

# REVISTA CIENTÍFICA DO SINDIRECEITA 01/2021

PRÊMIO ANALISTA-TRIBUTÁRIO  
RODRIGO RIBEIRO THOMPSON



**SINDIRECEITA**  
Analistas-Tributários

---

# REVISTA CIENTÍFICA DO SINDIRECEITA 01/2021

PRÊMIO ANALISTA-TRIBUTÁRIO  
RODRIGO RIBEIRO THOMPSON

---



**SINDIRECEITA**  
Analistas-Tributários

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

R454 Revista científica do Sindireceita 01/2021 [recurso eletrônico] :  
Prêmio analista-tributário Rodrigo Ribeiro Thompson / Marco  
Aurélio de Souza Alcantara... [et al.]. – Brasília, DF: Sindireceita,  
2020.

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

ISBN 978-65-993531-1-6

1. Administração e processo tributário – Brasil. 2. Receita  
Federal – Brasil. I. Alcantara, Marco Aurélio de Souza. II. Pereira,  
Genilson Alvez. III. Rodrigues, Daniel Eustáquio Diniz. IV. Gazzinelli,  
Elisa Tostes. V. Scavo, Vitor Muzio. VI. Stacciarini, Alexandre  
Augusto. VII. Schueler, José Marcos Soares de. VIII. Silva, Daniel  
Vieira de Oliveira. IX. Fernandes, Hulisses. X. Santos, Ricardo  
Acácio Oliveira dos.

CDD 352.44

**Elaborado por Maurício Amormino Júnior – CRB6/2422**

# REVISTA CIENTÍFICA DO SINDIRECEITA 01/2021

PRÊMIO ANALISTA-TRIBUTÁRIO  
RODRIGO RIBEIRO THOMPSON



**SINDIRECEITA**  
Analistas-Tributários



- 7** CONCORRÊNCIA DESLEAL DECORRENTE DE SONEGAÇÃO:  
O REGISTRO ESPECIAL COMO PROPOSTA DE CRITÉRIO PARA REGULAMENTAÇÃO  
DO ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 ÀS EMPRESAS  
SOB REGIME ESPECIAL CUJOS PRODUTOS OU SERVIÇOS TRAGAM RISCOS  
À SAÚDE OU AO MEIO AMBIENTE
- 41** TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL – BENS DIGITAIS  
DEVEM SER TRIBUTADOS PELO ICMS OU ISS
- 63** OPERADOR ECONÔMICO AUTORIZADO –  
UMA NOVA DINÂMICA NO COMÉRCIO INTERNACIONAL
- 83** UM SOBREVÃO NO DIREITO ADUANEIRO: CLASSIFICAÇÃO FISCAL  
DE MERCADORIAS E ASPECTOS DO CONTROLE ADUANEIRO DE DRONES
- 123** O SISTEMA DE LEILÃO ELETRÔNICO NA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
- 147** A TRIBUTAÇÃO DA COMPUTAÇÃO EM NUVEM
- 175** A PROPRIEDADE AGRÁRIA E SUA FUNÇÃO SOCIAL –  
UMA ANÁLISE DO PRINCÍPIO SOBRE O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
- 205** A ISENÇÃO DAS REMESSAS POSTAIS INTERNACIONAIS  
E A LEGALIDADE DAS RESTRIÇÕES IMPOSTAS PELA PORTARIA MF Nº 156/99
- 229** A POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DE RECOLHIMENTO  
EM EXCESSO DE PIS E COFINS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA
- 253** IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA E A (IN)JUSTIÇA FISCAL



01

**CONCORRÊNCIA DESLEAL DECORRENTE  
DE SONEGAÇÃO: O REGISTRO ESPECIAL COMO  
PROPOSTA DE CRITÉRIO PARA REGULAMENTAÇÃO  
DO ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL  
DE 1988 ÀS EMPRESAS SOB REGIME ESPECIAL  
CUJOS PRODUTOS OU SERVIÇOS TRAGAM RISCOS  
À SAÚDE OU AO MEIO AMBIENTE**

**MARCO AURÉLIO DE SOUZA ALCANTARA**





# CONCORRÊNCIA DESLEAL DECORRENTE DE SONEGAÇÃO: O REGISTRO ESPECIAL COMO PROPOSTA DE CRITÉRIO PARA REGULAMENTAÇÃO DO ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 ÀS EMPRESAS SOB REGIME ESPECIAL CUJOS PRODUTOS OU SERVIÇOS TRAGAM RISCOS À SAÚDE OU AO MEIO AMBIENTE

MARCO AURÉLIO DE SOUZA ALCANTARA

## RESUMO

O presente artigo tem por finalidade propor o registro especial como um dos critérios para regulamentação do art. 146-A da Constituição Federal de 1988. A proposição é uma hipótese de solução ao problema referente às práticas desleais de concorrência. Para impedir ou minimizar tais práticas, a União pode se valer de regimes especiais de tributação à vista do art. 146-A da Constituição Federal, que ainda não foi regulamentado por lei complementar, ou ordinária. A pesquisa é exploratória, e sua natureza é qualitativa, na qual se utiliza a estratégia de estudo de caso, com foco sobre a Ação Cautelar, AC-MC 1657-6 RJ, requerida pela empresa American Virginia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda, e julgada pelo Supremo Tribunal Federal em 27 de junho de 2007. A pesquisa foi realizada na expectativa de encontrar elementos que pudessem subsidiar a proposição do registro especial como critério especial de tributação. Para condensar a análise, fez-se a composição de um quadro sintético para relacionar os elementos que, tendo sido discutidos e listados na segunda seção e após terem sido confrontados aos votos dos ministros do Supremo Tribunal Federal, justificam o critério proposto na quinta seção deste trabalho. Constata-se que o registro especial atende aos princípios da livre iniciativa, livre concorrência e legalidade para a indústria do cigarro. O estudo se relaciona com as competências da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e com as atribuições do cargo de Analista-Tributário devido ao combate a ilícitos tributários e à busca pela justiça fiscal por meio da prevenção aos desequilíbrios concorrenciais que, neste trabalho específico, decorrem de sonegação por empresas sob regime especial cujos produtos ou serviços oferecem riscos à saúde ou ao meio ambiente.

**Palavras-chave:** Critérios Especiais de Tributação. Regime Especial. Registro Especial. Sonegação. Tributos.

## 1. INTRODUÇÃO

Em 10 de maio de 2010, o Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) promoveu o seminário intitulado “Desequilíbrio Concorrencial Tributário e a Constituição Brasileira”. O evento reuniu especialistas para discutir a regulamentação do artigo 146-A da Constituição Federal (CF), publicado em 19 de dezembro de 2003, que diz: “Lei Complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência da União, por lei, de estabelecer normas de igual objetivo” (PILAGALLO, 2010, p.6).

O artigo, oriundo da Emenda Constitucional nº 42, tem espectro amplo, pois varre desde os desequilíbrios provocados por regimes tributários, tais como o lucro presumido, o lucro real e o Simples Nacional, passa pelas imunidades, isenções e substituição tributária que repercutem nas esferas federal, estadual, municipal e distrital e segue até aqueles desequilíbrios advindos de sonegação.

Ponto central do debate naquele seminário, o artigo, além da autorização para se estabelecer critérios especiais de tributação, traz intrínseco, segundo os especialistas identificaram, a existência do princípio da neutralidade tributária cujo significado é de que os tributos não devem provocar efeitos perniciosos à livre concorrência (PILAGALLO, 2010).

Para Everardo Maciel, um dos participantes do evento e ex-secretário da Receita Federal, a regulamentação é urgente, pois os desequilíbrios concorrenciais por fatores tributários crescem na mesma velocidade em que aumentam a elisão, a evasão fiscal e a sonegação (PILAGALLO, 2010).

Somente a sonegação de impostos, no âmbito das empresas brasileiras, segundo o estudo desenvolvido pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), alcança a cifra de R\$ 200 bilhões por ano (IBPT, 2009).

A presente investigação, voltada à pesquisa do registro especial como critério à prevenção dos desequilíbrios da concorrência desleal pelo prisma da sonegação por empresa sob regime especial, justifica-se posto que o tema reverbera nos campos tributário, econômico e social, pois, além de perdas tributárias e desestímulo à livre concorrência, traz prejuízos aos empregos formais e ao bem-estar da sociedade.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) é responsável pelo controle da concessão do registro especial para empresas que, por exemplo, atuam na produção ou importação do biodiesel; na operação com papel imune na condição de fabricante, usuário, importador, distribuidor e gráfica; na produção de bebidas e na produção de cigarros.

A investigação é realizada por meio de estudo de caso em empresa da indústria do tabaco e pretende, a partir deste particular, estender seus resultados às demais que atuam sob regime especial cujas atividades envolvam riscos à saúde e ao meio ambiente.

Diante do exposto, tem-se a seguinte questão de pesquisa para este trabalho: O registro especial pode ser um critério especial de tributação para se evitar desequilíbrios concorrenciais devido à sonegação por empresas sob regime especial?

Propor o registro especial como critério para evitar desequilíbrio concorrencial por sonegação em relação às empresas sob regime especial é uma hipótese específica à regulamentação do artigo 146-A da Constituição Federal (CF).

Desse modo, o objetivo geral deste trabalho é propor o registro especial como um dos critérios para regulamentar o artigo 146-A da CF e, para tal desiderato, tem como objetivos específicos (1) identificar se o registro especial tem amparo constitucional como critério especial de tributação e (2) formular proposição de dispositivo legal para regulamentar o artigo 146-A.

A pesquisa é exploratória, sua natureza é qualitativa, realizada por meio de delineamento de estudo de caso. O motivo da escolha se deve ao problema levantado, aos objetivos da pesquisa e à própria investigação do caso. A coleta de dados teve foco no caso American Virginia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda, Ação Cautelar, AC-MC 1657-6 RJ, julgado em 27/06/2007 pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF). A coleta foi feita também em documentos, artigos, livros e material disponível na *internet*, ou seja, pesquisa em fontes secundárias do tipo documental. O tratamento dos dados foi realizado de forma qualitativa e a análise é descritiva com disponibilização em quadro comparativo para cujas células foram registradas as palavras “sim”, à presença, ou “não”, à ausência das condições elencadas: os princípios da livre iniciativa, da livre concorrência e da legalidade. O quadro comparativo é, assim, a síntese da análise dos dados coletados, sob o aspecto da constitucionalidade, da verificação do registro especial para utilização como critério especial de tributação.

O trabalho está estruturado em seis partes. Após esta introdução, as três seções seguintes são escritas para alicerçar teoricamente o trabalho. Na segunda seção, faz-se a contextualização das Ordens Econômica e Tributária na Constituição Federal e trata-se da tributação e dos deveres instrumentais, evidenciando-se os elementos a serem investigados. Na terceira, realiza-se uma breve revisão de literatura a respeito do tema sonegação. A quarta seção trata do regime especial para a indústria do cigarro. Na quinta seção, há análise e discussão dos resultados, bem como a proposição do dispositivo legal. Na sexta, realizam-se as considerações finais e a conclusão do trabalho.

## 2. AS ORDENS ECONÔMICA E TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A TRIBUTAÇÃO E OS DEVERES INSTRUMENTAIS TRIBUTÁRIOS

A ordem tributária está insculpida nos artigos de 145 a 162 da atual Constituição Federal e define a estrutura tributária do Estado brasileiro ordenando a forma e o comportamento dos contribuintes para a transferência de seus recursos aos cofres públicos em respeito, dentre outros, aos princípios: republicano, federativo, e da legalidade. A ordem tributária, por fim, estabelece o sistema normativo tributário brasileiro.

Nas palavras de Machado (2009, p.137):

A ordem tributária brasileira tem sua base na Constituição Federal. É o regramento jurídico do poder de tributar, inerente ao Estado. O poder de tributar é inerente à soberania e assim é indivisível. Nada impede que o seu exercício seja atribuído a entidades de direito público que integram o Estado. O que se atribui mediante norma da Constituição é competência. Não o poder, que é aspecto da soberania estatal [...]

Já a ordem econômica é delineada pelos art. 170 e 174 da Constituição Federal de 1988. Fundamenta-se na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa. Destaques devem ser dados aos princípios listados, e em especial à livre concorrência, a defesa do consumidor, e à defesa do meio ambiente, sem se descuidar dos demais, como segue:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. [...]

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (BRASIL, 1988)

Bomfim (2010, p. 96) alerta que não se deve fazer confusão entre os termos domínio econômico e ordem econômica:

[...] Enquanto a primeira expressão é reservada para representar o mundo do ser (conjunto de atos recortados como relevantes ao direito positivo), a segunda tem o condão de representar o conjunto normativo que possui como objeto justamente o domínio econômico (normas, portanto que têm como escopo prescrever condutas referentes ao domínio econômico).

Para Bomfim (2011, p. 173):

O princípio da livre iniciativa deve ser entendido como a possibilidade de atuação particular no domínio econômico sem embaraços do poder público. Ou seja, é parcela de liberdade, desdobrada como liberdade ao exercício de atividade econômica.

Xavier (2001, p. 119) leciona:

O princípio da livre iniciativa é, antes de mais, e tal como a liberdade de trabalho, ofício ou profissão (artigo 1º, inciso IV e artigo 5º, inciso XIII, CF) uma manifestação, no campo das atividades econômicas, do princípio geral da liberdade.

O princípio geral da liberdade é o princípio que decorre da construção sistemática de duas garantias fundamentais: a garantia de liberdade (artigo 5º, *caput*, CF) e o direito de não ser obrigado a *fazer* ou a *deixar de fazer* algo senão em virtude de lei prévia do Congresso (artigo 5º, inciso II, CF).

A atual Constituição Federal no seu bojo sustenta o princípio da legalidade. Isso pode ser claramente verificado, mais especificamente, dentro da ordem econômica no parágrafo único, do art. 170, em que é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade, sem depender de autorização do poder público, porém com exceção para os casos previstos em lei.

No campo tributário, sobre legalidade Carrazza (2009, p. 264) assim se posiciona:

Também a conduta da Fazenda Pública, ao cobrar um tributo (atividade tipicamente administrativa) deve vir disciplinada numa lei ordinária, que minudencie os casos e o modo como deve ser aplicada. [...] *todos os elementos essenciais do tributo* devem ser erigidos abstratamente pela lei, para que se considerem cumpridas as exigências do princípio da legalidade. Convém lembrar que são “elementos essenciais” do tributo os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* da obrigação tributária.

Brazuna (2009, p.32-33), sobre a ordem econômica, reforça o equilíbrio entre valores liberais e sociais, no texto constitucional:

Com nitidez o texto constitucional de 1988 instituiu uma ordem jurídica voltada à transformação da sociedade, criando um Estado que não é passivo perante a realidade econômica e social [...]

[...] Assim foram traçadas diretrizes econômicas do Estado Brasileiro, em harmonia com os seus fundamentos e seus objetivos descritos nos artigos 1º e 3º, da Constituição de 1988, que igualmente equilibram valores liberais com valores sociais.

Brazuna também fala que a alocação de recursos econômicos é afetada pela atividade do Estado de cobrança e fiscalização e que um primeiro item a sofrer pode ser o preço, pois a tributação impacta tanto os insumos adquiridos quanto os produtos e serviços oferecidos ao consumo.

A influência dos tributos na formação de preços é exemplificada em Pilagallo (2010, p. 41) quanto ao impacto da redução do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), a partir da comparação feita sobre a indústria de sabonetes por Hamilton Dias de Souza, advogado, especializado em direito tributário, quando da sua palestra no seminário Desequilíbrio Concorrencial Tributário e a Constituição Brasileira, promovido pelo ETCO. A tabela é reproduzida, com adaptações, a seguir:

**TABELA 1 - Influência dos tributos na concorrência, extraída de Pilagallo (2010, p.41)**

Impacto da Redução do ICMS no lucro - Sabonetes			
Alíquotas do ICMS	Lucro/Faturamento	Varição do ICMS	Varição do Lucro
18%	2,71%	0%	0%
12%	6,20%	-33%	128%
8%	8,54%	-56%	215%
0%	13,21%	-100%	388%

Fonte: Consulta 0038/99 do Cade.

A partir da tabela, observa-se que caso a alíquota do ICMS fosse reduzida de 18% para 12%, depois para 8% e daí a 0%, haveria uma variação do lucro entre 0%, 128%, 215% e 388%, respectivamente. O exemplo pode ser tomado como uma simulação ao que aconteceria quando, nesse setor da indústria, uma empresa deixasse de recolher o imposto devido, parcialmente ou na sua integralidade.

Os tributos têm duas funções primordiais: fiscal e extrafiscal. Diz-se fiscal quando seu objetivo é essencialmente a arrecadação e extrafiscal quando seu papel se volta para o controle ou à intervenção do Estado no intuito de induzir comportamentos.

A Constituição Federal de 1988 avançou no sentido da extrafiscalidade; isto reflete em uma mudança no perfil do Estado que passa de arrecadador (fiscal) para um Estado com maiores preocupações sociais.

Nesse sentido, Bomfim (2010, p. 69) fala que “[...] não existem, propriamente, tributos fiscais ou extrafiscais, mas tributos com função preponderantemente fiscal ou extrafiscal, já que não há tributo que ostente apenas um viés de fiscalidade ou extrafiscalidade [...]”.

É interessante verificar que a sonegação, simulada no exemplo do ICMS, afeta não somente a arrecadação e a aplicação desse recurso, mas também a concorrência entre as empresas já estabelecidas, tanto quanto a entrada daquelas que pretendessem se estabelecer, naquele setor da indústria, por conta da vantagem adquirida não por meio do desempenho dos seus produtos e serviços, mas pelo emprego do artifício desleal que é a sonegação.

A livre iniciativa, a livre concorrência e a função social da propriedade são princípios constitucionais, de ordem econômica, afetados pela sonegação. Entretanto, há um outro princípio que merece destaque quando se lida com atividades sensíveis e que interferem na saúde, segurança e o bem-estar da população (estes dois últimos, lembre-se, assegurados no preâmbulo constitucional): a dignidade da pessoa humana. Sob esse aspecto, o avanço do Estado Social (extrafiscal) em relação ao Estado Liberal (fiscal) e a adoção de medidas de intervenção para fazer frente às demandas sociais vão ao encontro das expectativas da sociedade, pois estão calcadas na dignidade humana.

Para Brazuna (2009, p. 76) o princípio da livre concorrência “[...] não pode ser confundido com o ideal da concorrência perfeita [...] O Constituinte Brasileiro reconhece a utopia liberal e admite explicitamente, a concentração e o uso do poder econômico, determinando à lei que reprima apenas o abuso no seu exercício” que tenha por fim: dominar mercados, eliminar a concorrência e aumentar arbitrariamente os lucros, este “[...] no sentido de obter ardilosamente vantagens desproporcionais aos custos de investimentos, conquistadas por meio de posições de predominância naturais ou artificialmente alcançadas”.

Brazuna (2009, p.77) também diz que o princípio da livre concorrência tem como meta:

[...] um estado de equilíbrio que deve se prestar, segundo os ditames da Constituição, de instrumento para o alcance de bens maiores e, em especial, assegurar a todos existência digna, conforme os valores da justiça social e com fundamento na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa.

Bomfim (2010, p. 179), nessa senda, fala que o princípio da livre concorrência:

[...] deve ser visto como instrumento de alcance de um mercado livre, no qual o desenvolvimento dos agentes econômicos seja refletido para a coletividade como um todo, já que a ordem econômica, repita-se, é criada com o escopo de assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social.



Pouco mais adiante, Bomfim, complementa seu pensamento e diz que o princípio da livre concorrência é “[...] tomado como princípio jurídico capaz de preservar uma compatibilidade concorrencial entre os agentes econômicos, conduzindo-os a uma igualdade de condições de competir”.

Os princípios constitucionais guardam a ordem jurídica, imprimem caráter sistemático à Constituição e servem como critério interpretativo das normas constitucionais e de matéria infraconstitucional. Luiz Fux, atual ministro do STF e à época ministro do Superior Tribunal de Justiça (STJ), afirma que atualmente “[...] toda a leitura da matéria infraconstitucional tem de passar pelo tecido constitucional” (PILAGALLO, 2010, p.23).

No campo tributário, diante do artigo 146-A da Constituição Federal, Hamilton Dias Souza observa que há critérios gerais de natureza material e formal que podem ser delineados em lei complementar. Os critérios materiais interferem na obrigação principal como, por exemplo, as alíquotas fixas ou específicas. Já os critérios formais criam obrigações acessórias especiais, tais como o regime especial de fiscalização; medidores de peso, volume e vazão; e o regime especial de recolhimento (PILAGALLO, 2010).

O advogado Hamilton Dias Souza, juntamente com Luiz Eduardo Schouri, observa que para os desequilíbrios concorrenciais abrangidos pelo artigo constitucional 146-A “Deve haver efeito relevante sobre o mercado, compreendido como patrimônio nacional”, conforme o artigo 219 da Constituição Federal (PILAGALLO, 2010, p.49).

Em relação àquelas obrigações acessórias, listadas por Hamilton Dias Souza, Everardo Maciel, durante sua fala no seminário promovido pelo ETCO, cita também os medidores de vazão para as fábricas de bebidas e acrescenta a exigência de registro especial (PILAGALLO, 2010). Este último é, como critério formal, destaque-se, de grande interesse para o presente trabalho, como um meio para prevenir os desequilíbrios concorrenciais.

Para Brazuna (2009, p.130-132):

[...] a livre concorrência é um estado de equilíbrio a ser alcançado na organização da economia e que tem por objetivo maior assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social e com fundamento na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa [...].

[...] O artigo 146-A trata de autorização constitucional para que o legislador intervenha na ordem econômica por indução, com o objetivo de prevenir desequilíbrios concorrenciais [...], trata-se de autorização para o legislador infraconstitucional utilizar **normas tributárias indutoras**, com o objetivo de prevenir desequilíbrios.

[...] O texto constitucional autoriza que o legislador eleja elementos ou aspectos (**critérios**) diferenciados (**especiais**) relativos ao ato de tributar, ou seja, ao ato de impor o pagamento de um tributo (**tributação**).

Bomfim (2010, p.195) diz: “[...] Os distúrbios concorrenciais que devem ser prevenidos pela instituição de critérios especiais de tributação são aqueles gerados, potencialmente pelo próprio exercício da tributação [...]”. Ele acredita que os critérios especiais de tributação “[...] devem ser instituídos no sentido de prevenir que o próprio exercício da competência tribu-

tária pelos entes políticos seja um elemento de desequilíbrio concorrencial”. Diz ainda que “Esses critérios poderão prever a instituição de obrigações acessórias mais rígidas e setoriais [...]”.

Carrazza (2009) leciona que a instituição dos deveres instrumentais tributários (positivos ou negativos), impropriamente designados no Código Tributário Nacional (CTN) como obrigações acessórias, deve respeitar o processo legislativo, ou seja, deve estar positivado em lei. Contrariamente, Machado (2009, p.154) argumenta:

É certo que muitas obrigações tributárias acessórias estão hoje previstas em lei, mas isto não quer dizer que uma obrigação tributária acessória deva estar necessariamente, prevista em lei no sentido estrito. A Constituição atribui ao presidente da República competência para “sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”. O decreto e o regulamento certamente criam, validamente, algum tipo de obrigação, pois a não ser assim não teriam sentido nenhum. Criam obrigações instrumentais, cuja finalidade, cuja razão de ser, é exatamente tornar a lei exeqüível.

Amaro (2009, p.249) ensina:

[...] As obrigações tributárias *acessórias* (ou *formais* ou, ainda, *instrumentais*) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido [...]

1. A importância dos deveres instrumentais tributários pode ser mensurada, por exemplo, a partir do Acórdão nº 2008/0059349-3 julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, em 16 de Junho de 2009 cujo relato coube ao ministro Luiz Fux:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. FAZENDA MUNICIPAL. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL (APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO ATINENTE ÀS OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL). IRRELEVÂNCIA DA INCIDÊNCIA OU NÃO DO ISS.

ARTIGOS 113, 175, PARÁGRAFO ÚNICO, E 194, DO CTN.

1. O interesse público na arrecadação e na fiscalização tributária legitima o ente federado a instituir obrigações, aos contribuintes, que tenham por objeto prestações, positivas ou negativas, que visem guarnecer o fisco do maior número de informações possíveis acerca do universo das atividades desenvolvidas pelos sujeitos passivos (artigo 113, do CTN).

2. É cediço que, entre os deveres instrumentais ou formais, encontram-se “o de escriturar livros, prestar informações, expedir notas fiscais, fazer declarações, promover levantamentos físicos, econômicos ou financeiros, manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas, aceitar a fiscalização periódica de suas atividades, tudo com o objetivo de propiciar ao ente que tributa a verificação do adequado cumprimento da

obrigação tributária” (Paulo de Barros Carvalho, in “Curso de Direito Tributário”, Ed. Saraiva, 16ª ed., 2004, págs. 288/289).

3. A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária *stricto sensu* (obrigação tributária principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (positivos ou negativos) que a viabilizam.

4. Os deveres instrumentais (obrigações acessórias) são autônomos em relação à regra matriz de incidência tributária, aos quais devem se submeter, até mesmo, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, *ex vi* dos artigos 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN.

[...]

*Ora, mesmo que não tenha havido comprovação de que o contribuinte exerceu atividade entendida pelo Fisco como tributada com ISS (arrendamento mercantil), isso não desobriga o prestador de serviço de apresentar ao ente público documentação relacionada com a regularidade da escrituração fiscal.*

[...]

*Dessa forma, se o Município exigiu apresentação de documentos fiscais e o contribuinte não atendeu no prazo legal, procede a autuação da infração e imposição de multa.”*

[...]

(REsp 1040578/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/06/2009, DJe 05/08/2009) (BRASIL, 2009A)

Como visto no julgado, tanto faz se há incidência ou não de tributo, pois as obrigações acessórias possuem autonomia em relação à regra matriz de incidência tributária e, assim, mesmo as pessoas físicas ou jurídicas com imunidade, ou outro benefício fiscal, têm que se submeter a elas.

Nem todos os deveres instrumentais tributários estão positivados em lei, ou seja, são decorrentes de processo legislativo que é aquele desenvolvido pelo Congresso Nacional, Assembleias Legislativas e Câmaras Municipais. No entanto, para o presente estudo, a lei (complementar ou ordinária) é a forma a ser trabalhada para atender a regulamentação do art. 146-A da Constituição Federal, conforme comando deste dispositivo.

Nesta seção, viu-se que a Ordem Econômica na Constituição Federal é fundamentada na dignidade do trabalho humano, na livre iniciativa e na livre concorrência e é modulada pelo princípio da legalidade. Destacou-se que a defesa do meio ambiente é um dos princípios listados no art. 170 da Carta Magna. Verificou-se que o art. 146-A faz a conexão, é o elo de ligação, na Constituição Federal entre as ordens econômica e tributária. Observou-se que a tributação afeta as relações econômicas, mais notadamente os preços. Além disso, descreveu-se que os tributos têm funções fiscais e extrafiscais. Foi exposto ainda que a sonegação interfere na livre concorrência e na livre iniciativa. Estudou-se também que há critérios formais, instituídos por obrigações acessórias, que podem ser utilizados para interferir no desequilíbrio concorrencial de maneira preventiva e dentre eles está o registro especial, e que há obrigações acessórias não positivadas em lei, ou seja, instituídas por normas infralegais.

As ocorrências dos princípios da livre iniciativa, da livre concorrência e da legalidade serão investigadas no caso American Virginia Indústria e Comércio Importação e Expor-

tação de Tabacos Ltda, pois a partir deles é possível interpretar se as normas e matérias infraconstitucionais atendem aos ditames constitucionais; ou seja, será possível verificar se os princípios elencados poderão dar sustentação à inserção de normas e matérias infraconstitucionais que pretendam atender simultaneamente, na concepção deste estudo, às ordens econômica e tributária, quando ponderados por outros princípios como neutralidade tributária e dignidade da pessoa e, também, pelos deveres atribuídos ao Estado pela Constituição na defesa da saúde pública e do meio ambiente.

### 3. A SONEGAÇÃO COMO CRIME CONTRA AS ORDENS TRIBUTÁRIA E ECONÔMICA

Na presente seção, faz-se uma breve discussão para especificar o termo sonegação e sua relação com as ordens tributária e econômica.

A Lei nº 8.137 de 27 de dezembro 1990, em seus artigos 1º e 2º, diz:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [\(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000\)](#)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: [\(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000\)](#)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa [...] (BRASIL,1990)

Para Machado (2009, p.383) a sonegação fiscal dá ideia de resultado quanto à efetividade do proveito do autor em prejudicar o fisco:

[...] o aperfeiçoamento do tipo penal em questão somente acontece quando a conduta descrita no art. 2º, inciso I, é capaz de produzir o resultado – supressão ou redução do tributo. Não se exige, certamente, a concretização desse resultado, mas é indispensável que a conduta do agente seja capaz de realizá-lo [...]

No entender de Xavier (2002, p.81):

[...] crimes contra a ordem tributária são por vezes genericamente denominados por sonegação em sentido amplo, ou seja, no sentido de toda e qualquer subtração do direito alheio, reportando-se a condutas que tenham ou sejam suscetíveis de ter como resultado o não-recolhimento ou recolhimento a menor de tributos devidos [...]

Sobre os crimes tributários Amaro (2009, p.462) diz que:

[...] em regra têm sua tônica no ardil ou artifício empregado pelo agente com vistas à obtenção do resultado (que é o não-recolhimento do tributo). Documentos falsos, omissão de registros, informações incorretas permeiam tais figuras delituosas [...]

Na esfera previdenciária, a sonegação é ditada pelo art. 337-A do Código Penal, Decreto-Lei nº 2.848 de 7 de dezembro de 1940:

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)  
[...] (BRASIL, 1940)

O Supremo Tribunal Federal tem considerado esses crimes como infrações materiais. Exige-se, assim, o término do processo administrativo para a formalização de crime de so-

negação fiscal. Exemplo pode ser visto em consulta à ementa do julgado no HC 91725 cujo relato coube ao então ministro Eros Grau:

EMENTA: HABEAS CORPUS. CRIME TRIBUTÁRIO. PENDÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. FALTA DE JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO PENAL. A sonegação fiscal, sendo crime material, somente se consuma com a constituição definitiva do crédito tributário. Demonstrada, no caso, a existência de processo administrativo tributário pendente de decisão definitiva, não há justa a causa à ação penal. Ordem concedida. (HC 91725, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 10/11/2009, DJe-223 DIVULG 26-11-2009 PUBLIC 27-11-2009 EMENT VOL-02384-02 PP-00330 RB v. 22, n. 554, 2010, p. 31-32 RDDT n. 174, 2010, p. 146-148 RT v. 99, n. 893, 2010, p. 466-468 LEXSTF v. 31, n. 372, 2009, p. 424-427 LEXSTF v. 32, n. 373, 2010, p. 277-280) (BRASIL, 2009B)

Diante dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, do artigo 337-A do Decreto-Lei nº 2.848/40, sob o olhar dos autores retrocitados e da manifestação do Supremo Tribunal Federal, pode-se dizer que a sonegação é crime material contra a ordem tributária e se caracteriza pela conduta que busca como resultado, o não recolhimento ou o recolhimento a menor dos tributos devidos.

Além disso, o artigo 4º, IV da Lei nº 8.137/90, insere o ato de sonegar como crime contra a ordem econômica:

Art. 4º Constitui crime contra a ordem econômica:

[...]

IV - açambarcar, sonegar, destruir ou inutilizar bens de produção ou de consumo, com o fim de estabelecer monopólio ou de eliminar, total ou parcialmente, a concorrência;

[...] (BRASIL, 1990)

Um exemplo pode ser verificado na segunda seção, resgatando-se Hamilton Dias de Souza, em Pilagallo (2010), na comparação realizada na indústria de sabonetes em relação ao ICMS, onde é possível ver que a sonegação tem forte influência na formação de preços.

## 4. O REGISTRO ESPECIAL PARA A INDÚSTRIA DE CIGARROS

O regime especial, para determinado setor ou para uma determinada atividade, caracteriza-se pela aplicação de uma tributação diferenciada, em vista do universo de contribuintes. Daí que, por exemplo, as indústrias do setor de bebidas, as microempresas e pequenas empresas têm um regime especial de tributação. A indústria de cigarros também possui, por conta de sua atividade específica, um regime de tributação especial.

Como visto na segunda seção, o registro especial é uma obrigação acessória (dever instrumental tributário). O registro especial é necessário ao funcionamento das indústrias de cigarros e, conforme o artigo 1º da Lei nº 9.822 de 23 de agosto de 1999 (BRASIL, 1999), à Receita Federal é permitido retirar a concessão do registro por conta do não pagamento de tributos ou contribuições. Já o artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.593 de 21 de dezembro de 1977 (BRASIL, 1977) diz que a empresa pode recorrer da decisão da Receita Federal, no entanto o recurso não libera a fábrica para operar. A continuidade da operação fica pendente até que haja uma definição se houve, ou não, sonegação, tanto na esfera administrativa quanto judicial.

Para a fabricação de cigarros, as alíquotas estipuladas são altas e o não pagamento dos tributos imprime nesse segmento uma grande vantagem competitiva (desleal, diga-se), por isso a regularidade fiscal é uma condição indispensável ao funcionamento das empresas nesse setor. Além disso, acrescenta-se, a fabricação é apenas tolerada pelo poder público, tendo em vista o prejuízo que traz à sociedade sob o prisma da saúde.

