d) Se a transmissão não for para sócio ou acionista;
- e) Se o sócio ou acionista for contribuinte no regime regular de tributação; e
- f) Se a transmissão não se der por devolução de capital, dividendo *in natura* ou outra forma contemplada pelo dispositivo.

Ressalte-se: faltando qualquer destes requisitos, não haverá incidência de IBS/CBS com fundamento no inciso III do art. 5º da LC n. 214/2025. Mas isto não significa que não poderá existir incidência por outro motivo e com fundamento em outro dispositivo da LC n. 214/2025.

Note-se, também, que a Lei Complementar capta uma operação realizada no plano societário do relacionamento entre o contribuinte (pessoa jurídica) e seu sócio ou acionista não contribuinte no regime regular. Vale dizer, um evento societário interno não vinculado ao mercado ou ao exercício da atividade econômica, mas em que existe uma dualidade de sujeitos (o contribuinte e seu sócio ou acionista com determinada característica) e uma transferência de determinados bens (que tenham permitido a apropriação de créditos).

Além disso, é de realçar que esta regra qualifica o resultado (transferência de bens) seja qual for o meio utilizado para tanto (devolução de capital, dividendos *in natura* ou outra forma). Ou seja, devolução de capital, dividendos *in natura* são considerados instrumentos pelos quais se atinge um resultado (transferência de bens), o que implica em a relevância desse meio ser secundária, desde que se configure o resultado. Por isso, a própria lei se preocupa em esclarecer que have-

rá a incidência se houver a transferência, seja qual for a forma pela qual ela se materialize.

Porém, estamos perante um preceito que contém uma enumeração (devolução de capital e dividendos) que são hipóteses em que se dá a transferência direta do contribuinte para o sócio ou acionista, sem qualquer desdobramento em etapas ou negócios.

Esta enumeração é seguida de uma cláusula geral, “ou outra forma”.

Neste tipo de formulação legal (enumeração + cláusula geral), a interpretação aponta na direção de a cláusula geral abranger outras situações que comunguem de uma característica comum às hipóteses enumeradas. Ora, a característica comum à devolução e ao dividendo é serem realidades em que a transferência se dá diretamente sem nada intercalado.

Isto suscita uma dúvida quanto ao alcance do dispositivo em relação às hipóteses que possam configurar uma transferência de bens, mas em que esta se dê de modo indireto, posto depender de uma etapa intermediária.

Imagine-se o caso de uma pessoa jurídica que emita debêntures com garantia real consistente em veículos de propriedade da emitente; estas debêntures são subscritas pelos sócios ou acionistas não contribuintes pelo regime regular de IBS/CBS. No vencimento, não há pagamento e os sócios ou acionistas ao executarem a respectiva garantia, recebem os bens (veículos).

Nesta hipótese haveria ou não, incidência de IBS/CBS? Se a cláusula geral for interpretada como acima, então a resposta seria “não”, pois o evento da transferência seria a exclusão da garantia em razão de um percalço na liquidação do título e não um ato de transferência direta do bem.

Caso se pretendesse dar uma interpretação abrangente para a cláusula geral, certamente seria levantada a objeção de que corresponderia a um caso de tributação por analogia, como tal vedada pelo art. 108, I, do CTN. A questão é controvertida. Mas há uma outra solução, que pretendo expor mais abaixo.

Enquanto isso, e prosseguindo na análise do dispositivo, caberia aqui perguntar a que tipo de “forma” a lei está se referindo no dispositivo. Parece claro que pode ser uma forma jurídica típica (negócio jurídico), mas não é tão claro se o preceito alcançaria também formas atípicas que tenham por efeito a transferência dos bens a favor do sócio ou acionista.

Não se deve excluir, também, que a “forma” seja interpretada como a “maneira” de agir das partes, o que abre espaço para eventos concretos terem o mesmo efeito, ainda que não configurem atos ou negócios jurídicos. Vale dizer, é irrelevante o que ocorreu (jurídica ou faticamente); se houver o resultado (transferência daquele determinado bem), haverá a incidência.

Enfim, vários aspectos podem se verificar no plano concreto que, não há dúvida, ensejarão muito debate.

Depois de definir as hipóteses de incidência, a LC n. 214/2025 exclui em seu art. 6º um conjunto de hipóteses e é a partir daí que começa o maior desafio.

### 3. O art. 6º da LC n. 214/2025

É importante desde logo deixar claro que esta não incidência não configura isenção, benefício ou qualquer outra forma de vantagem. Trata-se, apenas, da delimitação do âmbito material dentro do qual se situam IBS e CBS o que, aliás, é compatível com a função da lei complementar em matéria tributária (CF/1988, art. 146)<sup>2</sup>.

Por consequência, na sua interpretação não tem cabimento a eventual invocação do art. 111 do CTN.

Quanto aos desafios que o art. 6º apresenta, o primeiro consiste em seus incisos III a VII estarem apoiados em remissões a outros dispositivos da própria Lei Complementar. Ou seja, são hipóteses em que se prevê a não incidência salvo se ocorrer a hipótese à qual é feita a remissão.

Isto implica numa dupla necessidade de interpretação, pois para identificar o enquadramento correto a ser adotado no plano concreto será preciso transitar pelas duas regras: a de cada inciso do art. 6º e a outra à qual eles remetem.

Dentre as hipóteses de não incidência previstas no art. 6º, creio que são as previstas nos incisos III a VII aquelas que poderão ensejar grandes desafios, posto que objeto do § 1º desse mesmo artigo.

Destes cinco incisos, três (III, IV e VI) contêm ressalva em relação ao inciso III do art. 5º, enquanto dois (V e VII) remetem à totalidade ou a parte do Capítulo II do Título V da Lei Complementar (serviços financeiros).

Portanto, a não incidência resultará afastada (haverá incidência) se estiver configurada uma transferência de bens ao sócio ou acionista com as características acima, ou caso se trate de uma operação abrangida pelo regime específico dos serviços financeiros.

Em suma, o universo abrangido pelos incisos (não incidência) é a resultante da previsão das não incidências, depois de feitas as exclusões em que há incidência (art. 5º, III e serviços financeiros).

A partir deste ponto, vamos assumir, para fins de análise, que não se materializou qualquer das ressalvas. Neste caso, estaríamos, em princípio diante de hipóteses de não incidência. Porém, aí é que assume relevância o § 1º do art. 6º.

### 4. Perfil dos incisos III a VII do art. 6º da LC n. 214/2025

Os incisos III a VII do art. 6º da Lei Complementar contemplam hipóteses de não incidência que dizem respeito a eventos ligados à vida societária (III, IV e VI) ou ligados a títulos e rendimentos financeiros (V e VII)<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Não examinarei no presente estudo eventuais impropriedades da LC n.214/2025 ligadas a conflitos com outras competências tributárias.

<sup>3</sup> “Art. 6º O IBS e a CBS não incidem sobre: III – baixa, liquidação e transmissão, incluindo alienação, de participação societária, ressalvado o disposto no inciso III do *caput* do art. 5º desta Lei Complementar; IV – transmissão de bens em decorrência de fusão, cisão e incorporação e de in-

Algumas destas hipóteses correspondem a figuras típicas contempladas no ordenamento positivo como, por exemplo, a transferência de bens em razão de incorporação, fusão ou cisão.

Cada um dos incisos comporta uma análise abrangente que extrapola o objeto do presente estudo. Para exemplificar a amplitude desse dispositivo, basta perguntar se o inciso IV, ao se referir a “incorporação”, estaria contemplando somente a incorporação de empresa ou também a incorporação de ações. Isto já enseja um relevante debate; e apenas considerando uma palavra.

Importante notar que, no *caput* do art. 6º as figuras previstas nos referidos incisos são vistas em si mesmas; como estruturas formais conhecidas no ordenamento. Ou seja, refere-se à existência da alienação de participação, à transferência de bens por força de cisão etc., o que indica que abrange as situações em que haja a produção dos efeitos típicos dessas figuras. Não há, no *caput* preocupação com outras dimensões que não a ontológica da existência dessas hipóteses tal qual tipicamente conhecidas.

Os atos ou negócios jurídicos que lhes dão vida são vistos, assim, de uma perspectiva formal considerando a produção corriqueira dos efeitos que lhe são próprios.

Entender este desenho é que vai explicar o porquê do § 1º do art. 6º da LC n. 214/2025.

## 5. O § 1º do art. 6º da LC n. 214/2025

Convém relembrar o dispositivo, assim redigido:

“§ 1º O IBS e a CBS incidem sobre o conjunto de atos ou negócios jurídicos envolvendo as hipóteses previstas nos incisos III a VII do *caput* deste artigo que constituam, na essência, operação onerosa com bem ou com serviço.”

Como se vê, o dispositivo visa neutralizar eventuais tentativas de utilização das estruturas formais indicadas nos incisos do *caput* para viabilizar uma operação onerosa com bem ou serviço que seja tributada. Ou seja, contempla a hipótese em que se procura obter a proteção de uma não incidência invocando, para tanto, o tipo de instrumento adotado, quando, na realidade, a operação é tributada.

---

tegralização e devolução de capital, ressalvado o disposto no inciso III do *caput* do art. 5º desta Lei Complementar; V – rendimentos financeiros, exceto quando incluídos na base de cálculo no regime específico de serviços financeiros de que trata o Capítulo II do Título V deste Livro e da regra de apuração da base de cálculo prevista no inciso II do § 1º do art. 12 desta Lei Complementar; VI – recebimento de dividendos e de juros sobre capital próprio, de juros ou remuneração ao capital pagos pelas cooperativas e os resultados de avaliação de participações societárias, ressalvado o disposto no inciso III do *caput* do art. 5º desta Lei Complementar; VII – demais operações com títulos ou valores mobiliários, com exceção do disposto para essas operações no regime específico de serviços financeiros de que trata a Seção III do Capítulo II do Título V deste Livro, nos termos previstos nesse regime e das demais situações previstas expressamente nesta Lei Complementar;”

Em outros termos, as hipóteses dos referidos incisos do art. 6º configurarão, em princípio, não incidências, mas gerarão uma incidência se enquadradas nos regimes aos quais tais incisos remetem. Porém, além disto, haverá também incidência de IBS/CBS se estiver configurada uma operação onerosa com bem ou serviço.

Uma questão que desde logo se apresenta é se a determinação do § 1º do art. 6º se aplicaria ainda que a hipótese concreta resultasse enquadrada nas previsões de incidência estabelecidas nas ressalvas dos incisos (art. 5º, III, ou serviços financeiros).

Penso que não há fundamento para uma superposição de incidências (as das ressalvas e mais a do § 1º do art. 6º). Isto porque o objeto ao qual se refere o § 1º do art. 6º já é o conjunto de não incidências depurado do que estiver alcançado pelas ressalvas. Assim, as situações que levarem a uma incidência por força das ressalvas, nem mesmo chegarão a ser objeto do § 1º do art. 6º. Estarão previamente excluídas do seu objeto.

Este § 1º, porém, não indica especificamente quais seriam os desenhos construídos pelo contribuinte para tentar evitar a incidência que seriam alcançados pela previsão.

Ao contrário, a regra corresponde a uma clara previsão de incidência diretamente sobre o conjunto – seja qual for, dentre os previstos nos mencionados incisos do *caput* – se este conjunto, assim considerado, constituir, na essência, uma operação onerosa com bem ou com serviço.

O conjunto poderá ser formado apenas por uma das figuras contempladas, mas estará igualmente configurado se o caso concreto reunir mais de uma das figuras dos incisos, por exemplo, uma incorporação ou alienação de participação societária aliada à emissão de determinados títulos.

## 6. Constitucionalidade do dispositivo

Estou convicto quanto à constitucionalidade do dispositivo.