A saúde é um direito social reconhecido pelo art. 6º da Constituição Federal (CF). A Carta Constitucional também diz em seu art. 194 que a seguridade social “compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”. Mais adiante, o art. 195 determina que “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios [...]” por meio de contribuições sociais. O § 3º, do mesmo artigo, assevera que “A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios”. O § 9º, ainda no art. 195, comanda que “As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”. O art. 196 diz que a saúde é um direito de toda a sociedade brasileira e um dever do Estado assegurado por políticas públicas e econômicas que têm por objetivo a redução do risco de doença. Já o § 1º do art. 198 diz que o sistema único de saúde será financiado nos termos do art. 195 (BRASIL, 1988).

Portanto, as contribuições sociais poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica com vistas a amparar o Estado com recursos para a aplicação na seguridade social que é composta pela saúde, previdência e assistência social.



A respeito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Cassone (2009, p. 294) ensina:

As alíquotas do IPI estão sujeitas ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CF), o que significa dizer que só podem ser alteradas através de lei ordinária da União.

Entretanto, a CF outorga ao Poder Executivo a faculdade (*poder*) de alterar as alíquotas do IPI, desde que atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei (art. 153, § 1º). A existência dessa outorga não retira a submissão da fixação das alíquotas ao princípio da legalidade, tendo em vista que as alterações só podem ser feitas nas condições e nos limites estabelecidos em lei.

Cassone (2009, p. 295) diz, ainda:

[...] pelo art. 153, § 3º, I, CF/88, o IPI 'é seletivo em função da essencialidade do produto.' A **seletividade** é definida em função da **essencialidade**, e é concretizada através de **alíquotas**, menores para os produtos tidos como essenciais, e gradativamente maiores à medida que a essencialidade diminui, sendo mais elevadas nos produtos considerados *supérfluos*, ou que requerem tributação maior.

Na indústria de cigarros, a justificativa à intervenção do Estado para alcançar o ânimo da Carta Magna é extraída de Iglesias (2006, p.3) que, na introdução de seu estudo, diz:

[...] A multiplicidade de evidências não deixa dúvidas de que o tabaco faz mal à saúde<sup>1</sup>. Por sua natureza viciante, é muito difícil deixar de fumar. Por essa razão, o uso do tabaco pode causar muitas doenças tais como câncer de pulmão e outros tipos de câncer, doenças isquêmicas do coração e outros problemas circulatórios, e doenças respiratórias crônicas<sup>2</sup>, que levam à incapacidade e à morte prematura de fumantes e não-fumantes que estão expostos à fumaça produzida por fumantes.

[...] A intervenção do governo no mercado de tabaco é justificada por várias razões. Em primeiro lugar, muitos fumantes, em especial os mais jovens, não estão totalmente a par dos altos riscos de doença e morte prematura associados ao consumo de tabaco. Em segundo lugar, fumar impõe custos aos não fumantes, tais como males à saúde além de incômodo e irritação por exposição à fumaça do tabaco<sup>7</sup>. Finalmente, fumantes podem trazer custos financeiros a outras pessoas, tais como custos de assistência médica mais elevados<sup>8</sup>.

Que tipos de intervenções são efetivas para reduzir a epidemia? As medidas conhecidas como efetivas são: impostos mais altos sobre os cigarros, medidas de controle da demanda não baseadas em preços (informação ao consumidor, restrições à propaganda e à promoção, rótulos com avisos e restrições a fumar em público) e aumentar o acesso às terapias de reposição de nicotina.

Conforme Iglesias, o preço do cigarro brasileiro é afetado pelos Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para

Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o que corresponde, contabilizando-se todos os tributos, em cerca 66% do preço. Lembra que, no ano de 1995, correspondia a 74% e o principal fator para essa queda foi a alteração na cobrança do IPI.

Iglesias (2006, p. 43) alerta, por conta da mudança na sistemática do IPI para o setor, que houve redução na arrecadação desse imposto:

[...] O imposto específico, o IPI sobre os cigarros, é a principal fonte de receita tributária advinda das companhias de cigarros. A arrecadação de IPI em termos reais cresceu de 1992 a 1996 e caiu desde então. Em 1996, o imposto específico sobre o fumo contribuiu com US\$ 2,9 bilhões para as receitas tributárias federais e em 2003 essa contribuição foi de US\$ 648 milhões [...]

A preços correntes, desde 1996 até 2010, vê-se que há queda na participação do IPI-fumo em relação ao total arrecadado para o IPI no período:

**TABELA 2 - Evolução da participação do IPI-fumo (1996 –2010)**

Ano	IPI- fumo (R\$ milhões)	Variação da arrecadação IPI- fumo em relação ao ano anterior (%)	Participação no total arrecadado – IPI (%)
2010	3.705	11,79	0,46
2009	3.314	3,21	0,47
2008	3.211	14,53	0,47
2007	2.803	16,99	0,47
2006	2.396	4,7	0,61
2005	2.303	-0,07	0,64
2004	2.304	15,59	0,71
2003	1.994	3,65	0,73
2002	1.923	-4,16	0,79
2001	2.007	0,45	1,02
2000	1.997	-12,47	1,13
1999	2.282	-10,05	1,51
1998	2.537	-10,66	1,91
1997	2.840	-1,18	2,52
1996	2.874	15,50	3,02

Fonte: elaboração própria a partir de consulta ao sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB, 2011)

O quadro 1 mostra a alteração do cálculo do IPI- fumo que passou de uma alíquota efetiva de 41,25% para o valor fixo em reais a cada vintena (maço com vinte cigarros) a depender da classe de enquadramento, e que vigorou até 30 de novembro de 2011:

**QUADRO 1 - Evolução da alíquota do IPI-fumo (1999 –2011)**

Classe Fiscal	Até 01/06/1999	De 01/06/1999 a 30/11/2002	De 01/12/2002 a 31/12/2003	De 01/01/2004 a 10/07/2007	De 11/07/2007 a 30/04/2009	De 01/05/2009 a 30/11/2011
	Valor do IPI	Valor do IPI (R\$/vintena)				
I	- Alíquota: 330% - Base de cálculo: 12,5% do preço de venda a varejo - Alíquota efetiva: 41,25%	0,35	0,385	0,469	0,619	0,764
II		0,42	0,460	0,552	0,729	0,900
III – M		0,49	0,535	0,635	0,813	1,004
III – R		0,56	0,610	0,718	0,919	1,135
IV – M		0,63	0,685	0,801	1,025	1,266
IV – R		0,70	0,760	0,884	1,131	1,397

Fonte: extraído do sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB, 2013)

A partir de dezembro de 2011, a regra geral em vigor para o cálculo do IPI é aplicar a alíquota *ad valorem* de 300% sobre 15% do preço de venda a varejo do cigarros, o que resulta em uma alíquota efetiva de 45% sobre o preço de venda a varejo de cigarros. De forma alternativa, o fabricante ou importador de cigarros poderá optar pelo regime especial de apuração e recolhimento do IPI, no qual há a soma de duas parcelas: uma *ad valorem* e outra específica, esta conforme o tipo de embalagem, maço ou *box*. O quadro 2 mostra a composição da alíquota pelo regime especial:

**QUADRO 2 - Alíquota do IPI-fumo: alternativa à regra geral (a partir de 1º dezembro de 2011)**

VIGÊNCIA	REGIME ESPECIAL IPI - ALÍQUOTAS		
	AD VALOREM	ESPECÍFICA	
		MAÇO	BOX
01/12/2011 a 30/04/2012	0%	R\$ 0,80	R\$ 1,15
01/05/2012 a 31/12/2012	40%	R\$ 0,90	R\$ 1,20
01/01/2013 a 31/12/2013	47,0%	R\$ 1,05	R\$ 1,25
01/01/2014 a 31/12/2014	54,0%	R\$ 1,20	R\$ 1,30
A partir de 01/01/2015	60,0%	R\$ 1,30	R\$ 1,30

Fonte: extraído do sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB, 2013)

Sobre COFINS e PIS, também houve mudança na legislação. O quadro 2 mostra as alterações ocorridas com o tempo para o cálculo de tais contribuições:

**QUADRO 3 - Evolução das alíquotas das contribuições PIS/Pasep e Cofins**

Vigência	PIS/Pasep (R\$)	Cofins (R\$)
Até 28/02/2006	0,65% * 1,38 * Preço de venda a varejo (R\$)	3% * 1,18 * Preço de venda a varejo (R\$)
De 01/03/2006 a 30/06/2009	0,65% * 1,98 * Preço de venda a varejo (R\$)	3% * 1,69 * Preço de venda a varejo (R\$)
A partir de 01/07/2009	0,65% * 3,42 * Preço de venda a varejo (R\$)	3% * 2,9169 * Preço de venda a varejo (R\$)

Fonte: extraído do sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB, 2013)

Ainda no estudo de Iglesias (2006), é possível verificar algumas ações tomadas pelo governo para o controle do controle do tabagismo e das empresas do setor, tais como: a recomendação para implantação de programas de incentivo ao controle do tabagismo, e a criação em 2002 do Programa Gerador da Declaração Especial de Informações Fiscais relativas à tributação dos cigarros cujo objetivo principal era a identificação de eventuais práticas de sonegação tributária.

No regime especial de tributação para a indústria do cigarro, o registro especial atua como um importante instrumento para a prevenção de desequilíbrios nas relações econômicas, mais especificamente, em relação aos preços dessa indústria ao fazer o controle necessário da tributação no setor, ou seja, para o exercício das funções fiscal e extrafiscal.

O Decreto-Lei nº 1.593 de 21 de dezembro de 1977 dispõe sobre a concessão do registro especial:

Art. 1º A fabricação de cigarros classificados no código 2402.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo [Decreto no 2.092, de 10 de dezembro de 1996](#), será exercida exclusivamente pelas empresas que, dispondo de instalações industriais adequadas, mantiverem registro especial na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001\)](#)

§ 1º As empresas fabricantes de cigarros estarão ainda obrigadas a constituir-se sob a forma de sociedade e com o capital mínimo estabelecido pelo Secretário da Receita Federal. [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001\)](#)

§ 2º A concessão do registro especial dar-se-á por estabelecimento industrial e estará, também, na hipótese de produção, condicionada à instalação de contadores automáticos da quantidade produzida e, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, à comprovação da regularidade fiscal por parte: [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001\)](#)

I - da pessoa jurídica requerente ou detentora do registro especial; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

II - de seus sócios, pessoas físicas, diretores, gerentes, administradores e procuradores; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - das pessoas jurídicas controladoras da pessoa jurídica referida no inciso I, bem assim de seus respectivos sócios, diretores, gerentes, administradores e procuradores. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

[...]

Art. 2º O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade concedente, se, após a sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

I - desatendimento dos requisitos que condicionaram a concessão do registro;

II - não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal; (Redação dada pela Lei nº 9.822, de 1999)

III - prática de conluio ou fraude, como definidos na Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, ou de crime contra a ordem tributária previsto na Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou de qualquer outra infração cuja tipificação decorra do descumprimento de normas reguladoras da produção, importação e comercialização de cigarros e outros derivados de tabaco, após decisão transitada em julgado. (Redação dada pela Lei nº 9.822, de 1999)

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II deste artigo, o Secretário da Receita Federal poderá estabelecer a periodicidade e a forma de comprovação do pagamento dos tributos e contribuições devidos, inclusive mediante a instituição de obrigação acessória destinada ao controle da produção ou importação, da circulação dos produtos e da apuração da base de cálculo. (Incluído pela Lei nº 9.822, de 1999)

§ 2º Na ocorrência das hipóteses mencionadas nos incisos I e II do **caput** deste artigo, a empresa será intimada a regularizar sua situação fiscal ou a apresentar os esclarecimentos e provas cabíveis, no prazo de dez dias. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 3º A autoridade concedente do registro decidirá sobre a procedência dos esclarecimentos e das provas apresentadas, expedindo ato declaratório cancelando o registro especial, no caso de improcedência ou falta de regularização da situação fiscal, dando ciência de sua decisão à empresa. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 4º Será igualmente expedido ato declaratório cancelando o registro especial se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 5º Do ato que cancelar o registro especial caberá recurso ao Secretário da Receita Federal, sem efeito suspensivo, dentro de trinta dias, contados da data de sua publicação, sendo definitiva a decisão na esfera administrativa. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 6º O cancelamento da autorização ou sua ausência implica, sem prejuízo da exigência dos impostos e das contribuições devidos e da imposição de sanções previstas na legisla-

ção tributária e penal, apreensão do estoque de matérias-primas, produtos em elaboração, produtos acabados e materiais de embalagem, existente no estabelecimento. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001) [...] (BRASIL, 1977)

Como pode ser visto, a partir do Decreto-Lei em referência, as condições impostas aos fabricantes para atuar na indústria do cigarro em relação à concessão do registro especial são em resumo: (1) constituir-se sob a forma de sociedade e com o capital mínimo estabelecido pelo secretário da Receita Federal, (2) a instalação de contadores automáticos da quantidade produzida, (3) a comprovação da regularidade fiscal por parte da Pessoa Jurídica interessada, Pessoa Jurídica controladora, sócios, e responsáveis legais pela empresa interessada e sua controladora, se houver.

Também pode ser verificado no Decreto-Lei que o registro especial é cancelado quando houver: (1) desatendimento dos requisitos que condicionaram a concessão do registro; (2) não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória relativa a tributo, ou contribuição, administrado pela Secretaria da Receita Federal; (3) prática de conluio ou fraude, ou de crime contra a ordem tributária, ou de qualquer outra infração cuja tipificação decorra do descumprimento de normas reguladoras da produção, importação e comercialização de cigarros e outros derivados de tabaco, após decisão transitada em julgado.

Assim como a saúde, o meio ambiente cuja defesa está delineada como um princípio a ser observado pela ordem econômica, conforme inciso VI, art. 170 da CF, também é um direito social consagrado e está gravado mais adiante no artigo 225:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

§ 1º - Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público:

[...]

V - controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente; (Regulamento)

VI - promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente;

VII - proteger a fauna e a flora, vedadas, na forma da lei, as práticas que coloquem em risco sua função ecológica, provoquem a extinção de espécies ou submetam os animais a crueldade. (Regulamento)

§ 2º - Aquele que explorar recursos minerais fica obrigado a recuperar o meio ambiente degradado, de acordo com solução técnica exigida pelo órgão público competente, na forma da lei.

§ 3º - As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

[...] (BRASIL, 1988).

No entanto, o inciso V, artigo 225 da Constituição Federal (CF), por exemplo, é regulado pela Lei nº 11.105 de 24 de março de 2005 (BRASIL, 2005) e, nela, é possível identificar que não há previsão para concessão de registro especial para o controle da produção e comercialização de produtos nocivos ao meio ambiente.

Assim, nesta seção, tendo sido discutida a importância e depois apresentada a justificativa para o porquê da concessão do registro especial, procurou-se ir mais além e, também, enumerou-se as condições para sua concessão e cancelamento para atuar na indústria do cigarro. Viu-se que a sonegação na indústria do cigarro afeta o bem-estar da sociedade. Por fim, mostrou-se que a CF assegura, além da saúde, o meio ambiente como um direito social.

Neste trabalho, o registro especial é considerado uma hipótese de critério para prevenção à concorrência desleal. Para confirmá-la (hipótese) como verdadeira, passa-se a investigar sobre a sua constitucionalidade diante dos princípios da livre iniciativa, da livre concorrência e da legalidade a partir do julgado em 27/06/2007 pelo Supremo Tribunal Federal para o caso American Virginia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda, AC-MC 1657-6 RJ.

## 5. O CASO AMERICAN VIRGINIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE TABACOS LTDA E SEU JULGAMENTO

A empresa American Virginia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda teve o registro de fabricante de cigarros cancelado por não recolher, de forma sistemática e isolada, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) junto à Secretaria Receita Federal do Brasil (RFB). Solicitou a suspensão da medida por meio de Ação Cautelar ao Supremo Tribunal Federal (STF) que indeferiu a Liminar.

Esta seção descreve os resultados da investigação sobre o caso objeto da Ação Cautelar, AC-MC 1657-6 RJ, julgado em 27/06/2007 pelo Tribunal Pleno do STF quanto à satisfação do aspecto da constitucionalidade do registro especial para efeito de utilização como critério para prevenção à sonegação frente aos princípios da livre iniciativa, da livre concorrência e da legalidade, listados na seção anterior.

Faz-se necessário, todavia, alertar que durante a pesquisa um novo elemento surgiu e, por sua importância, compõe o quadro que sintetiza o resultado da pesquisa: trata-se, à vista de julgados anteriores suscitados pela empresa requerente, de que teria havido sanção política, por parte da RFB, ao retirar a concessão do registro especial e, por conseguinte, impossibilitar a operação da requerente na fabricação dos cigarros.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firma a vedação do uso de sanção política pela Administração Pública. Porém, no julgamento da Ação Cautelar em tela, devido à especificidade do setor e da legislação que o ampara, a maioria dos ministros entendeu que não houve sanção política. Feita a ressalva, passa-se, então, aos resultados das investigações, após a análise dos votos proferidos pelos ministros do STF para o julgado em questão que teve a seguinte ementa:

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos. (AC 1657 MC, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 27/06/2007, DJe-092 DIVULG 30-08-2007 PUBLIC 31-08-2007 DJ 31-08-2007 PP-00028 EMENT VOL-02287-02 PP-00254 RTJ VOL-00204-01 PP-00099 RDDT n. 146, 2007, p. 231-232) (BRASIL, 2007)



## 5.1. VOTO DO MINISTRO JOAQUIM BARBOSA

O ministro relator, Joaquim Barbosa, votou no sentido de conceder o efeito suspensivo, conforme a medida liminar solicitada pela requerente na Ação Cautelar. Destaque-se que na justificativa aduziu que “O cancelamento do registro especial impede o exercício da atividade econômica lícita, que é um direito fundamental assegurado pela Constituição” (BRASIL, 2007, p. 266). Adiante, no entanto, admite que o exame do mérito, alvo de recurso extraordinário não julgado à época e, também nos dias de hoje, tem relevância constitucional:

[...] pois envolve a ponderação e possível calibração de uma linha histórica de orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, com a qual se afirma a invalidade da adoção de sanções políticas para coação ao cumprimento de obrigações tributárias. [...] (BRASIL, 2007, p. 266)

Mais à frente, embora cite as alegações da União, o ministro não se manifesta sobre a livre iniciativa e a livre concorrência; deixa a análise para a ocasião do julgamento do mérito. Porém, como visto na transcrição parcial do texto que embasa a justificativa do seu voto, alega o impedimento do exercício de atividade econômica lícita. Assim, infere-se que o ministro sinaliza, para o caso em estudo, que o registro especial não atende aos princípios constitucionais da livre iniciativa e da legalidade. Por outro lado, entende-se, também, que a sanção política não foi integralmente descartada no seu voto, por isso, no quadro nº 3, esse posicionamento será representado, no quadro 3, por meio do sinal gráfico asterisco (\*).

## 5.2. VOTO-VISTA DO MINISTRO CEZAR PELUSO

O ministro Cezar Peluso, iniciando divergência, votou no sentido de indeferir a cautelar. Saliente-se que sua justificativa diz: “[...] a finalidade extrafiscal que, diversa da indução do pagamento de tributo, legitima os procedimentos do Decreto-Lei nº 1.593/77, é a **defesa da livre concorrência**” (BRASIL, 2007, p.277). Aduz, mais adiante, o ministro:

Dadas as características do mercado de cigarros, que encontra na tributação dirigida um dos fatores determinantes do preço do produto, parece-me de todo compatível com o ordenamento **limitar a liberdade de iniciativa** a bem de outras finalidades jurídicas tão ou mais relevantes [...] se regularidade fiscal é condição para vigência do registro especial, que, por sua vez, é condição necessária da legalidade da produção de cigarros, não exco-gitar lesão a direito subjetivo da autora, mas ato administrativo regular (conforme às regras), que abortou perpetuação de uma situação de ilegalidade [...] (BRASIL, 2007, p. 282)

O ministro aproveita, enquanto conduz o seu voto, para dizer que a orientação do Supremo Tribunal Federal:

[...] à luz da ordem constitucional, não admite imposição de sanções políticas tendentes a compelir contribuinte inadimplente a pagar tributo, nem motivadas por descumprimentos de menor relevo, estou convencido de que não se configura, aqui, caso estreme de **sanção política**, diante, não só da finalidade jurídica autônoma de que se reveste a norma, em tutela da livre concorrência, mas também de sua razoabilidade [...] (BRASIL, 2007, p. 286)

Dessa forma, no voto do ministro Cezar Peluso, constata-se que o registro especial atende aos princípios da livre concorrência, livre iniciativa e da legalidade para o caso em estudo.

### 5.3. VOTO DA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA

A ministra Cármen Lúcia acompanha o voto do ministro Cezar Peluso, convencida pelas razões deste, no sentido de indeferir a cautelar. Afirma não se tratar de caso de sanção política.

Dessa feita, infere-se que o registro especial atende aos princípios elencados para a pesquisa neste trabalho.

### 5.4. VOTO DO MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI

O ministro Ricardo Lewandowski acompanha o voto do ministro Cezar Peluso, “com todas as vênias”, no sentido de indeferir a cautelar. No encaminhamento do seu voto diz:

A concessão do registro especial de funcionamento desse tipo de empresa encontra-se condicionado ao cumprimento de uma série de requisitos legais, dentre os quais o estrito cumprimento de suas obrigações tributárias. Vê-se, nesse caso, que a empresa não vem cumprindo as suas obrigações tributárias. Verifica-se, inclusive, uma contumácia por parte da empresa, que persiste nesse comportamento ilegal [...] (BRASIL, 2007, p. 296)

Desse modo, infere-se que o registro especial atende aos princípios da livre iniciativa e livre concorrência e constata-se o atendimento ao princípio da legalidade.

### 5.5. VOTO DO MINISTRO EROS GRAU

O ministro Eros Grau acompanha o voto do ministro Cezar Peluso no sentido de indeferir ação cautelar e, no encaminhamento do seu voto, cita literalmente o ensinamento do constitucionalista José Afonso da Silva que diz:

A livre iniciativa só é juridicamente amparada quando legítima, e só é legítima quando

seu titular a exerce com respeito aos ditames da ordem jurídica na qual se inclui a concorrência legal e o cumprimento da função social da empresa. (BRASIL, 2007, p. 300)

O ministro, após citar uma frase do Barão de Itararé em defesa da legalidade, adiante, diz:

A empresa que não cumpre obrigações tributárias, que não recolhe tributos, atua de modo desigual, em relação aos demais agentes econômicos, no mercado. É impressionante esta desigualdade se considerarmos a grandeza da incidência do IPI sobre a industrialização de cigarros. Isso nitidamente afronta os princípios constitucionais. (BRASIL, 2007, p.300)

Assim, constata-se, no voto do ministro, que o registro especial atende aos princípios da livre iniciativa e livre concorrência e da legalidade.

## 5.6. VOTO DO MINISTRO CARLOS BRITO

O ministro Carlos Brito acompanha o voto do ministro Cezar Peluso no sentido de indeferir a liminar e, no encaminhamento do seu voto, entende “[...] que o inciso II do artigo 2º do Decreto-Lei questionado, nº 1593, foi recebido, sim, pela Constituição. E não consagra uma sanção do tipo política”. (BRASIL, 2007, p. 302)

Fala que atividade tabagista (industrializa, comercialização e consumo) “[...] parece mesmo se contrapor a uma política pública explícita na Constituição Federal [...] artigo 196, caput, que faz da saúde pública um dever do Estado [...]”. (BRASIL, 2007, p. 303)

O ministro Carlos Brito diz que o voto do ministro Cezar Peluso “[...] parece homenagear, servir melhor a Constituição na sua axiologia [...] não se furtou a de encarar o tema à luz de outros princípios constitucionais: o da livre iniciativa e o da livre concorrência [...]”. (BRASIL, 2007, p. 303)

Dessa maneira, constata-se, no voto do ministro, que o registro especial atende aos princípios da livre iniciativa e livre concorrência e da legalidade.

## 5.7. VOTO-VISTA DO MINISTRO GILMAR MENDES

O ministro Gilmar Mendes, após vista ao processo, acompanha o voto do ministro Cezar Peluso para indeferir a liminar. Diz não ver plausibilidade jurídica no pedido, porém não se posiciona quanto aos princípios investigados neste estudo e deixa para se aprofundar na questão quando do julgamento do mérito. No entanto, diz o ministro:

Tenho como entendimento assentado que a liberdade de iniciativa não é liberdade absoluta, mas liberdade passível de ser condicionada pela ordem jurídica. Cabe ao Estado regulador estabelecer as normas que lastrearão o exercício da atividade econômica, sempre tendo em vista o bem estar social [...] o Decreto-Lei nº 1.593/77 impõe às empresas um regime jurídico especial, com rigorosas regras condicionantes do exercício da atividade,

como a manutenção de instalações adequadas (art. 1º), a instalação de contadores automáticos da quantidade de cigarros/maços produzida, o controle sobre a qualidade dos insumos empregados na produção, assim como o pagamento em dia dos tributos incidentes sobre a atividade. (BRASIL, 2007, p. 319)

Ao final do encaminhamento do seu voto, o ministro diz que há débitos inscritos em dívida ativa, “[...] o que, em princípio, justifica a aplicação da regra do art. 2º, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.593/77” (BRASIL, 2007, p.319).

Dessa forma, infere-se que o registro especial atende, pelo menos, aos princípios da livre iniciativa e da legalidade.

## 5.8. VOTO DO MINISTRO MARCO AURÉLIO

O ministro Marco Aurélio acompanha o voto do relator, ministro Joaquim Barbosa, e, no encaminhamento, diz que tem como precedente a alegação da requerente de que estaria sendo vítima de sanção “tendo como móvel apenas a não-satisfação dos tributos” (BRASIL, 2007, p. 321).

No entendimento do ministro Marco Aurélio:

O registro especial nada mais é do que o credenciamento para desenvolver-se certa atividade industrial. E, por maior que seja o débito, não se pode chegar, simplesmente, ao afastamento do cenário jurídico desse credenciamento. A Fazenda conta com meios para cobrar em juízo o débito. (BRASIL, 2007, p.323)

O ministro, ao final, diz que aguardará o julgamento do mérito para apreciar o “princípio vedador de o Estado utilizar sanção política para lograr o recolhimento do tributo” (BRASIL, 2007, p. 324).

Com base no voto do ministro Marco Aurélio, infere-se que o registro especial não atenderia o princípio da legalidade e que a administração pública teria se utilizado de sanção política para cobrar tributos.

## 5.9. VOTO DO MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE

O ministro Sepúlveda Pertence acompanha o voto do ministro relator, Joaquim Barbosa, deferindo a ação cautelar. No encaminhamento de seu voto, diz:

[...] que é impossível fugir à jurisprudência do Tribunal a respeito da inadmissibilidade das sanções indiretas, também chamadas sanções políticas, na ordem tributária.

Se as especificidades da indústria de fumo e, digamos, os maus antecedentes, a folha-corrida da requerente, tivessem dado por lei a possibilidade de sua interdição definitiva,

o problema me pareceria mais complexo. Mas não. O que se fez aqui foi tipicamente uma intimação para pagar em dez dias o débito tributário, sob pena de exclusão do regime essencial com relação ao desenvolvimento da sua atividade empresarial, queira ou não, lícita. (BRASIL, 2007, p. 328)

Com base no voto do ministro Sepúlveda Pertence, infere-se que o registro especial não atenderia ao princípio da legalidade e que a administração pública teria se utilizado de sanção política para cobrar tributos.

## 5.10. VOTO DA MINISTRA ELLEN GRACIE

A ministra Ellen Gracie, presidente do Supremo Tribunal Federal, à época, diz:

Pedindo vênias ao eminente Relator e àqueles que o acompanharam, também perfilho as razões brilhantemente expostas ao voto inicial, na divergência do Ministro Cezar Peluso e de outros que o seguiram, para, também, indeferir a cautelar. (BRASIL, 2007, p.330)

Dessa forma, infere-se, no voto da ministra, que o registro especial atenderia aos princípios da livre iniciativa e livre concorrência e da legalidade que estão sob pesquisa neste trabalho.

## 5.11. QUADRO SINTÉTICO DOS VOTOS

O quadro 3, a seguir, sintetiza a verificação da constitucionalidade do registro especial frente aos princípios da livre iniciativa, da livre concorrência e da legalidade. O quadro está organizado à vista das citações encontradas, mesmo que indiretas, referentes aos princípios constitucionais elencados para a pesquisa e na ordem dos votos dos ministros do Supremo Tribunal Federal para o julgado em Ação Cautelar à requerente American Virginia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda, AC-MC 1657-6 RJ. Procura-se responder: (1) o Registro Especial atende aos princípios constitucionais da livre iniciativa, da livre concorrência e da legalidade? (2) Registro Especial é Sanção Política?

**QUADRO 4 - Registro Especial: atendimento aos princípios constitucionais**

Princípios Ministros	Princípios			
	Livre Iniciativa	Livre Concorrência	Legalidade	Sanção Política
Joaquim Barbosa	não	-	não	*não
César Peluso	sim	sim	sim	não
Cármem Lúcia	-	sim	-	não

Ricardo Lewandowski	sim	sim	sim	não
Eros Graus	sim	sim	sim	não
Carlos Britto	sim	sim	sim	não
Gilmar Mendes	sim	-	sim	-
Marco Aurélio	-	-	não	sim
Sepúlveda Pertence	-	-	não	sim
Ellen Gracie	sim	sim	sim	-

Fonte: elaboração própria, a partir do estudo da Ação Cautelar, AC - MC 1657-6 RJ

\*Considera-se que a sanção política não foi integralmente descartada no voto do ministro

## 5.12. PROPOSIÇÃO DO REGISTRO ESPECIAL COMO CRITÉRIO

Pelo exposto, a partir dos princípios investigados nesta pesquisa, foi possível constatar que o uso do registro especial, no caso da indústria do cigarro, com esteio nos votos dos ministros do Supremo Tribunal Federal, é constitucional. Dessa forma, é possível propô-lo como um critério especial de tributação na forma de artigo em futura lei ordinária ou complementar.

Para melhor visualização da proposta segue o quadro 4:

### QUADRO 5 - Proposta de artigo para projeto de lei nº , de 2011

PROJETO DE LEI Nº, DE 2013		
CRITÉRIO	TEXTO PROPOSTO	JUSTIFICATIVA
Registro especial	<p>Art. XXX - O registro especial deverá ser adotado toda vez que produto ou serviço, proveniente de determinado setor da economia, trouxer potencial ou comprovado dano à saúde pública ou ao meio ambiente.</p> <p>O registro especial será concedido e terá sua concessão mantida somente quando atendidas, pelo menos, as seguintes condições:</p> <p>I- Capital mínimo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;</p> <p>II- Comprovação de regularidade fiscal da(s) Pessoa(s) Física(s) e Jurídica( s) interessada(s);</p> <p>III - Instalação de contadores automáticos ou medidores de vazão da quantidade produzida e, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, quando couber;</p> <p>IV- Licença dos órgão(s) relacionado(s) ao(s) setor(es) de atuação do(s) interessado(s) seja(m) ele(s) ambiental e/ou de saúde pública.</p>	<p>A tributação para as atividades e setores relacionados, além da função arrecadatória, tem função preponderantemente extrafiscal, pois visa desestimular a produção, a comercialização e, principalmente, o consumo de produtos ou prestação de serviços prejudiciais.</p> <p>Na função fiscal, o prejuízo decorre de que o tributo não recolhido deixa de ser aplicado em ações que visem amenizar o impacto negativo relacionado à saúde do contribuinte, da população em geral, e ao meio ambiente por conta do consumo, ou utilização do produto, ou da prestação do serviço.</p> <p>Uma atividade econômica deve ter em vista o bem estar social, o que não é de todo verdadeiro para as atividades e setores elencados, daí as restrições ao seu desenvolvimento.</p> <p>A constitucionalidade do registro especial como critério é assegurada pelos princípios da legalidade (artigo 5º, inciso II, CF), livre concorrência (artigo 170, IV, CF) e livre iniciativa (artigo 170, Parágrafo único, CF).</p>

Fonte: elaboração do autor a partir do estudo realizado na monografia

Tendo sido apresentada a proposta de artigo para projeto de lei e sua justificativa, passa-se, na sequência, à conclusão do trabalho.

## 6. CONCLUSÃO

No universo pesquisado, conforme analisado na seção anterior, constatou-se que o registro especial atende aos princípios da livre iniciativa, livre concorrência e legalidade para a indústria do cigarro.

A questão de pesquisa - O registro especial pode ser um critério especial de tributação para se evitar desequilíbrios concorrenciais devido à sonegação por empresas sob regime especial? - foi, então, respondida de forma positiva, após a análise do encaminhamento dos votos dos ministros do Supremo Tribunal Federal, em relação aos princípios elencados, que são premissas à concretização da hipótese. Foi o que se procurou atender na proposta feita em forma de artigo para lei ordinária ou complementar e, desse modo, o objetivo geral e os específicos foram igualmente atendidos.

O registro especial filtra e restringe a entrada de empresas e assim, atua preventivamente à sonegação, induz comportamentos econômicos e controla as operações das empresas que atuam em setores e atividades sensíveis à sociedade.

A proposição de critérios especiais de tributação é um campo aberto, uma grande fonte para pesquisas e, portanto, este trabalho, muito ao contrário, não esgota o assunto. Trata-se de uma provocação com limitações de tempo e espaço que, no entanto, tem a pretensão de contribuir para o projeto de lei, ordinária ou complementar, a ser trabalhado pelo Congresso Nacional, e para aplicação àqueles setores em que regimes especiais são necessários para resguardar a saúde pública e o meio ambiente e, assim, também cooperar para o bem-estar da população. Além disso, espera-se colaborar para uma melhor reflexão e estudos mais aprofundados nos meios acadêmico e profissional.