Primeiro porque o art. 156-A, § 1º, I, da CF/1988 contempla uma competência ampla para tributar “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos ou com serviços” e estas “operações” podem ser vistas, dentre outras perspectivas, como (a) negócios jurídicos típicos; mas isto não exclui a sua identificação na hipótese de (b) negócios jurídicos atípicos; (c) negócios jurídicos típicos que possuam, no caso concreto, a essência de outros negócios típicos ou mesmo (d) negócios jurídicos típicos cuja utilização concreta seja atípica.

Segundo, por que este dispositivo difere, por exemplo, do parágrafo único do art. 116 do CTN, pois não se trata de “desconsiderar” os atos ou negócios celebrados, mas de qualificar diretamente o respectivo conjunto como hipótese de incidência de IBS/CBS, desde que atendido o requisito ali indicado (constituam, na essência, operação onerosa com bem ou serviço).

Nem se diga, também, que a referência a “essência” e a busca do que é qualificado como “essencial” implicaria numa cláusula aberta cuja precisão seria de difícil ou impossível obtenção. Não é novidade no ordenamento positivo a referência à essência ou a algo essencial, basta lembrar que o termo é de uso corrente no âmbito do Direito a ponto de a Constituição de 1988 o utilizar mais de dez vezes, ora se referindo a finalidades (art. 150, §§ 2º e 4º), ora a atividades (arts. 9º, § 1º; art. 30, V; 37, XXII; 127; 134), ora a bens (art. 153, § 3º, I; art. 156, § 2º e 241) e ora a processos (art. 225, § 1º, I).

Por outro lado, o Código Civil também se utiliza mais de dez vezes desse mesmo termo, sendo que várias são da maior importância relativamente ao tema aqui em exame, por se referirem aos contratos ou à manifestação de vontade.

De imediato, cabe lembrar o *caput* do artigo 429 do Código Civil<sup>4</sup> que, ao tratar da oferta pública, estabelece que ela equivale à proposta “quando encerra os requisitos essenciais ao contrato”. Com isto, o dispositivo está a indicar que, num determinado texto (no caso, a oferta pública), é possível identificar os requisitos essenciais de determinado contrato.

Outro dispositivo relevante é o art. 462, que prevê dever o contrato preliminar conter, salvo a forma, todos os requisitos essenciais do contrato a ser celebrado.

Também cabe lembrar o inciso I do art. 139 que, ao tratar de hipótese de erro substancial, refere-se a “qualidade essencial do negócio”.

Portanto, não é de estranhar que um conjunto de atos ou negócios possam apresentar a essência de determinada operação.

A questão que se apresenta como fundamental é a de saber quais seriam estas qualidades essenciais da operação onerosa de que o conjunto de atos ou negócios deveria se revestir para deflagrar a incidência do dispositivo.

Neste passo, para responder a esta indagação, o caminho a seguir, a meu ver, é aquele proposto por Umberto Eco no estudo *Kant e l'ornitorrinco*<sup>5</sup>, quando expõe que, ao ser utilizada determinada palavra na linguagem e, à falta de uma explicitação direta, sendo necessário identificar seu sentido e alcance (interpretá-la), cumpre partir de uma visão abrangente da realidade e determinar quais qualidades daquele termo poderiam ser eliminadas sem que resultasse comprometido seu sentido básico numa relação comunicativa normal. O significado do termo seria formado pelo conjunto de características que não pudessem ser eliminadas sem alteração profunda do objeto a que ele se reporta. Da relação entre propriedades elimináveis e não elimináveis é que resulta o verdadeiro sentido de uma palavra ou termo.

Isto procurarei enfrentar mais adiante.

Em suma, repito: não vejo inconstitucionalidade no dispositivo.

<sup>4</sup> “Art. 429. A oferta ao público equivale a proposta quando encerra os requisitos essenciais ao contrato, salvo se o contrário resultar das circunstâncias ou dos usos.”

<sup>5</sup> Milano: Studi Bompiani, 1997, p. 193 e segs.

## 7. “Essência” da operação onerosa

Núcleo da hipótese de incidência do § 1º do art. 6º da LC n. 214/2025 consiste no fato de o conjunto de atos ou negócios contemplados nos mencionados incisos do *caput* corresponder a uma operação onerosa com bem ou serviço.

O dispositivo não contém outras explicitações, porém, o exame sistemático de outros dos seus dispositivos permite delinear a parcela da realidade alcançada pelo preceito.

Assim, o art. 4º, depois de prever em seu *caput* a incidência ampla sobre operações onerosas com bens ou serviços, estabelece em seu § 2º que “considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação”.

Note-se que o foco da previsão do § 2º do art. 4º é o fornecimento com contraprestação e não o negócio jurídico celebrado, pois explicita que na norma de incidência inclui-se “o (fornecimento) decorrente de” uma série de contratos conhecidos<sup>6</sup>.

Isto deixa claro que IBS/CBS não incidem sobre os negócios jurídicos em si, enumerados nos incisos do § 2º do art. 4º, mas sobre o fornecimento que deles decorra, seja qual for o negócio celebrado ou o ato jurídico ou material realizado.

Repita-se: a previsão contempla “qualquer fornecimento com contraprestação”, o que configura uma previsão abrangente que não se restringe às hipóteses exemplificativamente enumeradas nas alíneas contidas nesse § 2º, pois estas correspondem a meros meios para a produção de um resultado (= o fornecimento), este sim tributado.

Por sua vez, o art. 3º, III, da LC n. 214/2025 define “fornecimento como: “a) entrega ou disponibilização de bem material; b) instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direito; c) prestação ou disponibilização de serviço”.

Note-se, por exemplo, que fornecimento de bem material corresponde à sua “entrega ou disponibilização”, que são meios materiais que podem se apresentar, ou não, como de execução de um negócio jurídico. Se a um destes atos materiais corresponder uma contraprestação, haverá incidência dos tributos.

Isto leva à conclusão de que os contratos enumerados nos incisos do § 2º do art. 4º são propriedades elimináveis e, portanto, haverá incidência ainda que não esteja configurado qualquer deles.

<sup>6</sup> Transcrevo o § 2º do art. 4º em sua inteireza: “§ 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se operação onerosa com bens ou com serviços qualquer fornecimento com contraprestação, incluindo o decorrente de: I – compra e venda, troca ou permuta, dação em pagamento e demais espécies de alienação; II – locação; III – licenciamento, concessão, cessão; IV – mútuo oneroso; V – doação com contraprestação em benefício do doador; VI – instituição onerosa de direitos reais; VII – arrendamento, inclusive mercantil; e VIII – prestação de serviços.” O art. 4º desdobra-se em vários outros parágrafos que não serão objeto do presente estudo.

Previsão igualmente abrangente é a subsequente, que consiste na “disponibilização” do bem material. Note-se que “disponibilização” está referida também a bens imateriais, direitos e serviços (alíneas *b* e *c*).

Colocar a “disponibilização”, ao lado da entrega, instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou prestação, explica um eixo teórico quanto à maneira de enxergar a realidade e de captá-la para fins de tributação.

Trata-se de alcançar não apenas as hipóteses que envolvem um “ter” (p. ex., “ter” a posse ou a propriedade) ou mesmo um “ser” (p. ex., “ser” concessionário ou licenciado). A lei complementar alcança as hipóteses em que o núcleo é um “fruir”, que corresponde exatamente ao que emana da disponibilidade de um bem ou de um serviço.

Estamos perante, não apenas, de incidências que levam em conta as categorias jurídicas (contratos típicos etc.), mas também de hipóteses que correspondam à fruição de utilidades correlatas a bens materiais, imateriais, direitos e serviços. Ou seja, em que, além da estática, toma-se em conta a dinâmica dos fatos e das relações realizadas entre pessoas. Isto me lembra Emmanuel Lévinas quando ensina que devemos focar não apenas na ontologia da vida (no que é), mas, principalmente, na fenomenologia do viver (no que ocorre na realidade) sempre tendo em conta uma moral apoiada na alteridade<sup>7</sup>. Não estamos mais num mundo estatutário, vivemos num mundo predominantemente de fruição. Ganha relevância não apenas o que se “é”, por uma investidura, mas principalmente o que se “faz” pela realização de condutas.

Sublinhe-se, também, que a “disponibilização” prevista no dispositivo não coincide com a “faculdade de dispor da coisa” a que se refere o art. 1.228 do Código Civil ao tratar da propriedade em geral. Disponibilização é permitir que outrem passe a fruir de utilidades que emanam do bem, direito ou serviço e não necessariamente a faculdade de quem tem o poder de transferir o bem ou direito a terceiros.

Caberia também perguntar se, para haver disponibilização, há necessidade de uma fruição concreta (em ato) ou se basta a possibilidade de fruição (em potência). Parece-me claro que a simples possibilidade de vir a usufruir de um bem ou serviço já é uma utilidade e, portanto, se esta possibilidade foi obtida mediante uma contraprestação, então teremos a disponibilização prevista no dispositivo.

Quanto à “contraprestação” é importante mencionar que ela pode ser de vários tipos; pode ser em dinheiro, em bens, em ações, em trabalho, em títulos etc. Qualquer modalidade que comporte determinação de um valor em si ou que seu valor decorra da correlação com o valor do bem ou direito disponibilizado, entregue, concedido, licenciado etc. ou do serviço prestado ou disponibilizado.

<sup>7</sup> *Entre nós – ensaios sobre a alteridade*. Petrópolis: Vozes, 1997.

Derradeira questão consiste em saber se a disponibilização que enseja tributação precisa ser direta (do bem, direito ou serviço) ou se pode ser indireta, mediante o acesso a um instrumento que em si não atinge o bem, mas que permite a fruição da respectiva utilidade.

Note-se que, a LC n. 214/2025 coloca como alternativas a entrega e a disponibilização a significar que esta pode existir sem que haja entrega do bem ou direito, ou sem que haja até mesmo prestação do serviço em sentido tradicional.

Em relação a bens materiais, pode-se imaginar a hipótese em que ao invés de entregar determinado conjunto de bens (imóveis ou móveis) a título de propriedade ou posse, haja a transferência de ações ou quotas representativas do capital social de empresa que os tenha como único ou principal ativo, em função do qual se definiu a respectiva contraprestação.

Neste caso, embora não haja entrega do bem material, haverá sua disponibilização, pois o novo titular da participação societária poderá fruir, ainda que indiretamente, das utilidades inerentes ao bem.

Este tipo de abordagem está na base, por exemplo, do acórdão do Superior Tribunal de Justiça n. 2.139.412, de fevereiro de 2025<sup>8</sup>, em que, ao decidir sobre a base de cálculo do imposto *causa mortis* na hipótese de quotas de determinada sociedade, afastou o valor patrimonial das quotas para admitir o arbitramento do imposto em função do valor real dos imóveis que compõem o patrimônio da sociedade. Ou seja, embora o herdeiro tenha recebido quotas da sociedade e não os imóveis em si, o relevante para fins de tributação é o valor real dos imóveis detidos pela sociedade e não o valor patrimonial das quotas. Adotou-se uma base de cálculo indireta, relativamente à transmissão da propriedade ao herdeiro.

A mesma lógica se aplica à disponibilização indireta de bem, direito ou serviço à qual me referi acima.

Em suma, desta perspectiva – que é a perspectiva do resultado consistente na disponibilização direta ou indireta da fruição da utilidade relativa ao bem ou serviço – é que deve ser vista a regra do § 1º do art. 6º da LC n.214/2025.

Esta interpretação do dispositivo resolve os dois exemplos mencionados acima. No caso das debêntures com garantia real, ao invés de uma interpretação ampla do inciso III do art. 5º, cabe a aplicação do § 1º do art. 6º.

Da mesma forma, esse dispositivo é também aplicável à hipótese de transferência onerosa de participação societária de pessoa jurídica cujo único ou principal ativo é um bem material ou um conjunto deles e cuja contraprestação tenha sido mensurada em função de tais bens.

Em ambos os casos houve, na essência, uma operação onerosa com bem.

<sup>8</sup> Rel. Min. Francisco Falcão, *DJe* 21.02.2025.

## 8. O § 1º do art. 6º da LC n. 214/2025 não tem por pressuposto necessário uma patologia do negócio jurídico

Tendência que poderia existir ao pretender interpretar esse preceito seria o de aproximá-lo às técnicas de neutralização de patologias que os negócios jurídicos podem apresentar.

De fato, quando um negócio se apresenta como simulado, em fraude à lei, tipificador de abuso de direito ou de abuso da liberdade de contratar o ordenamento positivo consagra mecanismos de reação a tais patologias; ou buscando o negócio real, ou afastando a tentativa de contornar uma norma imperativa ou neutralizando o abuso cometido.

Diante desta realidade, alguém poderia ver no preceito mais um mecanismo de reação a uma patologia.

Penso que não se trata de hipótese de reação a eventual patologia dos atos ou negócios jurídicos celebrados. O dispositivo não supõe a existência no caso concreto de simulação, fraude à lei ou abuso de qualquer espécie.

Em caso de patologia, a exigência supõe duas etapas, no sentido de que o Fisco primeiro deve provar a existência da patologia para depois enquadrar a situação concreta na norma de incidência adequada<sup>9</sup>.

Aqui, ao revés, não existem duas etapas: constatado que o ato ou conjunto de atos ou negócios possuam as características essenciais de uma operação onerosa com bem ou serviço, então direta e imediatamente – sem intermediação da etapa de demonstração da patologia – já estará configurada a hipótese de incidência de IBS/CBS.

Trata-se de uma regra que qualifica diretamente o conjunto que corresponde em essência a uma operação onerosa com bem ou serviço como hipótese de incidência dos tributos.

Assim, não vejo no caso o duplo ônus da prova a cargo do Fisco que se apresenta no caso de patologias (ônus de provar a patologia + ônus de provar a ocorrência do fato gerador). Aqui há um único ônus da prova a cargo do Fisco: ônus de provar que o conjunto de operações corresponde à essência de uma operação onerosa com bem ou serviço.

Note-se, também, que, na aplicação do dispositivo, não se está desfazendo ou anulando o negócio (ou conjunto de negócios) realizado. Este permanece plenamente eficaz em relação às partes que dele participaram. Trata-se, no caso, de bloqueio parcial da eficácia do negócio (ou negócios) (bloqueio relativamente ao Fisco), pois foi constatada a ocorrência de determinada materialidade que se enquadra na incidência de IBS/CBS. Portanto, o efeito tributário que emana dos negócios não é a típica que lhes cabe (eventual não incidência), mas a incidência de IBS/CBS.

<sup>9</sup> Sobre o duplo ônus da prova a cargo do Fisco, veja-se o capítulo “A prova no planejamento tributário”, no meu *Planejamento tributário*, 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 529 e segs.

## 9. Se não depende de patologia, o que ele alcança?

Ainda é cedo para listar todas as situações que ensejarão a incidência do dispositivo.

Mas, desde já, é possível identificar pelo menos uma.

Trata-se da hipótese de realização de um negócio indireto.

Negócio indireto é, por definição, o uso de um negócio jurídico típico para obter um efeito que extrapola os efeitos típicos desse negócio<sup>10</sup>.

Com relação à definição de negócio indireto, Moreira Alves esclarece que ele:

“... só surge quando as partes recorrem a um negócio jurídico típico, *sujeitando-se à sua disciplina formal e substancial*, para alcançar um fim prático ulterior que não é normalmente atingido por meio desse negócio.”<sup>11</sup>

Aspecto relevante é a menção ao atingimento de “um fim prático ulterior”, vale dizer, ter em conta os efeitos práticos obtidos com o negócio indireto, pois esta característica é que – no caso do § 1º do art. 6º aqui examinado – servirá de parâmetro de aproximação de uma situação a outra.

Note-se que, em princípio, não há simulação no uso do negócio indireto<sup>12</sup>. Eventualmente, ele pode apresentar uma patologia, mas não é esta hipótese que nos interessa no momento.

No momento, e para fins de aplicação do § 1º do art. 6º da LC n. 214/2025, importante é acentuar que o uso de um negócio indireto, ainda que não envolva qualquer patologia, pode deflagrar a incidência de IBS/CBS se, em essência, corresponder a uma operação onerosa com bem ou serviço.

O critério fundamental a ser utilizado para determinar se é ou não o caso do dispositivo consiste no exame do resultado ulterior obtido com o negócio indireto, tendo em vista, principalmente, os efeitos práticos gerados pela operação que, se forem essencialmente os mesmos de uma operação onerosa com o bem ou serviço, implicará a incidência.

Sublinhe-se que o foco não são os efeitos jurídicos que emanam dos negócios celebrados – pois estes decorrem dos atos e negócios jurídicos tal como desenhados pelo ordenamento. Busca-se enxergar os efeitos práticos originados daqueles negócios e o ulterior fim prático visado. Vale dizer, as situações concretas em que as partes e respectivos patrimônios são colocados, independentemente do efeito jurídico típico de cada negócio.

<sup>10</sup> Veja-se a respeito o clássico *A retrovenda*, de José Carlos Moreira Alves, 2. ed. São Paulo: RT, 1987; veja-se sobre os aspectos tributários do negócio indireto o meu *Planejamento tributário* 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 295.

<sup>11</sup> *A retrovenda*, 2. ed. São Paulo: RT, 1987, p. 17.

<sup>12</sup> “Mas – note-se –, sendo esquema negocial realmente querido, e, portanto, sério e real, não se trata de simulação, ...” (*A retrovenda*, 2. ed. São Paulo: RT, 1987, p. 17).

No momento presente, cumpre reconhecer a importância de não apenas considerar a validade jurídica dos atos ou negócios celebrados, mas principalmente sua eficácia seja no plano fático, seja relativamente ao Fisco. Eficácia que se manifesta na conformação fática em termos de fruição de utilidades, que a realização dos negócios enseja. Tratar-se de negócio válido e sem patologia é cogitação que antecede o exame da incidência do dispositivo comentado. Com efeito, se houver um ato ilícito ou uma patologia do negócio jurídico, nem será o caso de invocar o dispositivo, pois o caso concreto será resolvido com os mecanismos tradicionais que se deflagram nessas hipóteses.

Observe-se, também, que, nos referidos incisos do art. 6º, há menção a hipóteses que geralmente surgem numa reorganização societária ou em situações de “planejamento tributário” em que as partes têm preocupações com o imposto sobre a renda e a contribuição social sobre o lucro líquido, mas que, agora, precisam, também, ter uma atenção especial com o eventual enquadramento da operação de incorporação, fusão ou cisão, na hipótese de incidência de IBS/CBS aqui examinada.

## 10. Conclusão

O § 1º do art. 6º da LC n. 214/2025 prevê a incidência de IBS/CBS nas hipóteses de realização de operações que – em princípio – se enquadrariam como de não incidência e o faz para alcançar as situações em que o conjunto de tais operações corresponder a uma operação onerosa com bem ou serviço.

Trata-se de previsão inovadora em se tratando de legislação tributária que consagra como critério de incidência a verificação da essência do conjunto de operações realizado pelo contribuinte, entendida esta como a eficácia prática dos negócios em relação às utilidades que emanam de uma operação onerosa com bem ou serviço.

Esta formulação suscita um desafio aos intérpretes e aplicadores, pois adota uma disciplina formulada a partir de uma perspectiva que pode ser vista como inusual, mas que corresponde à mais adequada diante das características dinâmicas, fluidas e funcionais que o mundo moderno apresenta.

## Referências

- ALVES, José Carlos Moreira. *A retrovenda*, 2. ed. São Paulo: RT, 1987.
- ECO, Umberto. *Kant e l'ornitorrinco*. Milano: Studi Bompiani, 1997.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*, 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- LÉVINAS, Emmanuel. *Entre nós – ensaios sobre a alteridade*. Petrópolis: Vozes, 1997.

# O Inderrogável Princípio da Realização da Renda e a Mudança de Regime Tributário

## *The Irrevocable Principle of Income Realization and the Change in Tax Regime*

Ricardo Mariz de Oliveira

Bacharel em Direito e Ciências Sociais pela Faculdade de Direito da USP.

Especialista em Direito Civil pela mesma Faculdade. Presidente do IBDT até abril de 2025 e Conselheiro Vitalício. Advogado. *E-mail:* rmo@marizadvogados.com.br.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.61.14.2025.2932>

### *Resumo*

No Brasil, ao contrário de outros países, não pode ser exigido imposto de renda sem haver a realização da renda. No caso de ajuste a valor justo, seu reconhecimento contábil não acarreta a incidência do imposto, sendo ele computado na base de cálculo quando houver a realização do bem. Este artigo aborda o que ocorre quando haja mudança do regime de lucro real para o de lucro presumido ou arbitrado.

*Palavras-chave:* realização, disponibilidade, capacidade contributiva, contrário senso, lacuna da lei.

### *Abstract*

In Brazil, unlike other countries, income tax cannot be levied without realizing the income. In the case of a fair value adjustment, its accounting recognition does not result in the levy of tax, but it is calculated in the tax base when the asset is realized. This article addresses what happens when there is a change from the actual profit regime to the presumed or arbitrated profit regime.

*Keywords:* realization, availability, ability to pay tax, contrary sense, gap in the law.

### **1. Por que voltar ao tema**

O princípio da realização da renda é algo que a doutrina proclama há décadas, com tanta intensidade e com tamanha uniformidade quanto à sua existência que a rigor não precisaria mais ser objeto de qualquer nova defesa ou explicação. Provavelmente, nenhum outro país tenha um impedimento tão marcante para a incidência do imposto de renda, embora outros também requeiram a realização da renda, porém sem disporem de uma normatização tão rigorosa quanto a nossa.

Todavia, na aplicação prática da legislação tributária, mesmo entre nós, por vezes o princípio é simplesmente ignorado, ou é solenemente colocado de lado.

Em geral, quando isso acontece, dá-se alguma explicação ou justificação para o princípio não ser respeitado, mesmo que a ele não seja feita alguma referência explícita.

Uma dessas situações está na mudança do regime de lucro real para o de lucro presumido ou de lucro arbitrado, quando haja ajuste a valor justo (AVJ) contabilizado em subconta específica ainda não computada na determinação do lucro real.

Segundo a Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014, art. 13, § 1º, “o ganho evidenciado por meio da subconta de que trata o ‘caput’ será computado na determinação do lucro real à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado”.

O ganho referido nesse dispositivo legal é o derivado de AVJ de bens do ativo ou de obrigações do passivo, mas, para simplificação da exposição, vou me concentrar especialmente no AVJ positivo de um bem, sendo certo que o mesmo se aplica a outras situações de ajustes, inclusive quando resultem negativos (a Lei n. 12.973 trata de outras hipóteses nos arts. 14 e seguintes).

Tendo em vista que há uma norma de caráter geral segundo a qual, nas situações em que haja valores que estejam diferidos na apuração do lucro real e o regime mude para o de lucro presumido ou arbitrado, devem eles ser acrescidos à base de cálculo do imposto, por vezes se entende que o AVJ pendente deva ser tributado nesse momento.

A norma em questão é o art. 54 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cuja redação original era a seguinte: “A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto de renda, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido ou for tributada com base no lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR”. A Lei n. 12.973 alterou a redação desse dispositivo legal apenas na sua parte final, para substituir a referência ao controle dos valores diferidos através da LALUR, passando a dizer que a adição dos valores diferidos, nas referidas situações, deve se dar “independentemente da necessidade de controle no livro de que trata o inciso I do ‘caput’ do art. 8º do Decreto-lei n. 1.598, de 26.12.1977”.