Dentro dessa linha reflexiva, há questões, dentre outras, que não foram investigadas nesta pesquisa, mas que necessitam de atenção acadêmica e que seguem como exemplos de sugestões para futuros trabalhos: (1) setores e atividades da economia em que os regimes especiais podem ser contemplados com a aplicação de registro especial, (2) o impacto da sonegação oriunda de empresas informais, e (3) o registro especial à luz de outros princípios constitucionais. Outra questão a ser colocada é (4) a implementação prática do artigo proposto (propositura do projeto de lei) que, de forma análoga, merece acolhida em pesquisa exploratória para confirmar, descartar ou aperfeiçoar a norma que ora se propõe.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BOMFIM, Diego. **Tributação e Livre Concorrência**. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil** de 05 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, 05 out. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 19 ago. 2020.

BRASIL, **Decreto-Lei nº 2.848** de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Diário Oficial da União, Brasília, 31 dez. 1940. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848compilado.htm)>. Acesso em: 08 de ago. 2010.

BRASIL, **Decreto-Lei nº 1.593** de 21 de dezembro de 1977. Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, em relação aos casos que especifica, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 28 dez. 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del1593.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1593.htm)>. Acesso em: 08 de ago. 2010.

BRASIL, **Lei nº 8.137** de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 28 dez. 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm)>. Acesso em: 15 de jan. 2011.

BRASIL, **Lei nº 9.822** de 23 de agosto de 1999. Altera dispositivos do Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 24 ago. 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9822.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9822.htm)>. Acesso em: 15 de jan. 2011.

BRASIL, **Lei nº 11.105** de 24 de março de 2005. Regulamenta os incisos II, IV e V do § 1º do art. 225 da Constituição Federal, estabelece normas de segurança e mecanismos de fiscalização de atividades que envolvam organismos geneticamente modificados – OGM e seus derivados, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 28 mar. 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11105.htm)>. Acesso em: 10 mar. 2011.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **Recurso Especial nº 1040578 SP**. Relator. Min. Luiz Fux. Diário de Justiça, Brasília, 05 ago. 2009A. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6062296/recurso-especial-resp-1040578-sp-2008-0059349-3/inteiro=teor12198238?ref-juris-tabs>>. Acesso em 21 ago. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Ação Cautelar nº 1.657-6 RJ**. Relator. Min. Joaquim Barbosa. Diário de Justiça, Brasília, 31 ago. 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=484304>>. Acesso em 24 nov. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **Habeas Corpus nº 91.725 SP**. Relator Min. Eros Grau. Diário de Justiça, Brasília, 27 nov. 2009B. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=606302>>. Acesso em 26 fev. 2011.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da Concorrência e Tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. Série Doutrina Tributária Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 20ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.



ETCO – Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. **Economia Subterrânea: uma visão contemporânea da economia informal no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

GODOY, A.S. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. Revista de Administração de Empresas - RAE vol. 35 – n.2 - abril-junho 1995. Disponível em: <<http://www16.fgv.br/rae/artigos/488.pdf>>. Acesso em: 27 mai. 2010

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras**. Curitiba: IBPT, 2009. Disponível em: <[http://www.ibpt.com.br/img/\\_publicacao/13649/175.pdf](http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13649/175.pdf)>. Acesso em 15 jan. 2011

IGLESIAS, Roberto. **A economia do controle do tabaco nos países do Mercosul e associados: Brasil**. Washington, D.C.: OPAS, © 2006. Disponível em <[http://amro.who.int/Spanish/AD/SDE/RA/Tab\\_Mercosur\\_BRA.pdf](http://amro.who.int/Spanish/AD/SDE/RA/Tab_Mercosur_BRA.pdf)>. Acesso em 12 fev.2011

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PILAGALLO, Oscar (org.) **Tributo ao mercado: desequilíbrio concorrencial tributário e a Constituição: um debate**. São Paulo: Saraiva, 2010.

RFB - Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Resultado da Arrecadação**. 2011. Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/default.htm>>. Acesso em 26 fev. 2011.

RFB - Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Tributação de Cigarros**. 2013. Disponível:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/DestinacaoMercadorias/ProgramaNacCombCigarroIllegal/TribCigarro.htm>> Acesso em 11 dez. 2013.

SOUZA, Maria Luiza Jansen Sá Freire de. **Sanções Políticas no Direito Tributário: precedentes e atualidades**. Revista da SJRJ, Rio de Janeiro, n.28, p.117-126, 2010. Disponível em: <[http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista\\_sjrj/article/viewFile/162/173](http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrj/article/viewFile/162/173)>. Acesso em: 20 fev. 2011.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. 1ª. Ed. São Paulo: Dialética, 2001.

02

**TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL —  
BENS DIGITAIS DEVEM SER TRIBUTADOS  
PELO ICMS OU ISS**

**GENILSON ALVES PEREIRA**



# TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL — BENS DIGITAIS DEVEM SER TRIBUTADOS PELO ICMS OU ISS

GENILSON ALVES PEREIRA

## RESUMO

A economia digital traz desafios ao Direito Tributário Brasileiro. Com o avanço tecnológico, novos conceitos foram criados, como serviços de *streaming*, *software as a service (SaaS)*, computação em nuvem. Estados e Municípios têm tido entendimentos diferentes e conflitantes, sobre qual desses Entes tem o direito de tributar esse ramo econômico. Os estados entendem que essas empresas de tecnologia devem ser tributadas pelo ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações), por entenderem se tratar de mercadorias, enquanto os Municípios entendem que essas atividades caracterizam-se como serviços, incidindo dessa forma o ISS (Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza). Enquadram-se as operações com *software* na incidência do ISS, ou teria os Estados o direito de cobrar ICMS sobre essas operações? Temos como objetivo, à luz da constituição, definir qual Ente da Federação tem o direito de tributar esse ramo econômico. Para isso, conceituamos os princípios constitucionais e legais de incidência do ICMS e ISS os embates jurídicos entre Estados e Municípios, e propomos, com o advento da Reforma Tributária a solução definitiva dessa questão. Compreende-se que a Economia Digital enquadra-se no conceito de serviço, devendo ser tributado pelo ISS. É o que o presente artigo irá tratar.

**Palavras-chave:** SOFTWARE. ICMS. ISS. Licenciamento. Incidência.

## ABSTRACT

The digital economy brings challenges to Brazilian Tax Law. With technological advances, new concepts were created, such as streaming services, software as a service (SaaS), cloud computing. States and municipalities have had different and conflicting understandings about which of these entities has the right to tax this economic sector. The states understand that these technology companies must be taxed by the ICMS (Tax on Circulation of Goods and Provision of Interstate and Intermunicipal Transport and Communications Services), as they understand that they are good, while the Municipalities understand that these activities are characterized by as services, thus incurring the ISS (Taxes on Services of Any Nature). Are the operations with software included in the scope of the ISS, or would the States have the right to charge ICMS on these operations? We have the goal, in the light of the constitution, to define which Entity of the Federation has the right to tax this economic branch. For that, we conceptualized the constitutional and legal principles of the ICMS and ISS incidence as the legal disputes between States and Municipalities, and we propose, with the advent of the Tax Reform, the definitive solution of this issue. It is understood that the Digital Economy fits into the concept of service, and should be taxed by the ISS. This is what this article will deal with.

**Keyword:** *SOFTWARE*. ICMS. ISS. Licence. Incidence.

## 1. INTRODUÇÃO

Iremos discorrer ao longo desse estudo, sobre qual seria a maneira correta de tributar as empresas de tecnologia. Deveriam ser tributadas pelos Estados, por meio do ICMS, ou pelos Municípios, por meio do ISS?

Essa pergunta torna-se relevante, pois há uma enorme insegurança jurídica sobre essas empresas, que ficam sujeitas, pelas edições de Leis pelos Estados e Convênios pela Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária), colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, à tributação pelo ICMS. Por outro lado, há Lei Complementar prevendo a tributação pelo ISS, o que faz com que os Municípios queiram tributar essas empresas. Para consolidar a enorme insegurança jurídica, o Poder Judiciário, e em especial o STF (Supremo Tribunal Federal) não se posicionou definitivamente sobre essa questão.

O artigo mostrará a base constitucional e legal do ICMS e ISS, o posicionamento atual do STF sobre essa questão e o responderá, sob à luz da ordem constitucional e legal, qual desses Entes (Estados ou Municípios) teriam o direito de tributar as empresas de tecnologia, e propor a solução para por fim a essa batalha jurídica entre Estados, Municípios e as empresas de tecnologia.

## 2. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ICMS

O artigo 155, inciso II da Constituição Federal, outorga competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações, nos seguintes termos:

“Compete aos Estados e Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; “

A Lei Complementar 87/96, em seu artigo 2º, definiu as condições para os fatos geradores do ICMS, a saber:

“Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.”

Da leitura dos dispositivos acima, verifica-se que o legislador deixou claro que para realização do fato gerador do ICMS é necessária realização de “operações de circulação de mercadorias”. Nota-se que as palavras operações, circulação e mercadorias aparecem como elementos fundamentais para que haja a incidência do ICMS. Verifica-se também que prestações de serviços que não estejam definidos na incidência do ISS ou quando a lei complementar definir que cabe incidência do ICMS, será esse tributo a incidir sobre a transação econômica. O que significaria a palavra operações, circulação em sentido jurídico? Pois para haver incidência do ICMS, não basta a simples movimentação ou circulação de mercadoria. Há de ter um fato jurídico sobre essa circulação.

Antes de respondermos essa pergunta, cabe-nos conceituar o que seria negócio jurídico. Conforme Francisco Amaral (AMARAL, 2002, 4ª ed.) seria “a declaração de vontade privada destinada a produzir efeitos que o agente pretende e o direito reconhece. Tais efeitos são a constituição, modificação ou extinção de relações jurídicas, de modo vinculante, obrigatório para as partes intervenientes.” Portanto, apenas os “negócios jurídicos” são alcançados pelo ICMS e além do mais têm que ser atos jurídicos de cunho negocial que envolvam aquisição, modificação de direitos e há de se ter natureza comercial.

Então o que seria operação em sentido jurídico? Nada mais que um negócio jurídico que transfere a titularidade de uma mercadoria. Nas palavras de Alberto Xavier (XAVIER, 1984, p.294), “a ênfase posta no vocábulo operação revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos de sua titularidade.”

A circulação é outra palavra essencial para incidência do ICMS. Para que haja a incidência do tributo, é necessária a movimentação da mercadoria, mas com mudança de titularidade. A simples movimentação física da mercadoria sem a mudança da titularidade não configura hipótese de incidência do ICMS. Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho (COELHO, 2006, p.533), “a circulação de mercadorias será sempre movimentação como forma de transferir o domínio, como mudança de patrimônio, como execução de um contrato translativo de titularidade da mercadoria.”

Para finalizar, o conceito de mercadoria refere-se a um bem corpóreo, móvel posto em circulação por meio de uma operação que resultou em uma transação comercial com mudança de titularidade. Diz Hely Lopes Meirelles (MEIRELLES, revista dos tribunais, v.453) “enquanto a coisa não é posta em circulação econômica, não é mercadoria. O que caracteriza a mercadoria é a existência de um bem material posto em circulação econômica, para o consumo, mediante remuneração.”

Hugo de Brito machado ensina sobre o conceito de mercadoria sob a ótica do Direito Tributário: “Se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir ao legislador alterar a própria Constituição Federal, modificando as competências tributárias ali definidas.” (MACHADO, 2006, 27º ed. São Paulo). O Direito Comercial conceitua que mercadoria há de ser um bem corpóreo e com transferência de titularidade.

Concluindo, a ocorrência do fato gerador do ICMS é a operação de circulação de mercadoria, um bem corpóreo, mediante transação econômica e conseqüentemente, mudança de titularidade, havendo a saída desse bem corpóreo de um estabelecimento comercial ou industrial em definitivo.

## 2.1. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE DO ISS

O artigo 156 da constituição federal outorga competência aos municípios de instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar;

Da leitura constitucional, compreende-se que a cobrança do ISS não alcançará os serviços compreendidos na competência do ICMS. Outra exigência constitucional determina que mesmo que a operação possa se caracterizar como um serviço, para que o município



possa tributar o contribuinte pelo ISS, é necessário que esse serviço esteja definido em Lei Complementar.

Com o objetivo de cumprir o determinado no texto constitucional e poder instituir a cobrança sobre transações envolvendo softwares, foi editada a Lei Complementar 116/2003 que em seu artigo 1º preceitua:

“O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

Vejam algumas conceituações de serviço:

**Helena Taveira Torres:** “Prestação de serviços designa uma obrigação de fazer, um negócio jurídico pelo qual uma parte se obriga a realizar um ‘fazer’, a prestar um serviço, mediante o pagamento de contraprestação” (*TORRES, conceito de estabelecimento como critério de solução de conflitos no ISS*).

**Aires Fernandino Barreto:**

“é lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros” (*BARRETO, ISS na constituição e na Lei*).

Na lista anexa à LC 116/2003, todos os itens referentes a serviços de informática encontram-se no item 01 – Serviços de informática e congêneres, destacando os itens 1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016), que engloba a chamada “computação em nuvem” 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, 1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016), que são os serviços chamados de streaming, como Netflix, por exemplo.

Nota-se que com a edição da LC 116/2003, e após, com as alterações trazidas pela Lei Complementar 157/2016, os serviços de informática com os novos serviços decorrentes da inovação tecnológica estão no campo de incidência do ISS, por terem cumprido as exigências constitucionais para instituição de tal tributo.

### 3. CONCEITO DE AQUISIÇÃO DO SOFTWARE NO MUNDO JURÍDICO

Em geral, quando se adquire um *software*, adquire-se o direito de uso. Não há transferência de titularidade do bem, o autor do *software* permanece com o direito de propriedade do produto digital, sendo vedado ao adquirente, comercializar, alterar, modificar, explorar qualquer elemento referente a esse *software*.

O conceito de *software* foi estabelecido pelo artigo 1º da Lei n. 9609/98, que dispõe sobre a proteção de propriedade intelectual do programa de computador, em textual:

“Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.”

O artigo 2º desta Lei confere ao criador de programa de computador a mesma proteção conferida ao autor de obras literárias em relação aos direitos autorais.

”Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.”

Portanto, o *software* é um bem imaterial, não é um bem corpóreo, não se enquadrando, portanto, no conceito de mercadoria, não se confundindo com o suporte físico que o abriga e que serve para sua instalação. Conforme vimos no começo desse trabalho, onde falamos da hipótese de incidência do ICMS previsto na constituição, é imprescindível que o bem a ser tributado seja um bem material. O artigo 9º da referida Lei determina que o uso de programa de computador no país será objeto de contrato de licença, que é uma autorização que cede o direito de uso de um bem a uma pessoa ou organização.

Apreende-se de todo o exposto, que o adquirente de um *software* não se torna o proprietário do bem, mas adquire tão somente o direito de utilizá-lo. O usuário não está autorizado a exercer qualquer direito patrimonial do autor, previstos no artigo 29 da Lei 9.610/98, lei que trata dos direitos autorais, como por exemplo, editar, adaptar, reproduzir, comercializar esse programa sem autorização do autor do *software*.

Quanto à natureza dos contratos de licença de uso, podemos definí-lo como um documento que define os limites que um contratante tem sobre esse software, se poderá alterá-lo, revendê-lo, usá-lo em mais de uma máquina. Geralmente, o código-fonte do software, que contém os comandos do programa, não é adquirido, mas apenas o direito de usar o software. Quando um contrato de licença de uso é assinado, o direito autoral permanece sendo propriedade do licenciador, o licenciado apenas paga para usar o *software* com as limitações indicadas no contrato de licença. Não havendo transferência de propriedade do direito autoral, não podendo o contratante alterar o programa, nem reproduzi-lo, não há transferência de titularidade do bem, e em consequência, não há que se falar em incidência do ICMS.

De todo o exposto, conclui-se que o programa de computador não se enquadra nas exigências definidas no texto constitucional, no artigo 155 inciso II, para incidência do ICMS, ele não é um bem material, mas intangível, não há operação de circulação de mercadoria, pois não há transferência de titularidade do bem. Porém, essa matéria vem sendo objeto de discussão no Supremo Tribunal Federal, matéria que iremos discutir a seguir.

## 4. ENTENDIMENTO DO STF SOBRE A MATÉRIA

A expressão “software de prateleira” foi utilizada pela primeira vez no Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 176.626. Seria o *software* produzido em larga escala, não desenvolvido para um usuário específico, mas materializado sob um disquete ou CD-ROM. Diante dessa situação, era necessário definir se, pelo fato de haver uma materialização do *software*, caberia incidência do ICMS. Na ocasião, o Ministro Sepúlveda Pertence deixou claro que a incidência do ICMS só seria possível se houvesse um suporte físico para abrigar o programa de computador. Segue parte do voto do ministro:

“Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” — matéria exclusiva da lide —, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado “software de prateleira” (*off the shelf*) — os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.”(SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 1998, re 176.626)

Diante desse julgado, fica claro que o STF entendeu que não cabe incidência do ICMS quando o software é adquirido por Contrato de Licença de Uso, mas apenas quando adquirido sob um suporte físico, disquete ou CD-ROM, e o programa não tendo sido desenvolvido para um usuário específico, e a relação jurídica entre o vendedor do dispositivo e o adquirente não versando sobre licenciamento, mas de uma venda. A decisão do STF foi contrária à incidência do ICMS sobre a licença, a conclusão foi “não conhecer do recurso extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo contra decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo que já havia afastado a incidência do ICMS sobre licença.”

A única parte dessa decisão favorável ao Estado de São Paulo diz respeito quando há *corpus mechanicum*, termo usado pelo Relator quando há dispositivo físico que armazena o programa de computador, não incidindo o ICMS quando há *download*.

Discorda-se desse entendimento do Ministro do STF. Mesmo quando há esse tipo de aquisição, o adquirente não tem acesso aos comandos contidos no programa de computador, o chamado código-fonte, não há o direito de alterar, reproduzir o programa. O *software* permanece sendo do seu autor, não há transferência de titularidade do bem, o suporte físico que abriga esse software serve apenas para instalação do programa, sendo assim, permanece o software sendo um bem incorpóreo. Percebe-se que dois elementos essenciais para incidência do ICMS não aparecem, a transferência de titularidade do bem, e o bem corpóreo da mercadoria. Por esse julgado, a meu ver, equivocadamente, que a partir daí tenham surgido leis nos Estados instituindo ICMS sobre operações com programas de computador, senão vejamos.

Em 30.12.1998, logo após a publicação do precedente da Primeira Turma do STF, o estado de Mato Grosso instituiu a Lei 7.098, que em seu artigo 2º § 1º, inciso VI dispõe que incide

o ICMS: “sobre as operações com programa de computador - *software* -, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados.” Diante desse inciso, inclusive o *download* poderia ser tributado pelo ICMS, não apenas quando houvesse um dispositivo físico.

Claro que esse dispositivo teve questionada sua inconstitucionalidade na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945/MT, pendente de julgamento. A análise do pedido de liminar, que teve início em 19.04.1999, foi concluída apenas em 26.05.2010, mais de 10 anos depois! A partir desse julgado, o STF mudou o entendimento sobre a questão, ao não conceder liminar para afastar a incidência do ICMS no download do *software*. O critério de incidência foi a padronização apenas (*software* de prateleira) não importando se ele era adquirido por download. Assim, o STF estendeu o conceito de mercadorias para bens incorpóreos.

O voto de divergência foi aberto pelo Ministro Nelson Jobim, tendo como premissa não haver diferença na aquisição do *software* para incidência de ICMS, se pelo meio físico, ou pelo meio virtual, já que o avanço da internet permitiu o avanço do conceito de mercadoria, para abranger bens incorpóreos. Cabe destacar parte do voto do Ministro:

“A questão, portanto, é saber se o ICMS pode ser cobrado pelo licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador. O argumento da atual posição do Tribunal é de que não se trata de bem corpóreo ou mercadoria no sentido estrito e, por isso, não pode ser objeto da incidência do ICMS. Por outro lado, o Tribunal já confirmou a posição de que o ICMS incide sobre a venda de softwares de prateleira, ou seja, os programas de computador adquiridos materialmente ou por meio de embalagem vendida no mercado varejista.

A pergunta fundamental, portanto, é essa: é possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual? A resposta, para mim, é afirmativa. (...) Existem, basicamente, duas formas, hoje, de aquisição de programa de computador: uma delas se dá pela tradição material corpórea de um instrumento que armazena o mencionado programa. Tratava-se da forma usual e a mais comum de aquisição de programa de computador. Entretanto, a revolução da internet demoliu algumas fronteiras por meio da criação e aprimoramento de um ‘mundo digital’. A época hoje é de realizações de negócios, operações bancárias, compra de mercadorias, acesso a banco de dados de informações, compra de música e vídeos e aquisição de programa de computador nesse ambiente digital. Não há nessas operações, a referência ao corpóreo, ao tateável, mas simplesmente pedidos, entregas e objetos que são em realidade linguagem matemática binária.”(SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI 1999, 1945/MT)

No entanto, como foi explanado no começo desse trabalho, não basta a incidência comercial para ocorrência do fato gerador do ICMS, pois quando há comercialização de *software*, não há transferência de titularidade, condição essencial para incidência do ICMS e essa questão não foi enfrentada pelo Ministro Nelson Jobim. Ele equiparou um licenciamento a um contrato de compra e venda. Deveria o Ministro também ter atentado que havia a LC 113/2003 que já previa a incidência do ISS, no item 1.05 da lista anexa que fala sobre Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador. Ora, como era uma

prestação de serviço já definido em lei complementar como de incidência do ISS e que é um serviço que não está compreendido no artigo 155, inciso II da constituição federal, não poderia haver incidência do ICMS. O ministro também não analisou onde ocorre o fato gerador do tributo, um dos grandes desafios hoje, para a correta tributação da economia digital.

O voto-vista do Ministro Ricardo Lewandowski discordou do entendimento do voto do Ministro Jobim para deferir em parte a medida cautelar de modo a suspender a eficácia da expressão “ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados” do Inciso VI do parágrafo 1 do artigo 2º da lei mato-grossense e no sentido de restringir o ICMS às operações de circulação de cópias dos programas de computador produzidos em série, comercializados no varejo, não abrangendo a cessão do direito de uso dos programas de computador.

O acórdão referente a esse julgamento foi proferido em sede de medida cautelar e continua aguardando o julgamento definitivo da matéria, portanto, ainda não houve mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre os aspectos constitutivos do fato gerador do ICMS.

## 5. CESSÕES TEMPORÁRIAS – CESSÕES DEFINITIVAS. NATUREZA DA CONTRAPRESTAÇÃO PELO LICENCIAMENTO DO SOFTWARE

O que deve ficar claro para que possamos tributar corretamente o download de software é: qual a natureza da contraprestação de uma aquisição de um programa de computador? Seria aquisição de uma mercadoria? Uma prestação de serviço?

A aquisição mais comum de um software é sua compra definitiva, mas sem o comprador ter acesso ao código-fonte do programa, um conjunto de palavras ou símbolos escritos de forma ordenada, contendo instruções em linguagens específicas de programação. Ou seja, não há transferência de titularidade do programa, que permanece com o criador do código-fonte. Da mesma forma, quando há direito de uso do programa apenas em forma temporária ou quando não há necessidade do download do software como nos casos dos programas chamados *Software as a Service (Saas)*. Em todos esses casos, não há transferência de titularidade, não incidindo ICMS.

Importante destacar que quando não há necessidade de download, o fornecedor do software fica na obrigação de disponibilizar o programa para o adquirente, bem como as atualizações no programa, seria uma obrigação de fazer, o que ensejaria a incidência do ISS.

Esse é o entendimento da Receita Federal do Brasil, na Solução de Consulta Cosit n 191/17, firmando entendimento que *Software as a Service* é uma prestação de serviço, utilizando a tecnologia de internet, com a disponibilização do programa e de banco de dados que se encontram em locais determinados como “nuvem”.

No entanto, existe divergência na incidência do ISS no *Software as a Service*. O Estado de São Paulo, com a publicação do Decreto n 63.099/17 em linha com o Convênio ICMS n 106/17, adotou o entendimento da incidência do ICMS mesmo que a utilização seja feita por download ou streaming. De acordo com o Convênio ICMS 106/2017, o ICMS incidente sobre as operações com software padronizado, ocorridas por meio de transferência eletrônica de dados, ainda que por intermédio de pagamento periódico (Saas), será devido à unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente de software. Ou seja, institui tributação no destino pelo ICMS. Será tratado mais à frente, as inconsistências e inconstitucionalidades do Convênio do ICMS 106/2017.

Por outro lado, o Município de São Paulo editou o Parecer Normativo n° 1/17, entendendo que todas as operações com transferência de software, sejam elas de prateleira ou por encomenda seriam tributáveis pelo ISS, seja por download ou streaming.

O Recurso Extraordinário n 176.626/98, julgado pelo STF, classificou o software da seguinte forma: produzidos em série, sem nenhuma personalização, produzidos em série, com alguma personalização e feitos sob encomenda. Como vimos, o STF entendeu que caberia a incidência do ICMS apenas quando o software fosse comercializado utilizando um suporte físico e sem nenhuma personalização, ou seja, produzidos em série. O julgamento desse Recurso foi feito em uma época em que a maioria das aquisições era por meio físico, o que não acontece nos dias atuais em que a maior parte das aquisições é por meio de download.

De tudo visto até aqui, entende-se que nenhuma transação envolvendo aquisição de software, seja no modo prateleira, personalizado ou não, teria incidência de ICMS, por meio da materialidade constitucional do ICMS, conforme a doutrina e jurisprudência atuais. Tratando-se de uma licença de uso, e estando definida na lista anexa da LC 116/2003, entende-se que deve incidir ISS sobre essas transações.

### 5.1. O TIPO DE LICENÇA DO SOFTWARE MUDA O TRIBUTO A INCIDIR SOBRE A OPERAÇÃO?

Ainda que o STF mantenha que cabe incidência de ICMS em um bem digital, mudando assim o entendimento até então firmado do conceito de mercadoria, reitera-se que no contrato de licença de uso de software não há circulação de bem, posto que o software não deixa de ser propriedade de quem o desenvolveu, não havendo portanto, mudança de sua titularidade.

Tanto no software disponibilizado via download quanto naquele disponibilizado na nuvem, há o licenciamento no direito de uso, tendo a diferença apenas no tipo de licenciamento. Enquanto naquele o contrato pode ser permanente, neste o contrato é temporário.

Não há na Lei de Direito Autoral, nem na Lei do Software, nem na LC 116/2003 qualquer distinção entre a licença temporária e a licença permanente. Como em nenhum dos casos há transferência de propriedade, não há que se falar em incidência do ICMS.



## 6. AÇÕES JUDICIAIS DAS EMPRESAS DE SOFTWARE

Enquanto o STF não se posiciona de forma definitiva sobre o tema, há mandados de segurança objetivando questionar legislações estaduais que introduziram os conceitos contidos no Convênio ICMS 106/2017. Esse é o caso da Brasscom (Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação) e da Fesesp (Federação de Serviços do Estado de São Paulo).

No caso da Brasscom, a decisão liminar afastou a cobrança de ICMS em razão da inconstitucionalidade perpetrada pelo Decreto 63.099/2017 e pelo Convênio ICMS 106/2017, em razão do contido no artigo 146 da CF/88, que diz que apenas Lei Complementar pode estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (base de cálculo, fato gerador e contribuintes responsáveis).

No caso da Fesesp a decisão liminar afastou parcialmente a incidência do ICMS. A magistrada entendeu que o ICMS poderia ser cobrado caso houvesse a cessão definitiva, situação que não estaria prevista na Lei Complementar 116/2003. Por meio da portaria CAT 24/2018, o Estado de São Paulo deixou claro que há cessão definitiva do software quando da disponibilização por download, contrapondo a redação do item 1.09 da Lei Complementar 116/2003, que prevê a incidência do ISS sem cessão definitiva de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, o chamado streaming.

Discorda-se do posicionamento do Estado de São Paulo, pois para haver cessão definitiva, há que se ter a mudança de titularidade. No download prevalece a licença do uso de software. Nas palavras de Fábio Ulhoa Coelho, os institutos de contratos de cessão de direitos autorais e de licença de uso de software não se confundem:

“Os contratos cujo objeto é o uso de programa de computador, classificados por Newton de Lucca entre os informáticos (2003:67/70), correspondem à hipótese mais frequente de negócios contratuais dessa categoria. Não se confunde com a cessão de direitos autorais em que o titular da propriedade intelectual referente ao software (cedente) transmite-a a outrem (cessionário), mediante remuneração, deixando de ser assim, o proprietário. Na licença de uso, o titular dos direitos autorais (licenciante) apenas autoriza o uso do programa pelo outro contratante (licenciado), conservando a propriedade intelectual em seu patrimônio. O contrato pelo qual uma pessoa, física ou jurídica, fica legitimamente autorizada a usar o programa de computador, então é a licença de uso. Quando o consumidor “adquire” no mercado, o software de um jogo para instalar em seu computador pessoal, o que se verifica, juridicamente falando, não é compra e venda, mas o licenciamento de uso de bem intelectual pela empresa de informática detentora dos direitos a ele relativos.”(COELHO,2012,v.4)

Como já apresentado, entende-se que não existe distinção entre as licenças do direito de uso. A lei complementar 116/2003 não faz essa distinção. Pelo entendimento da Lei, todas as licenças de uso estão sujeitas à incidência do ISS e não podem estar sujeitas à incidência do ICMS, pois nesses casos não há mudança de titularidade.

## 6.1. CONVÊNIO ICMS 106/2017: INCONSISTÊNCIAS E INCONSTITUCIONALIDADES

O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em setembro de 2017, disciplinou os procedimentos de cobrança de ICMS sobre bens e mercadorias digitais. Os Estados, na ânsia de não ficar de fora da arrecadação que os produtos digitais podem gerar, elaboraram esse Convênio. A cláusula primeira diz em linhas gerais que as operações com bens digitais, desde que padronizadas e destinadas ao consumidor final, mesmo que sejam adquiridas por meio de transferência eletrônica de dados, serão objeto de incidência do ICMS, ainda que esses produtos tenham sido ou possam ser adaptados.

Os bens e mercadorias digitais de acordo com o convênio seriam: “softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres.” A definição, como se apreende é a mais ampla possível, abrangendo todo e qualquer software, podendo incluir nesse conceito, áudio, vídeos, músicas. A cláusula terceira estabelece o dever de recolhimento do imposto: “saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados.”

Da leitura do dispositivo acima se conclui que a incidência do ICMS seria sobre os serviços de streaming, que decorrem da disponibilização, em plataforma digital, sem cessão definitiva, de áudios, vídeos e outros, por meio da internet. Netflix, Spotify e Apple Music são exemplares dessas operações.

Teria também o ICMS sobre a computação em nuvem que possibilita o acesso a aplicativos sem a necessidade de transferência eletrônica de dados, não tendo o usuário a necessidade de adquirir a infraestrutura necessária aos serviços de tecnologia da informação. É a tecnologia conhecida como *Software as a Service (SaaS)*, uma forma de disponibilizar *softwares* e soluções de tecnologia por meio da internet, como um serviço. Com esse modelo, o usuário não precisa instalar, manter e atualizar *hardwares* ou *softwares*. O acesso é fácil e simples: apenas é necessária a conexão com a internet.

Em ambos os casos, tem-se conflito de competência com os municípios, pois a Lei Complementar 116/2003 prevê a incidência de ISS sobre tais operações: o item 1.09 descreve as operações de streaming e o item 1.03 contempla a hospedagem e o armazenamento de dados, inclusive em ambiente virtual. Ao prever tais situações como sujeitas à incidência do ISS, conclui-se o descabimento de incidência do ICMS, por faltar uma condição essencial, a transferência de titularidade do bem, a cessão definitiva dos conteúdos. O pagamento periódico, por assinatura sem cessão definitiva, revela o caráter de serviço, e a pretensão de tributar esses serviços pelo ICMS extrapola a competência dos Estados. Além disso, os Municípios cumpriram a exigência constitucional previstas no artigo 156, inciso III, para criação da incidência de ISS, quais sejam, não serem serviços definidos no artigo 155, II, e necessidade da criação de Lei Complementar prevendo a tributação sobre esses serviços.

A constituição define em seu artigo 155, inciso II, a competência dos Estados e Distrito Federal para criar impostos sobre operações de circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Como vimos no começo desse trabalho, é pacífica na doutrina tributária, a necessidade de um negócio jurídi-

co (operação) do qual decorra a transferência de titularidade (circulação) de um bem móvel posto no comércio (mercadoria). Ainda que o STF venha a mudar o conceito de mercadoria na ADI 1945, que até o momento não foi julgado em definitivo, não há dúvida que as operações com bens digitais não ensejam a mudança de titularidade desses bens.

Outro ponto já colocado nesse trabalho é a natureza da operação com *softwares* e arquivos eletrônicos, aí incluídos, músicas e filmes. É um contrato de licença de uso que está prevista no item 1.05 da lista de serviços do ISS. Cobrar o ICMS sobre esses serviços é invadir a competência tributária dos municípios e ainda desconsiderar o papel que a Lei Complementar 116/2003 tem para resolver conflitos de competência entre os entes da Federação, papel reservado pela Constituição para a edição de Leis Complementares. Sobre essa questão, algumas considerações são necessárias.

O artigo 146 da constituição expõe de forma clara qual a função dada pela Carta Magna à edição de Leis Complementares. Depreende-se, do artigo 146, que o constituinte quis que as Leis Complementares solucionassem conflitos de competência, em matéria tributária, entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Nesse sentido o artigo 146, III, a, ao determinar a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos previstos na constituição, assim o faz com vistas a evitar conflito de competência e delimitar o espaço de cada ente da Federação do poder que tem para tributar.

Portanto, temos que a Lei Complementar 116/2003, estabelece as normas gerais do ISS para que os Municípios tenham respaldo para a instituição desse imposto nas jurisdições respectivas e delimita o espaço do ISS, de modo que não poderá incidir ICMS nas situações previstas na Lei Complementar 116/2003, cumprindo a função dada pelo artigo 146 da constituição de dispor sobre conflito de competência entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nota-se que a Lei complementar 116/2003 não serve apenas como segurança jurídica para os Municípios, mas como qualquer lei dessa envergadura, serve para solução de conflitos de competência entre as unidades da Federação e para delimitar as operações passíveis de incidência do ISS, deixando de fora de incidência do ICMS, as operações que estejam inclusas na Lei Complementar. Sendo assim, não poderia o Convênio ICMS 106/2017, determinar no campo de incidência do ICMS, a concessão de licença constante no item 1.05 da lista de serviços anexa à LC 116/2003, pois se trata dos mesmos fatos. A invasão de competência é clara e uma afronta ao instituto da lei complementar.

O mesmo raciocínio vale para os serviços de streaming, tecnologia de transmissão de dados pela internet, principalmente áudio e vídeo, sem a necessidade de baixar o conteúdo, ou em razão de acesso na nuvem (Saas, por exemplo). Conforme dito, essas operações também estão previstas na lista anexa da LC 116/2003, adicionadas pela Lei Complementar nº 157, de 2016, incidindo ISS. Prever incidência de ICMS sobre essas operações é claramente uma prática abusiva.

Caso se admita a possibilidade de se criar novas hipóteses de incidência do ICMS, sob a alegação de evolução tecnológica, e da necessidade de adaptação do sistema tributário a essa

nova realidade, definitivamente não será o instituto do Convênio a criar essas novas possibilidades. Podemos citar como exemplo a discussão da possibilidade de incidência do ICMS na importação realizada por pessoas físicas e jurídicas não contribuintes. O STF era unânime em não permitir a cobrança do imposto, seja pela ausência de mercadoria (bem destinado ao comércio), seja pela ofensa ao princípio da não cumulatividade, já que não haveria a possibilidade da tomada de crédito na entrada do bem.

Essa situação foi alterada com a promulgação da Emenda Constitucional 33/2001, que alterou o artigo 155, § 2º, IX,a, da Constituição, para ampliar a hipótese de incidência do ICMS sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte do imposto. Pode-se ou não concordar com essa nova hipótese de incidência, mas foi usado o instituto adequado, uma emenda constitucional que mudou a constituição para prever a incidência do ICMS sobre bens importados, o ICMS-Importação.

Diante de todo o exposto, entende-se que o Convênio ICMS 106/2017 deve ser suspenso, já que via Convênio os Estados definiram uma nova hipótese de incidência do ICMS que já foi definida na LC 106/2013, como incidente de ISS.

## 7. A REFORMA TRIBUTÁRIA COMO SOLUÇÃO DEFINITIVA PARA CONFLITOS DA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

Para que possamos acabar com a insegurança jurídica na economia digital, temos uma Emenda Constitucional tramitando no Congresso Nacional. A PEC n.º 45 cria o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). É um imposto que unifica cinco tributos atualmente existentes: PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS. De acordo com a proposta apresentada, o IBS incidirá sobre base ampla de bens, serviços e direitos, tangíveis e intangíveis, independentemente da denominação, pois todas as atividades destinadas ao consumo devem ser tributadas. Observa-se que o IBS incidindo sobre bens intangíveis, tributará *softwares*, serviços de assinatura para acesso a áudios, vídeos, enfim, toda a movimentação referente à economia digital. Outra característica do IBS será a preferência em operações interestaduais e intermunicipais de que a renda do tributo pertencerá ao Estado e ao Município de origem, acabando com os conflitos atualmente existentes entre estados e municípios e entre municípios que divergem sobre qual jurisdição tem direito à arrecadação do tributo, se é a jurisdição de origem da transação econômica com bens digitais, ou se seria da jurisdição do consumidor.

Na PEC 45 temos o seguinte texto:

“Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas. §1º. O imposto sobre bens e serviços: I – incidirá também sobre: a) os intangíveis; b) a cessão e o licenciamento de direitos; c) a locação de bens; d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos.

VI – terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios. § 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte:”

Observa-se que com a aprovação de Emenda Constitucional, elimina-se o conflito de competências entre Estados e Municípios sobre as empresas de tecnologia, pois teremos apenas um imposto sobre bens e serviços, garantindo maior segurança jurídica.

## 8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De todo o exposto, concluímos que não deve haver tributação de ICMS sobre as operações da Economia Digital. Programas de computador, serviços de *streaming*, como Netflix, computação na nuvem, não se enquadram no conceito de mercadoria, que deve ser um bem corpóreo, não há circulação dos bens digitais, pois não acontece a transferência de titularidade, sendo essas características do bem, essenciais para incidência do ICMS. Vimos que o contribuinte adquire o direito de cessão de uso desses serviços, sem ter o direito de alterá-los, transferí-los, copiá-los.

Tendo como parâmetro a constituição, houve o cumprimento das condições para a incidência do ISS, que exige a promulgação de uma Lei Complementar que defina os serviços que devam ser tributados pelo ISS e desde que esses serviços não estejam na incidência do ICMS.

Com o advento da Lei Complementar n 116/2003, as exigências constitucionais para a incidência do ISS sobre a economia digital foram satisfeitas, o que podemos ver na lista de serviços anexa à lei complementar citada no Item 01 – Serviços de informática e congêneres.

## REFERÊNCIAS

- AMARAL, Francisco. **Direito Civil: introdução**. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- BITTAR, Carlos Alberto. Os contratos de Comercialização de *Software*. In: *Novos Contratos Empresariais*. São Paulo: RT,1990 p.39
- BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei.
- BRASIL. Constituição (1988). Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)
- BRASIL. Lei nº 87/96, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.(LEI KANDIR). Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)
- BRASIL. Lei Complementar 116/2003, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)
- BRASIL. Lei 9.609/98, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm)
- BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional nº45, de 03 de abril de 2019. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>.
- COELHO. Curso de Direito Civil – v.4 – Direito das coisas e direito autoral. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Convênio ICMS 106, de 29 setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Disponível em [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17).
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006
- MEIRELLES, Hely Lopes. Imposto Devido por Serviço de Concretagem. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, v.453
- SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário 176.626. rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1 T. DOU 11.12.1998
- TÔRRES, Heleno Taveira. Conceito de Estabelecimento Como critério de Solução de Conflitos no ISS.
- PAIVA, Livia de Moura Amaral Cerpa, et al. Tributação da Economia Digital. Rio de Janeiro, Editora Lumen Juris Ltda, 2019. p.1-33.
- DIAS, Luciano Garcia Miguel, et al. Tributação da Economia Digital. São Paulo, Thomson Reuters Brasil, 2018, p.387 a 415.

**03**

**OPERADOR ECONÔMICO AUTORIZADO  
— UMA NOVA DINÂMICA NO COMÉRCIO  
INTERNACIONAL**

**DANIEL EUSTÁQUIO DINIZ RODRIGUES**





# OPERADOR ECONÔMICO AUTORIZADO – UMA NOVA DINÂMICA NO COMÉRCIO INTERNACIONAL

DANIEL EUSTÁQUIO DINIZ RODRIGUES

## RESUMO

Nova dinâmica no Comércio Internacional é dada após o surgimento do Programa de Operador Econômico Autorizado. A criação de tal programa pelas diversas aduanas do mundo tem contribuído para melhoria da segurança na cadeia logística, bem como tem provocado um estreitamento entre tais organizações governamentais e os diversos intervenientes participantes do programa. No Brasil, o programa é caracterizado pela sigla AEO (Authorized Economic Operator) e tem por escopo o credenciamento de operadores do comércio exterior que cumpram critérios definidos em legislação. Tais critérios visam certificar o operador como de baixo risco, ou seja, confiável. Com isso, gozará dos benefícios oferecidos no programa brasileiro, garantindo maior agilidade e previsibilidade em suas operações. Este artigo tem por objetivo apresentar como o Programa AEO é constituído no Brasil, suas especificidades, além de demonstrar pontos sensíveis relativos ao monitoramento de empresas habilitadas, capacidade de realizar certificações em tempo máximo exigido etc. Essa análise será feita por meio de uma pesquisa bibliográfica baseada em livros, artigos científicos, documentos oficiais e publicações especializadas.

**Palavras-chave:** Operador Econômico Autorizado. Conformidade. Comércio Internacional.

## ABSTRACT

New dynamics in International Trade are given after the appearance of the Authorized Economic Operator Program. The creation of such a program by the different customs agencies in the world has contributed to the improvement of security in the logistics chain, as well as it has caused a narrowing between such governmental organizations and the different actors participating in the program. In Brazil, the program is characterized by the acronym AEO (Authorized Economic Operator) and aims at the accreditation of foreign trade operators who meet criteria defined in legislation. Such criteria aim to certify the operator as low risk, that is, reliable. With that, you will enjoy the benefits offered in the Brazilian program, ensuring greater agility and predictability in your operations. This article aims to present how the AEO Program is constituted in Brazil, its specificities, in addition to demonstrating sensitive points regarding the monitoring of qualified companies, the ability to carry out certifications in the maximum time required, etc. This analysis will be done through a bibliographic search based on books, scientific articles, official documents and specialized publications.

**Keywords:** Authorized Economic Operator. Compliance. International Trade.

## 1. INTRODUÇÃO

A agilidade no comércio internacional vem exigindo esforços das administrações tributárias dos diversos países do globo a se reinventarem. Essas devem possibilitar aos operadores da cadeia logística fluxos mais rápidos e integrados, permitindo previsibilidade e velocidade na logística das cargas, além de permitir segurança no fluxo comercial. Nas palavras de José Lopes Vazquez:

*“A globalização internacional da economia faz com que os países intercambiem bens e serviços com mais rapidez, num fluxo que tende a ser cada vez mais ágil e interativo.*

*Formam-se os grupos regionais, as alianças, para que os países, unidos nos mesmos objetivos, possam disputar com maiores possibilidades de sucesso sua fatia no bolo.*

*E as empresas, como os governos, devem estar preparadas para essa nova era, para enfrentar os novos desafios que se apresentam no dia-a-dia de suas atividades” (VAZQUEZ, 2003)*

Os anseios de todo o globo para a melhoria do fluxo comercial no mundo sempre foi algo perseguido, tanto pelo setor público quanto pelo setor privado. Além de permitir segurança ao fluxo comercial, principalmente após o atentado de 11 de setembro de 2001. Este atentado fez com que o Estados Unidos da América repensasse o controle de suas fronteiras, principalmente no que se relaciona ao controle de carga. Pois um controle excessivo, necessário à manutenção da segurança, naquele momento, era necessário. Isso traria grandes problemas logísticos aos operadores de comércio desse país (BRASIL, 2018).

Nessa direção, documento publicado no portal eletrônico da Receita Federal do Brasil traz que a busca por um comércio internacional mais célere, evitando retrabalho, preservando a segurança no controle de carga, se intensificou após o atentado de 11 de setembro de 2001, nos Estados Unidos. Isso porque os operadores que fossem confiáveis não poderiam sofrer com o rigor do controle de carga a ser efetuado para todos operadores no Comércio Internacional, que visava a prevenção de situações que afetassem a segurança nacional (BRASIL, 2018).

Nesse condão, surgiu o c-TPAT (“Customs Trade Partnership Against Terrorism”), em novembro de 2001. Tal programa tem por objetivo formar parceiros na cadeia logística, permitindo a esses parceiros, credenciados de forma voluntária, benefícios que visem agilidade em seus processos e menor probabilidade de terem suas cargas examinadas no ingresso ao território norte americano. Para tanto, o operador deve cumprir sérios requisitos impostos pela legislação americana, permitindo uma segurança na cadeia logística e consequente prevenção de situações que afetem a segurança nacional. (BRASIL, 2018)

Com isso, em 11 de dezembro de 2015, surgiu o Programa de Operador Econômico Autorizado no Brasil, por meio da publicação da Instrução Normativa 1.598/2015. Tal instrumento normativo, ainda em vigor, define critérios e requisitos para que operadores específicos do comércio exterior possam se habilitar (BRASIL, 2015).

Desta forma, tal artigo tem por objetivo apresentar o programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado no Brasil, bem como realizar uma despreziosa análise demons-

trando pontos fortes e potencialidades do programa, além de trazer uma análise crítica do processo de monitoramento do Operador Econômico Autorizado, que ainda é extremamente incipiente.

## 2. O PROGRAMA DE OPERADOR ECONÔMICO NO BRASIL

Surgiu em 11 de dezembro de 2015, com a publicação da Instrução Normativa (IN) 1.598/2015, da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB). A referida IN, em seu § 1º, artigo 1º determina que por Operador Econômico Autorizado (OEA), entende-se o interveniente em operação de comércio exterior envolvido na movimentação internacional de mercadorias a qualquer título que, mediante o cumprimento voluntário dos critérios de segurança aplicados à cadeia logística ou das obrigações tributárias e aduaneiras, conforme a modalidade de certificação, demonstre atendimento aos níveis de conformidade e confiabilidade exigidos pelo Programa OEA e seja certificado nos termos desta Instrução Normativa (BRASIL, 2015)

Nessa classificação, foi possível observar que o Programa brasileiro, diferente do americano, visa não somente a segurança da carga, mas também a conformidade dos operadores, de acordo com a modalidade de certificação (BRASIL, 2015).

Com isso, alguns princípios norteadores do programa foram estabelecidos no artigo 02º, da IN do Programa, quais sejam (BRASIL, 2015):

- a) facilitação;
- b) agilidade;
- c) simplificação;
- d) transparência;
- e) confiança;
- f) voluntariedade;
- g) parceria público-privada;
- h) gestão de riscos;
- i) padrões internacionais de segurança;
- j) conformidade aos procedimentos e à legislação; e
- k) ênfase na comunicação por meio digital.

A partir da leitura de tais princípios, fica evidente o grande desafio desse programa da aduana brasileira, pois, indo além dos quesitos de segurança, transforma o interveniente no comércio exterior em parceiro do setor público, visando a execução das boas práticas de comércio exterior e sua plena integração orgânica a todo um processo executado no fluxo logístico de comércio exterior. Depreende-se também que tal parceria encerra direitos e obrigações por parte do interveniente e da aduana brasileira, pontos que serão tratados no decorrer deste artigo. Cabe destacar também da necessidade de se ter uma análise na habilitação das referidas empresas e também um acompanhamento dessas durante suas existências dentro do Programa, sendo este segundo o ponto mais crítico do Programa, pela ineficiência dos controles e quase total ausência de acompanhamento (BRASIL, 2018).

Além dos princípios, o programa também possui alguns objetivos importantes, a saber (BRASIL, 2015):

- a) proporcionar maior agilidade e previsibilidade no fluxo do comércio internacional;

- b) buscar a adesão crescente de operadores econômicos, inclusive pequenas e médias empresas;
- c) incrementar a gestão do risco das operações aduaneiras;
- d) firmar acordos de reconhecimento Mútuo (ARM) que atendam aos interesses do Brasil;
- e) implementar processos de trabalho que visem à modernização da Aduana;
- f) intensificar a harmonização dos processos de trabalho com outros órgãos regulatórios do comércio exterior;
- g) elevar o nível de confiança no relacionamento entre os operadores econômicos, a sociedade e a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);
- h) priorizar as ações da Aduana com foco nos operadores de comércio exterior de alto risco ou de risco desconhecido; e
- i) considerar a implementação de outros padrões que contribuam com a segurança da cadeia logística.

Tendo os objetivos apresentados acima, observa-se a complexidade de tal programa, que envolve não somente certificar empresas chancelando-as como confiáveis para operar no Comércio Exterior, mas também busca a revisão de fluxos de trabalho, priorização de ações em operadores de alto risco, acordos com outros países que visem o reconhecimento mútuo entre os operadores etc.

No que se relaciona às modalidades de certificação presentes no programa de OEA brasileiro, citam-se: OEA-C1 (Conformidade C1), OEA-C2 (Conformidade C2) e OEA-S (OEA Segurança). Para o primeiro, era uma modalidade existente no início do programa, que visava certificar as empresas remanescentes do Programa de Linha Azul – atualmente tal modalidade não pode mais ser requerida. Já o segundo, poderão ser credenciados importadores e exportadores que operam no comércio exterior. Por fim, o último é para os importadores, exportadores, agentes de carga, operadores portuários e aeroportuários, recintos alfandegários e transportadores; cabe destacar que o despachante aduaneiro já fez parte do rol de intervenientes que poderiam ser certificados, porém foi excluído do Programa (BRASIL, 2018).

## 2.1. BENEFÍCIOS GERADOS PELO PROGRAMA OEA

De acordo com o portal da Receita Federal do Brasil, os benefícios do programa são divididos de acordo com a modalidade de certificação, bem como função que o operador exerce na cadeia logística. Isso pode ser visto no quadro demonstrado abaixo – com adaptações (BRASIL, 2015):

FIGURA 01: Benefícios do Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado

Benefícios	Impo/Expo	Transp.	Ag.Carga	Dep/Redex	Op.Port/Aero
Divulgação no sítio RFB	x	x	x	x	x
Utilização da logomarca "AEO"	x	x	x	x	x
Ponto de Contato na RFB	x	x	x	x	x
Prioridade de análise em outra modalidade	x				
Benefícios concedidos pelas Aduanas estrangeiras	x	x			
Participação do Fórum Consultivo	x	x	x	x	x
Dispensa de exigências já cumpridas no OEA	x				
Participação em seminários e treinamentos	x	x	x	x	x
Reduzido percentual de canais de conferência na exportação	x				
Parametrização imediata das DEs	x				
Prioridade de conferência das DEs selecionadas para inspeção	x				
Dispensa de garantia no Trânsito Aduaneiro		x			
Acesso prioritário dos transportadores OEA aos Recintos Aduaneiros		x			
Resposta à consulta de classificação fiscal em até 40 dias	x				
Dispensa de garantia na Admissão Temporária para utilização econômica	x				
Carga Pátio por 24h ao Importador OEA	x				
Retificação de DIs em lotes reduzidos (ADE nº 17/16)	x				
Parametrização imediata das DIs	x				
Reduzido percentual de canais de seleção na importação	x				
Prioridade de conferência das DIs selecionadas para inspeção	x				
Registro antecipado da importação por meio aquaviário (Portaria Coana 85/17)	x				
Canal verde na Admissão Temporária (Ainda não entrou em vigor)	x				

Fonte: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/beneficios-do-programa-oea>

Entre esses, os que mais tem atraído importadores e exportadores é a redução de tempo nos processos de importação e exportação, gerada pelos benefícios de parametrização imediata das declarações de exportação (DE); parametrização imediata das declarações de importação (DI); reduzido percentual de canais de seleção na importação; reduzido percentual de canais de conferência na exportação; prioridade de conferência das Declarações de exportação (DE) selecionadas para inspeção; prioridade de conferência das Declarações de importação (DI) selecionadas para inspeção; registro antecipado da importação por meio aquaviário (despacho sobre águas). Outros também podem contribuir para a redução desse tempo, mesmo que indiretamente (BRASIL, 2015).

Entre os benefícios acima, o interesse dos importadores e exportadores na redução do tempo logístico está calcada em redução de custos. Exemplificando tal redução, o estudo de Hummels e Schaur (2015) citado por Ferreira (2015), especificamente para as operações de comércio exterior nos Estados Unidos, evidencia que para cada dia de economia gerada na logística da carga custa entre 0,6% e 2,2% do valor da mercadoria. ( FERREIRA, 2015)



## 2.2. ESTRUTURA ADMINISTRATIVA DO PROGRAMA BRASILEIRO DE OEA

Atualmente, a estrutura administrativa do Programa Brasileiro de OEA é dividida em equipes, com coordenação nacional. A coordenação nacional é responsável por estabelecer as diretrizes gerais do programa e acompanhar os processos de certificação e monitoramento dos operadores econômicos. Já em relação às equipes de Gestão de Operadores Econômicos Autorizados (EqOEA) compete gerir e executar as atividades relativas à certificação e ao monitoramento dos Operadores Econômicos Autorizados, conforme se depreende do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, portaria MF nº 430 / 2017, artigo 318. (BRASIL, 2017),

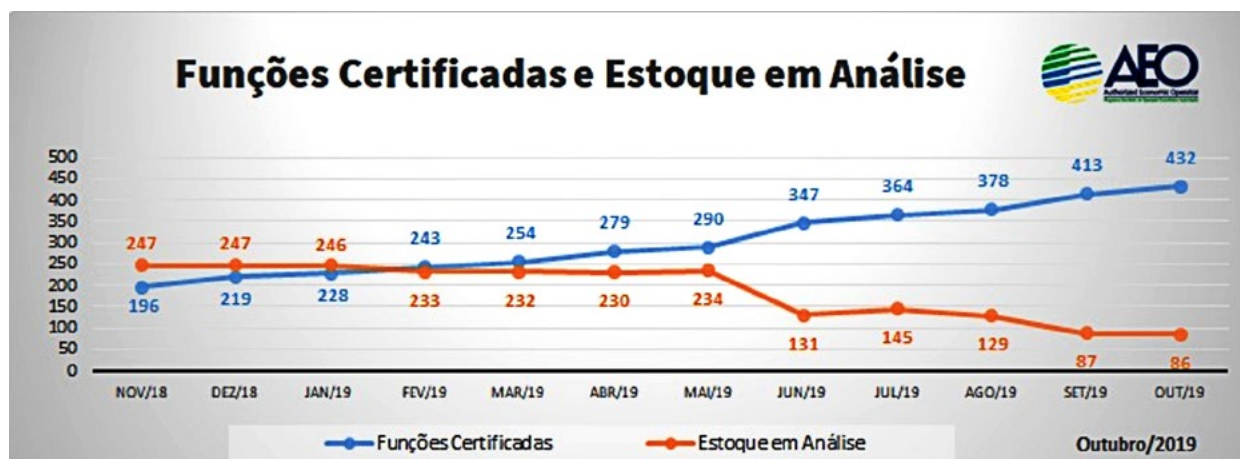
## 2.3. SITUAÇÃO ATUAL DO PROGRAMA BRASILEIRO DE OPERADOR ECONÔMICO AUTORIZADO

### 2.3.1. DA CERTIFICAÇÃO

O programa, quando da sua implementação, teve um foco direcionado à certificação das empresas. Porém, tendo em vista a grande procura dos intervenientes em fazer parte dessa relação de confiança entre setor público e privado e colher os benefícios gerados pelo programa, muitos pedidos de certificação ficaram parados por um tempo considerável. No entanto, com a expertise dos servidores vinculados aos centros de monitoramento OEA e a sensibilidade da Administração da Receita Federal relativo ao tema, houveram mutirões de atividades de certificação, dando vazão a esse estoque (BRASIL, 2019).

No portal da Receita Federal do Brasil, onde estão as estatísticas do programa, poderão ser observados os resultados alcançados no processo de certificação das empresas. No gráfico abaixo é possível observar o quanto é decrescente o estoque e crescente a quantidade de operadores certificados, perfazendo um total de 432 operadores certificados até o fim de outubro de 2019 (BRASIL, 2019).

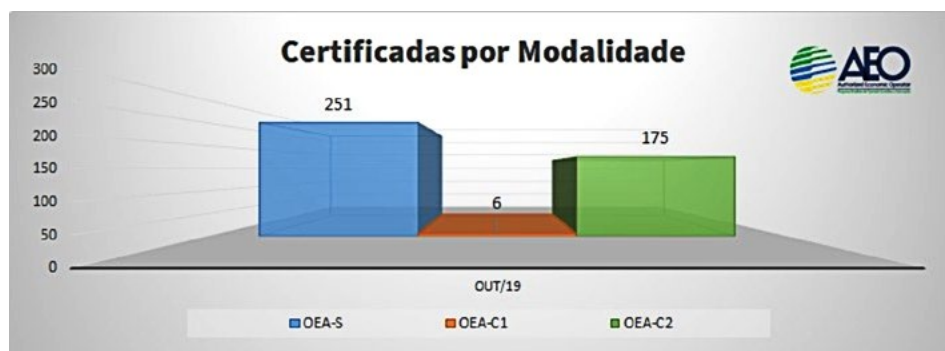
Figura 02: Gráfico demonstrando evolução do estoque dos pedidos de certificação



Fonte: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea>

Entre os operadores certificados, nos gráficos abaixo podem ser vistos como estão as distribuições entre Modalidade e Função na cadeia logística (BRASIL, 2019).

**FIGURA 03:** Gráfico demonstrando distribuição de certificações por modalidade



Fonte: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/estatisticas-do-programa-oea>

**FIGURA 04:** Gráfico demonstrando quantidade de certificações por função



Fonte: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/estatisticas-do-programa-oea>

Como pode ser observado, há um conjunto muito grande de operadores já certificado, porém, ainda há muito que ser feito. A título de exemplo, conforme se depreende do “AEO Compendium 2019 edition” da OMA, o Programa C-TPAT (sigla para o programa dos Estados Unidos) possui, com base em estatísticas de fevereiro de 2019, 11.586 operadores (WCO, 2019). Especificamente, a quantidade de operadores certificados no Brasil corresponde a 3,56% do total de operadores certificados nos Estados Unidos. Países como Canadá, México, China, Índia, Korea e Marrocos, além do bloco da União Europeia se encontram com quantidades de operadores certificados acima do programa Brasileiro (WCO, 2019).

Nesse sentido, há um esforço enorme, não só da Secretaria da Receita Federal do Brasil, mas de todo um grupo de entidades e associações em divulgar o programa e demonstrar seus benefícios. No quadro abaixo, fica evidenciado esse esforço, na realização de palestras e treinamentos, pela Receita Federal em parceria com outras entidades (BRASIL, 2019):

TABELA 01 - Relação de palestras e seminários realizados

Total de Palestras e seminários	Quantidade
Em 2019	6
Em 2018	15
Em 2017	17
Em 2016	18
Em 2015	22
<b>Total</b>	<b>78</b>

Fonte: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/proximas-palestras-e-eventos>

### 2.3.2. DO MONITORAMENTO

Depreende-se do capítulo III (Da Pós-certificação), da IN 1598/2015, os critérios de permanência do programa. Tal avaliação de critérios, conforme consta no artigo 318 do regimento interno da Receita Federal do Brasil (Portaria MF 430, de 09 de outubro de 2017), compete às Equipes de Gestão de Operadores Econômicos Autorizados – EqOEA (BRASIL, 2017).

As atividades de monitoramento consistem em acompanhamento permanente pela EqOEA e manutenção atualizada de dados cadastrais. O acompanhamento realizado visa verificar a existência de quaisquer fatos que comprometam o atendimento dos requisitos e critérios necessários à obtenção da certificação, podendo estes serem critérios de conformidade ou de segurança física da carga. Ou seja, havendo o descumprimento de algum requisito que anteriormente havia sido cumprido, o operador poderá ter o seu registro excluído de forma permanente ou temporária do programa, sendo esta última pelo prazo máximo de 6 (seis) meses, podendo ser prorrogado mediante justificativa (BRASIL, 2015).

### 2.3.3. DA REVALIDAÇÃO

Em seu artigo 23, da IN 1598/2015, especificamente na Seção II (Da revisão da Certificação), define-se que o operador certificado será periodicamente submetido a procedimento de revisão de sua certificação pelo prazo de 3 (três) anos, para todas as modalidades de certificação. Tal prazo poderá ser prorrogado em até 2 (dois) anos, caso se constate o aumento do grau de segurança ou de conformidade do OEA em relação à sua situação no momento de certificação ou da última realizada. (BRASIL, 2015)

## 2.4. OEA INTEGRADO

Módulo complementar de certificação, foi instituído pela Portaria RFB nº 2.384, de 13 de julho de 2017, que estabeleceu as diretrizes sobre a participação de órgãos ou entidades da administração pública que exerçam o controle sobre operações de comércio exterior no Programa brasileiro de OEA (BRASIL, 2017).

Tal adendo ao programa principal tem por objetivo permitir que intervenientes no comércio exterior brasileiro certifiquem operadores, chancelando-os como confiáveis naquilo que lhes competem verificar. Assim como no Programa principal, tais operadores classificados como baixo grau de risco, devido à certificação, terão benefícios relativos às atividades exercidas pelos respectivos órgãos de controle (BRASIL, 2018).

O órgão interessado em participar dessa iniciativa deverá estabelecer um programa próprio de certificação OEA, com o objetivo de facilitar o fluxo logístico no comércio internacional. No entanto, deverão ser definidos requisitos e critérios específicos a serem exigidos dos intervenientes da cadeia logística, em consonância ao modelo estabelecido pela RFB (BRASIL, 2018).

O modelo estabelecido pela RFB, tem por objetivo garantir aos operadores certificados por esses órgãos anuentes demonstrem que não irão provocar danos à cadeia logística. Assim, os requisitos específicos de cada programa devem levar em consideração a existência de critérios, subcritérios e requisitos a serem cumpridos (BRASIL, 2018).

Ademais, cada Organismo será responsável pela definição de requisitos, atentando-se para não criar exigências repetidas; definir benefícios e modo de implementação; realizar análise e validação dos pedidos de certificação; monitorar e realizar a revisão das certificações concedidas; publicar atos normativos específicos (BRASIL, 2018).

Implementado por meio da Instrução Normativa DAS nº 45, em 30/10/2018, o OEA-AGRO, programa de OEA Integrado do Ministério da Agricultura foi o precursor dessa modalidade. Já conta com 7 empresas certificadas e, conforme da notícia publicada do Portal do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento: “O OEA AGRO tem por objetivo simplificar, agilizar e garantir maior previsibilidade das operações em comércio exterior, sem descuidar das questões sanitárias e fitossanitárias” (ABASTECIMENTO, 2019).

Por fim, estão em fase de desenvolvimento, os seguintes programas de OEA-Integrado:

**TABELA 02 - Relação dos programas de ARM em desenvolvimento**

Programa	Fase
OEA-ANVISA (Vigilância Sanitária)	Definição do processo e dos benefícios
OEA-Exército (Exército Brasileiro)	Definição do processo e dos benefícios
OEA-ANAC (Aviação Civil)	Definição dos requisitos e critérios
OEA-INMETRO (metrologia, Qualidade e Tecnologia)	Definição do processo e dos benefícios

Fonte: [https://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/noticias/2019/receita-federal-em-sao-paulo-celebra-os-cinco-anos-do-programa-oea-em-evento-na-fiesp/1-2-2019-12-10\\_painel-inaugural\\_jackson-corbari.pdf](https://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/noticias/2019/receita-federal-em-sao-paulo-celebra-os-cinco-anos-do-programa-oea-em-evento-na-fiesp/1-2-2019-12-10_painel-inaugural_jackson-corbari.pdf)

No licenciamento de importação, o Brasil conta com 12 órgãos intervenientes a saber: Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL; Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP; Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA; Comissão Nacional de Energia Nuclear - CNEN; Comando do Exército - COMEX; Departamento de Operações de Comércio Exterior - DECEX; Departamento de Polícia Federal - DPF; Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM; Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA; Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação - MCTI; Ministério da Defesa - MD; Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA. Isso demonstra o quanto ainda é necessário avançar no que se relaciona ao OEA-Integrado, podendo o mesmo, a critério de cada interveniente, ser adotado, com base nas regras definidas pela Receita Federal do Brasil, com vistas a contribuir ainda mais na agilidade e facilitação do comércio internacional (BRASIL, 2019).

A integração entre os diversos órgãos fará com que todos os intervenientes ou àqueles que de alguma forma são afetados pelo Comércio Internacional possam ir ao encontro de um único objetivo, que é melhoria do cenário competitivo e dar mais agilidade e segurança ao fluxo comercial (KEEDI, 2012).

## 2.5. ACORDO DE RECONHECIMENTO MÚTUO (ARM)

Conforme se depreende de informações da Receita Federal (BRASIL, 2019), os Acordos de Reconhecimento Mútuo (ARM), são instrumentos voluntários de facilitação de comércio, formalizados por meio de acordos assinados entre países parceiros que possuem Programa de Operador Econômico Autorizado e que seguem os padrões propostos no marco SAFE. Em linhas gerais, o marco SAFE se trata de documento assinado pelos países integrantes da Organização Mundial de Aduanas (OMA) e tem por objetivo estabelecer um instrumento internacional único em que marca o começo de normas de segurança de cadeia logística e inicia um novo enfoque para a gestão integrada no comércio exterior, além de reconhecer a importância de um estreitamento entre ADUANA e empresas (WCO, 2018).

Os principais objetivos de um ARM são: reconhecimento das certificações OEA emitidas pela Aduana do outro país; tratamento prioritário das cargas e consequente redução de custos associados à armazenagem; comprometimento recíproco da oferta de benefícios comparáveis; previsibilidade das transações; e melhora na competitividade das empresas OEA no comércio internacional (BRASIL, 2018).