Como o livro aludido nessa disposição do Decreto-lei n. 1.598 é o mesmo LALUR (atualmente eLALUR), a rigor não teria havido efetiva alteração na norma. Todavia, a alteração é sutil porque, antes, a regra legal se referia à tributação dos valores diferidos que estavam controlados na parte B do LALUR, e agora ela se refere à tributação dos valores diferidos, independentemente do seu controle no LALUR. Assim, a nova redação permite entender que a tributação deva ocorrer ainda que haja controle, no LALUR, dos valores até então diferidos.

A situação regida pelo art. 13 da Lei n. 12.493, em face do art. 54 da Lei n. 9.430, é, pois, a razão para mais uma vez ter-se que retornar a tratar do princípio da realização da renda.

## 2. A inderrogabilidade do princípio da realização da renda

Como se sabe, o denominado “princípio da realização da renda” refere-se à necessidade de a renda, para ser sujeita à incidência do imposto de renda, estar disponível para o contribuinte, e ele foi e é tratado por respeitada doutrina<sup>1</sup>, é referido em jurisprudência<sup>2</sup>, não é ignorado pelo fisco e foi objeto do Parecer PGFN n. 494/1992, que, além da sua fundamentação primorosa, tem o valor de ter sido subscrito pelo Professor Tercio Sampaio Ferraz Jr., então Secretário da Receita Federal.

Não se trata de um princípio apenas implícito no Sistema Tributário Nacional, ou construído exclusivamente por interpretação doutrinária, eis que está expresso no art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN) sob a dicção de que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.

A aludida disponibilidade da renda é unissonamente compreendida como a possibilidade de ela ser utilizada pelo contribuinte por algum meio, inclusive, dizem alguns autores, por poder vir a ser convertida imediatamente em moeda,

<sup>1</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*. Rio de Janeiro: Adcoas/Justec, 1979. v. I, n. 120 e 199; CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no Imposto sobre a Renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. CANTO, Gilberto de Ulhôa, MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. O fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 11. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1986, p. 5. TILBERY, Henry. *Direito tributário* 3. São Paulo: Bushatsky, 1975, p. 92. COSTA, Alcides Jorge. *Anais das XI Jornadas do Instituto Latino Americano de Derecho Tributario*. Rio de Janeiro: ABDF, 1983, p. 166. *Imposto sobre a Renda*. A aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite da sua incidência. *Revista de Direito Tributário* n. 40. São Paulo, 1987, p. 105. MACHADO, Hugo de Brito. Disponibilidade jurídica como elemento do fato gerador do Imposto de Renda. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 207. São Paulo: Dialética, 2012, p. 59. POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: 2012, IBDT/Quartier Latin. Além desses juristas que escreveram em tempos mais remotos, ou relativamente antigos, na atualidade o tema continuou a ser tratado intensamente, como dá conta uma coletânea editada pelo IBDT em 2019, intitulada *Direito tributário* – princípio da realização da renda, sob coordenação de ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito, para a qual contribuíram vinte e dois autores.

<sup>2</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: Recurso Especial n. 181.912/PR, 1º.10.1998, Ministro Ari Pargendler; Recurso Especial n. 320.455/RJ, 7.6.2001, Ministro Garcia Vieira; Recurso Especial n. 983.134/RS, 3.4.2008, Ministro Castro Meira; além de outros como o AI EDcl REsp n. 2.113.372/RS, 13.8.2025; o REsp n. 2.069.644/SP, 12.9.2024; o REsp 1.377.298/RJ, 5.9.2023; o REsp n. 1.606.234/RJ, 5.12.2019.

sem qualquer obstáculo. Nesta linha, Ulhôa Canto considerava que a disponibilidade jurídica é “quase-moeda”, ou seja, não a posse da moeda, mas a detenção de alguma possibilidade que praticamente a substitua, tal como pagar um débito não com dinheiro, mas com a transferência de um direito a receber. Em outras palavras, o direito pode ser empregado como moeda, porque é utilizado em lugar desta.

Tal disponibilidade marca o momento em que uma renda deixa de ser mera potencialidade, algo futuro ou em processo de aquisição ainda incompleto, para se transformar em algo definitivo e concreto. Mais especificamente falando, como para o imposto de renda incidir é necessário haver acréscimo patrimonial, a disponibilidade representa a integração de uma nova renda ao patrimônio do contribuinte, porém, em circunstâncias nas quais ele tenha alguma possibilidade de empregar a renda que tiver obtido.

Portanto, com a disponibilidade o contribuinte pode (deve poder) empregar o montante da renda adquirida para qualquer finalidade, mas, principalmente, para poder retirar dele o valor devido ao erário público a título de imposto de renda.

A disponibilidade da renda corresponde aos atributos da propriedade, declarados no art. 1.228 do Código Civil como sendo “a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”. No caso, a “coisa” é a renda, notando-se a uniformidade normativa entre a lei civil e a lei tributária também na parte final dessa norma, dado que o contribuinte que tiver pagado tributo não devido tem o direito de reavê-lo (CTN, art. 165), tanto quanto o titular de qualquer patrimônio tem o direito de recuperar qualquer bem cujo domínio lhe tenha sido retirado injustamente.

Isto é assim porque o imposto de renda é uma parcela devida ao erário em decorrência de ter havido a aquisição da renda, de tal modo que o Poder Público não tem o direito de cobrar sua participação na renda do contribuinte antes de este tê-la à sua disposição. Em outras palavras, o fisco somente vai ter disponibilidade do imposto, podendo incluí-lo na sua receita, após o contribuinte ter a renda à sua disposição. Ou seja, o fisco somente adquire direito ao imposto que incide sobre a renda quando o contribuinte a tiver em seu poder para emprego e disposição. Por isso, Bulhões Pereira afirmava que não basta ter direito à renda, pois é preciso ter esse direito mais a possibilidade de dispor.

A inderrogabilidade do princípio da realização da renda não depende apenas do art. 43 do CTN, pois, se assim fosse, bastaria revogar esse artigo para a lei poder permitir cobrar o tributo sobre renda não realizada.

Ocorre que a disponibilidade da renda, isto é, a necessidade da sua realização, é a manifestação (a concretização), quanto ao fato gerador do imposto de renda, do princípio constitucional da capacidade contributiva, inerente a todos os tributos como fator definidor da própria natureza da obrigação tributária.

Com razão, todo e qualquer tributo deve incidir sobre alguma manifestação de capacidade contributiva, vale dizer, assentar-se sobre alguma riqueza econômica da pessoa que passou a ser obrigada, por força da Constituição e da lei, a reparti-la com o Poder Público para que este possa atender às suas necessidades relacionadas ao bem comum.

E efetivamente é assim, como se pode notar percebendo que tributos sobre bens patrimoniais incidem sobre quem os detenha e são valorizados pelo valor venal desses bens, ou os tributos sobre a circulação ou consumo de bens, que são calculados sobre os respectivos valores. Nesses fatos o fisco tem uma participação, semelhante à que tem na renda, sobre riquezas detidas pelos contribuintes.

Destarte, o imposto de renda somente se justifica se incidir sobre a renda aquirida e disponível efetivamente, ou seja, sobre renda com disponibilidade adquirida definitiva e incondicionalmente, e é fácil entender esse conceito com o seguinte exemplo:

- se o contribuinte tiver patrimônio de 1.000 e esperar ter uma renda de 100, que, entretanto, ainda não esteja na sua disponibilidade, mas, mesmo assim, tiver que pagar 25% de imposto de renda, ou seja, o valor de 25, este terá que ser retirado do seu patrimônio que, de 1.000, ficará reduzido para 975: em consequência, o imposto terá incidido sobre o patrimônio, e não sobre renda, porque ainda não há renda em poder do contribuinte; a rigor, portanto, o imposto incidiu sobre o patrimônio, já que ainda não há renda;
- mas, a partir do momento em que o contribuinte adquirir a disponibilidade da renda de 100, seu patrimônio estará aumentado para 1.100, tendo mais 100 disponíveis para ele, e o imposto de 25 poderá ser retirado dos novos 100, mantendo intacto o patrimônio anterior;
- em conclusão, o aumento patrimonial líquido será de 75, porque o contribuinte ganhou 100, mas tem que repartir esse valor com o fisco, devendo-lhe 25, restando-lhe, após o imposto, o montante patrimonial de 1.075.

Há que se ter em mente, portanto, que existe uma barreira constitucional intransponível para a incidência do imposto de renda antes da existência de renda disponível, isto é, realizada.

O mesmo se aplica à contribuição social sobre o lucro (CSL), devida pelas pessoas jurídicas. Ainda que para ela não haja uma definição legal do respectivo fato gerador, como há para o imposto de renda no art. 43 do CTN, o mesmo princípio da realização se impõe porque tem fulcro no princípio da capacidade contributiva, de índole constitucional e geral. Ademais, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a validade da cobrança da CSL independentemente de haver definição do seu fato gerador em lei complementar, entre outras razões porque sua natureza é equivalente à do imposto de renda.

### 3. Ajuste a valor justo é fiscalmente neutro

A não tributação dos ajustes contábeis positivos de valores patrimoniais é uma decorrência do princípio exposto, porém, não se resume a isso, pois o AVJ sequer é renda nova, eis que não passa de um ajuste escritural, o qual tem a função de avaliar o valor do item patrimonial com finalidade meramente informativa, sem representar qualquer novo direito inserido no patrimônio da pessoa jurídica, muito menos um direito já disponível.

É assim, inclusive, que o AVJ está expresso na lei ordinária em múltiplas regras que tratam de situações variadas, mas sempre conduzem à neutralidade fiscal em respeito ao referido princípio.

Basta tomar como exemplo a disposição do § 1º do art. 13 da Lei n. 12.973, acima transcrita, para se constatar que não há previsão de “tributação” dos ajustes, mas sim a determinação da sua “computação” na apuração do lucro real quando o ativo for realizado.

A referida computação acarreta ausência de efeitos, e deve ser assim em face da natureza do ajuste. Realmente, por exemplo, havendo a baixa do ativo cujo custo real tenha sido de 100, mas que tenha sido ajustado para 150, ao mesmo tempo em que a baixa contábil será de 150 haverá a adição, na determinação da base tributável, do valor de 50, ou seja, o custo dedutível será os mesmos 100 que foram efetivamente incorridos na aquisição do bem.

Sendo assim, haverá ganho tributável se a baixa for em virtude de alienação do bem do ativo e se o preço da alienação for superior a 100, do mesmo modo que, se houver perda na baixa, a base para sua computação será 100. O mesmo ocorre quando o custo é depreciado, amortizado ou exaurido.

Tal mecanismo, previsto na lei ordinária, explica-se porque os acréscimos patrimoniais são medidos, para efeitos tributários (mas também civis), através dos valores dos atos e negócios jurídicos pelos quais os itens do patrimônio (direitos e obrigações) forem contratados, e somente são considerados valores de mercado, distintos dos praticados, em determinadas hipóteses legais excepcionais expressamente estabelecidas, como as de distribuição disfarçada de lucros e de preços de transferência.

De fato, é da natureza do imposto de renda a ocorrência de movimentos de ingressos no patrimônio, ou de saídas dele, de receitas, custos e despesas, cujas medidas somente podem ser a dos direitos ou obrigações que passem a integrar o patrimônio, ou dele se desintegrem, como consequências dos atos ou negócios jurídicos de que decorram.

Sendo assim, as revalorizações de itens patrimoniais por atos internos, ou seja, as não derivadas de atos ou negócios jurídicos, são irrelevantes para efeitos do imposto de renda, sendo simples ajustes escriturais que visam registrar o valor dos bens da empresa para efeitos de informação, mas que não atribuem novos direitos ou novas obrigações a ela. E isto também deve ser observado quando há reduções nos valores patrimoniais.

Coerentemente, note-se que o valor do patrimônio é índice de manifestação de capacidade contributiva dos tributos sobre o patrimônio, que não se confundem com os tributos sobre a renda, porque estes pressupõem o ingresso de novos valores ao acervo patrimonial, e não a simples averiguação intramuros e contábil de quanto determinado item que já exista nesse acervo possa valer no mercado em determinado momento.