Já foram celebrados acordos de reconhecimento mútuo com as aduanas do Uruguai e em seguida com o bloco do Mercosul e por fim, com a China. Sendo o primeiro em 13/12/2016 (COMPANY, 2019) e o segundo em 13/11/2019 (INDÚSTRIA, 2019) e o último em 25/10/2019 (BRASIL 2019).

Em outra ponta, foram iniciados Planos de trabalho conjunto com outras aduanas, sendo o mais importante desses a integração do Programa brasileiro com o vigente nos Estados Unidos da América. A busca por essa integração teve início em 29/05/2015 e tem por objetivo a implementação do reconhecimento mútuo de seus operadores. Diálogos também

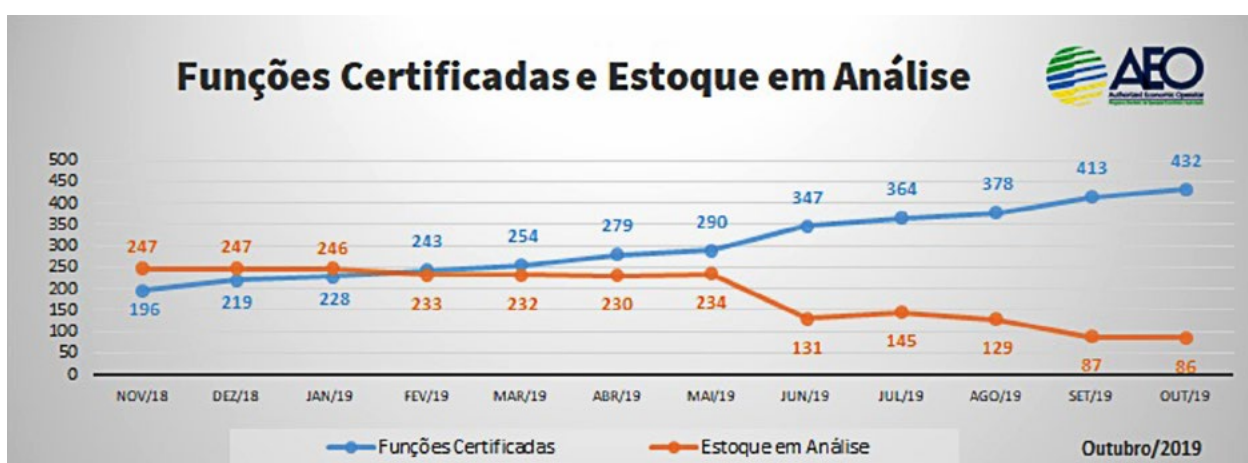
foram abertos com Argentina - 18/11/2015, Bolívia - 19/11/2017, México - 17/04/2018, Peru - 27/11/2018, OEA Regional - 28/06/2019, Mercosul + Aliança do Pacífico - 05/07/2018 (BRASIL, 2019).

## 2.6. DESAFIOS DO PROGRAMA BRASILEIRO DE OPERADOR ECONÔMICO AUTORIZADO

Os desafios da manutenção do Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado vão além de seus processos, passando pela certificação, acompanhamento e revalidação das certificações, atingindo demais órgãos anuentes e acima de tudo a credibilidade desse emaranhado de processos realizados para gerar confiança e credibilidade internacional, contribuindo para a assinatura de Acordos de Reconhecimento Mútuo com demais aduanas internacionais.

No que se relaciona aos processos de certificação, observa-se que são complexos e em sua maioria subjetivos, diminuindo a possibilidade de automatização de diversas verificações realizadas. O aprimoramento constante desse processo deve ocorrer, com vistas a permitir que o mesmo seja mais ágil e ao mesmo tempo confiável. Fica evidente que o incremento de empresas no programa não pode ser suportado pelas equipes atualmente designadas para realizar a certificação da empresa. No entanto, a instituição, ao realizar mutirões de certificação, demonstrou que é possível reduzir ou eliminar estoques de certificação. Isso ficou evidente a partir da leitura do gráfico abaixo, em que foi possível reduzir o estoque de certificação de maio de 2019 a outubro do mesmo ano, que saiu de 234 pedidos de certificação para 86 em análise.

FIGURA 05: Gráfico demonstrando evolução do estoque dos pedidos de certificação



Fonte: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea>

Depreende-se do artigo 23, da Instrução Normativa 1.598/2015 da Receita Federal, que o Operador Econômico Autorizado será periodicamente submetido a procedimento de revisão de sua certificação pelo prazo de 3 anos, para todas as modalidades de certificação. Tal prazo,

conforme disposto no parágrafo 01º, poderá ser prorrogado em até dois anos. (BRASIL,2015). Diante disso, faz-se importante observar que os pedidos novos de certificação irão concorrer com os demais de revisão ou revalidação. Assim sendo, o aumento do nível de estoques poderá retornar a patamares anteriores, caso o processo de certificação não seja revisto, com intuito de buscar automatizações ou racionalização de procedimentos, aliado a robustecimento das equipes, mantendo a segurança do processo.

## 2.6.1. DAS DIFICULDADES EM REALIZAR O MONITORAMENTO DAS EMPRESAS CERTIFICADAS

Em que pese o esforço realizado na certificação de empresas, há que redirecionar olhares para o monitoramento desses operadores certificados, tendo em vista que a manutenção do *Compliance* de tais empresas é requisito indispensável para credibilidade do programa.

Nesse ponto, há muito o que evoluir, pois, desde o surgimento do programa, não há ainda a regulamentação de como essas atividades irão ocorrer. Importante destacar que a não manutenção dos requisitos de permanência do programa poderá acarretar a exclusão da empresa. Com isso, as atividades de monitoramento de empresas certificadas, além do monitoramento de toda cadeia logística, permitindo segurança nesse fluxo comercial, são pontos imprescindíveis para o futuro sustentável do programa.

Ao monitoramento compete, além de verificar a manutenção dos requisitos de certificação da empresa, durante a sua permanência no Programa, garantir a segurança na cadeia logística, evitando a contaminação de cargas por drogas, armas ou outros produtos ilícitos (BRASIL, 2018).

### 2.6.1.1. DO MONITORAMENTO DA MANUTENÇÃO DOS CRITÉRIOS DE CONFORMIDADE

A manutenção dos critérios de conformidade é um dos pontos mais sensíveis do programa, pois o seu eficiente monitoramento é que manterá a credibilidade do Programa de Operador Econômico Autorizado. Houve, e ainda há, foco constante na certificação, como pode ser observado nos tópicos anteriores. Ao entrar no sítio da Receita Federal do Brasil, no tópico relacionado ao OEA, pode-se observar pequenos ensaios relativos ao monitoramento, algumas poucas reuniões de conformidade, e pouco resultado, pois não há um monitoramento constante de tais empresas. Isso ocorre por alguns motivos, tendo o principal deles a ausência de normativo específico para tanto, tornando todo o processo atual subjetivo.

No cenário atual, identificada que determinada empresa incorreu em algum ilícito e não cumpriu os compromissos acertados na reunião de conformidade, tal empresa poderá ser excluída ou suspensa do Programa, porém, não há segurança para que a autoridade que cuida do referido processo possa fazê-lo, devido à ausência do instrumento normativo já mencionado.

Já se passaram quase 5 anos de Programa de Operador Econômico Autorizado, com centenas de empresas habilitadas e que possuem benefícios exemplares. A dúvida que nos vem à

mente é, tais empresas fazem jus a eles, somente por terem cumprido requisitos no momento de sua certificação? Isso somente poderá ser respondido a partir de um monitoramento eficiente e dinâmico, seja do fluxo comercial ou da cadeia logística, além da verificação de cumprimento das obrigações tributárias relacionadas às operações de comércio exterior. Além do mais, a ausência de instrumento normativo há mais de 5 anos sobre os critérios de conformidade no programa demonstra o quanto é necessário mudar o foco do programa, que tem sido totalmente em certificação para monitoramento e preservação dos critérios exigidos no momento da certificação, por parte das empresas.

### 2.6.1.2. DO MONITORAMENTO DA MANUTENÇÃO DOS CRITÉRIOS DE SEGURANÇA

Outro ponto nevrálgico do Programa de Operador Econômico Autorizado é a manutenção dos critérios de segurança. Tais critérios devem ser revisados constantemente, pois determinam que, se bem atendidos, trazem segurança a cadeia logística, como um todo; ou ao operador específico (BRASIL, 2015).

Porém, aqui o desafio é ainda maior, pois conseguir monitorar toda uma cadeia logística, desde a saída da carga da referida empresa, até o local de embarque, ou vice-versa, é tarefa extremamente difícil, ainda mais quando nem todos da cadeia são operadores certificados no Programa. Ainda em relação a este assunto, as diversas autoridades existentes no Brasil, Polícia Rodoviária Federal, Polícia Federal, Receita Federal do Brasil, Polícias Cíveis e Militares etc, fazem com que se torne improficua a identificação de ilícitos sem a existência de um acordo de cooperação e comunicação integrada entre os órgãos. Com isso, a identificação de ilícitos como ocultação de drogas, armas etc, em cargas de operadores ou não, são identificadas por algumas dessas autoridades, porém, não são comunicadas à Receita Federal do Brasil, fazendo com que esta instituição não tenha a visão de tudo que ocorre com o Operador.



### 3. CONCLUSÃO

Observa-se que os benefícios do programa OEA vão além do fator objetivo, de redução de tempo, seleção etc; com a crescente parceria realizada por meio do “Acordo de Reconhecimento Mútuo - ARM” em conjunto às diversas aduanas que atuam no comércio internacional, os exportadores brasileiros se beneficiarão também dos benefícios oriundos dos programas de OEA nos países de destino de suas mercadorias. Por outro lado, os importadores brasileiros, que comprarem mercadorias de operadores tidos como OEA, cujos países de origem sejam signatários do ARM, terão também benefícios. Isso trará uma nova dinâmica ao comércio internacional, estabelecendo meios muito mais efetivos de controle, privilegiando a facilitação do comércio mundial.

No entanto, a manutenção desses benefícios passa por um programa bem construído, padronizado e em funcionamento em todas as suas partes. Observa-se que o Programa brasileiro, existente desde 2015, possui um grande desenvolvimento na certificação de empresas, mas ainda carece de evolução nas áreas de revalidação ou revisão de certificação e principalmente no monitoramento das empresas, seja nos critérios de conformidade ou segurança, além de normativo específico que traga regras claras para suspensão ou exclusão de empresas certificadas no Programa. Todos esses pontos devidamente fundamentados e amplamente executados, são requisitos para a manutenção da credibilidade do Programa, contribuindo para o Compliance.

O grande apelo mundial para melhoria do ambiente de negócio nas transações internacionais, trazendo agilidade e segurança na cadeia logística é um grande sinalizador necessário à Receita Federal do Brasil para o fortalecimento constante de seu Programa, alinhamento deste com as principais aduanas internacionais e parceiros comerciais, bem como com os preceitos da Organização Mundial de Aduanas.

Por fim, fica evidente o esforço do governo brasileiro na manutenção do programa e de uma agenda positiva para a melhoria do ambiente, porém, mais evidente são os desafios que o programa traz, demonstrando a necessidade incessante em investimento em novas tecnologias com vistas a automatização de processos, bem como qualificação e robustecimento das equipes que atuam nas diversas frentes já apresentadas do programa de Operador Econômico Brasileiro.

Não menos importante, cabe a Receita Federal do Brasil buscar com os demais órgãos que efetua o controle de polícia, no cenário brasileiro, uniformizar a comunicação, sistemas e processos para que tenha acesso a todas as possíveis ocorrências em seus operadores certificados.

Assim demonstrado, a grande lacuna existente no Programa em relação à manutenção dos critérios de conformidade e segurança do Operador habilitado será o grande desafio para a instituição Receita Federal do Brasil, pois isto bem executado consubstanciará em credibilidade do Programa. Do contrário, provocará perda de credibilidade e por consequência, diminuição de acordos de reconhecimento mútuo, além de prejuízos à economia e segurança nacional.

## REFERÊNCIAS

ABASTECIMENTO, Ministério da Agricultura, Pecuária. **MAPA certifica primeiras empresas no programa OEA Agro**, 2019. Disponível em < <http://www.agricultura.gov.br/noticias/mapa-certifica-primeiras-empresas-no-programa-oea-agro>>. Acesso em 03 jan. 2020.

BRASIL, Receita Federal do. **AEO – Perguntas e Respostas**, 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/arquivos-e-imagens/arquivos/perguntas-respostas.pdf>>. Acesso em: 03 jan. 2020.

BRASIL, Receita Federal do. **Instrução Normativa 1.598/2015**, 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=70204>>. Acesso em: 03 jan. 2020.

BRASIL, Receita Federal do. **Benefícios do Programa OEA**, 2015. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/beneficios-do-programa-oea>>. Acesso em 03 jan. de 2020.

BRASIL, Receita Federal do. **Estatísticas do Programa OEA**, 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/estatisticas-do-programa-oea>>. Acesso em 03 jan. 2020.

BRASIL, Receita Federal do. **Cartilha OEA-Integrado**, 2018. Disponível em: <[http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/legislacoes-e-materiais-oea/cartilha\\_oea\\_integrado](http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/legislacoes-e-materiais-oea/cartilha_oea_integrado)>. Acesso em 28 nov. 2019.

BRASIL, Receita Federal do. **Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado - OEA**, 2019. Disponível em <[https://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/noticias/2019/receita-federal-em-sao-paulo-celebra-os-cinco-anos-do-programa-oea-em-evento-na-fiesp/1-2-2019-12-10\\_painel-inaugural\\_jackson-corbari.pdf](https://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/noticias/2019/receita-federal-em-sao-paulo-celebra-os-cinco-anos-do-programa-oea-em-evento-na-fiesp/1-2-2019-12-10_painel-inaugural_jackson-corbari.pdf)>. Acesso em 06 jan. 2020.

BRASIL, Invest&Export. **Guia de Comércio Exterior e Investimento**, 2019. Disponível em <<http://www.investexportbrasil.gov.br/orgaos-anuentes?l=pt-br>>. Acesso em 09 jan. 2020.

BRASIL, Receita Federal do. **Receita Federal assina Acordo de Reconhecimento Mútuo entre os Programas OEA do Brasil e da China**, 2019. Disponível em < <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2019/outubro/receita-federal-assina-acordo-de-reconhecimento-mutuo-entre-os-programa-oea-do-brasil-e-china>>. Acesso em 09 jan. 2020.

BRASIL, Receita Federal do. **Assinado Acordo de Reconhecimento Mútuo com a China**, 2019. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/noticias/2019/assinado-acordo-de-reconhecimento-mutuo-com-a-china>>. Acesso em 28 dez. 2019.

BRASIL, Receita Federal. **Análise de certificação OEA está mais rápida!**, 2019. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/noticias/2019/analise-de-certificacao-oea-esta-mais-rapida>>. Acesso em 21 mar. 2020.

BRASIL, Receita Federal do. **Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, Portaria MF 430/2017**, 2017. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=87025>>. Acesso em 13 jan. 2020.

BRASIL, Receita Federal do. **Próximas palestras e Eventos, 2019**. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/proximas-palestras-e-eventos>>.

COMPANY, A UPS. **Assinatura ARM Brasil-Uruguai e lançamento do OEA Integrado**, 2016. Disponível em <<https://www.sttas.com/assinatura-arm-brasil-uruguai-e-lancamento-do-oea-integrado/>>. Acesso em 28 dez. 2019.

INDÚSTRIA, Portal da. **Acordo entre aduanas do Mercosul vai reduzir tempo e custo no comércio intra-bloco**, 2019. Disponível em <<https://noticias.portaldaindustria.com.br/noticias/internacional/acordo-entre-aduanas-do-mercosul-vai-reduzir-tempo-e-custo-no-comercio-intra-bloco/>>. Acesso em 28 dez. 2019.

FERREIRA, Yuri da Cunha. **Aduana do Brasil e medidas de facilitação comercial: estudo simulado de melhorias no despacho aduaneiro de importação aérea**. 2015. 121 p. Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual de Campinas, Faculdade de Ciências Aplicadas, Limeira, SP. Disponível em: <<http://www.repositorio.unicamp.br/handle/REPOSIP/244498>>. Acesso em: 28 nov. 2019.

KEEDI, S. **ABC do comércio exterior**. 4. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2012.

VAZQUEZ, J. L. **Comércio Exterior Brasileiro**. 06 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

WCO, World Customs Organization. **Marco de norma SAFE – 2018 edition**, 2018. Disponível em <[http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/tools/~/\\_/media/C6CDF626A-FB348FCA2AC59B796B79833.ashx](http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/tools/~/_/media/C6CDF626A-FB348FCA2AC59B796B79833.ashx)>. Acesso em 20 nov. 2019.

WCO, World Customs Organization. **AEO Compendium (2019 edition)**, 2019. Disponível em: <<http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2019/august/2019-edition-of-the-aeo-compendium-now-available.aspx>>. Acesso em 06 jan. 2020.

**04**

**UM SOBREVÃO NO DIREITO ADUANEIRO:  
CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS  
E ASPECTOS DO CONTROLE ADUANEIRO  
DE DRONES**

**ELISA TOSTES GAZZINELLI**



# UM SOBREVOO NO DIREITO ADUANEIRO: CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS E ASPECTOS DO CONTROLE ADUANEIRO DE DRONES

ELISA TOSTES GAZZINELLI

## RESUMO

Esse estudo parte da concepção do Sistema Harmonizado e da sua gestão internacional, faz um sobrevoo na história dos *drones* para compreender suas características. Estuda diversas classificações fiscais dessas mercadorias que chamamos de *drone*, percorrendo decisões administrativas e judiciais. Ao final desse sobrevoo, o leitor compreenderá a estrutura lógica do Sistema Harmonizado e perceberá a importância da classificação fiscal de mercadorias sob diversas perspectivas, especialmente nos campos do direito, economia, comércio internacional e aduana. No Ponto de chegada, será convidado a conhecer propostas para o controle aduaneiro sobre veículos não tripulados, e para possíveis emendas à NCM 2022.

**Palavras-chave:** Classificação fiscal de mercadorias. Drone. VANT. Solução de consulta sistema harmonizado. SH2022. Nomenclatura comum do mercosul. NCM. Organização Mundial das Aduanas. OMA. Controle aduaneiro.

## ABSTRACT

Starting from the concept of Harmonized Commodity Description and its international management. This paper discusses drones and aspects of their classification and customs control. It studies several descriptions of these goods that we call drone, especially Brazilian administrative and judicial decisions. At the end of this overflight, the reader will understand the logical structure of the Harmonized Commodity Description and will realize the importance of classification of goods, from different perspectives, especially in the fields of law, economics, international trade and customs. Furthermore, the reader will be invited to learn about proposals for customs control over unmanned vehicles, and for possible amendments to NCM2022.

**Keywords:.** Classification of goods. Nomenclature. Harmonized commodity description. Drone. UA. HS. HS2022. World Customs Organization – WCO

## 1. INTRODUÇÃO

Compreender o sistema de classificação fiscal de mercadorias é pré-requisito para quem pretende atuar no campo do Direito Aduaneiro que tem como principal objeto a mercadoria, aquela que em algum momento ultrapassa fronteiras do território aduaneiro.<sup>1</sup>

Esse trabalho pretende, através do estudo de caso da classificação fiscal do *drone*, penetrar na estrutura lógica e jurídica do sistema de classificação fiscal de mercadorias e de sobrevoar aspectos do controle aduaneiro no Brasil.

Busca-se também, responder algumas perguntas específicas para o caso da classificação fiscal do *drone*: Como se procede à sua classificação na NCM? Ele pode ser trazido como bagagem de acordo com a legislação vigente? Existem especificidades no controle aduaneiro sobre a sua importação? A nova edição do Sistema Harmonizado – SH 2022 – resolve os conflitos sobre a classificação fiscal dos *drones*?

A escolha do *drone* como recorte para a discussão do direito aduaneiro se deu por sua novidade enquanto produto e seu avanço no mercado mundial na última década – “mercado de *drones* global está estimado em US\$ 14 bilhões” (MESSIAS, 2019)<sup>2</sup>. Nos últimos anos, surgiram conflitos administrativos e judiciais relativos à sua classificação fiscal. No Brasil, existem várias Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal sobre o assunto, ações judiciais discutindo o tema e matérias na mídia questionando as diversas classificações adotadas pelo fisco.

A classificação do *drone* foi objeto de discussão também na Organização Mundial de Aduanas, que emitiu pareceres e, mais recentemente, criou código para designar ‘aeronaves não tripuladas’ constante na nova edição do Sistema Harmonizado, que entra em vigor em 2022.

Antes de proceder, faço referência ao artigo de Humberto Ávila “Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico” que inspirou e influenciou esse trabalho. Ávila, por meio do estudo de caso da imunidade do livro eletrônico, disserta sobre temas correlatos à interpretação do Direito, de uma forma didática e prazerosa. Da mesma forma, o estudo da classificação fiscal pode tornar-se mais agradável e de fácil assimilação se partirmos de um exemplo concreto.

Para a discussão do tema proposto, foi necessário inicialmente explorar aspectos gerais da classificação fiscal de mercadorias. Na segunda seção são examinadas a importância da classificação fiscal para o Direito Aduaneiro, a estrutura lógica do Sistema Harmonizado, a gestão da classificação fiscal pela OMA, a Nomenclatura Comum do Mercosul e as Regras Gerais de Classificação Fiscal de Mercadorias. Na seção 3 são abordadas mercadorias coloquialmente chamadas de *drone* e suas especificidades, partindo-se de breve relato histórico bem como de considerações sobre aspectos jurídicos do controle de seu uso no Brasil; em seguida é feita análise das soluções de consulta da Receita Federal sobre a classificação fiscal do *drone*, assim como decisões na justiça sobre o assunto; são detalhadas as emendas publicadas

1 Conforme a Convenção de Quioto Revisada o território aduaneiro “o território onde se aplica a legislação aduaneira de uma Parte Contratante” (WCO, 1999), portanto, não necessariamente, coincide com um território político ou geográfico.

2 MESSIAS, Carlos. Mercado Global de Drones agita players Brasileiros, (FORBES, nov 2019) disponível em: <https://forbes.com.br/negocios/2019/11/mercado-global-de-drones-agita-players-brasileiros/>.



sobre a classificação fiscal de aeronaves não tripuladas na nova Edição do SH – SH2022. Após esse percurso são feitos alguns apontamentos para a edição 2022 da NCM e para o controle aduaneiro dos *drones* no Brasil.

Espera-se que ao final desse sobrevoo, o leitor compreenda a estrutura lógica do Sistema Harmonizado e perceba a importância da classificação fiscal de mercadorias, sob diversas perspectivas, especialmente nos campos do direito, da economia, do comércio internacional e da aduana.

## 2. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS

*A mercadoria, dentro de um conceito amplo (de tudo aquilo suscetível de ser importado ou exportado) é o objeto principal do Direito Aduaneiro, sobre a qual incidirá toda a normatização aduaneira quando ultrapassar os limites do território aduaneiro.*(FERNANDES, 2014, p.27)

*A individualização da mercadoria, por meio de sua codificação, permite o controle por parte das autoridades aduaneiras, e a imposição de restrições ao tráfego e a sua tributação. Sem o conhecimento da mercadoria objeto do comércio internacional, a autoridade aduaneira não pode exercer sua função.* (FERNANDES, 2014, p.28)<sup>3</sup>

A descrição de uma mercadoria negociada internacionalmente, consta em vários instrumentos, tais como, contratos de compra, transporte, seguro, legislações nacionais do território de onde ela sai e no qual ela chega, e, muitas vezes, em acordos internacionais. Importadores, exportadores, transportadores, corretores, peritos, autoridades de estado precisam dialogar e compreender precisamente qual o objeto da transação. No entanto, estes intervenientes, falam línguas diversas, ou ainda que falem a mesma língua, por diferenças culturais, dão significados distintos para uma mesma palavra ou nomes diferentes para determinado objeto.

Com o desenvolvimento e ampliação do volume do comércio internacional, tornou-se primordial a criação de uma linguagem universal de designação de mercadorias, para facilitar e agilizar o comércio entre nações.

### 2.1. O SISTEMA HARMONIZADO

*No início da década 1970, a Organização mundial das Aduanas (OMA) reuniu especialistas com a “missão de criar um sistema codificado, que pudesse ser utilizado em escala global e que alcançasse, sem exceções, todas as mercadorias existentes e por existir”.* (CAPARROZ, 2019, p. 513)<sup>4</sup>

A Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, celebrada em Bruxelas em junho de 1983, estabeleceu a Nomenclatura do Sistema Harmonizado (SH).

O Sistema Harmonizado codifica todas as mercadorias existentes e por existir em seis dígitos numéricos, organizados em capítulos e seções. Os capítulos são organizados de forma que nos primeiros estão as mercadorias com menor interferência humana e, nos últimos, aquelas com maior interferência humana. Os objetos de arte, juntamente às antiguidades,

<sup>3</sup> FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Revisão aduaneira, revisão do lançamento tributário e segurança jurídica*, 2014. Dissertação (mestrado). Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte.

<sup>4</sup> CAPARROZ, Roberto. *Comércio Internacional e Legislação Aduaneira - Esquematizado*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, 1013 p.

estão no último capítulo por serem considerados os bens com maior interferência humana. O valor da arte está ligado ao prestígio do autor e à expressão genuína do indivíduo, não é o material empregado que agrega valor, mas a essência humana. Da mesma forma, os objetos de antiguidade têm um valor subjetivo, histórico, relacionado à vivência de indivíduos e de sociedades.

Noventa e seis capítulos estão organizados em vinte e uma seções. Seguem alguns exemplos: a primeira seção (capítulos 1 a 5) é “Animais Vivos e Produtos do Reino Animal”; o capítulo 1 tem o título Animais Vivos, seguido por capítulos que abarcam produtos extraídos dos animais como carnes, laticínios e outros; e um capítulo específico para peixes, crustáceos, moluscos e outros invertebrados aquáticos. A seção II é ‘Produtos do Reino Vegetal’ (capítulos 6 a 14). A seção VI, ‘Produtos das Indústrias Químicas ou das Indústrias Conexas’ (capítulos 28 a 38). Seção XI, ‘Materiais Têxteis e suas Obras’ (capítulos 50 a 63); Seção XVI, ‘Máquinas e Aparelhos, Material Elétrico e suas Partes; Aparelhos de Gravação ou de Reprodução de Imagens e de Som em Televisão e suas Partes e Acessórios’ (capítulos 84 e 85); Seção XIX, ‘Armas Munições; suas Partes e Acessórios’ (capítulo 93); e finalmente a Seção XXI – ‘Objetos de Arte, de Coleção e de Antiguidades’ (capítulo 97).

Os códigos existentes do SH estão organizados em 96 capítulos. Além desses, o capítulo 77, inserido na Seção XV – Metais Comuns e suas Obras, está reservado para utilização futura. Presume-se pela lógica do sistema, ser reserva para metal ou metais que, adquiram relevância no fluxo internacional de mercadorias, a ponto de merecer capítulo próprio. Há ainda os capítulos 98 e 99 a serem utilizados para, se necessário, as partes contratantes criarem códigos entre si.

Os capítulos são identificados pelos dois primeiros dígitos da nomenclatura. E são compostos por posições que se designam em quatro dígitos, sendo dois dígitos do capítulo seguidos do terceiro e quarto dígitos. A posição, por sua vez, pode ou não ser dividida em subposições de primeiro nível (também chamadas de ‘com um travessão’) identificadas pelo quinto dígito. A subposição com um travessão pode ou não ser desdobrada por subposições com dois travessões (segundo nível) completando os seis dígitos da codificação.

Segue exemplo de classificação no Sistema Harmonizado:

- Classificação 0102.21: O capítulo é 01 – ‘Animais Vivos’, a posição 0102 – ‘Animais vivos da espécie bovina’; a subposição de primeiro nível, 0102.2 – ‘Bovinos domésticos’; e de segundo nível, ou dois travessões – 0102.21 – ‘Reprodutores de raça pura’.

Os seis primeiros dígitos, ou seja, até a indicação de subposição de segundo nível, são estabelecidos pela Convenção Internacional Sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, os signatários devem usar exatamente como determinado para que a linguagem seja universal. No entanto, o sistema permite que as partes contratantes acrescentem dígitos em seus sistemas de nomenclatura para codificação das mercadorias. Isso permite uma maior gerência da parte contratante sobre os seus interesses em detalhar dados estatísticos do comércio exterior, diferenciar alíquotas do imposto de importação ou exercer maior controle sobre mercadorias específicas.

Por exemplo, um país que se destaca na produção de queijos para o comércio internacional pode diferenciar, usando nomenclatura local, tipos diferentes de queijos produzidos na região com o objetivo de ter dados mais completos do volume de exportação de cada um desses tipos, que atualmente são subdivididos em apenas 5 subposições no SH. Assim, o desdobramento das subposições nas nomenclaturas locais se adéqua às especificidades daquela região no comércio internacional, sem prejudicar a uniformidade dos seis primeiros dígitos utilizados pelas partes contratantes.

A classificação das mercadorias no SH é realizada seguindo as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, que serão vistas adiante, observando as Notas Interpretativas das Seções e Capítulos e os textos das posições e subposições. Há também um instrumental subsidiário para auxiliar o intérprete: as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de mercadorias (NESH). Essas notas trazem elementos de esclarecimento da significação dos textos das posições, subposições, Notas de Seção e de Capítulos (ARAUJO, 2013, p. 21)<sup>5</sup>. A Convenção Internacional do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, celebrada em Bruxelas em junho de 1983, estabeleceu a Nomenclatura do Sistema Harmonizado (SH). A OMA também emite pareceres para resolver conflitos ou dúvidas sobre a classificação.

O SH serve de base para tarifas alfandegárias e para compilação de estatísticas do comércio internacional em 211 economias – das quais, 158 são Partes Contratantes da Convenção do SH” (OMA, 2019)<sup>6</sup>.

*Também é amplamente utilizado por governos, organizações internacionais e pelo setor privado com muitos outros propósitos, tais como impostos internos, políticas comerciais, monitoramento de bens controlados, regras de origem, tarifas de frete, estatísticas de transporte, monitoramento de preços, controle de cotas, contas e pesquisas e análises econômicas, O SH é portanto uma linguagem econômica universal e um código para os bens e uma ferramenta indispensável para o comércio internacional.<sup>7</sup> (ESAF apud GUIMARAES, 2017, p. 252).*

O Brasil aderiu à Convenção do SH em 1986, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 71/1988 e internalizada pelo Decreto nº 97.409/1988, produzindo efeitos a partir 1989, quando entrou em vigor a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – NBM. Posteriormente, foi criada a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), internalizada pelo decreto nº 2.376 de 1997, utilizada desde então. As NESH e os pareceres da OMA são veiculados no país por instruções normativas da Receita Federal do Brasil, que também emite decisões em Soluções de Consulta para dirimir dúvidas sobre classificação fiscal de mercadorias específicas.

5 ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. O Princípio da boa fé e as multas por erro de Classificação Fiscal de Mercadorias na Importação. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães, SARTORI, Angela, DOMINGO, Luiz Roberto (orgs), *Tributação Aduaneira – à luz da jurisprudência do CARF - Conselho de Recursos Fiscais -*, 1.ed. - São Paulo: MP, 2013. 320 p.

6 WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. *The New 2022 Edition of the Harmonized System Has Been Accepted*, disponível em: <<http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2020/january/the-new-2022-edition-of-the-harmonized-system-has-been-accepted.aspx>>

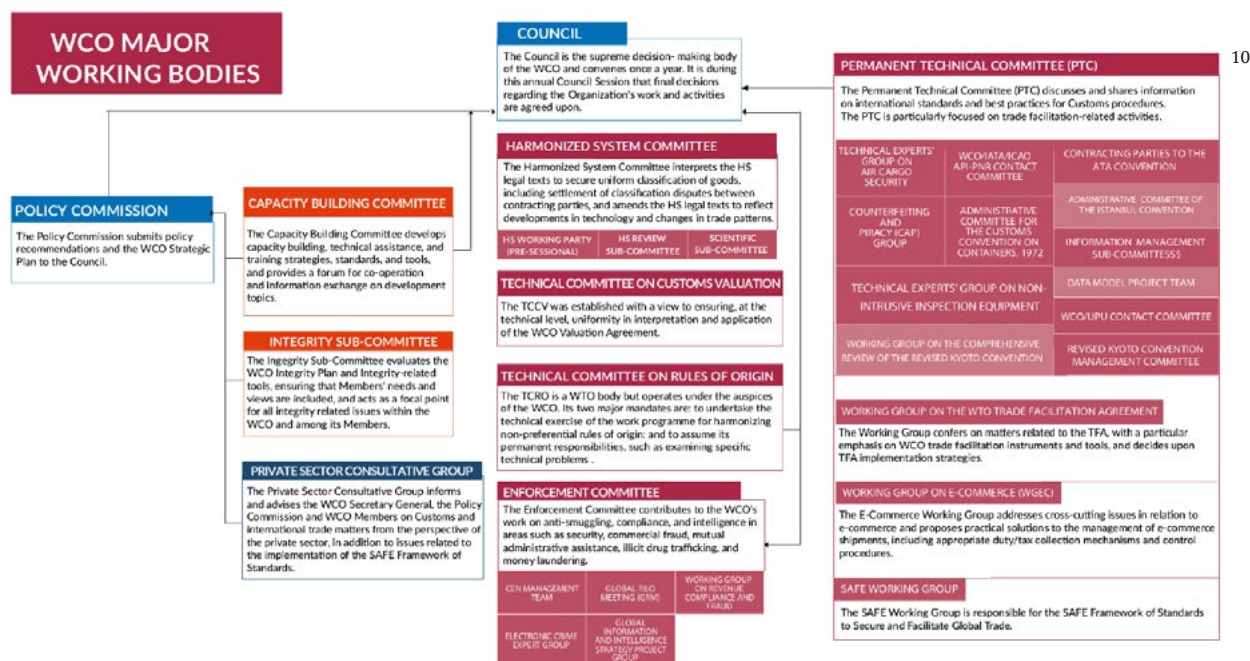
7 GUIMARAES, Mario Sergio. *Classificação Fiscal de Mercadorias* in. LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro Leão; ARAUJO, Renata Aççione de Faria Villela. (orgs). *Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira em Homenagem a José Lence Carlucci*. 1.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 247-300.