Ora, o que ocorre com a mudança de regime tributário?

Primeiramente, não ocorre a realização do ativo, que continua a permanecer no patrimônio da pessoa jurídica. Aliás, se ele fosse baixado, haveria sim a realização do ativo e a apuração de ganho ou perda de capital respectivo, para a qual o AVJ seria neutro.

Portanto, no instante da mudança de regime nem sequer ocorre a hipótese de incidência da norma legal que prescreve a computação do AVJ na determinação do lucro real.

Trata-se de uma situação de “continuidade”, na arguta observação de Polizelli, e não de situação em que haja nova renda disponível.

Já por isso, e somente por isso, não é possível pretender tributar qualquer valor pendente na contabilidade, inclusive de AVJ.

Todavia, acima da própria norma da lei ordinária refletida no art. 13 da Lei n. 12.973, o princípio da realização da renda veda qualquer pretensão tributária, porque, ao contrário do que ele exige, não houve qualquer ingresso de renda nova, e muito menos disponibilidade de uma nova renda.

Não obstante, diversos outros fatores também são adversos à incidência do IRPJ e da CSL sobre o AVJ de item patrimonial ainda não realizado no momento em que haja a mudança do regime, como veremos no próximo tópico deste comentário.

#### **4. Mudança de regime não realiza o ativo e não acarreta incidência do IRPJ e da CSL**

Terminamos o tópico anterior vendo a razão fundamental pela qual a passagem do regime de lucro real para o de lucro presumido ou arbitrado não acarreta a incidência dos tributos sobre a renda em relação a AVJ pendente na contabilidade: em síntese, porque o fato da mudança de regime não revela qualquer aquisição de disponibilidade de renda.

Entretanto, também há outros obstáculos à incidência.

Primeiramente, é preciso notar que a disposição legal que aparentemente desencadearia a incidência é, como visto e transscrito antes, a do art. 54 da Lei n. 9.430, a qual, entretanto, a todo rigor, não se aplica à situação.

Realmente, o que o art. 54 determina é a adição, à base de cálculo do IRPJ e da CSL pelo lucro presumido ou arbitrado, dos valores cuja tributação tiver sido deferida anteriormente na apuração do lucro real, e isso não ocorre com o AVJ de ativo não realizado.

É que, antes de tudo o mais, o AVJ pendente na contabilidade não representa valor com tributação diferida, pois o diferimento, quando ocorre efetivamente, corresponde à postergação da obrigação tributária cujo fato gerador já tenha ocorrido.

Ora, AVJ não é valor com imposto diferido, porque até então não houve a ocorrência de qualquer fato gerador.

Portanto, como a norma do art. 54 tem no seu pressuposto fático uma situação de diferimento, não havendo este, ela não desencadeia sua disposição consequente.

Não é sem sentido a parte final do art. 54, que alude ao controle no eLALUR, pois é na parte B desse livro fiscal que são controladas as rendas já existentes, mas diferidas na tributação.

Outrossim, a norma do art. 54 trata expressamente da tributação de “saldos dos valores cuja tributação havia diferido”, o que não existe no AVJ, que não é tributado pois, como já exposto, é simplesmente neutro para efeitos tributários.

De mais a mais, a tributação do valor do AVJ, pela mudança de regime tributário, acarretaria não apenas a cobrança de tributo sem haver fato gerador, mas também de tributo que poderá jamais vir a ser devido.

Com razão, pode ocorrer de o ativo submetido ao AVJ nunca vir a produzir renda tributável, ou melhor, jamais vir a gerar ganho tributável se alienado, o que pode se dar se for alienado por preço inferior ao custo efetivo, ou se for baixado por perecimento. E nestes casos, o custo dedutível fiscalmente, no momento certo, sempre será o custo efetivo, sendo que, se o AVJ já tivesse sido tributado, o IRPJ e a CSL teriam sido pagos antecipadamente sem jamais ocorrer fato gerador dos dois tributos.

É nítida a distinção entre um evento e outro previstos nas duas normas: enquanto o art. 54 da Lei n. 9.430 refere-se à hipótese em que a tributação tenha sido diferida, mas existe, o art. 13 da Lei n. 12.973 alude a lançamento contábil de valor sempre e definitivamente neutro de efeitos tributários.

Portanto, a norma que supostamente geraria a obrigação tributária na verdade não é aplicável à situação de alteração do regime de lucro real para um dos outros dois.

Outrossim, se fosse aplicável, não teria validade constitucional por violar o princípio da realização da renda.

## 5. Impedimento de argumentos contrários

Para a completa apreciação do tema, é necessário que também nos ocupemos de possíveis argumentos contrários a tudo o que foi exposto e concluído no precedente Tópico 4.

Uma possível argumentação é a de que o diferimento não seria restrito à situação de tributo já devido, com fato gerador já ocorrido, mas sim a toda e qualquer postergação do momento em que o tributo deva ser recolhido. Isto é, diferir

abrangeria tanto o tributo ser devido futuramente pela superveniência de fato gerador quanto o tributo com fato gerador ocorrido, mas com permissão de recolhimento apenas futuramente.

Todavia, uma linha de argumentação como esta não procede, porque, a rigor, todo recolhimento deve ser feito após o fato gerador, em prazo que se inicia com a ocorrência do fato gerador e termina em termo final posterior (em casos excepcionais, o termo final situa-se na data do fato gerador, mas é logicamente posterior ao fato gerador, porque depende dele). Destarte, se diferimento fosse o que o argumento defende, sempre haveria diferimento.

Além disso, para prevalecer a ideia subjacente ao argumento, a lei deveria ter se manifestado diferentemente do emprego do verbo “diferir”, que tem sentido técnico-jurídico próprio e, portanto, deve ser devidamente empregado no momento da feitura da norma e no momento da respectiva interpretação. Neste sentido, observe-se que diferimento não é igual a moratória, esta sim uma hipótese de suspensão da exigibilidade de crédito tributário já constituído, cujo recolhimento passa a ser permitido posteriormente (CTN, arts. 152 e seguintes), ao passo que no diferimento não há suspensão de crédito tributário, mas ausência de crédito tributário.

Igualmente no âmbito gramatical, pois, lexicamente, “diferir” significa transferir para outra data, adiar, procrastinar, ou seja, determinar que determinado fato ocorra posteriormente, e no direito tributário o fato é o gerador de obrigação tributária, e não um prazo de recolhimento de tributo. Daí que em qualquer hipótese de diferimento, este existe porque já houve fato gerador, mas a lei transfere para o futuro o momento em que esse fato passe a produzir efeitos tributários, e não apenas quando deva ser recolhido algum tributo.

Por exemplo, havendo aquisição de disponibilidade de renda por ganho de capital na alienação de bens do ativo não circulante, com prazo longo de pagamento, já houve o fato gerador, mas a lei permite que ele seja transferido para integrar período(s) de apuração posterior(es), na proporção do recebimento do preço. Evidencia-se, pois, que o imposto já poderia ter sido exigido por já ter havido o fato gerador, mas para efeitos fiscais é como se ele ocorresse posteriormente.

No caso aqui sob análise, sem dúvida o fato que gera a obrigação não é o lançamento contábil a título de AVJ, mas o de realização do ativo, e, quando esta ocorre, a obrigação é de computação do AVJ para neutralizar qualquer efeito tributário que poderia decorrer dele em virtude de existir na contabilidade.

Portanto, no (com o) AVJ não há fato gerador porque há ausência de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, vindo a lei ordinária (art. 13 da Lei n. 12.973) simplesmente reconhecer que, antes da realização do ativo remensurado contabilmente, não há obrigação tributária. Mas ao contrário, embora coerentemente, o art. 54 da Lei n. 9.430 alude a tributo que estava diferido quando da mudança de regime, ou seja, tributo já devido.

Nesta ordem de pensamento, é necessário recordar que o legislador tem obrigação de empregar os termos precisamente, sendo-lhe determinado pelo art. 11, inciso I, alínea *a*, da Lei Complementar n. 95, de 26 de fevereiro de 1998, entre outras exigências para garantia da segurança jurídica, que, para a obtenção de clareza, use as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que empregará a nomenclatura própria da área em que esteja legislando, além de que, para a obtenção de precisão, deve articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma (inciso II, letra *a*).

É verdade que nem sempre se verifica a primazia da (respeito à) boa técnica legislativa, mas a observação do direito positivo demonstra que, via de regra, o diferimento é corretamente relacionado à transferência, para o futuro, do momento de um fato gerador, ou de um fato a partir do qual o tributo possa ser exigido, não por decurso de prazo de recolhimento, mas pelo advento de circunstância que autorize a incidência.

Outrossim, muitas normas aludem à opção de diferir, mas no sentido de transferir para o futuro (ou período-base futuro) o fato gerador ou a integração de determinada renda na base de cálculo. Tal como no exemplo dado acima.

Mas, suponha-se que seja admitida uma certa leniência interpretativa para se admitir que, ao contrário do que vem sendo exposto, o art. 54 abarca todo e qualquer tributo possivelmente devido no futuro, elastecendo-se assim o sentido do verbo “diferir”. Ou que se diga que o diferimento é da tributação, e não do fato gerador, o que representa um claro sofisma, dado que não pode haver tributação sem fato gerador, além de que ter-se-ia que reconhecer que haveria diferimento sempre que algum tributo ainda não fosse devido pela simples razão de não ter ocorrido o respectivo fato gerador.

Ainda assim, isto é, mesmo que diferimento não fosse o que realmente é, o art. 54 não teria aplicação aos montantes de AVJ pendentes, pois ele veicula uma norma de caráter geral, aplicável a todas as hipóteses de diferimento, ao passo que AVJ está submetido à norma especial que, como é cediço, afasta a aplicação da norma geral.

Com efeito, o art. 54 da Lei n. 9.430 não esconde o seu caráter de generalidade ao atingir toda e qualquer hipótese de diferimento, ao passo que o art. 13 da Lei n. 12.973 trata de uma única e singular hipótese fática, admitida como de diferimento apenas para raciocínio.

Ademais, além de não haver singelo diferimento quando o AVJ é contabilizado escrituralmente, a norma especial que dele trata elenca as hipóteses em que ele deve ser computado na apuração do lucro real, e tais hipóteses são as de depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa do bem (bem como quando o pas-

sivo ajustado for liquidado ou baixado), vale dizer, sem incluir em sua hipótese de incidência a mudança de regime do lucro real para o presumido ou arbitrado.

Esta é uma verdade que se impõe com maior vigor quanto ao AVJ, relativamente a outras hipóteses de efetivo diferimento, eis que a norma especial da lei ordinária reflete mandamento mais elevado, situado no nível constitucional e da lei complementar.

Por fim, mesmo que alguém não concorde com tais fundamentos, a sua situação será de ter que defender a validade constitucional da norma, o que é verdadeiramente impraticável.

Mudando de linha argumentativa, é possível que se diga que a adoção do lucro presumido é facultativa, e está assente jurisprudencialmente que o contribuinte, ao optar livremente por um tratamento opcional, deve aceitá-lo com todas as suas características e consequências, sendo-lhe defeso posteriormente alegar violação de direitos derivada da alternativa que escolheu.

Note-se, de início, que, se o lucro presumido é opcional, tal argumento não se aplica à mudança do lucro real para o arbitrado, pois o regime de arbitramento não é facultativo, mas impositivo nas hipóteses previstas na lei.

Porém, quanto à adoção do lucro presumido, a inaplicabilidade do art. 54 ao AVJ pendente decorre de todas as demais razões que afastam tal norma na situação, inclusive do caráter geral da sua norma, em confronto com a norma especial. Em outras palavras, a não incidência sobre o AVJ não é uma característica ínsita ao regime tributário adotado, mas uma imposição do ordenamento jurídico em caráter geral. Ou seja, não se trata de ter que aceitar uma consequência porque se fez uma opção.

Outro argumento possível é o de que a Lei n. 12.973 tratou da passagem do lucro real para o presumido, determinando, no art. 16, que a pessoa jurídica deve incluir na base de cálculo do imposto, apurado pelo lucro presumido, os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo, que façam parte do valor contábil, e na proporção deste, relativos aos ativos constantes do seu patrimônio, mas também permite diferir a tributação se observados os requisitos do art. 13, entre os quais, o de registro do ajuste em subconta específica vinculada ao item cujo valor tenha sido ajustado.

O argumento seria o de ausência de previsão, na mesma lei, da continuidade de diferimento na hipótese inversa, de transferência do lucro real para o presumido.

Contudo, o argumento a *contrario sensu* é perigoso porque pode ser empregado indevidamente. Sem dúvida que, numa relação taxativa de hipóteses de incidência de uma norma, conclui-se que, ao contrário, as situações não alcançadas por tais hipóteses não se subsomem à norma. Ou quando uma norma explicitamente proíba fumar charuto em determinado ambiente, pode-se entender que fumar cigarro é permitido nesse local porque não está proibido por ela.

Já em outras formas de normatização, o argumento não tem validade, porque a existência de uma diretriz normativa para uma determinada hipótese fática não significa necessariamente que, para outras hipóteses, deva ser aplicada diretriz inversa. Não pode ser assim, porque pode ser simples caso de lacuna legal, ou de outra espécie de normatização, como veremos.

No caso de que nos ocupamos, a argumentação a contrário é incorreta porque, independentemente de se tentar explicar por que não foi incluída na Lei n. 12.973 uma norma semelhante para a hipótese de mudança do lucro real para o presumido ou arbitrado, a existência de norma para a hipótese de passagem do presumido para o real não afeta a interpretação do tratamento devido em outras hipóteses, não sendo válida a pretensão de argumentar que a falta de norma significa tratamento distinto daquele.

Realmente, primeiramente a norma legal tem seu antecedente e seu consequente, e se esgota neles, não sendo estendida a outras situações não descritas na sua hipótese de incidência, sobre as quais é neutra de efeitos.

Mesmo uma possível objeção a isto, que invoque a interpretação sistemática, não pode conduzir a resultado diferente do exposto, pois o conjunto normativo relativo ao AVJ somente acarretará conclusão distinta da pretendida.

Com razão, a figura de hermenêutica que se apresenta é a do silêncio eloquente, que não significa ausência de norma, mas a percepção de que o silêncio se justifica porque a situação, supostamente situada no vácuo legislativo, na verdade está regida por outra ou outras normas<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> O que se denomina “silêncio eloquente da lei” corresponde ao silêncio da lei, dentro de um contexto normativo de normas expressas, que pode significar a existência de uma norma implícita cujo teor se subtrai das normas expressas. A este respeito, seguindo a doutrina do Supremo Tribunal Federal, Marco Aurélio Greco escreveu o seguinte: “O mesmo fenômeno ocorre e a mesma dificuldade se apresenta ao intérprete do Direito. Diante de uma previsão legal cujas palavras, não alcancem determinadas hipóteses, cumpre verificar se estamos perante uma ‘insuficiência’ do texto, ou ‘lacuna’ que admitiria integração, de modo a assegurar seu real alcance; ou se a não previsão corresponde ao que o Supremo Tribunal Federal examina sob a denominação de ‘silêncio eloquente’, assim entendida a não previsão voluntariamente feita e que corresponde a uma norma de não incidir. O silêncio eloquente vem referido expressamente no RE n. 135.637 e no RE n. 130.552, onde se afirma que ‘... só se aplica a analogia quando, na lei, haja lacuna, e não o que os alemães denominam ‘silêncio eloquente’ (*beredtes Schweigen*), que é o silêncio que traduz que a hipótese contemplada é a única a que se aplica o preceito legal, não se admitindo, portanto, aí o emprego da analogia’. Nesta última hipótese (‘silêncio eloquente’), a não previsão não é fortuita ou indesejada, e, por consequência, o Poder Judiciário, se quiser estender o significado do termo estará extrapolando a mera integração do dispositivo e se arvorando em ‘legislador positivo’, o que atenta contra a separação de poderes e a garantia da legalidade” (GRECO, Marco Aurélio. Cofins na venda de imóveis. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 51. São Paulo: Dialética, 1999, p. 128). A diferenciação entre as noções de lacuna e de silêncio eloquente ficou bem demonstrada por Karl Larenz: “Em contrapartida, não existe uma lacuna – tampouco uma lacuna ‘oculta’ – no sentido do nosso conceito de lacuna, quando a lei quis regular conclusiva e exaustivamente uma determinada questão, como por exemplo, a dos fundamentos que tornam possível a interdição ou a deserção – naqueles casos em que o silêncio da lei é ‘eloquente’.” (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, p. 435). E mais adiante: “Em

Neste sentido, *in casu*, cabe trazer à consideração outras regras que estão na lei, a primeira e principal das quais é a contida no § 1º do art. 13 da Lei n. 12.973, segundo a qual AVJ somente deve ser computado no lucro real quando o ativo for realizado, inclusive relacionando as hipóteses de realização<sup>4</sup>.

Evidentemente que um opositor desta afirmação pode dizer que, sendo assim, o próprio art. 16 seria desnecessário, e concordo com sua desnecessidade, mas sem que isto represente admitir a existência de uma norma para outra situação fática e que seria aplicada a contrário senso.

Ademais, observe-se que o art. 16 alude apenas à mudança do lucro presumido para o real, sem mencionar o lucro arbitrado, o que denota uma falta de cuidado do legislador, inclusive porque na mesma lei há diversas regras pertinentes a lucro presumido ou arbitrado, mencionados expressamente sempre em conjunto. Seja como for, se a mudança for para o regime de lucro arbitrado, por todas as demais razões a não tributação de AVJ pendente continuará até a realização do ativo, quando terá o mesmo tratamento neutro.

Pode-se supor que alguém queira contraditar o que vem sendo dito, argumentando que o § 1º do art. 13 refere-se à computação do AVJ quando o ativo for

---

contrapartida, quando se impõe o argumento inverso, isso equivale quase sempre à declaração de que não existe uma lacuna que possa ser preenchida por analogia ou por um argumento ‘a maius ad minus’; é o caso das enumerações exaustivas e dos preceitos excepcionais rigorosamente delimitados” (p. 450). Por conseguinte, é relevante distinguir lacuna de silêncio eloquente, pois aquela pode ser preenchida por analogia ou por princípios gerais de direito, guardados os limites do art. 108 do CTN, enquanto o silêncio eloquente não comporta analogia ou outro critério de integração porque não significa ausência de norma, mas, pelo contrário, existência de norma inserida no silêncio da lei sobre determinada situação que deveria estar abarcada expressamente por alguma norma expressa, tem seu tratamento retirado de outra. Neste sentido, em 4 de junho de 1991, a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário n. 131.013-8/SP, tendo dito: “Sucedе, porém, que só se aplica a analogia quando, na lei, haja lacuna, e não o que os alemães denominam ‘silêncio eloquente’ (*beredtes Schweigen*), que é o silêncio que traduz que a hipótese contemplada é a única a que se aplica o preceito legal, não se admitindo, portanto, aí o emprego da analogia. [...] Portanto, ao não se referir o artigo 114 da Constituição, em sua parte final, aos litígios que tenham origem em convenções ou acordos coletivos, utilizou-se ele do ‘silêncio eloquente’, pois essa hipótese já estava alcançada pela previsão anterior do mesmo artigo, ao facultar à lei ordinária estender, ou não, a competência da Justiça do Trabalho a outras controvérsias decorrentes da relação de trabalho, ainda que indiretamente.” Também a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça sentenciou no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 971.016/SC, em 14 de outubro de 2008: “Se as normas que regulam a compensação tributária não preveem a forma de imputação do pagamento, não se pode aplicar por analogia o art. 354 do CC/2002 (art. 993 do CC/1916) e não se pode concluir que houve lacuna legislativa, mas silêncio eloquente do legislador que não quis aplicar à compensação de tributos indevidamente pagos as regras do Direito Privado”.

<sup>4</sup> O emprego do termo “inclusive”, no § 1º do art. 13 da Lei n. 12.973, pode induzir a crer que se trataria de relação exemplificativa, como geralmente ocorre quando essa palavra é utilizada na lei. Mas, a rigor, embora isto não seja determinante para as presentes conclusões, a regra desse parágrafo é exaustiva porque é suficiente para abranger toda e qualquer hipótese em que determinado valor seja baixado do ativo a débito do resultado, eis que tudo se contém na noção de realização do ativo.

realizado, mas computação no lucro real, e não no presumido ou arbitrado. Sen-  
do assim, o “diferimento” seria restrito ao lucro real.

Entretanto, o princípio da realização da renda se impõe em todo e qualquer  
regime pelo qual o IRPJ e a CSL sejam apurados, seja o lucro real, seja o presu-  
mido, seja o arbitrado, assim como é inarredável se a tributação for periódica ou  
houver retenção da fonte, ou se o período de apuração for anual, trimestral ou  
qualquer outro lapso temporal.

Além disso, nos regimes de lucro presumido e de lucro arbitrado os ganhos  
de capital são adicionados aos montantes de lucros presumidos e arbitrados, para  
integração nas respectivas bases de cálculo do IRPJ e da CSL, e devem sê-lo por  
seus valores reais, isto é, não presumidos ou arbitrados, mas pela diferença entre  
o custo efetivo e o preço real de alienação. E esta é a mesma base se o regime for  
de lucro real.

Deste modo, também no lucro presumido e no lucro real, quando houver a  
realização do ativo cujo custo tenha sido avaliado a valor justo, o valor a ser con-  
siderado na determinação da base de cálculo deve ser o de custo efetivo, neutra-  
lizada a revalorização que tenha sofrido na contabilidade.

Em sufrágio desta conclusão vem, exatamente, a interpretação sistemática  
que considera a totalidade do ordenamento jurídico, recorrendo-se a várias nor-  
mas, sendo que a maior parte delas foi objeto da mesma Lei n. 12.973, onde está  
o art. 13 e seu § 1º.

Assim, lemos no art. 52 da Lei n. 9.430 que, na apuração de ganho de capital  
de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido ou arbitrado, os valores acres-  
cidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte  
integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que  
os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do  
imposto de renda.

Essa regra, pertinente à antiga reavaliação de bens do ativo, expressa o mes-  
mo tratamento de neutralidade que ela tinha, igualmente ao que ocorre com o  
AVJ, e, se não resolve o problema da mudança de regime, colabora para expor a  
higidez do sistema tributário.

Há também outras regras diretamente relacionadas ao AVJ.

Entre elas, o art. 25 da mesma Lei n. 9.430, que define a base de cálculo no  
regime de lucro presumido, e cujas várias partes foram objeto de alterações feitas  
pela Lei n. 12.973, repita-se, a mesma onde se encontra a norma do art. 13.

Este é um ponto importante porque, se a Lei n. 12.973 tivesse querido igno-  
rar o princípio da realização e querido que a mudança de regime, do lucro real  
para outro, deveria acarretar a tributação da AVJ, tê-lo-ia dito. Entretanto, não  
somente não o fez, como editou um elenco de normas radicalmente contrárias à  
tal ocorrência.

De fato, o referido art. 25, após tratar das presunções de lucro no inciso I,  
com base na receita bruta e conforme diferentes atividades, no inciso II refere-se

aos resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso I, especificando que devem ser apurados com os respectivos valores de AVJ. Em complemento, o § 1º prescreve que o ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil, mas acrescenta no § 2º que poderão ser considerados no valor contábil, e na proporção deste, os respectivos valores decorrentes dos efeitos de AVJ. O resultado líquido, derivado da aplicação dessas diretrizes legais, é a neutralidade fiscal dos AVJs, do mesmo modo como foi demonstrado no exemplo apresentado no Tópico 3 acima.