## 2.2. ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS - OMA E O COMITÊ DO SISTEMA HARMONIZADO

A Organização Mundial das Alfândegas (OMA), criada em 1952 como Conselho de Cooperação Aduaneira (CCC), é um órgão intergovernamental independente cuja missão é melhorar a eficácia e a eficiência das administrações aduaneiras. Hoje, a OMA representa 183 administrações aduaneiras em todo o mundo que processam coletivamente aproximadamente 98% do comércio mundial. (OMA, 2020)<sup>8</sup>

A OMA tem a missão de desenvolver padrões internacionais, promover a cooperação e construir recursos para facilitar o comércio legítimo, garantir uma arrecadação justa de receitas e proteger a sociedade, fornecendo liderança, orientação e apoio às administrações aduaneiras. (OMA, 2019)<sup>9</sup>

O Conselho da OMA é órgão supremo de tomada de decisão, tem representantes de todos os países-membros e se reúne uma vez por ano. O Conselho opera com apoio administrativo do Secretariado da OMA, com sede em Bruxelas, Bélgica. Integram sua estrutura comissões, comitês técnicos e de execução e grupos de trabalhos para desenvolver temas específicos.



Nessa estrutura é o Comitê Técnico do Sistema Harmonizado que dá suporte às decisões da OMA no que se refere a classificação fiscal de mercadorias.

<sup>8</sup> WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, **Discover the WCO**, disponível em: <http://www.wcoomd.org/en/about-us/what-is-the-wco/discover-the-wco.aspx>

<sup>9</sup> WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, **Strategic Plan. 2019-2022** disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/administrative-documents/wco-strategic-plan-2019-2022.pdf?db=web>

<sup>10</sup> Estrutura da OMA disponível em <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/wco-working-bodies/wco-working-bodies.pdf?la=en>

### 2.2.1. COMITÊ DO SISTEMA HARMONIZADO

*O Comitê do Sistema Harmonizado interpreta os textos legais do SH para garantir uma classificação uniforme das mercadorias, incluindo resolução de disputas de classificação entre contratantes e altera os textos legais do SH para se adequar ao desenvolvimento tecnológico e mudanças nos padrões comerciais (OMA, 2019).*

O Comitê do Sistema Harmonizado executa suas atividades com sustentação de três órgãos: Grupo de trabalho do sistema Harmonizado (pré seccional) - redige textos de possíveis alterações à nomenclatura do SH, Notas Explicativas e Compêndio de Opiniões de Classificação antes de sua adoção final pelo Comitê do SH; Subcomitê de Revisão do Sistema Harmonizado - busca revisão do SH, propõe emendas ao SH de acordo com as necessidades dos usuários e as mudanças no tecnologia ou padrões de comércio internacional, prepara emendas às Notas Explicativas e o Compêndio de Opiniões de Classificação; Subcomitê Científico - assessora o Comitê do SH em questões de classificação envolvendo questões científicas; esboçando textos legais e notas explicativas do SH envolvendo questões científicas a pedido do Comitê do SH ou das Subcomitês, em particular no que diz respeito a questões que envolvem a classificação de produtos químicos.

Em ciclos, que geralmente duram cinco ou seis anos, o Sistema Harmonizado é revisto e objeto de nova publicação. Atualmente é utilizado no comércio internacional a edição de 2017. Em janeiro de 2022, entrará em vigor a nova versão do Sistema Harmonizado, revisto e redigido nos últimos anos e aceito pelas 158 partes contratantes da Convenção do Sistema Harmonizado.

### 2.2.2. SH 2022:

O SH 2022 é a sétima edição da nomenclatura do Sistema Harmonizado SH e entrará em vigor em janeiro de 2022.

*O preâmbulo da Convenção do HS enfatiza a importância de garantir que o HS seja atualizado à luz das mudanças na tecnologia e nos padrões do comércio internacional. A adaptação ao comércio atual através do reconhecimento de novos fluxos de produtos e abordando questões ambientais e sociais de preocupação global são as principais características das alterações do HS 2022.<sup>11</sup> (OMA, 2020)*

Os 351 conjuntos de emendas propostos pelo Comitê do SH foram aceitas pelas partes contratantes e foram publicadas em janeiro de 2020. Elas são divulgadas com antecedência para que as administrações aduaneiras e as comunidades econômicas regionais disponham de tempo para adaptar seus sistemas de nomenclatura de mercadorias, a fim de garantir a implementação simultânea da nova edição na data de início de vigência.

<sup>11</sup> WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, WCO has published accepted amendments to HS 2022 disponível em <http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2020/january/wco-has-published-accepted-amendments-to-hs-2022.aspx>

Quando novos códigos são criados para determinado produto, de maior destaque no comércio internacional, aumenta-se a visibilidade dos fluxos desse produto específico. A análise dos dados estatísticos permite reconhecer mudanças nos padrões comerciais e facilita o controle de determinados produtos que ameaçam a segurança de cidadãos e do meio ambiente.

Destaca-se trecho do texto de apresentação da SH2022 que fala de mudanças específicas para que se compreenda motivações para novas inclusões na nomenclatura:

*Novas posições para novos produtos à base de tabaco e nicotina resultaram das dificuldades de classificação desses produtos, da falta de visibilidade nas estatísticas comerciais e do valor monetário muito alto desse comércio. Os veículos aéreos não tripulados (VANTs), comumente referidos como drones, também obtêm suas próprias posições específicas para simplificar a classificação dessas aeronaves. Os smartphones ganharão sua própria subposição e nota, que também esclarecerão e confirmarão a atual classificação de cabeçalho desses dispositivos multifuncionais.*

*Uma área que é um foco para o futuro é a classificação de montagens intermediárias multiuso. No entanto, um exemplo muito importante desse produto já foi abordado no HS 2022. Os módulos de tela plana serão classificados como um produto por si só, o que simplificará a classificação desses módulos, eliminando a necessidade de identificar o uso final. Saúde e segurança também foram destaque nas mudanças. O reconhecimento dos perigos de atrasos na implantação de ferramentas para o diagnóstico rápido de doenças infecciosas em surtos levou a mudanças nas posições desses kits de diagnóstico para simplificar a classificação. Novas posições para placebos e kits de ensaios clínicos para pesquisas médicas para permitir a classificação sem informações sobre os ingredientes em um placebo ajudarão a facilitar a pesquisa médica transfronteiriça. As culturas celulares e a terapia celular estão entre as classes de produtos que obtiveram posições novas e específicas. No nível de segurança humana, várias novas posições fornecem especificamente vários itens de dupla utilização. Estes variam de toxinas a equipamentos de laboratório.*

*A proteção da sociedade e a luta contra o terrorismo são papéis cada vez mais importantes para as aduanas. Muitas novas subposições foram criadas para bens de dupla utilização que poderiam ser desviados para uso não autorizado, como materiais radioativos e cabines de segurança biológica, bem como para itens necessários para a construção de dispositivos explosivos improvisados, como detonadores 12 (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2020)*

Outra inclusão representativa é “o lixo elétrico e eletrônico, usualmente chamado de lixo eletrônico, é um exemplo de classe de produto que apresenta preocupações políticas significativas e alto valor comercial”, o HS 2022 incluiu posições específicas para sua classificação para colaborar com os países no trabalho sob Convenção de Basileia, que trata do controle dos movimentos transfronteiriços de resíduos perigosos e sua disposição (OMA, 2020).

Através desses exemplos, pode-se ver como diversas áreas da política internacional afetam as revisões do Sistema Harmonizado. Interesses relacionados a demandas da saúde, comércio internacional, segurança, meio ambiente, norteiam alterações e criação de códigos na nomenclatura do SH.

## 2.3. NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL – NCM

Como Estado Parte do Mercosul, o Brasil adota a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), na qual as mercadorias são classificadas em oito dígitos. Ou seja, foram acrescentados dois dígitos - item e subitem - além dos seis dígitos do SH. Também adotam a NCM Argentina, Paraguai e Uruguai. A NCM é base para a fiscalização aduaneira nesses países. De acordo com essa nomenclatura é compilada a Tarifa Externa Comum (TEC) e a Tabela de Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), bem como determinado o tratamento administrativo para mercadorias específicas, que prevê a aplicação de medidas antidumping e salvaguardas. O código NCM é utilizado ainda como parâmetros de fiscalização aduaneira, entre outros usos.

A Tarifa Externa Comum (TEC) é ferramenta para unificação de impostos de importação de produtos vindos de países fora do Mercosul, sua criação foi apontada no Tratado de Assunção (instrumento jurídico de fundação do Mercosul) como um dos principais instrumentos para a constituição do Mercosul, desde o período de transição. Para se desenvolver a TEC teria que ser estabelecida uma Nomenclatura Comum do Mercosul, pois seria impraticável que cada país com sistemas de nomenclaturas diferentes adotasse uma tarifa externa comum. Ressalta-se que a alteração de tarifas externas deve ser dinâmica para atender demandas da gestão do Estado, muitas vezes emergenciais, pois é uma importante ferramenta de interferência socioeconômica.

Quando um indivíduo quer efetuar uma importação, ele pode, a partir do código NCM da mercadoria saber o valor dos tributos federais (II, IPI, PIS, Cofins) e estaduais (ICMS) incidentes nesta importação, e se é solicitada licença de algum órgão para realizar a importação. Da mesma forma, quando a mercadoria chega no Brasil, ele deve proceder à Declaração de Importação na qual informa a NCM das mercadorias que está importando, a partir dessa informação o próprio sistema cobra os tributos devidos e exige licença de importação de algum órgão específico se for o caso. Esses dados, obtidos de cada declaração registrada, compõem o banco de dados que alimenta diversas estatísticas relacionadas ao comércio exterior e instruem políticas econômicas.

## 2.4. REGRAS GERAIS DE CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS

A classificação das mercadorias na NCM é realizada seguindo as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e as regras gerais complementares, de forma que cada produto existente no mundo tenha uma única classificação que o designe.

*NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL - NCM*

*Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado - RGI*

*A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes Regras:*



1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:
2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.  
b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.
3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:  
a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.  
b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.  
c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.
4. As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.
5. Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:  
a) Os estojos para câmeras fotográficas, instrumentos musicais, armas, instrumentos de desenho, joias e artigos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos artigos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.  
b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5 a), as embalagens que contenham mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.
6. A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, *mutatis*

*mutandis<sup>12</sup>, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na acepção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.*

#### *Regras Gerais Complementares (RGC)*

*1. As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, mutatis mutandis, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.*

*2. As embalagens que contenham mercadorias e que sejam claramente suscetíveis de utilização repetida, mencionadas na Regra 5 b), seguirão seu próprio regime de classificação sempre que estejam submetidas aos regimes aduaneiros especiais de admissão temporária ou de exportação temporária. Caso contrário, seguirão o regime de classificação das mercadorias.<sup>13</sup>*

As regras gerais são seguidas por notas explicativas que decupam o texto, explicando o significado das expressões. Segue exemplo desses esclarecimentos:

#### *Notas Explicativas das RGI*

*(...)*

#### *REGRA1*

*A frase “desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas”, destina-se a precisar, sem deixar dúvidas, que os dizeres das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo prevalecem, para a determinação da classificação, sobre qualquer outra consideração. Por exemplo, no Capítulo 31, as Notas estabelecem que certas posições apenas englobam determinadas mercadorias. Consequentemente, o alcance dessas posições não pode ser ampliado para englobar mercadorias que, de outra forma, aí se incluíam por aplicação da Regra 2 b).*

É importante destacar, para a aplicação dessas regras é fundamental prévio conhecimento das características da mercadoria. Luiz Roberto Domingo em seu artigo “A Classificação Fiscal de Mercadorias a partir das Bases Teóricas de José Lence Carluci” fala sobre a “Regra ZERO da Classificação fiscal”

*“É inegável que a classificação de mercadorias dependerá sempre da exata definição do produto, submetido a análise, ou seja da descrição de suas características intrínsecas e extrínsecas, e por vezes até de sua destinação, função e ou forma de venda (a varejo, sortido, formas de embalagem, quantidade e etc) (...)*

*A classificação de mercadorias deve ter como ponto de partida a descrição das características do objeto de análise, a fim de que possa ser definida sua natureza. Denominamos tal caracterização e*

<sup>12</sup> Mudando o que deve ser mudado – ou seja segue a mesma lógica, mas, por exemplo, onde está escrito posição deve se entender que se refere a sub-posição na aplicação das regras para subposição. Portando essa expressão latina quer dizer que se aplicam as regras de classificação 1 a 5 para subposições com as devidas adaptações.

<sup>13</sup> Disponível em <https://portalunico.siscomex.gov.br/classif/#/sumario?perfil=publico>

*descrição como a regra “zero” de classificação de mercadorias, pois somente é possível prosseguir na tarefa de classificar se obtivermos resposta a seguinte indagação: “o que é a mercadoria”. Especificar ao máximo as características intrínsecas e extrínsecas das mercadorias é pressuposto de aplicação das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado. Apenas uma descrição abrangente e detalhada da mercadoria pode fornecer ao intérprete os elementos necessários a verificação de sua correlação com o conjunto de signos relacionados pelo Sistema Harmonizado.” P. 564, 565<sup>14</sup>*

Depreende-se que somente após um exame da mercadoria e da especificação de suas características é possível fazer a sua classificação fiscal. Dessa forma, atendendo a ‘regra zero’ de classificação fiscal, a próxima seção dedica-se a compreensão do que se chama de *drone* - objeto de classificação fiscal desse estudo.

---

14 DOMINGO, Luiz Roberto - “A Classificação Fiscal de Mercadorias a partir das Bases Teóricas de Jose Lence Carlucci” In: LEÃO, Gustavo Junqueira, ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela (org) *Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira em Homenagem a José Lence de CARLUCI* / - Rio de Janeiro: lumen | juris, 2017. p. 551 a 568.

### 3. DRONE: RPA, VANTS, AEROMODELOS, UA ETC.

*“we know what a drone is. But at the same time, we don’t”*  
(ROTHSTEIN, Adam – 2015)<sup>15</sup>

A terminologia *drone* é imprecisa. É bastante difundida e abarca desde ‘brinquedos’ com menos de 100 gramas de peso a complexas aeronaves de guerra. Além disso, o conceito de Drone varia de país para país. Como exemplo, seguem abaixo alguns termos e suas definições e abreviações aceitas pela OACI (Organização de Aviação Civil Internacional), para o que é chamado coloquialmente DRONE, o conceito geral de aeronave também foi incluído porque é necessário para formar os demais conceitos<sup>16</sup> (GRANSHAW, 2018).

- *Aeronave* – Qualquer aparelho que possa sustentar-se na atmosfera a partir de reações do ar que não sejam as reações do ar contra a superfície da terra.
- *AA* – Autonomous aircraft (Aeronave autônoma) – um veículo aéreo não tripulado que não permite intervenção do piloto no controle do voo.
- *RPA* – Remotely piloted aircraft (aeronave pilotada remotamente), uma aeronave não tripulada pilotada de uma estação remota de controle.
- *RPAS* – Remotely piloted aerial system- (Sistema aéreo pilotado remotamente). Uma aeronave pilotada remotamente associada a estação remota de controle e outros componentes específicos do modelo.
- *SUAS ou sUAS* – Small unmanned aircraft systems (Sistemas de pequena aeronave não tripulada) – Pequena UAS de até 25 kg.
- *SUSA ou sUSA* – Small unmanned surveillance aircraft – subcategoria de aeronave não pilotada equipada com camera.
- *UA* – Unmanned aircraft (aeronave não tripulada) uma aeronave que INTENDED pode operar sem piloto a bordo.
- *UAS* – Unmanned aircraft system (sistema de aeronave não tripulado) Uma aeronave e seus elementos associados para operar sem piloto a bordo.
- *UAV* – Unmanned Aerial Vehicles (em português **VANTS** – veículo aéreo não tripulado) Uma aeronave sem piloto que voa sem piloto no comando a bordo, e também é remotamente totalmente controlada de outro lugar, ou programada e totalmente autônoma (GRANSHAW, 2018)

Estes termos, embora sejam abreviações dos conceitos em língua inglesa, são utilizados pelo Ministério da Defesa do Brasil. A ANAC utiliza a sigla em português VANT (veículos aéreos não tripulados), e, de forma diferente do utilizado coloquialmente nomeia Aeromodelo ‘toda aeronave não tripulada com finalidade de recreação’; enquanto RPA como ‘aeronave não tripulada pilotada a partir de uma estação de pilotagem remota com finalidade diversa de recreação’. Os órgãos federais brasileiros usualmente não utilizam o termo *drone* na legis-

<sup>15</sup> MESSIAS, Carlos. Mercado Global de Drones agita players Brasileiros, (FORBES, nov 2019) disponível em: <https://forbes.com.br/negocios/2019/11/mercado-global-de-drones-agita-players-brasileiros/>

<sup>16</sup> GRANSHAW, Stuart. RPV, UAV, UAS, RPAS... or just drone?. The Photogrammetric Record 33 (162). p. 160 a 170. 2018.

lação. Utiliza-se apenas em portais na internet e em peças em outras mídias com objetivo de orientar os cidadãos sobre seu uso.

### 3.1. BREVE HISTÓRICO DOS DRONES

*Não há como negar que, especialmente, pequenos drones, aqueles que vemos circulando diariamente pelo espaço aéreo das áreas urbanas ou suburbanas, se referem à tecnologia de ponta. Eles são compostos de um conjunto complexo de peças que integra materiais de engenharia, mecânica, eletrônica de radiofrequência e aerodinâmica. (PRUDKIN, 2019)*

Os drones operados pelos civis, esses pequenos objetos voadores com câmeras digitais, controle remoto e uma série de tecnologias de ponta em diversas áreas da engenharia, são do século XXI, podemos dizer que da década passada. Só a partir de 2013, iniciou-se a comercialização de drones para civis nos Estados Unidos. No entanto, para chegarmos nesse produto de hoje, durante o século XX, houve um grande desenvolvimento dos drones, quase que exclusivamente pela indústria da Guerra. A primeira aeronave controlada remotamente foi *DH82B Queen Bee*, de 1933, utilizada para treinamentos antiaéreos. Considerada por muitos a mãe dos drones e também a origem mais aceita do nome. Drone vem do inglês drone, palavra que traduzida para o português é zangão, abelha macho que tem a função de fecundar a abelha rainha. Em 1935, Admiral William Standley, na época chefe do centro naval de operações dos Estados Unidos, esteve na Inglaterra para participar da Conferência do Desarmamento de Londres e assistiu a uma demonstração da aeronave *DH82B Queen Bee*, quando retornou aos EUA desenvolveu um projeto similar e adotou o nome Drone em homenagem à *Queen Bee*, “que se tornou o nome oficial da marinha Americana para aeronaves não tripuladas por décadas”.<sup>17</sup> (GRANSHAW, 2018).

No entanto, A. Hoyt Taylor se coloca como criador do nome no livro *Radio Reminiscences: a Half Century* de 1948: “Em 1922, o Sr. C. B. Mirick começou a trabalhar em aviões-alvo sem piloto, conhecidos como ‘drones’. Para quem sabe algo sobre abelhas, o significado do termo será claro. O drone tem um voo feliz e depois morre. Acredito que sou responsável por esse nome para aviões-alvo sem piloto.” (GRANSHAW, 2018)<sup>18</sup> Assim, ele diz ser o responsável pela criação do nome, ainda em 1922, e explica que o fundamento foi o fato desses objetos aéreos de ataque a alvo inimigo existirem para ter um único voo fatal. Há ainda uma terceira versão amplamente difundida de que o nome Zangão é originado pelo barulho que esses veículos fazem. Essa versão, ainda que com sentido lógico, é a menos embasada historicamente.

A indústria da guerra foi responsável pelo desenvolvimento desses objetos voadores, e os utilizou amplamente, sendo preponderantes, nos últimos conflitos, e com ampla divulgação na mídia na Guerra do Golfo Pérsico, em 1991. Mas outro mercado - o audiovisual, também pode ser visto como responsável pela difusão e impulsão ao desenvolvimento técnico desses

<sup>17</sup> GRANSHAW, Stuart. RPV, UAV, UAS, RPAS... or just drone?. The Photogrametric Record 33 (162). p. 160 a 170. 2018.

<sup>18</sup> TAYLOR A H. Radio Reminiscences a Half Country. In: RANSHAW, Stuart. RPV, UAV, UAS, RPAS... or just drone?. The Photogrametric Record 33 (162). p. 160 a 170. 2018.

pequenos drones, hoje utilizados pelos civis. Gonzalo Pudkin em seu artigo “Drones: su origen y aplicación en el periodismo contemporáneo para generación de contenidos en 3D” demonstrou que um desejo de extensão do olhar, se apresenta na história da fotografia desde meados do século XIX. O que ele chamou de “impulso panorâmico”:

*De acordo com Garamone (2002) e Díaz Duhalde (2014), ambos intrépidos militares, correspondentes e fotógrafos subiram ao céu usando balões de ar quente, para cobrir a Guerra Civil Americana (1861-1865) e a Guerra da Tríplice Aliança (1864-1870) como uma forma de observação para disparos fotográficos e controle militar do avanço das tropas inimigas, respectivamente. Já no século 20, mais precisamente em 1906, o fotógrafo americano George R. Lawrence fez voos fotográficos de até 600 metros de altitude, usando o balão de ar quente para fotografar a baía da cidade de São Francisco (Califórnia, Estados Unidos), em ruínas, devido a um terremoto. Embora não exista evidência de um uso puramente jornalístico, ele não deixa de atrair nossa atenção, o que podemos considerar como um dos muitos processos de automação das formas de ver e estender a visão humana no âmbito de uma cultura visual, combinando tecnologia de criação de imagem com locomoção aérea. É o caso, em 1907, em que se destaca a obtenção de “fotografias aéreas com pombos” (fotografia em pombo), uma técnica idealizada pelo inventor germânico Julius Neubronner (1852-1932).*

*É neste contexto, justamente, que o uso do drone é adicionado, contribuindo para consolidar uma cultura visual (DORRIA e POUSIN, 2013), estabelecida há séculos. Dessa forma, o drone atual é uma tecnologia que continua desenvolvendo um “impulso panorâmico”, expandindo o campo da visão humana, surpreendendo-nos com suas possibilidades e potencial técnico. Ele permite que jornalistas, especialmente jornalistas, experimentem maneiras de contar histórias usando narrativas, enriquecendo-as, filmando para ter uma “grua infinita”, flutuando no ar para filmar e fotografar em diferentes altitudes.(PRUDKIN, 2019)<sup>19</sup>.*

A fotografia se popularizou e deixou de ser utilizada apenas por técnicos e artistas desde meados do século XX. Nas últimas décadas, com o desenvolvimento da tecnologia digital, os amadores também começaram a produzir os próprios audiovisuais, montando e publicando na internet seus vídeos. Era previsível que uma ferramenta que permitisse essa extensão do olhar, a um preço acessível, teria uma enorme popularidade.

A indústria desenvolveu esses Drones para uso civil e as possibilidades de uso vem se multiplicando, além dos serviços de fotografia outras utilidades foram aparecendo, vigilância; geoprocessamento; diversos usos na agronomia, desde controle de pragas, espantelhos voadores, até pulverização aérea; combate a incêndios; buscas e salvamentos; meio de transporte de mercadorias etc.

*À medida que os drones amadureciam em máquinas mais inteligentes e práticas, eles zumbiam, zumbiam e chegavam a indústrias tão diversas quanto a produção de filmes, agricultura, engenharia civil e seguros. É totalmente claro que os drones autônomos desempenharão um papel de destaque nos*

<sup>19</sup> PRUDKIN, Gonzalo. Drones: su origen y aplicación en el periodismo contemporáneo para generación de contenidos en 3D in PRUDKIN, Gonzalo, BREUNING, Fabio Marcelo (org) Drones e Ciência: Teoria e aplicações metodológicas Volume I Santa Maria, RS FACOS-UFSM, 2019

negócios nos próximos anos. Empresas como a Amazon, FedEx e Uber experimentaram a tecnologia para fornecer pacotes, alimentos e muito mais, enquanto agências militares, equipes de emergência, empresas de jogos, empresas de entretenimento e outras exploraram outras possibilidades. GREENGARD, 2019)<sup>20</sup>

Segundo a Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), em janeiro de 2020, 76.865 drones estavam registradas no cadastro da ANAC, destes aproximadamente 38% para uso profissional e 72% para uso recreativo. (ANAC, 2020)<sup>21</sup>

### 3.2. RESTRIÇÕES AO USO DO DRONE NO BRASIL

O drone, além de tecnologia fascinante, pode ser perigo para a sociedade. Não só pelo histórico de uso como armas letais, mas também em razão das evidentes possibilidades de uso como transporte para mercadorias proibidas, e de invasão da privacidade e intimidade das pessoas protegidas pela inviolabilidade da intimidade, da honra e da imagem. Além disso, há o risco de acidentes que provoquem danos materiais e pessoais.

Assim, por questões de segurança de toda a sociedade, além de regras internacionais como a Convenção da Aviação Civil Internacional <sup>22</sup>, há uma regulamentação nacional sobre sua produção e uso em vários países. Os governantes têm o desafio de proporcionar a segurança e ao mesmo tempo alavancar o desenvolvimento dessa tecnologia promissora.<sup>23</sup>

Em 2017, o Brasil regulamentou o uso das aeronaves não tripuladas (UA), em esforço que contou com a participação de três órgãos: DECEA (Departamento de Controle do Espaço Aéreo), ANAC (Agência Nacional Aviação Civil) e ANATEL (Agência Nacional de Telecomunicações). O operador e as empresas proprietárias de *drones* sujeitam-se ainda à responsabilização nas esferas civil, administrativa e penal.

A ANAC regulamenta os equipamentos civis, *drones* militares estão fora do seu escopo de atuação. Em 1917, editou o Regulamento Brasileiro da Aviação Civil Especial RBAC-E 94/17, norma temporária<sup>24</sup>, para aeronaves não tripuladas. Entre outros, trata de requisitos para pilotar; da obrigatoriedade de identificação e registro das UA com peso máximo de decolagem acima de 250 gramas (vinculando a responsável legal pela aeronave - pessoa física ou

<sup>20</sup> GREENGARD, Samuel. *When Drones Fly*. 2019 disponível em: <https://cacm.acm.org/magazines/2019/11/240357-when-drones-fly/fulltext>

<sup>21</sup> disponível em: <https://www.anac.gov.br/assuntos/paginas-tematicas/drones/quantidade-de-cadastros>

<sup>22</sup> Conhecida como Convenção de Chicago, foi internalizada no Brasil por meio do Decreto 21.713 de 1946. Além de outras regras que podem ser aplicadas ao caso do Drone, o seu artigo 8º trata especificamente das aeronaves não tripuladas: “nenhuma aeronave, capaz de navegar sem piloto, poderá sobrevoar sem piloto o território de um Estado contratante sem autorização especial do citado Estado e de conformidade com os termos da mesma autorização. Cada Estado contratante se compromete a tomar as disposições necessárias para que o voo sem piloto de tal aeronave nas regiões acessíveis de aeronaves civis seja controlada de modo a evitar todo perigo para as aeronaves civis.”

<sup>23</sup> O sítio [www.droneregulations.info](http://www.droneregulations.info) fornece um banco de dados – *Global Drones Regulations Database* – e apresenta resumo da legislação da maioria dos países.

<sup>24</sup> Trecho do preâmbulo do RBAC-E 94/17 mostra o caráter de inovação do Drone e o motivo da edição de uma norma temporária “Este Regulamento Especial estabelece as condições para a operação de aeronaves não tripuladas no Brasil considerando o atual estágio do desenvolvimento desta tecnologia. Objetiva-se promover um desenvolvimento sustentável e seguro para o setor e, assim, algumas restrições operacionais notadamente sobre as áreas não distantes de terceiros foram julgadas como necessárias neste momento. É esperado que a experiência obtida na prática nos próximos anos resulte em um maior conhecimento e superação dos desafios para uma ampla integração desta classe de aeronaves no sistema de aviação civil.”

jurídica, com CPF ou CNPJ no Brasil); dos casos de exigência do Certificado de Aeronavegabilidade e de Seguros; de regras de gerais, tais como a proibição de transporte de pessoas, animais, artigos perigosos (com exceções), e obviamente, de carga proibida.

O DECEA estabelece regras para acesso seguro do espaço aéreo, mitigando os riscos a outras aeronaves, pessoas, animais e propriedades no solo. Uma RPA (drone de uso não recreativo) somente poderá acessar o Espaço Aéreo Brasileiro, após a emissão de autorização especial, exceto no interior de construções fechadas, ainda que parcialmente como ginásios, estádios a céu aberto, que não são considerados “espaços aéreos” sob controle do DECEA. Essa autorização é vinculada ao piloto e ao *drone* específico, e para voo em determinada data. Voos recreativos fora das áreas de prática de aeromodelismo, também devem ser informadas ao DECEA, com limites de operação, tais como altitude máxima e raio de distância entre aeronave e piloto. Outras regras estabelecem afastamento horizontal mínimo de construções, pessoas não anuentes; de pistas de decolagem de aeroportos, helipontos, entre outros. Dispõe ainda condicionantes como: não voar sob condições meteorológicas adversas; repetir o direito à privacidade das pessoas; não sobrevoar áreas críticas em termos de segurança (áreas de incêndios, presídios, áreas militares, onde *drones* de órgãos de segurança estejam operando); não operar próximo a equipamentos que possam causar interferências na radiofrequência utilizada; a proibição de voo totalmente autônomo (cujo sistema não permita a interferência do piloto).

Já a Anatel regula as faixas de frequência para a pilotagem e telemetria de controle do voo. Para que tais frequências possam ser empregadas na operação dos *drones* será necessária prévia certificação pela ANATEL. Aspectos relativos ao comportamento dos sinais eletromagnéticos emitidos pelo equipamento, tais como a possível interferência entre dispositivos emissores/receptores de radiofrequência em serviços de telecomunicações (sistemas de telefonia móvel, comunicação aeronáutica, etc) e níveis seguros de emissão de radiação não ionizante. Se o *drone* for comercializado são realizados testes para autorizar uso no Brasil com qualidade e segurança para o consumidor. Considerando o custo e complexidade desses testes, foi regulamentado processo simplificado para o caso de um *drone* ser importado para uso próprio - a homologação por Declaração de Conformidade - para regularizar o uso do equipamento no Brasil. Para isso, cidadãos ou empresas apresentam uma certificação estrangeira, aceita pela Anatel, em substituição aos relatórios de ensaio nacionais. Se os documentos apresentados estiverem de acordo com a legislação nacional, a Anatel emite o Certificado de Homologação. Hoje a ANATEL destaca modelo de drone que atualmente não pode ser homologado por não atender a todos os critérios técnicos especificados na regulamentação brasileira de uso do espectro radioelétrico, sendo sua operação proibida no Brasil: Mi Drone 4k (FXQ02FM).

### 3.3. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS DRONES

Como visto, *drone* é nome genérico que abrange diferentes mercadorias. A sua classificação fiscal é mais específica, e pode variar de acordo com sua característica e função. Para



compreender melhor a classificação examinou-se soluções de consulta que versaram sobre a classificação fiscal dos *drones*. Essa análise facilita a compreensão de aplicação das regras de classificação apresentadas anteriormente.

### 3.3.1. SOLUÇÕES DE CONSULTA RELATIVAS AOS DRONES:

Para elaboração desse artigo foram examinadas 28 Soluções de Consulta(SC)<sup>25</sup> relacionadas a *drones* entre 2018 a 2020. É importante ressaltar que embora essas consultas se refiram a mercadorias comumente chamadas de *drones*, elas discutem a classificação de mercadorias diversas, com modelos e finalidades distintas. De acordo com a identificação final das mercadorias, os chamados *drones*, eram quatro tipos de mercadoria, bem diferentes: helicóptero, pulverizador agrícola, câmera e brinquedo.

As decisões emanadas em SC são fruto da análise das características e funcionalidades da mercadoria, e seguindo a legislação vigente relacionada a classificação fiscal das mercadorias no SH / NCM.

*A classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se, conforme o caso, nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC/NCM), nas Regras Gerais Complementares da Tipi (RGC/Tipi), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).<sup>26</sup>*

Em relação as RGI, as Soluções de Consulta analisadas encontraram a codificação de posição das mercadorias seguindo as regras RGI 1 e RGI 3b). salvo uma exceção – SC 98.101 – Cosit / 2020 – que também utilizou a RG2.

Iniciando pela RGI 1, os textos das posições, das notas de seção e capítulos, não foram suficientes para classificar as mercadorias em discussão. Isso porque foram apresentados com diversos dispositivos, como controle remotos, baterias, câmeras, pulverizadores, tablets etc. Dessa forma, todas as soluções consideraram os produtos analisados como “sortidos acondicionados para a venda a retalho”.

O alcance da expressão “sortidos acondicionados para venda a retalho” é esclarecido pelas Nesh relativas à RGI 3 b): ‘X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preencham, simultaneamente, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho”:

<sup>25</sup> A consulta sobre classificação fiscal de mercadorias é o instrumento que o importador, no Brasil, possui para dirimir dúvidas sobre a correta classificação fiscal das mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). A decisão é em instancia Única e analisada pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit/RFB), com aprovação por órgão coletivo. Entre outros regramentos, as consultas não podem ser feitas em tese, e devem conter a descrição detalhada da mercadorias; as dúvidas não podem ser objetos de consulta quando classificação fiscal da mercadoria estiver disciplinada em ato normativo publicado antes de sua apresentação, ou a mercadoria estiver definida ou declarada em disposição literal de lei, quando o consulente estiver em litígio ou intimado a cumprir obrigações tributárias relacionados a mercadoria objeto da consulta. (Brasil/2020)<sup>16</sup>

<sup>26</sup> BRASIL, SC 98.003- Cosit de 2020 – paragrafo 3.

- a) Serem compostas, pelo menos, de dois artigos diferentes que, à primeira vista, seriam suscetíveis de serem incluídos em posições diferentes. Não seriam, portanto, considerados sortido, na acepção desta Regra, seis garfos, por exemplo, para ‘fondue’;
- b) Serem compostas de produtos ou artigos apresentados em conjunto para a satisfação de uma necessidade específica ou o exercício de uma atividade determinada;
- c) Serem acondicionadas de maneira a poderem ser vendidas diretamente aos utilizadores finais sem reacondicionamento (por exemplo, em latas, caixas, panóplias).’ [...] (SC 98.003 – Cosit / 2020)  
(grifo meu)

Não se pode, por essa razão, classificar a mercadoria utilizando exclusivamente a RG1. Segue-se adiante. Apenas uma solução de consulta citou a RGI 2 como fonte de classificação:

*A necessidade de simples operação para fixação da câmara, dos protetores de hélice e das hastes de aterrizagem para montar o produto não interfere em sua classificação, uma vez que a RGI 2 a) estabelece que o produto por montar se classifica como se montado estivesse. (SC 98.101 – Cosit / 2020).*

Nos demais casos não se tratava de produto inacabado ou por montar conforme RGI 2 a), tampouco as dúvidas entre diferentes posições se referiam à matéria da qual a mercadoria era constituída (RG 2 b).

Aplicou-se então a próxima regra – RG - 3 – que é utilizada quando a mercadoria puder classificar-se em duas ou mais posições. A RGI 3a) dita que a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. No entanto, “quando duas ou mais posições se refram, cada uma delas, (...) a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.”. Portanto, como nos casos examinados se tratavam de ‘produtos sortidos’, por exemplo aeronaves e Câmeras, ou aeronaves e pulverizadores, as diferentes posições possíveis deveriam ser consideradas como igualmente específicas, foi portanto necessário seguir para RGI 3b):

*b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.*

Assim para eleger a correta codificação de posição na NCM, em todas as SC analisadas nessa pesquisa, foi necessário determinar qual o artigo que conferia a característica essencial ao produto.

Foram examinadas cinco SC de 2019 e 2020, que decidiram pela posição 8802 - Outros veículos aéreos (por exemplo, helicópteros, aviões); veículos espaciais (incluindo os satélites) e seus veículos de lançamento, e veículos suborbitais. Seguem abaixo justificativas dessa escolha na SC 98.003 – Cosit de 2020, como exemplo:

*Mercadoria: Helicóptero não tripulado de quatro rotores verticais, controlado remotamente, com peso vazio de 4,8 kg, dimensões de 883 x 886 x 398 mm, com capacidade para 1,45 kg, velocidade máxima de 81 Km/h, autonomia de 38 minutos e alcance de 8 Km, próprio para ser acoplado a uma câmera digital, sensores ou outros acessórios (adquiridos separadamente), com câmera embutida para orientação de voo em primeira pessoa (FPV), denominado comercialmente “drone” ou “quadricóptero”. É apresentado como sortido acondicionado para venda a retalho numa única caixa de papelão contendo um helicóptero não tripulável, controle remoto, unidade de vídeo, baterias, hélices, cabos de energia, estação de carregamento, carregadores e cabos de conexão USB.*

(...)

*5. A mercadoria que se quer classificar é um veículo aéreo não tripulado com quatro rotores verticais. A principal finalidade do produto é a tomada de imagens aéreas, mas não é provido de nenhum equipamento destinado a esse fim, pois tem como foco em sua concepção a realização de voo seguro e controlado, restando ao usuário final a escolha do equipamento que deseja instalar. Além disso, seu uso pode ser para outras finalidades dependendo do tipo de acessório que for conectado (sensores de diversos tipos, por exemplo).*

*6. É apresentado junto com diversos dispositivos como controle remoto, baterias, carregadores, etc, em embalagem única, portanto pode ser cogitada a aplicação da RGI 3 b), pela possibilidade de ser considerado “sortido acondicionado para venda a retalho”.*

(...)

*9. A mercadoria consultada é composta por mais de dois artigos diferentes que seriam suscetíveis de serem inclusos em posições distintas da nomenclatura (veículo aéreo, aparelho de radiotelecomando, hélices, baterias, entre outros), acondicionados de maneira a serem vendidos diretamente ao consumidor final e apresentados em conjunto para o exercício de uma atividade determinada. Classifica-se, portanto, por aplicação da RGI 3 b), pelo artigo que lhe confira a característica essencial, qual seja o helicóptero de quatro rotores.*

*10. Por sua vez, o veículo aéreo de quatro rotores é perfeitamente suscetível de enquadramento na posição 88.02 (“Outros veículos aéreos (por exemplo, helicópteros, aviões); veículos espaciais (incluindo os satélites) e seus veículos de lançamento, e veículos suborbitais”), em consonância com o disposto nas Nesh correspondentes:*

*A presente posição compreende:*

*1) Os veículos aéreos mais pesados que o ar que funcionem com uma máquina propulsora. Este grupo compreende os aviões (terrestres ou anfíbios) e os hidroaviões, bem como os autogiros (equipados com um ou mais rotores que giram livremente em torno de eixos verticais) e os helicópteros (em que o ou os rotores são acionados por motores). Estes aparelhos podem ser utilizados para fins militares, ou para transporte de pessoas ou de mercadorias, para treinamento, fotografia aérea, trabalhos agrícolas, salvamento, combate a incêndio, para usos meteorológicos ou outros usos científicos, por exemplo.*

*Classificam-se na presente posição os aparelhos dirigidos por radiocontrole, comandados a partir do solo ou de outro aparelho aéreo, bem como os aviões especialmente concebidos para serem utilizados também com veículos terrestres.*

[...]

*11. Destaque-se que, embora o veículo aéreo seja concebido para ser conectado, primordialmente, a uma câmera, esta não acompanha o produto. Na forma como é apresentado, o helicóptero dispõe apenas de uma câmera embutida mais simples, do tipo FPV (First Person View), própria para fornecer a necessária orientação de voo ao piloto. Embora fundamental, a câmera FPV não apresenta uma função independente da função de voo desempenhada pelo helicóptero e, portanto, não merece consideração para a classificação do helicóptero como um todo.*

*12. Dessa forma, a mercadoria, deve ser considerada um veículo aéreo e classifica se na posição 88.02 (,,) (Brasil, 2020)*

No caso dos ‘pulverizadores agrícolas’ – posição 8424 foram examinadas duas SC de 2019, que decidiram pela codificação da NCM 8424.4900. Serão apresentados trechos da - SC 98.645- Cosit de 2019, como exemplo:

*Mercadoria: Pulverizador agrícola integrado a veículo aéreo não tripulado de seis rotores verticais, controlado remotamente, peso vazio de 14 kg, dimensões de 1.000 x 950 x 600 mm, com peso máximo de voo de 36 kg, denominado comercialmente “drone de pulverização” ou “drone agrícola”.*

(...)

*9. Drones, assim denominados comercialmente e popularmente, são veículos aéreos não tripulados controlados remotamente. Alguns modelos são claramente destinados apenas para diversão e lazer, caso em que não há a aplicação em uma finalidade mais específica. Uma grande parte deles é concebida para a tomada de imagens aéreas, sejam para fins profissionais ou amadores. E ainda há outros que são projetados para realização de tarefas especializadas, quase sempre para uso técnico e profissional, como é o caso da mercadoria que se quer classificar. Esse espectro de utilizações mostra que cada projeto é concebido para uma determinada finalidade, que pode até mesmo ser o transporte de mercadorias, caso em que tem função típica de veículo.*

*10. No caso da mercadoria em questão, dentre as duas funções a serem consideradas, transporte e pulverização agrícola, nota-se que o deslocamento aéreo, embora torne a pulverização mais eficiente, não é a razão de ser do produto, que é concebido primordialmente para espalhar produtos nas plantações. Dessa forma, entende-se que é o equipamento pulverizador que dá a característica essencial ao conjunto.”*

No caso das Câmeras, forma examinadas 18 SC que decidiram pela posição 8525.

A mais recente foi a SC 98101 – Cosit / 2020:

*Mercadoria: Câmera digital com sensor de captura AHD (Analog High Definition) de 3 megapixels fixada em helicóptero de quatro rotores teleguiado, também chamado de “drone” ou “quadricóptero”,*

com dimensões de 270 x 270 x 120 mm e peso de 135 g, utilizada para capturar imagens aéreas e gravá-las em cartão de memória, apresentada por montar (câmera, drone, protetores de hélice e hastes de aterrissagem), em um sortido acondicionado para venda a retalho juntamente com controle remoto, duas hélices extras, leitor de cartão SD, cabo carregador de bateria, manual do usuário e mini chave phillips. O equipamento possui slot para cartão SD, duração máxima de voo de 22 minutos e é controlado única e exclusivamente pelo controle remoto que o acompanha, cuja comunicação se dá por Wi-Fi com frequência de transmissão de 2,4 GHz e alcance máximo de 80 metros. O produto não é capaz de transmitir as imagens capturadas a outro dispositivo (seja em voo ou não), limitando-se a gravá-las no cartão SD, sendo necessária a leitura deste em dispositivo externo quando do retorno à base.

(...)

10. Em breves palavras, a mercadoria sob classificação é um artigo conhecido popularmente como “drone”, que consiste basicamente em uma câmera digital integrada a um helicóptero de quatro rotores teleguiado, utilizada para capturar imagens aéreas. O drone é apresentado juntamente com controle remoto, acessórios e peças sobressalentes, formando um sortido acondicionado para venda a retalho.

11. Não havendo posição específica que descreva esse sortido, deve-se aplicar a RGI 3 b), que determina que a classificação do sortido será determinada pelo artigo que confere a característica essencial ao produto.

(...)

12. O drone é o artigo que confere a característica essencial ao sortido, determinando sua classificação. Ele é composto principalmente por uma câmera digital e um quadricóptero, artigos suscetíveis de se incluírem em posições diferentes da nomenclatura, devendo-se novamente aplicar a RGI 3 b) na parte em que esta estabelece que as obras constituídas pela reunião de artigos diferentes classificam-se pelo artigo que lhes confira a característica essencial.

13. A OMA já se posicionou acerca da classificação de equipamento similar ao objeto da presente consulta quando emitiu o seguinte parecer de classificação (internalizado no Brasil pela Instrução Normativa RFB nº 1.859, de 2018):

3. **Câmera digital (14 MP) integrada a um helicóptero de quatro rotores teleguiado**, também chamado de “drone” ou “quadricóptero” (dimensões: 29 cm de comprimento x 29 cm de largura x 18 cm de altura; peso: 1.160 g) apresentado como um sortido para venda a retalho numa única caixa de cartão com radiotelecomando, repetidor *Wi-Fi* e um suporte para o telefone celular.

O alcance do repetidor *Wi-Fi* é de cerca de 300 metros e o voo dura aproximadamente 25 minutos antes de ter que recarregar a bateria. O operador pode usar um programa separado (aplicativo) do fabricante para controlar a câmera através de um telefone celular.

**Aplicação das RGI 1, 3 b) e 6.**



O telefone celular não está incluído no sortido

14. Dessa forma, o Comitê do Sistema Harmonizado da OMA já decidiu, por meio do parecer supra, que o artigo que confere a característica essencial a uma câmera digital integrada a um helicóptero de quatro rotores teleguiado é a câmera digital. Destaque-se que, pelo fato de o Brasil ser parte contratante do Sistema Harmonizado, os pareceres de classificação emitidos pela OMA são de cumprimento obrigatório por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e dos demais intervenientes no comércio exterior.

15. Portanto, o produto classifica-se, por aplicação da RGI 1 combinada com as RGI 2 a) e 3 b), na posição 85.25:  
(...)

No caso do enquadramento como Brinquedo foi examinada uma Solução de Consulta que aponta a NCM 9503.00.97.RGI 1 – a SC 98548 – Cosit /2019:

*Mercadoria: Brinquedo na forma de um helicóptero de quatro rotores teleguiado, com motor elétrico, também chamado de “drone” ou “quadricóptero”, com dimensões de 16 x 16 x 7 cm, peso de 36 g, autonomia de voo de 7 minutos e alcance máximo de 30 metros, destinado ao divertimento do usuário, apresentado como um sortido para venda a retalho numa única caixa de cartão com controle remoto com sensor de movimento operando na frequência de 2.4 GHz, cabo carregador, duas hélices extras para reposição e manual do usuário. O produto não é apto a transportar pessoas ou coisas, não possui câmera nem recursos tecnológicos como GPS, sensor de proximidade para evitar colisões, função de retorno automático ao local de partida*  
(...)

*O drone em questão não é apto a transportar pessoas ou coisas, não possui câmeras nem recursos eletrônicos mais elaborados como GPS, sensor de proximidade para evitar colisões, função de retorno automático ao local de partida, possui baixo peso (36 g), baixo alcance (30 metros), pouca autonomia (7 minutos) e é destinado à diversão e entretenimento do usuário, ou seja, possui manifestamente características de brinquedo. Desta forma, classifica-se, por aplicação da RGI 1, na posição 95.03 – Triciclos, patinetes (trotinetas\*), carros de pedais e outros brinquedos semelhantes de rodas; carrinhos para bonecos; bonecos; outros brinquedos; modelos reduzidos e modelos semelhantes para divertimento, mesmo animados; quebra-cabeças (puzzles) de qualquer tipo*  
(...)

Definidas as posições as Soluções de consulta, passam a definir os desdobramentos em subposições conforme RGI 6 nos casos de desdobramentos em itens a RGC 1. e notas explicativas, se for o caso. Segue um exemplo:

*11. Máquinas e aparelhos de uso agrícola estão incluídos no texto da posição 84.32 da Nomenclatura, porém suas Notas Explicativas (Nesh) fazem a seguinte exclusão de sua abrangência: c) Os aparelhos mecânicos, mesmo manuais, de uso agrícola, hortícola ou florestal, que se destinam a pulverizar ou dispersar líquidos ou pós (posição 84.24).*

*12. Por sua vez, a posição 84.24 apresenta o seguinte texto e aberturas em subposição de primeiro nível:*

*84.24 Aparelhos mecânicos (mesmo manuais) para projetar, dispersar ou pulverizar líquidos ou pós; extintores, mesmo carregados; pistolas aerográficas e aparelhos semelhantes; máquinas e aparelhos de jato de areia, de jato de vapor e aparelhos de jato semelhantes.*

*8424.10.00 - Extintores, mesmo carregados*

*8424.20.00 - Pistolas aerográficas e aparelhos semelhantes*

*8424.30 - Máquinas e aparelhos de jato de areia, de jato de vapor e aparelhos de jato semelhantes*

8424.4 - Pulverizadores para agricultura ou horticultura:

8424.8 - Outros aparelhos:

8424.9 - Partes

13. Trata-se de produto destinado à pulverização agrícola, portanto classifica-se na subposição de primeiro nível 8424.4, que apresenta as seguintes aberturas em segundo nível:

8424.4 - Pulverizadores para agricultura ou horticultura:

8424.41.00 - Pulverizadores portáteis

8424.49.00 - Outro

14. As Notas Explicativas da subposição 8424.41 esclarecem que “o termo ‘pulverizadores portáteis’ refere-se aos pulverizadores que são concebidos para ser puxados ou transportados pelo operador seja por um punho, ou uma ou duas alças de ombro”, o que não é o caso da mercadoria em questão, uma vez que a mesma é controlada remotamente.

15. Como não é um pulverizador portátil, a mercadoria denominada “pulverizador agrícola integrado a veículo aéreo não tripulado de seis rotores verticais, controlado remotamente, com peso vazio de 14 kg, dimensões de 1.000 x 950 x 600 mm, peso máximo de voo de 36 kg, denominado comercialmente ‘drone de pulverização’ ou ‘drone agrícola’” classifica-se no código NCM 8424.49.00, que não tem aberturas em nível regional.

Como se vê, após a leitura desses trechos a classificação fiscal segue rigorosamente as regras de classificação e demais notas, pareceres emitidos pela OMA e pelo Mercosul. As posições são determinadas inicialmente e só após essa definição (4 primeiros dígitos) é que se pode considerar os textos das subposições para análise.

### 3.3.3. DECISÕES JUDICIAIS SOBRE A CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE DRONES:

Nessa pesquisa encontrou-se algumas causas na justiça questionando a reclassificação fiscal de drones pela Receita Federal do Brasil (RFB), da posição NCM 8802 para a posição NCM 8525 e também para a posição NCM 9503. Elegeram-se para exame duas decisões antagônicas do TRF3 em pedido de antecipação de tutela referentes aos processos 5031731-0.2018.4.03.6100/TRF3 – Autor INPOWER Eletrônica – e 5017800-03-2019.4.03.6100 – TRF3 – Autor ABRADISTI – Associação Brasileira de Produtos e Serviços de Tecnologia da Informação. As duas ações questionam a validade da IN RFB 1747/2017 que aprovou os textos de pareceres do Comitê do Sistema Harmonizado da OMA.

Na decisão de antecipação de tutela na ação proposta Pela INPOWER, pode-se destacar três pontos de sustentação apresentados pela autora: a alegação de não obrigatoriedade dos Pareceres do Comitê do SH para as partes contratantes; o desrespeito ao artigo 110 do CTN, porque a RFB alterava o alcance da definição de aeronave constante artigo 106 do Código brasileiro de Aeronáutica; e extensão do alcance do parecer para mercadorias semelhantes, já que os produtos importados pela autora não se enquadrariam nas características do objeto do parecer da OMA, “o que configuraria ilegítimo aumento de tributo por analogia (art. 108, §1º, CTN; art. 150, I, CRFB), ainda que por via transversa” .

Após o resumo da petição, a decisão narra sobre pontos da Convenção do SH, funcionamento do Comitê do SH, processos decisórios do Conselho da OMA e processo de elaboração, objeção e aprovação de notas explicativas, emendas, e pareceres, e pondera quanto a recusa do primeiro ponto:

*As Notas Explicativas, Decisões de Classificação e Pareceres de Classificação do Comitê do SH – distintas entre si, em suma, diante do nível de abstração da análise realizada –, uma vez aprovadas nos termos do procedimento do artigo 8º da Convenção, consubstanciam interpretação oficial do SH e são, pois, também vinculantes às partes contratantes.*

*Feitas essas asseverações, depreende-se que a Instrução Normativa RFB nº 1.747/2017 se cingiu a aprovar a tradução para o português dos pareceres do Comitê do SH e determinar, em atenção a seu status de interpretação oficial, a aplicação da conclusão dos pareceres a produtos similares aos analisados pelo comitê.*

Quanto ao segundo ponto alega:

*Inaplicável o artigo 110 do Código Tributário Nacional, haja vista que tal artigo se refere à distribuição da competência tributária, sendo certo que o imposto sobre importação é de competência da União independentemente do bem que esteja sendo importado (ressalvadas as imunidades). Não fosse isso, inexistente conceito “privatístico” de “aeronave”, tendo em vista que o artigo 106 do Código Aero-náutico Brasileiro não conforma um instituto de Direito Privado.*

E responde ao terceiro argumento da seguinte forma:

*Não se trata, no caso, de aumento de tributo por ato infralegal, até porque não foi alterada a alíquota da posição NCM, mas determinada a retificação de classificação de uma mesma mercadoria para nova posição NCM, esta sim sujeita a uma alíquota maior. Ainda que não fosse o caso, ao seguir interpretação oficial conforme as RGI, elaborada, conforme visto, no seio de mecanismo de tratado internacional, a decisão da RFB se resume a aplicar tratado aderido e internalizado pelo Brasil, o qual, portanto, detém paridade hierárquica em relação à lei nacional (RE 80.004-SE).*

Como visto o Juiz desconstrói a argumentação do autor e, não encontrando a fumaça do bom direito no pedido, indeferiu a Tutela Provisória pleiteada.

Já na ação proposta pela ABRADISTI, a decisão, de 19 de dezembro de 2019, deferiu a tutela para determinar a suspensão da aplicabilidade de IN RFB 1747 de 2017 “nas importações realizadas pelas associadas da impetrante, mantendo-se a classificação dos ”Drones” pela sua característica essencial, enquanto aeronaves, aplicando-se o critério da NCM 8802, até a decisão em contrário proferida na presente ação”.

A decisão apresentou argumentos da autora que se baseavam sobretudo na ‘falta de lógica’ em considerar a câmera como o item que confere característica essencial ao drone e a divergência de soluções. A Receita Federal, por sua vez, argumentou sobre a força do tratado internacional, que deve ser seguido, destacou-se:



*A adoção de classificação diversa por determinado país por força de decisão judicial causaria embaraços à OMA e ao Mercosul, cria dificuldades ao tráfego de mercadorias além de, evidentemente, viabilizar a evasão fiscal e dificultar controles específicos (sanitário, de armamentos, etc.) por parte dos demais países signatários. É preciso compreender que as técnicas de classificação foram acordadas entre os signatários da Convenção e visam a uniformidade na determinação de qual código será utilizado. Ou seja: o objetivo é que, a partir da metodologia acordada na Convenção, uma determinada mercadoria, com características bem determinadas, seja classificada no mesmo código em qualquer dos países que utiliza o Sistema.*

O principal argumento para reconhecer *fumus boni iuris* foi a divergência de soluções de consulta emitidas pela RFB:

*A ré nada se manifestou, mas a parte autora anexou aos autos a Solução de consulta nº 98.441, da Cosit, de outubro de 2019, que, ao contrário da Solução Cosit nº 98.090, classifica os “drones” sob a NCM 8802. Esse entendimento, que segundo a autora, ainda não está consolidado no âmbito da Receita Federal, também não se encontra pacificado nos pareceres da Organização Mundial de Aduanas, conforme consta do documento traduzido, com sugestão para a classificação como aeronaves não tripuladas, e não como câmeras fotográficas.*

*Ao que se demonstra nos autos, o entendimento da Receita Federal evoluiu, ou, ao menos, não está pacificado, o que exigirá, para deslinde da presente ação, de análise técnica para definir se o referido bem importado (“drone”) enquadra-se ou não no conceito de aeronave.*

*Portanto, resta plausível a alegação da autora de que a classificação fiscal dos “drones” está sendo alterada seja pela evolução interpretativa dos organismos internacionais, seja, em virtude do entendimento da própria receita federal (Solução Cosit 98.441).*

O Juiz compreendeu, conforme suscitado pelo autor, que as soluções de consulta apontando nomenclaturas diferentes para os *drones* demonstrariam uma não pacificação na Receita Federal sobre a classificação fiscal dos *drones*, e até mesmo na OMA. Não observou, e nem parece ter sido levantado na resposta da procuradoria, que a divergência entre as soluções de consulta não eram divergências de fato, mas, soluções de consulta sobre mercadorias distintas. Enquanto uma era um equipamento para se fotografar, a outra, que recebeu a nomenclatura de aeronave, era um drone sem câmera fotográfica, apenas com a câmera embutida para controle do voo. Dessa forma, não havia divergência, tampouco incertezas, apenas decisões distintas para mercadorias diferentes.

### 3.3.4. EMENDAS RELATIVAS A UA NA EDIÇÃO SH – 2022

Após a compreensão do sistema de classificação fiscal e exposição de discussões sobre nomenclaturas das diversas mercadorias genericamente nomeadas ‘*drones*’, passa-se a observar as propostas de emendas relativas à classificação fiscal das aeronaves não tripuladas aprovadas pela OMA para a nova edição do SH 2022:

CAPÍTULO 88. Nova nota 1. Insira a seguinte nova nota 1: “1. - Para os fins deste Capítulo, a expressão “aeronave não tripulada” significa qualquer aeronave, exceto as da posição 88.01, projetada para ser pilotada sem um piloto a bordo. Eles podem ser projetados para transportar uma carga útil ou equipados com câmeras digitais permanentemente integradas ou outro equipamento que lhes permita desempenhar funções utilitárias durante o voo.

*A expressão “aeronave não tripulada”, no entanto, não abrange brinquedos voadores, projetados exclusivamente para fins de diversão (posição 95.03). “.*

*Nova Nota de Subposição 2.*

*Inserir a seguinte nova nota de subposição 2:*

*2 - Para efeitos das subposições 8806.21 a 8806.24 e 8806.91 a 8806.94, a expressão “peso máximo à decolagem” significa o peso máximo peso da máquina em ordem normal de vôo, na decolagem, incluindo o peso carga útil, equipamentos e combustível..*

Suprimir “aeronaves” e substituir “aeronaves, exceto aeronaves não tripuladas da posição 88.06”.

88.03. Excluir este cabeçalho

Nova posição 88.06, inserir a seguinte subposição:

88.06 Aeronaves não tripuladas.

8806.10 - Concebido para o transporte de passageiros

- Outro, somente para voo com controle remoto:

8806.21 - Com peso máximo de decolagem não superior a 250 g

8806.22 - Com peso máximo de decolagem superior a 250 g mas não superior a 7 kg

8806.23 - Com peso máximo de decolagem superior a 7 kg, mas não superior a 25 kg

8806.24 - Com peso máximo de decolagem superior a 25 kg, mas não superior a 150 kg

8806.29 - Outros

- outros:

8806.91 - Com peso máximo de decolagem não superior a 250 g 8806.92 - Com peso máximo de decolagem superior a 250 g mas não superior a 7 kg

8806.93 - Com peso máximo de decolagem superior a 7 kg, mas não superior a 25 kg

8806.94 - Com peso máximo de decolagem superior a 25 kg, mas não superior a NG0262B1 91. 150 kg 8806,99 - Outros ”.

Nova posição 88.07. Insira o seguinte novo cabeçalho 88.07: “

88.07 Partes de mercadorias das posições 88.01, 88.02 ou 88.06.

8807.10 - Hélices, rotores e suas partes

8807.20 - Carruagens e suas partes

8807.30 - Outras partes de aviões, helicópteros ou aeronaves não tripuladas

8807,90 - Outros ”.

Verifica-se que a nova proposta não se descreveu uma nova mercadoria. Mas apenas destacou os *drones* como um tipo de aeronave diferente - não tripulado. Não se descreveu o drone como um sistema composto no mínimo estação de comando remota e uma aeronave, sua característica básica. Salvo se houverem pareceres para dirimir dúvidas, com o novo texto o drone parece que continuará não se classificando pela RG 1, pois continuará sendo visto como sortido, e possivelmente, será necessário verificar a finalidade essencial para apontar a sua nomenclatura. Dessa forma parece que a nova posição dos drones não simplifica de fato a sua classificação.

Quando se examina as subposição vê-se que, exceto no caso da subposição 8806.10 que se trata de subposição para VANT com finalidade de transporte de passageiros, as outras se limitam a diferenciar pelo tamanho. Não há subdivisão de subposições pela tecnologia de controle remoto por exemplo, ou por sua finalidade, exceto ao subposição já referida.

### 3.3.5. EFEITOS DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL DOS DRONES NO CONTROLE ADUANEIRO

Como visto a NCM serve de base para verificar tratamentos administrativos e tributários ao qual se submetem as mercadorias. Nesta pesquisa observou-se as diferentes normas para as classificações apontadas nas soluções de consulta analisadas. Ressaltamos que essas classificações não são as únicas possibilidades de classificação de uma mercadoria chamada de drone. Podemos, por exemplo, visualizar drones que venham a ser classificados como arma de fogo, ou extintor de incêndio.

Em relação ao tratamento administrativo, atualmente, não é necessária a anuência dos órgãos DECEA / ANAC / ANATEL na importação de nenhuma dessas mercadorias. O DECEA e ANAC dispõem sobre todas exigências relacionadas ao voo, ou comercialização, no caso da ANATEL. No caso dos brinquedos é exigida a anuência do INMETRO, nos pulverizadores em alguns casos, do IBAMA. E, se forem objetos usados, todos devem submeter-se a licenciamento do DECEX.

Na análise percebeu-se grande diferença tributária de acordo com as tarifas vigentes. Em 30/05/2020, os impostos com alíquotas maiores que zero aos quais essas mercadorias estavam submetidas, e as respectivas alíquotas, eram os seguintes: Helicópteros - NCM 8802.11.00 – IPI 10%; Pulverizadores – NCM 8424.49.00 – II 14%, PIS 2,1%, Cofins 10,65%; Câmeras - NCM 8525.80.19 ou NCM 8525.80.29 – II 20%, IPI 20%, PIS 2,1% e Cofins 9,65%) e Brinquedos - NCM 9503.00.97 – II – 35%, IPI, 10%, PIS – 2,1, COFINS – 9,65. Essa grande diferença de tributos, pode levar a erro proposital de classificação fiscal por parte do importador.

Outro ponto pesquisado foi em relação ao tratamento desses bens em bagagens. No sítio da Receita Federal do Brasil, na página ‘perguntas e repostas’ do guia do viajante, orienta-se o consulente que, se a mercadoria for um aeromodelo (conforme conceito da ANAC, ou seja para fins recreativos) pode ser importado como bagagem.

*Pra fins de importação desses equipamentos, a finalidade de seu uso, recreativo ou não, é que será determinante para a definição do regime de importação. Ou seja, se o “drone” for utilizado exclusi-*

vamente com a finalidade recreativa, considerado um aeromodelo, poderá ser desembaraçado como bagagem, obedecendo ao Regime de Tributação Especial (RTE). Para todas as demais utilizações, não recreativas, deverão ser importados obedecendo ao Regime Comum de Importação.<sup>27</sup>

A IN 1059/2010 que dispõe sobre procedimentos de controle aduaneiro e tratamento tributário aplicáveis aos bens de viajante conceitua os bens do viajante e a bagagem da seguinte forma:

*Art. 2º Para os efeitos desta Instrução Normativa, entende-se por:*

*I - bens de viajante: os bens portados por viajante ou que, em razão da sua viagem, sejam para ele encaminhados ao País ou por ele remetidos ao exterior, ainda que em trânsito pelo território aduaneiro, por qualquer meio de transporte;*

*II - bagagem: os bens novos ou usados que um viajante, em compatibilidade com as circunstâncias de sua viagem, puder destinar para seu uso ou consumo pessoal, bem como para presentear, sempre que, pela sua quantidade, natureza ou variedade, não permitirem presumir importação ou exportação com fins comerciais ou industriais;*

*(...)*

*§ 1º Os bens de caráter manifestamente pessoal a que se refere o inciso VII do caput abrangem, entre outros, uma máquina fotográfica, um relógio de pulso e um telefone celular usados que o viajante porte consigo, desde que em compatibilidade com as circunstâncias da viagem.*

*§ 3º Não se enquadram no conceito de bagagem:*

*I - veículos automotores em geral, motocicletas, motonetas, bicicletas com motor, motores para embarcação, motos aquáticas e similares, casas rodantes (motor homes), aeronaves e embarcações de todo tipo; e*

*II - partes e peças dos bens relacionados no inciso I, exceto os bens unitários, de valor inferior aos limites de isenção, relacionados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)*

Na análise desse dispositivo ficam algumas perguntas: conforme parágrafo primeiro, o conceito de máquina fotográfica incluiria a câmera digital acoplada a quadricóptero? E portanto esse tipo de *drone*, que será cada vez mais usado por viajantes, se enquadraria como bem manifestamente pessoal? O termo 'aeronaves' constante no inciso I do parágrafo 3º inclui os *drones* classificados como helicópteros? Estariam eles também excluídos do conceito de bagagem?

<sup>27</sup> RFB – Perguntas e Respostas - Disponível em: <https://sistemas.mre.gov.br/kitweb/datafiles/SantaCruz/pt-br/file/receita%20federal%20-%20perguntas%20e%20respostas.pdf>

## 4. CONCLUSÃO

Considerando notória expertise brasileira em aeronáutica; indústria de *drones* como promissora; rápida popularização desses bens; potenciais riscos advindos do mau uso de *drones*; papel da aduana na facilitação do comércio e na segurança dos cidadãos; e momento atual de construção de nova edição da NCM; conclui-se que o Estado Brasileiro, deve dedicar especial atenção a esses bens e buscar incluir especificidades relacionadas a esses veículos aéreos não tripulados em diversas normas. Após o esforço inicial no Projeto Apoio aos Dialogos Setoriais União Européia – Brasil, envolvendo especialmente a ANAC e DECEA, e a regulamentação do uso dos Drones 2017, percebe-se que é o momento de um estudo específico para controle aduaneiro sobre esses bens promissores e perigosos.