Mais ainda, o § 3º, também incluído pela Lei n. 12.973, determina que os ganhos decorrentes de AVJ não integrarão a base de cálculo do imposto, no momento em que forem apurados, ou seja, aplicando, no regime de lucro presumido, a mesma regra que no art. 13 é dirigida ao lucro real.

Destarte, não há procedência na distinção entre um e outro regime (lucros real e presumido), no que diz respeito a AVJ.

Há ainda, no art. 25 da Lei n. 9.430, os §§ 4º e 5º, o primeiro estatuindo que os ganhos e perdas decorrentes de avaliação do ativo com base em valor justo não serão considerados como parte integrante do valor contábil, e o segundo excluindo essa vedação caso os ganhos tenham sido anteriormente computados na base de cálculo do imposto.

Isto tudo significa que, virando-se e revirando-se o AVJ, ele é sempre neutro fiscalmente também no regime de lucro presumido.

Vale acrescentar que a constatação de que mesmo no lucro presumido o AVJ é neutro anula outro argumento no sentido de que deveria ser aplicado o art. 54 da Lei n. 9.430, que é o de que a obrigação de oferecer o AVJ à tributação neste momento decorre de que o controle da sua existência no lucro real é feito por subconta vinculada ao item cujo valor tenha sido ajustado.

Ora, nada impede que haja igual subconta na contabilidade de uma pessoa jurídica sujeita ao lucro presumido, e isto é parte da possibilidade de não inclusão do AVJ na base de cálculo do lucro presumido, conforme o § 3º do art. 25 da Lei n. 9.430.

A indagação conclusiva, que não pode ficar sem resposta, é a seguinte: caso sejam desconsideradas todas as razões expostas anteriormente no sentido de que a passagem do lucro real para o presumido ou arbitrado não desencadeia a incidência do IRPJ e da CSL sobre AVJ pendente na contabilidade, porque deveria desencadear se o próprio contribuinte que já esteja no lucro presumido não é obrigado a oferecer o AVJ à tributação por esses dois tributos?

Há outra pergunta correlata: qual a *ratio juris* para tal exigência, inclusive tendo-se em conta o preceito *ubi eadem ratio ibi eadem jus*<sup>5</sup>? Mortemente sabendo-se que tal prescrição exegética reflete o princípio constitucional da isonomia.

<sup>5</sup> A respeito desse preceito, veja-se, entre outras remissões: Carlos Maximiliano: “Onde existe a

Não se vê, portanto, qualquer argumento válido para justificar a tributação do AVJ na mudança do lucro real para outro regime, mas principalmente se este for o de lucro presumido, para o qual todas as regras mencionadas afastam tal consequência. E, quanto ao lucro arbitrado, mesmo por falta de contabilidade suficiente, se esta for a razão para o arbitramento, a simples aplicação dele não pode acarretar a tributação do AVJ, o que violaria os limites constitucionais do poder tributário.

Este cenário inclusive pode explicar a alteração que a Lei n. 12.973 procedeu na parte final do art. 54 da Lei n. 9.430, na qual fixou que a adição, ao lucro presumido ou arbitrado, dos valores diferidos, na primeira apuração da base tributável subsequente à mudança do regime, deve ser feita independentemente de controle no eLALUR e no eLACS.

A irrelevância de controle nesses livros deriva de que, quando o art. 54 é aplicável, os valores que estavam diferidos passaram a ser tributados obrigatoriamente no momento da mudança do regime, mas não é o que ocorre com AVJ que,

mesma razão fundamental, prevalece a mesma regra de direito', os casos idênticos regem-se por disposições idênticas." (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, p. 294); Miguel Reale: "É princípio geral de direito que, em identidade ou semelhança de supedâneo factual, aplica-se a mesma norma jurídica, segundo a antiga parêmia: 'ubi eadem ratio ibi eadem dispositio'. Não há, em verdade, nada que justifique a existência de diferentes critérios jurídicos para reger a mesma ou análoga ordem de fatos." (REALE, Miguel. Parecer não publicado, datado de 8.6.1995); José Souto Maior Borges: "... esse dispositivo historicamente insere-se numa tradição muito antecedente à eclosão da informática. Mas, como nos ensina a sabedoria imemorial, 'onde está a mesma razão, está o mesmo dispositivo' ('ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio')." (BORGES, José Souto Maior. Imunidade tributária dos produtos de informática (ICMS/IPI/ISS). *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 24/96. São Paulo: IOB, 1996, p. 1/10545). Superior Tribunal de Justiça, 1<sup>a</sup> Seção: "Deveras, se a reposição patrimonial goza dessa não incidência fiscal, 'a fortiori', a indenização com o escopo de reparação imaterial deve subsumir-se ao mesmo regime, porquanto 'ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio'." (Recurso Especial n. 1.152.764/CE em 23.6.2010, relator o Ministro Luiz Fux); Recurso Especial n. 410.347/SC, da mesma relatoria (j. 7.11.2002): "As verbas indenizatórias que apenas recompõem o patrimônio do indenizado, físico ou moral, tornam infensas à incidência do imposto de renda. Aplicação do brocardo 'ubi eadem ratio ibi eadem dispositio'"; entre mais de uma centena de julgados em que o preceito foi referido pelo STJ, há o Recurso Especial n. 1.358.837/SP, decidido em 10.3.2021 pela Primeira Seção (relatora a Ministra Assusete Magalhães); Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão n. CSRF/01-0.754 (j. 27.8.1987), relator o Conselheiro Jacinto Medeiros Calmon: "Lembrou bem o ilustre patrono do recorrente, em sua exuberante argumentação de defesa, o aforismo romano – 'ubi eadem legis ratio ibi eadem legis dispositio' – enfatizando que 'os mesmos princípios, quando contemplados num ou em vários dispositivos legais, constituem fonte perene que, por intermédio do processo analógico, geram normas não expressas, mas que estão implícitas no sistema jurídico', e que, 'assim tais princípios pelo referido método de interpretação e integração da ordem jurídica, são estendidos a hipóteses não expressamente previstas em lei, mas que têm a mesma natureza daquelas por ela cogitadas'"; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: Acórdão n. 3403-00.485: "... princípio hermenêutico segundo o qual onde há a mesma razão, deve haver o mesmo direito" (j. 30.7.2010, relator o Conselheiro Robson José Bayerl), e outros, como os Acórdãos n. 3201-006.505 (30.1.2020, Cons. Leonardo Correia Lima Macedo), n. 2101-001.349 (10.12.2012, Cons. Acácia Sayuri Wakasugi), e n. 2101-001.334, de 18 de agosto de 2011 (Cons. Giovanni Christian Nunes Campos).

além de não se tratar de valor diferido, tem controle formal fora dos dois livros fiscais, pois deve ser feito em subconta da própria contabilidade, vinculada ao ativo ou passivo que tenha sido ajustado.

Com efeito, embora a pessoa jurídica que esteja no lucro presumido não seja obrigada a manter contabilidade completa, nada a proíbe de tê-la, e usualmente as empresas mais bem organizadas a mantêm. E, em circunstâncias normais, qualquer pessoa jurídica que faça ajuste de itens patrimoniais a valor justo certamente possui contabilidade plena, até porque AVJ é movimento atinente à contabilidade.

Destarte, se tiver contabilidade em ordem, a pessoa jurídica que passar para o lucro presumido pode continuar a registrar o AVJ em subconta vinculada, e, se tiver escrituração simplificada, as regras expostas acima, de não tributação do AVJ e de sua não computação no valor contábil para efeito de apuração de ganho de capital, aplicam-se independentemente dessa providência formal.

De qualquer modo, quando aliena ou baixa o ativo, e, portanto, quando o realiza, a pessoa jurídica apura ganho ou perda de capital com base no custo efetivo, desconsiderando o AVJ, ou o neutralizando por adição ao valor da alienação, exatamente como faria se tivesse permanecido no lucro real. Por outro lado, enquanto o ativo permanece no patrimônio da pessoa jurídica, o AVJ não afeta a apuração do seu lucro presumido ou arbitrado, e, quando da alienação ou baixa, o valor líquido do ativo ainda é o derivado do seu custo efetivo, jamais podendo haver aumento por influência do AVJ, o mesmo ocorrendo quando ocorrerem depreciações, amortizações e exaustões.

## 6. Conclusão

Em suma, qualquer que seja o regime de tributação, o AVJ é fiscalmente neutro, primeiramente quando reconhecido contabilmente, por se tratar de variação patrimonial meramente escritural, com caráter estimativo, e não derivado de alguma renda efetivamente adquirida e disponível. E conserva sua neutralidade tributária em todo e qualquer passo de apuração do fato gerador e da sua base de cálculo.

Com isto, ou seja, como tal imposição de princípios constitucionais, não se incompatibilizam os sistemas de lucro presumido e lucro arbitrado, tanto quanto o de lucro real. Em outras palavras, qualquer que seja o regime, o AVJ não aumenta nem diminui as bases de cálculo do IRPJ e da CSL.

Em consequência de tudo, a mudança do regime de lucro real para presumido ou arbitrado não desencadeia a incidência do IRPJ e da CSL sobre AVJ pendente na contabilidade.

## Referências

BORGES, José Souto Maior. Imunidade tributária dos produtos de informática (ICMS/IPI/ISS). *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 24/96. São Paulo: IOB, 1996, p. 1/10545.

- BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. *Acórdão CSRF/01-0.754*. Rel. Cons. Jacinto Medeiros Calmon, 27 de agosto de 1987.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *Recurso Especial n. 181.912/PR*. Rel. Min. Ari Pargendler, 1º de outubro de 1998.
- BRASIL. Superior Tribunal de Federal (1ª Turma). *Recurso Extraordinário n. 131.013-8/SP*, 4 de junho de 1991.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Recurso Especial n. 320.455/RJ*. Rel. Min. Garcia Vieira, 7 de julho de 2001.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Recurso Especial n. 410.347/SC*. Rel. Min. Luiz Fux, 7 de novembro de 2002.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *Recurso Especial n. 983.134/RS*. Rel. Min. Castro Meira, 3 de abril de 2008.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *Agravo Regimental no Recurso Especial n. 971.016/SC*. Rel. Min. Castro Meira, 14 de outubro de 2008.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Recurso Especial n. 1.152.764/CE*. Rel. Min. Luiz Fux, 23 de junho de 2010.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão n. 3403-00.485*. Rel. Cons. Robson José Bayerl, 30 de julho de 2010.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdãos n. 2101-001.334*. Rel. Cons. Giovanni Christian Nunes Campos, 18 de agosto de 2011.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdãos n. 2101-001.349*. Rel. Cons. Acácia Sayuri Wakasugi, 10 de dezembro de 2012.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). *Recurso Especial n. 1.606.234/RJ*. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 5 de dezembro de 2019.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdãos n. 201-006.505*. Rel. Cons. Leonardo Correia Lima Macedo, 30 de janeiro de 2020.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *Recurso Especial n. 1.358.837/SP*. Rel. Min. Assusete Magalhães, 10 de março de 2021.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *Recurso Especial n. 1.377.298/RJ*. Rel. Min. Francisco Falcão, 5 de setembro de 2023.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). *Recurso Especial n. 2.069.644/SP*. Rel. Min. Sérgio Kukina, 12 de setembro de 2024.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). *AI EDcl no Recurso Especial n. 2.113.372/RS*. Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, 13 de agosto de 2025.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa, MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. O Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias* v. 11. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Resenha Tributária, 1986, p. 5.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no Imposto sobre a Renda. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva

- (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.
- COSTA, Alcides Jorge. *Anais das XI Jornadas do Instituto Latino Americano de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: ABDF, 1983, p. 166.
- COSTA, Alcides Jorge. Imposto sobre a Renda. A aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica como seu fato gerador. Limite da sua incidência. *Revisão de Direito Tributário* n. 40. São Paulo, 1987, p. 105.
- GRECO, Marco Aurélio. Cofins na venda de imóveis. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 51. São Paulo: Dialética, 1999, p. 128.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, p. 435.
- MACHADO, Hugo de Brito. Disponibilidade jurídica como elemento do fato gerador do Imposto de Renda. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 207. São Paulo: Dialética, 2012, p. 59.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, p. 294.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas*. Rio de Janeiro: Adcoas/Justec, 1979. v. I, n. 120 e 199.
- POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2012.
- REALE, Miguel. *Parecer* não publicado, datado de 8.6.1995.
- TILBERY, Henry. *Direito tributário* 3. São Paulo: Bushatsky, 1975, p. 92.
- ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito (coord.). *Direito tributário – princípio da realização da renda*. São Paulo: IBDT, 2019, vinte e dois autores.



---

---

Jurisprudência Comentada (não Submetido ao  
Sistema de Avaliação *Double Blind Peer Review*)

---

---



## Jurisprudência Comentada

### Ações Diretas de Inconstitucionalidade (“ADIs”) n. 4.065 e n. 5.699

Raphael Silva Castro

Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET. Pós-graduado em Direito Processual Civil pela UERJ. Especializado em Gestão Tributária pela USP-Esalq.  
Advogado. *E-mail:* raphael\_s\_castro@hotmail.com.

Miguel Botelho Guerrero

Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET. Advogado. *E-mail:* miguelbguerrero@gmail.com.

#### **1. Tese jurídica fixada**

O Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que impedir, de forma indiscriminada, a concessão de isenções, anistias, remissões, benefícios e incentivos fiscais durante o último ano de cada legislatura retiraria do agente público relevantes instrumentos de intervenção e estímulo econômico, com potencial prejuízo à sociedade. A Corte também assentou que a norma estadual não poderia conferir ao Chefe do Poder Executivo poderes para editar decretos que autorizem a concessão de benefícios fiscais sem a observância da exigência constitucional de lei específica, ressaltando que o princípio da reserva legal protege não apenas o contribuinte, mas também atua como garantia do equilíbrio das contas públicas.

#### **2. Questões jurídicas debatidas**

Na sessão virtual que ocorreu entre os dias 23 de maio de 2025 e 30 de maio de 2025, o plenário do Supremo Tribunal Federal julgou as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (“ADIs”) n. 4.065 e n. 5.699, impetradas, respectivamente, pelo Governador do Distrito Federal e pelo Procurador Geral da República, e ambas de relatoria do Ministro Nunes Marques.

Na ADI n. 4.065 discutiu-se a constitucionalidade de dispositivos legais que proibiam a concessão de isenções, anistias, remissões, benefícios e incentivos fiscais durante o último ano de cada legislatura, enquanto a ADI n. 5.699 tratou da possibilidade de norma estadual autorizar a concessão de benefícios fiscais por meio de decreto do chefe do Poder Executivo, sem a observância da exigência constitucional de lei específica.

#### **3. Dispositivos normativos aplicados**

- i) Arts. 131, II, e 135, § 5º, VII, da Lei Orgânica do Distrito Federal (“LODF”);
- ii) Art. 58 do Ato de Disposições Transitórias (“ADT”) da LODF;

- iii) Arts. 24, §§ 1º e 2º; 28; 146, II; 163, I, IX; 164-A, todos da Constituição Federal de 1988 (“CF”);
- iv) Art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
- v) Art. 14 da Lei Complementar n. 101/2000; e
- vi) Art. 151, *caput*, da Lei n. 400/1997, do Estado do Amapá.

#### 4. Breves comentários sobre a relevância do caso

Ao julgar esses dois casos, a partir do debate em torno do pacto federativo e dos princípios da legalidade estrita, moralidade e separação de poderes, a Suprema Corte definiu relevantes questões relacionadas aos limites do Poder Legislativo para autorizar, regulamentar e impor restrições à concessão de benefícios fiscais.

Na ADI n. 4.065 examinou-se o conflito de competência entre os poderes, porquanto a Câmara Legislativa do DF teria extrapolado a sua competência suplementar para legislar em matéria de direito tributário ao restringir o alcance da atuação dos Poderes Legislativo e Executivo do Distrito Federal, comprometendo a autonomia política do ente político.

Ao julgar o caso, o Ministro Nunes Marques frisou que as imunidades decorrem de limitações constitucionais ao poder de tributar, enquanto os benefícios fiscais são concedidos em momento posterior, quando o ente federativo, apesar de ter competência para tributar determinado fato jurídico tributário, abdica de fazê-lo em dadas circunstâncias e por alguma razão.

Partindo dessa premissa, concluiu-se que retirar do agente público um importante instrumento de políticas públicas por um período que correspondente a 25% (vinte e cinco por cento) da legislatura significa subtrair uma significativa parcela das prerrogativas dos Poderes Legislativo e Executivo, com potencial prejuízo à sociedade. A exemplo disso, pontuou-se que a vedação examinada impediria que o ente federativo pudesse solucionar uma crise que surgisse em determinado setor da economia no último ano de mandado por meio da concessão de benefícios fiscais, o que causaria severos prejuízos financeiros ao coletivo.

Além disso, avaliou-se que a proibição absoluta de concessão de qualquer benefício fiscal mostra-se desarrazoada, recordando que é prerrogativa dos entes subnacionais, no exercício da autonomia reconhecida pela Constituição Federal, editarem normas próprias de regulamentação e autolimitação, desde que observados os valores constitucionais vigentes<sup>1</sup>.

Sob o prisma da moralidade pública, o Ministro Relator destacou que a vedação prevista no art. 131, II, da LODF parte da equivocada premissa de má-fé dos agentes públicos quando da concessão de benefício fiscal no último ano de

<sup>1</sup> A competência legislativa concorrente entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios para legislar sobre direito tributário e financeiro está prevista no art. 24, I, da CF, cabendo ao ente nacional a edição de normas gerais e aos demais a competência suplementar, conforme o art. 24, §§ 1º e 2º, da CF, com vistas a garantir maior uniformização de tratamento da matéria, evitando-se desequilíbrios entre os entes federativos.

legislatura. Em relação a isso, recordou que a conduta dos agentes públicos deve ser norteada pela probidade e pela boa-fé, valores que, quando não observados, deve-se recorrer aos mecanismos próprios de controle interno e externo previstos no ordenamento jurídico. Isto é, situações concretas de desvirtuamento devem ser corrigidas casuisticamente.

Desse modo, não se poderia partir da presunção de que a concessão dessas benesses no último ano de legislatura seria motivada por desvio de finalidade como justificativa para a imposição de restrições à legítima competência tributária do agente público, com o estabelecimento de proibição em caráter absoluto, com generalidade e abstração, sob pena de violar a autonomia política do Distrito Federal e a independência dos seus Poderes Legislativo e Executivo.

Por fim, o Ministro Nunes Marques apreciou a controvérsia sob a perspectiva da competência legislativa suplementar que dispõe o Distrito Federal para versar sobre direito tributário e financeiro, ponderando que, quando da sua promulgação, a Constituição Federal já dispunha sobre a necessidade de lei complementar nacional para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como para dispor sobre finanças públicas, nos termos do art. 146, II, e do art. 163, I, ambos da Carta Magna.

Destacou-se que o legislador constituinte derivado reforçou os valores de equilíbrio das finanças públicas com as Emendas Constitucionais n. 109/2021 e n. 135/2024. Nesse sentido, ponderou-se que o art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias impôs a denominada “regra de ouro”, reforçando a necessidade de responsabilidade dos entes federativos na gestão de suas finanças, ao estabelecer que a proposta legislativa de renúncia de receita, tal como instituição de incentivos fiscais, deve vir acompanhada de sua respectiva estimativa de impacto orçamentário.

Segundo o Ministro Nunes Marques, esse delineado constitucional e infra-constitucional demonstra a existência de instrumentos suficientes para o controle dos atos administrativos. Afinal, mesmo que houvesse eventual conluio entre o Legislativo e o Executivo, tais mecanismos dificultariam a concessão de benefícios fiscais voltados a interferir nas eleições ou a prejudicar os mandatos subsequentes.

Feitas essas considerações, o STF concluiu que o Distrito Federal, a partir do dispositivo impugnado, usurpou de sua competência suplementar, ao avançar sobre normas gerais previamente editadas pela União. Caso quisesse impor limites rigorosos, dever-se-ia, ao menos, apontar as especificidades regionais que pudessem justificar essa limitação, o que não ocorreu no caso concreto.

No caso da ADI n. 5.699, a Suprema Corte pontuou que a norma estadual não poderia atribuir ao Governador tamanha discricionariedade, a ponto de permitir que tratasse, via decreto, de matérias estritamente reservadas à lei em sentido formal. Nesse sentido, frisou-se que, no julgamento da ADI n. 1.247, de relatoria do Ministro Celso de Mello, o Plenário do STF já havia decidido pela impossibilidade de o Poder Legislativo outorgar ao Chefe do Executivo a prerrogativa

de conceder benefícios fiscais, sendo necessário, para tanto, a promulgação de lei específica.

Prosseguindo com esse raciocínio, se fez referência ao já mencionado art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, para registrar que o referido dispositivo legal é expresso ao estabelecer que os benefícios fiscais somente podem ser concedidos mediante legislação específica, embasada por estudos que estimem o impacto financeiro sobre as receitas do erário.

Assim, ainda que não houvesse violação aos princípios da reserva e da exclusividade legal – considerando se tratar de matéria que requer a edição de lei específica –, o dispositivo examinado tampouco poderia prosperar diante da superveniência da Lei de Responsabilidade Fiscal, norma nacional que estabelece as medidas garantidoras do equilíbrio fiscal.

Somado a isso, destacou-se que, quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 586.560, a Primeira Turma do STF se pronunciou acerca da impossibilidade de a legislação conferir tamanha prerrogativa ao Chefe do Poder Executivo, diante da exigência de lei específica para dispor sobre redução de base de cálculo e concessão de anistia ou remissão em matéria tributária.

Partindo dessas considerações, se concluiu que a CF/1988 estabelece que a concessão de benefícios fiscais deve ocorrer por meio de lei em sentido formal, vedada a delegação dessa competência legislativa ao chefe do Poder Executivo, sob pena de violação aos princípios da legalidade, da separação dos poderes e da reserva legal tributária.

Por essas razões, o Plenário da Corte Suprema declarou a inconstitucionalidade do art. 151, *caput*, da Lei n. 400, de 1997, do Estado do Amapá. Reconhecendo, por segurança jurídica, a necessidade de modulação dos efeitos da decisão para resguardar os atos pretéritos praticados com base no dispositivo declarado inconstitucional, que vigorou por mais de 27 (vinte e sete) anos, e, durante esse tempo, ocasionou a concessão de inúmeros benefícios fiscais por meios de decretos do Chefe do Executivo Estadual.

Em síntese, verifica-se que atualmente prevalece na Suprema Corte o entendimento de que o regime de concessão de benefícios fiscais deve observar os estritos contornos e limitações previstos na Constituição Federal e na legislação nacional, cuja competência para indicar suas normas gerais pertence à União Federal. Desse modo, legislações suplementares não poderão infringir esse limite, seja para restringir, seja para ampliar a atuação dos Poderes Executivos e Legislativos quanto à prerrogativa de concessão de benefícios fiscais.

Ao decidir nesses termos, a Suprema Corte reafirmou o modelo constitucional que exige equilíbrio fiscal e legitimidade democrática na renúncia de receitas para a concessão de benefícios fiscais. Ao invalidar normas que comprometem esse arranjo, se reforçou que tais incentivos devem obedecer às exigências da legislação nacional e aos princípios constitucionais que regem o Direito Tributário, na busca de garantir a compatibilidade dessas políticas públicas com o interesse coletivo e com os limites constitucionais aplicáveis à atuação dos Entes Federativos.