No caso dos viajantes, foi possível observar que as regras precisam se tornar mais claras para maior segurança jurídica e a fim de garantir tratamento uniforme nos diversos pontos de fiscalização. A Receita Federal poderia detalhar orientações a respeito da importação de *drones*, especialmente como bagagem e ou em remessas internacionais. Também deveria constar nas orientações sobre admissão temporária de veículos. Na perspectiva do controle, frente ao perigo de mau uso, inclusive como armas letais, propõe-se que os *drones*, ainda que para lazer, sejam identificados na declaração de bagagem – E-DBV. Pois com esse dado seria possível vincular sua entrada no país a uma pessoa que poderia ser responsabilizada no caso de danos a terceiros ou uso ilegal. Além disso, observou-se que um modelo popular no mundo, tem o seu uso proibido no Brasil pela Anatel - o Mi Drone 4k (FXQ02FM) -, não seria melhor que esse modelo e outros, que Anatel venha a avaliar como inadequado, fossem impedidos de entrar no país, com avisos aos viajantes e à fiscalização? Outras formas de controle, seriam bem vindos, como a exigência do cadastro prévio na ANATEL e ANAC, feito pela internet. Assim nas alfândegas o viajante já chegaria com a documentação, e se fosse de modelo de uso proibido o viajante saberia antes de trazer em sua bagagem. De posse da referida documentação, a fiscalização poderia comparar a descrição documental com o bem, no caso de seleção para conferência. Esse procedimento traria maior segurança a autoridade responsável pelo desembarço dos *drones*. Caso o viajante desconhecesse a norma, poderia fazer esse cadastro nos computadores disponíveis para efetuar a e-DBV nos pontos de chegada. Mas, para que isso fosse possível, seria necessário que a ANAC criasse a possibilidade de determinados *drones*, conforme limite de peso serem vinculados a passaporte, e não somente a CPF e CNPJ. Se necessário para fins de controle desses órgãos, poderia ser um cadastro, temporário e ratificado pela aduana no momento da entrada da pessoa no país, autorizando a sua admissão temporária. Depreende-se que essa normatização aduaneira sobre os *drones* deveria contar com a participação de diversos órgãos, assim como foi feito previamente a regulamentação de seu uso.

No estudo das Soluções de Consulta conclui-se que as decisões foram corretas, a lógica do SH e os esclarecimentos constantes do instrumental subsidiário foram seguidos conforme demonstrado. Somente se cada estado parte, respeitar as regras, as NESH e pareceres emitidos pela OMA, será alcançado o objetivo da interpretação uniforme do SH. Pelos mesmos motivos, considerou-se mais assertiva a decisão judicial que indeferiu a antecipação de tutela.

Em relação a nova edição SH 2022, conclui-se que ela não resolve conflitos sobre a classificação dos drones. Apesar de ter diferenciado de outras aeronaves, o conceito continua abrangendo somente a aeronave com câmera integrada e os desdobramentos em subposições são referentes apenas ao peso. A nova posição não considerou a principal característica desse bem que se apresenta como um ‘sistema de aeronave não tripulada’ (UAS). E do que se pôde aprender, seria o melhor texto para a nova posição, ‘sistema de aeronave não tripulada’, com nota de posição esclarecendo que a aeronave parte desse sistema, se vendida em separada se classificaria com se ele fosse. Com a nova posição do SH2022, um *drone* desenvolvido para fotografar, com uma câmera acoplada, continuará sendo um produto sortido, classificado de acordo com a característica essencial – câmera fotográfica. Salvo sobrevenham pareceres e notas explicativas que instruem de forma diferente.

Os dados, da importação ou exportação desses bens, estarão misturados com os de outros bens, como pulverizadores e câmeras fotográficas, o que não é desejável para as estatísticas relacionadas ao comércio de uma mercadoria tão relevante. Uma possível solução, na perspectiva da coleta de dados, seria na Edição da NCM 2022, desdobrar as subposições de câmeras, em um item ‘câmera acoplada a veículo não tripulado’, da mesma forma com os pulverizadores, e outras mercadorias que se vislumbre essa possibilidade. Assim seria possível recolher os dados relativos ao comércio de drones, ainda que acoplados a outros bens.

Do ponto de vista econômico, a nova posição da NCM permite que se conceda às aeronaves tripuladas e utilizadas no transporte de passageiros e cargas, maior renúncia fiscal, por interesses econômicos, sem que necessariamente se estenda aos *drones* a mesma política. Por outro lado, a nova posição 8807, específica para partes e peças de UA, permite políticas de redução tarifária para o incentivo a fabricação de drones no Mercosul.

## BIBLIOGRAFIA

DOMINGO, Luiz Roberto - “A Classificação Fiscal de Mercadorias a partir das Bases Teóricas de Jose Lence Carluci” In: LEÃO, Gustavo Junqueira, ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela (org) **Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira em Homenagem a José Lence de CARLUCI** / – Rio de Janeiro: lumen |juris, 2017. p. 551 a 568.

GUIMARAES, Mario Sérgio - “Classificação Fiscal de Mercadorias” In: LEÃO, Gustavo Junqueira, ARAUJO, Renata Alcione de Faria Vilela (org) **Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira em Homenagem a José Lence de CARLUCI** / – Rio de Janeiro: lumen |juris, 2017. p. 247 a 300.

PRUDKIN, Gonzalo. **Drones: su origen y aplicación en el periodismo contemporáneo para generación de contenidos en 3D** in PRUDKIN, Gonzalo, BREUNING, Fabio Marcelo (org) **DRONES E CIÊNCIA Teoria e aplicações metodológicas Volume I** Santa Maria, RS FACOS-UFSM, 2019.

GRANSHAW, Stuart. **RPV, UAV, UAS, RPAS... or just drone?**. The Photogrametric Record 33 (162). p. 160 a 170. 2018.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. **Revisão aduaneira, revisão do lançamento tributário e segurança jurídica**, 2014. Dissertação (mestrado). Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte. 262 p.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. **Revisão Aduaneira, e Segurança jurídica**, Belo Horizonte. Intellecto, 2016

ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. O Princípio da boa fé e as multas por erro de Classificação Fiscal de Mercadorias na Importação. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães, SARTORI, Angela, DOMINGO, Luiz Roberto (orgs), **Tributação Aduaneira – à luz da jurisprudência do CARF - Conselho de Recursos Fiscais -**, 1.ed. - São Paulo: MP, 2013. 320 p.

CONSEIL DE COOPERATION DOUANIERE. **Amendements a la nomenclature que figure en anexo a la convencion**. Acceptés suite à la Recommandation du du 28 juin 2019. Convention Internationale Sur Le Systeme Harmonise Convention Internationale sur le Systeme Harmonise de Designation et de Codification des Marchandises.

AVILA, Humberto “Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico”, Revista de Direito Tributário, v. 79, São Paulo, Malheiros, 2001, p.163-183.

WCO = **Strategic Plan. 2019-2022** disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/about-us/administrative-documents/wco-strategic-plan-2019-2022.pdf?db=web>

CAPARROZ, Roberto. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira - Esquematizado**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, 1013 p.

BRASIL. Estudo Sobre a Industria Brasileira e Européia de Veiculos Aéreos Não Tripulados. Autores: PECHARROMAN José Marial Peral. VEIGA, Ricardo. **Projeto Apoio aos Dialogos Setoriais União Européia – Brasil** . 2017.

BREDA, Felipe Alexandre Ramos. Ponderações sobre as Discussões Tributário-aduaneiras envolvendo o Valor Aduaneiro e Classificação Fiscal . Revista Dialética do Direito Tributário , nº 203.

## MATERIAS NA MÍDIA

LEORATI, Alexandre. **Tributação de drones segue sem pacificação na Receita Federal**. JOTA. Brasília, 2020

disponível em: [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/tributacao-drones-receita-federal-01012020](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/tributacao-drones-receita-federal-01012020)

GREENGARD, Samuel. **When Drones Fly**. 2019. disponível em: <https://cacm.acm.org/magazines/2019/11/240357-when-drones-fly/fulltext>

MESSIAS, Carlos . **Mercado Global de Drones agita players Brasileiros**, (FORBES, nov 2019) disponível em: <https://forbes.com.br/negocios/2019/11/mercado-global-de-drones-agita-players-brasileiros/>

SILVA, Roberto Raya. **Interpretação do Sistema Harmonizado: O camaleão e o drone?** 2020, disponível em: <https://www.customsclearance.net/de/articles/interpretacao-do-sistema-harmonizado-o-camaleao-e-o-drone?print=1>

## ENTREVISTAS

Cleito Ribeiro

João Roberto de Lima

## PORTAIS DE SÍTIOS ELETRÔNICOS

WCO - WORLD CUSTOMS ORGANIZATION - <http://www.wcoomd.org/en.aspx>

RFB - <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira> - <http://receita.economia.gov.br/orientacao-aduaneira/classificacao-fiscal-de-mercadorias>

PORTAL UNICO DO SISCOMEX: <https://portalunico.siscomex.gov.br/classif/#/sumario?perfil=publico>

DECEA - <https://www.decea.gov.br/drone>

ANAC - <https://www.anac.gov.br/assuntos/paginas-tematicas/drones>

ANATEL - <https://www.anatel.gov.br/setorregulado/importacao-para-uso-proprio?layout=edit&id=515>

GLOBAL DRONES REGULATIONS DATA BASE [www.droneregulations.info](http://www.droneregulations.info)

## TRATADOS INTERNACIONAIS:

(BRASIL)Decreto 350 de 1991 - Tratado de Assunção - Tratado de Constituição do Mercosul

(BRASIL)Decreto Legislativo nº 71/1988 - Convenção do sistema Harmonizado

(BRASIL)Decreto nº 2.376 de 1997 - Nomenclatura Comum do Mercosul

(BRASIL)Decreto 21.713 de 1946 - Convenção de Chicago - Convenção sobre Aviação Civil Internacional

(BRASIL)Decreto 10.276 de 2020 Convenção de Quioto Revisada - Protocolo de Revisão da Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros



## LEIS

(BRASIL) Lei 11.182/2005

## LEGISLAÇÃO:

INTRUÇÕES NORMATIVAS RFB: IN RFB 1059 de 2010, IN RFB 1747 de 2017, IN RFB1926 de 2020, IN RFB 1788 de 2018,

DECEA: ICA 100-40 / AIC-N 17/17

ANAC: Rebac-E 94 /2017

Soluções de Consulta – Cosit:

2018: 98.304, 98.305, 98.306, 98.307;

2019: 98.090, 98.145, 98.146, 98.238, 98.287, 98.288, 98.289, 98.432, 98.439, 98.440, 98.441, 98.442, 98.475, 98.376, 98.540, 98.546, 98.547, 98.548, 98.642, 98.643, 98.644, 98.645;

2020: 98.003, 98.101

## DECISÕES

**TRF 3 Referentes a pedidos de antecipação de tutela, processos:**

5031731-0.2018.4.03.6100/TRF3 – Autor: INPOWER Eletronica

017800-03-2019.4.03.6100/TRF3 – Autor: ABRADISTI – Associação Brasileira de Produtos e Serviços de Tecnologia

## AGRADECIMENTOS

**Alzira e Ramayana Gazzinelli** cúmplices no prazer da incessante busca por aprendizagem.

**Euvaldo Bacelar e Guilherme Gazzinelli**, pelo amor e carinho e força diária para seguir adiante nos desafios que me proponho.

**Gabriela Guimarães Gazzinelli**, pelo apoio sempre presente.

**Colegas da Alfândega de Belo Horizonte e da 6ª Região Fiscal**, criadores de um ambiente de trabalho sério, respeitoso, participativo, onde reflexões sobre procedimentos, conceitos e o papel da aduana para a sociedade sempre têm espaço privilegiado. Especialmente a: **Lara Turon Barcelos, João Roberto Lima, Flavio Ladislau, Marcelo Barbosa, Luciana Savoy, Geralda da Luz Ribeiro, Jansen Ribeiro, Manoel Rodrugues, Luiz Ledsham, Bruno Nepomuceno e Orlando Soares do Santos** que contribuíram, de alguma forma, para a realização desse trabalho.

**A RFB e ao Sindireceita**, impulsionadores do desenvolvimento técnico científico dos Analistas Tributários



**05**

## **O SISTEMA DE LEILÃO ELETRÔNICO NA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**

**VITOR MUZIO SCAVO**



# O SISTEMA DE LEILÃO ELETRÔNICO NA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

VITOR MUZIO SCAVO

## RESUMO

Este trabalho foi desenvolvido com o intuito de levantar informações sobre os leilões realizados na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, órgão específico e singular da estrutura do Ministério da Economia. O objetivo central deste trabalho de conclusão de curso foi analisar a evolução dos leilões na Receita Federal, principalmente após a implementação do Sistema de Leilão Eletrônico – SLE, em dezembro de 2010. A metodologia utilizada foi a obtenção de informações referentes aos leilões realizados na Receita Federal ao longo dos últimos anos. Após o levantamento e tabulação dos dados, percebe-se que, após a implantação do Sistema de Leilão Eletrônico – SLE, cresceu consideravelmente a arrecadação com leilões e a quantidade de leilões realizados na Receita Federal do Brasil, além disso, é possível destacar o considerável aumento de saída de mercadorias apreendidas irregularmente através dos leilões bem como a evolução da atividade leilão dentro da Receita Federal do Brasil.

**Palavras-chave:** Leilão. Mercadorias apreendidas. Arrecadação.

\* Bacharel em Administração formado pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas e Analista Tributário da Receita Federal do Brasil - ATRFB

## ABSTRACT

This study aims to getting information about the auctions held at the Special Secretary of the Federal Revenue of Brazil, a specific and singular organ of the structure of the Ministry of Economy. The main objective of this study is to analyze the evolution of auctions in the Federal Revenue, mainly after the implementation of the Electronic Auction System in December 2010. The methodology used was based in obtaining information regarding the auctions held in the Federal Revenue Over the past few years. After collecting and tabulating the data, it is clear that, after the implementation of the Electronic Auction System - SLE, the collection of auctions and the number of auctions held at the Federal Revenue of Brazil increased considerably, in addition, it is possible to highlight the considerable increase in the outflow of goods seized irregularly through auctions as well as the evolution of auction activity within the Federal Revenue of Brazil.

**Keywords:** Auction. Seized goods. Tax collection.

## 1. INTRODUÇÃO

O combate ao contrabando e ao descaminho e o contínuo desenvolvimento do comércio exterior geram uma significativa quantidade de apreensões de mercadorias apreendidas pela Receita Federal do Brasil, em razão disso, se faz necessária a destinação das mercadorias abandonadas, entregues a Fazenda Nacional ou objeto de pena de perdimento através das seguintes hipóteses: alienação, mediante licitação, na modalidade leilão; doação às organizações da sociedade civil; incorporação a órgãos da administração pública direta ou indireta federal, estadual ou municipal e a destruição ou inutilização das mercadorias apreendidas.

Neste contexto, em um cenário de acúmulo de mercadorias nos depósitos, valores de estoques crescentes, maior grau de obsolescência das mercadorias, demanda crescente por investimentos em ampliação ou construção de depósitos e elevado custo de armazenagem há a necessidade de promover a saída das mercadorias dos depósitos o mais rápido possível para que haja uma rotatividade de estoque e, conseqüentemente, diminuição de custos com armazenagem e não obsolescência e depreciação das mercadorias apreendidas

Os estoques além de ocultarem outros tipos de desperdícios, significam, também, desperdícios de investimento e espaço. A redução de estoque deve ser realizada através da eliminação das causas geradoras de se manter estoques. A eliminação de todos os outros desperdícios tem como conseqüência a redução dos desperdícios por estoque. (CORRÊA; GIANESI, 2009, p. 75).

Ainda, atualmente vivemos uma realidade onde a redução de gastos públicos aliada ao contingenciamento de despesas se faz cada vez mais necessária. O aumento da carga tributária sofre cada vez mais resistência por parte da sociedade e não é cabível no atual cenário econômico-social do país. Uma alternativa para o aumento da arrecadação federal sem que haja a necessidade de criação ou majoração de impostos federais é a alienação, mediante licitação, na modalidade leilão de mercadorias apreendidas, situação esta que vem se tornando cada vez mais comum dentro da Receita Federal do Brasil.

Os leilões de mercadorias apreendidas são realizados através do SLE – Sistema de Leilão Eletrônico, ferramenta que vem ao encontro das necessidades de alienação de mercadorias apreendidas pela Receita Federal. O Sistema está em constante evolução e, devido a esse fator, vem permitindo um aumento considerável de arrecadação dentro da Receita Federal do Brasil.

Em relação aos valores arrecadados com os leilões de mercadorias apreendidas, é importante destacar que conforme determinação presente no Decreto Lei 1.455 de 1976, 60% de todo valor arrecadado pelos leilões é destinado ao FUNDAF (Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das atividades de Fiscalização) e 40% tem como destino a seguridade social havendo assim uma divisão do valor arrecadado entre as atividades de fiscalização e Previdência Social “a Previdência Social é um dos pilares de uma Nação e sem ela a cidadania não passa de meras palavras ditas ao sabor das conveniências políticas do momento.” (FRANÇA, 1997, p. 03).



Com base nestes preceitos, foi realizada uma pesquisa sobre a evolução do leilão de mercadorias apreendidas na Receita Federal do Brasil com destaque para o Sistema de Leilão Eletrônico, meio pelo qual a administração tributária vende produtos apreendidos por meio da internet, sistema esse que trouxe maior eficácia na saída de mercadorias dos depósitos, simplificando procedimentos, reduzindo custos, ampliando a competitividade, assegurando a transparência nas licitações e, garantindo ainda, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração.

## 2. SISTEMA DE LEILÃO ELETRÔNICO – SLE

Implantado em dezembro de 2010, o Sistema de Leilão Eletrônico – SLE foi desenvolvido para a realização de leilões de mercadorias apreendidas pela Receita Federal do Brasil.

Anteriormente a implantação do SLE, os leilões presenciais exigiam uma infraestrutura humana e logística onerosa, era indispensável o deslocamento dos interessados para diversas unidades da Receita Federal promotora da licitação, havia conluio entre os licitantes para arrematar os bens pelo seu valor mínimo haja vista que antigamente todos os licitantes sabiam quais os valores estavam sendo ofertados pelas empresas participantes do leilão. Essas e outras dificuldades desestimulavam os servidores da Receita Federal a promoverem a saída de mercadorias apreendidas através de leilões, com isso, haviam problemas que necessitavam ser sanados, a saber: como não haviam tantos leilões devido às dificuldades expostas, por lógica, a arrecadação com leilões de mercadorias apreendidas era consideravelmente menor ao que é hoje; havia uma maior dificuldade na destinação de mercadorias apreendidas, ou seja, o estoque era consideravelmente maior, a armazenagem dessas mercadorias gerava consideráveis custos para a administração pública e, além disso, o tempo maior de armazenagem das mercadorias fazia com que as mesmas se tornassem obsoletas e inservíveis.

O SLE permite à administração tributária vender produtos apreendidos, utilizando-se de recursos de tecnologia de informação, mediante a recepção, por meio de acesso via Internet, de propostas de valor de compra e lances de interessados autenticados por meio de certificação digital, com acompanhamento de todo o processo pela sociedade.

O leilão eletrônico das mercadorias apreendidas pela Receita Federal do Brasil, através do SLE, é realizado em 2 etapas. Na 1ª Etapa, a empresa ou pessoa física acessa o serviço disponível na Internet utilizando certificação digital e apresentando uma proposta de valor de compra para cada lote que tenha interesse em adquirir, destaca-se o fato dos licitantes, sociedade e até mesmo os servidores da Receita Federal do Brasil não saberem o valor ofertado por cada licitante. Na 2ª Etapa, em sessão pública virtual, é verificada a regularidade jurídica e fiscal dos proponentes que participaram da 1ª etapa, são selecionadas as maiores propostas para cada lote e é iniciada a fase de disputa dos lotes por meio de ofertas sucessivas e progressivas de valores de lances pela Internet. Nesta etapa, durante a Sessão Pública de Lances, os licitantes habilitados para cada lote podem oferecer lance superior ao então registrado anteriormente no SLE aumentando assim a competitividade entre os licitantes e permitindo uma maior arrecadação da Receita Federal. Este formato de leilão adotado pelo SLE potencializa consideravelmente a arrecadação haja vista que os participantes não são conhecidos até o resultado final do leilão inviabilizando assim a realização de negociação entre os licitantes que se dispõem a ofertar valores bem próximos ao que pretendem pagar pelo lote, superando o valor mínimo deste, sob pena de não se classificar para a sessão de lances, além disso, como o interessado não necessita mais deslocar-se para participar do leilão, o valor dos custos com deslocamento pode ser repassado para a composição do valor de sua oferta pelo lote.

No SLE, todos os procedimentos para a realização, gerenciamento e participação no leilão são feitos eletronicamente, por meio da internet, mediante a utilização de certificado digital

que, embora possa limitar a participação de interessados nos leilões, garante a autenticidade, integridade e validade jurídica dos procedimentos proporcionando assim acesso seguro ao sistema, racionalizando e otimizando procedimentos e reduzindo custos operacionais. Em relação aos servidores da Receita Federal do Brasil, estes acessam funcionalidades específicas do sistema e em qualquer hipótese, as ações de cada servidor da RFB e dos licitantes ficam registradas e gravadas garantindo ao processo de licitação um controle eficiente e transparente uma vez que é garantido o acesso à informação para qualquer interessado.

Destaca-se também a “aprovação de uma minuta padrão do Edital”, como o leilão é um procedimento padronizado e de alcance nacional, a ser utilizado de maneira idêntica entre várias unidades da RFB, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN entendeu a admissão/adoção da minuta-padrão, assim, não há a necessidade de prévia manifestação da Procuradoria sobre a regularidade dos editais a cada leilão realizado.

## 2.1. EVOLUÇÃO DO SISTEMA DE LEILÃO ELETRÔNICO - SLE

O Sistema de Leilão Eletrônico – SLE trouxe mais eficácia e transparência aos leilões realizados pela Receita Federal do Brasil, simplificando procedimentos, reduzindo custos, ampliando a competitividade, facilitando a participação dos interessados, evitando o conluio entre os licitantes, agilizando o processo de saída de mercadorias apreendidas dos depósitos e aumentando a arrecadação da União com a venda das mercadorias apreendidas leiloadas.

Desde a implantação do SLE, em dezembro de 2010, vale destacar algumas inovações que aconteceram nos Leilões Eletrônicos na Receita Federal bem como o reconhecimento da eficácia do SLE fora do ambiente da Receita Federal do Brasil, a saber:

-O Sistema de Leilão Eletrônico – SLE esteve duas vezes seguidas, nos anos de 2012 e 2013, entre os 20 finalistas do Concurso Inovação na Gestão Pública Federal promovido pela Escola Nacional de Administração Pública – ENAP, em parceria com o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que, desde 1996, premia práticas inovadoras que promovam a melhoria da gestão pública em benefício dos cidadãos. O objetivo do concurso é estimular a implementação de iniciativas inovadoras de gestão em organizações do governo federal que produzam resultados positivos para o serviço público e para a sociedade.

-O Sistema de Leilão Eletrônico – SLE obteve o 1º lugar na edição de 2012 do concurso de inovação de administração tributária promovido pelo Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, organismo internacional público, sem fins lucrativos, que promove a assistência técnica especializada para a atualização e modernização das administrações tributárias, o CIAT tem atualmente 42 países-membros. A finalidade do concurso “Prêmio Inovação 2012” foi identificar e reconhecer práticas inovadoras nas Administrações Tributárias, divulgando-as a todos os Estados-membros como exemplo de sucesso na busca pela excelência.

-Em novembro de 2012, foi implantada nova versão do Sistema de Leilão Eletrônico – SLE permitindo a possibilidade de participação de “Pessoas Físicas” nos Leilões Eletrônicos. Inicialmente permitida apenas a participação de “Pessoas Jurídicas”, essa alteração democrati-

zou a participação nos Leilões Eletrônicos da Receita Federal do Brasil através do Sistema de Leilão Eletrônico – SLE assegurando-se inclusive, o cumprimento dos princípios básicos das licitações públicas tais como a isonomia, a escolha da proposta mais vantajosa para a Administração e a ampliação da competitividade, princípios elencados na LEI Nº 8.666, DE 21 DE JUNHO DE 1993 - Lei das Licitações.

Art. 3º A licitação destina-se a garantir a observância do princípio constitucional da isonomia, a seleção da proposta mais vantajosa para a administração e a promoção do desenvolvimento nacional sustentável e será processada e julgada em estrita conformidade com os princípios básicos da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e dos que lhes são correlatos.(BRASIL, 1993).

- Promover o desenvolvimento nacional sustentável através da realização de Leilão de Resíduos. Desde 2013, essa iniciativa foi extremamente positiva para a Receita Federal que antigamente tinha que arcar com os custos de destruição, serviços de transporte e correta destinação/desfazimento dos itens destruídos, com o Leilão de Resíduos, a Receita Federal faz com que o licitante vencedor seja o responsável pela destruição das mercadorias leiloadas observando a legislação ambiental e a adequada destinação final de todo o resíduo gerado no procedimento e, além disso, aumenta sua arrecadação com o valor do lote arrematado pelo licitante vencedor, este, obedecendo as regras e a legislação imposta, poderá se beneficiar economicamente com os resíduos resultantes da destruição das mercadorias apreendidas leiloadas. Importante observar que a entrega do resíduo ao arrematante será autorizada e efetuada somente depois que a Comissão de Destruição, composta por no mínimo três servidores em exercício na Receita Federal, atestar que as mercadorias constantes do lote foram efetivamente destruídas/inutilizadas.

- Leilão Eletrônico da Receita Federal é destaque em evento nacional promovido pelo SEBRAE. A Receita Federal participou, nos dias 17 e 18 de novembro de 2015, em Cuiabá/MT, do 7º Fomento Nacional, evento realizado pelo SEBRAE em parceria com o Governo Federal, governos dos estados e prefeituras. O Sistema de Leilão Eletrônico – SLE foi apresentado no contexto das atividades “Espaço Institucional” e “Encontros de Oportunidades”, despertando o interesse dos empreendedores presentes, como efetiva possibilidade de impulsionar e ampliar o seu negócio por meio da compra de produtos apreendidos.

- Em fevereiro de 2017, a Receita Federal do Brasil realizou o primeiro leilão eletrônico para a alienação de materiais inservíveis, assim considerado os bens classificados como ociosos, irrecuperáveis ou antieconômicos. A utilização do Sistema de Leilão Eletrônico - SLE conferiu segurança e transparência ao processo de desfazimento de patrimônio, ou seja, a eficácia do Sistema de Leilão Eletrônico dentro da Receita Federal foi tamanha que atualmente está sendo utilizada não só para a alienação de mercadorias apreendidas mas também para a realização de leilões eletrônicos para o desfazimento de itens de patrimônio do órgão.

- Participação da Receita Federal do Brasil na 15ª Reunião da Organização Mundial das Aduanas sobre Contrafação e Pirataria (CAP), em Bruxelas, no dia 07 de dezembro de 2018.

A reunião da CAP é a maior do mundo em direito de propriedade intelectual e contrafeição, atraindo detentores de direitos de marcas, intervenientes no comércio exterior e outras organizações públicas e privadas internacionais. Na pauta da 15ª Reunião foi incluído o assunto destruição de produtos contrafeitos, em face da dificuldade apresentada por diversos países-membros para conferir uma destinação ambientalmente adequada aos resíduos de destruição, a Receita Federal do Brasil apresentou a palestra “Destructions de produits saisis dans Le respect de L’environnement” – “Destruição de mercadorias apreendidas respeitando o meio ambiente”, neste cenário, foram apresentadas iniciativas e diretrizes de sustentabilidade adotadas pela RFB na gestão de mercadorias apreendidas, a exemplo do leilão de produtos para fins de reciclagem com repasse do encargo de destruição ao arrematante, a parceria com órgãos públicos e com organizações da sociedade civil para reutilização ou reciclagem dos resíduos de destruição.

- Realização de “Leilão para Exportação”. Em 2019, essa modalidade de Leilão permite a União promover leilões eletrônicos para fins de exportação, destinado exclusivamente para pessoas jurídicas que comprovem a vinculação do lote à sua imediata exportação. Trata-se de procedimento inovador que visa a destinar bens condenados à destruição por formalidades impostas por agências reguladoras bem como evitar a reutilização de bens para a prática de atividades que motivaram a apreensão. Importante observar que este procedimento alternativo, em homenagem ao princípio da economicidade, resultará em receitas para os cofres públicos em vez de despesas com destruição de itens que não podem ser comercializados no país, e, em perfeito alinhamento à legislação ambiental, deixará de gerar resíduos sólidos permitindo a utilização ou consumo destes bens em países para quais possam ser exportados, ainda, deve haver vedação de uso, consumo, industrialização, comercialização e qualquer outra forma de aproveitamento no país dos bens arrematados ou de quaisquer de suas partes.

### 3. METODOLOGIA

Tem-se como metodologia a pesquisa básica e foi desenvolvido mediante a extração de dados do Ministério da Economia – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, informações coletadas diretamente no site da Receita Federal do Brasil bem como revistas e publicações de órgãos e revistas do ramo.

A pesquisa realizada foi mediante consulta bibliográfica de dados disponíveis nas fontes mencionadas. A pesquisa foi de forma quantitativa, mediante separação dos valores dispendidos com as rubricas analisadas. O tipo de pesquisa utilizado no trabalho foi descritivo, mediante tabulação em planilha dos dados e interpretação das variações de cada ano.

Após a extração dos dados, foram analisados os seguintes montantes:

- Valores das apreensões de mercadorias
- Porcentagem e valores relacionados às saídas de mercadorias apreendidas na Receita Federal do Brasil
- Quantidade e valores arrecadados com leilões

Posteriormente, foi verificada a evolução e crescimento da participação dos leilões eletrônicos nos valores de saídas de mercadorias apreendidas dentro da Receita Federal do Brasil, principalmente após a implantação do Sistema de Leilão Eletrônico – SLE, comprovando a eficácia desse sistema.

## 4, ANALISE DOS DADOS

### 4.1. APREENSÕES DE MERCADORIAS NA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

O combate ao ingresso de mercadorias irregulares no País protege a indústria nacional e também o consumidor haja vista que muitas vezes os produtos ilegais podem ser nocivos à saúde ou apresentarem riscos à segurança do usuário. Posto isso, se faz cada vez mais necessária a intensificação no combate ao contrabando e descaminho.

As Aduanas desempenham papel crítico na implementação de regulamentos que abordam os principais desafios sociais e econômicos que as sociedades enfrentam em todo o mundo: promovem a inovação por meio da proteção dos Direitos de Propriedade Intelectual (DPI) e impedem que bens abaixo do padrão ou contrafeitos e produtos que violem as regulamentações entrem nos mercados locais; lutam contra o crime organizado transnacional e o terrorismo e agem contra o tráfico de pessoas, drogas, armas e lavagem de dinheiro, entre outros crimes graves. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2020).

No período de janeiro a dezembro de 2019, a Receita Federal apreendeu R\$ 3,26 bilhões em mercadorias irregulares, maior resultado da história.

O confisco, a perda de bens em razão de importação sem pagamento de tributos ou da importação de mercadoria proibida (descaminho ou contrabando), por exemplo, não é considerada ilegítima. A penalidade tem fulcro na proteção não somente do erário mas também dos cidadãos brasileiros: proteger da concorrência desleal (com mercadorias introduzidas clandestinamente sem carga tributária) e de inúmeros outros danos que a entrada sem a fiscalização aduaneira pode trazer como o comprometimento da segurança da sociedade, dos direitos do consumidor, da saúde pública, do meio ambiente.(MEIRA, 2012).

Assim, fica claro o aumento progressivo de apreensões de mercadorias apreendidas realizadas pela Receita Federal. Além disso, podemos constatar o aumento contínuo nos valores de apreensões de mercadorias apreendidas desde o ano de 2013, conforme explanado abaixo:

**TABELA 1 - Apreensões de mercadorias irregulares da Receita Federal do Brasil**

ANO	VALOR (em bilhões de reais)	VARIAÇÃO %
2009	R\$ 1,42	-
2010	R\$ 1,27	- 10,56
2011	R\$ 1,47	15,74

2012	R\$ 2,02	37,41
2013	R\$ 1,68	- 16,83
2014	R\$ 1,80	7,14
2015	R\$ 1,88	4,44
2016	R\$ 2,10	11,70
2017	R\$ 2,25	7,14
2018	R\$ 3,15	40,00
2019	R\$ 3,26	3,49

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da RFB

## 4.2. SAÍDAS DE MERCADORIAS APREENDIDAS NA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

O crescente e contínuo aumento de apreensões de mercadorias irregulares faz com que haja a necessidade da saída dessas mercadorias de seus respectivos depósitos de maneira eficiente e ágil.

O ano de 2019 foi o que obteve o maior valor em saídas de mercadorias da Receita Federal do Brasil, o montante total foi de R\$ 3,07 bilhões, assim como aconteceu com as apreensões de mercadorias apreendidas, o maior resultado da história.

A destinação das mercadorias abandonadas, entregues a Fazenda Nacional ou objeto de pena de perdimento se dá através das seguintes hipóteses: alienação, mediante licitação, na modalidade leilão; doação às organizações da sociedade civil; incorporação a órgãos da administração pública direta ou indireta federal, estadual ou municipal; destruição ou inutilização das mercadorias apreendidas.

No próximo gráfico, assim como nas apreensões de mercadorias irregulares, poderemos observar a evolução dos valores totais de saídas de mercadorias abandonadas ou objeto da aplicação da pena de perdimento.

**TABELA 2 – Saídas totais de mercadorias irregulares da Receita Federal do Brasil**

ANO	VALOR (em bilhões de reais)	VARIAÇÃO %
2006	R\$ 0,68	-
2007	R\$ 0,83	22,05
2008	R\$ 0,94	13,25
2009	R\$ 1,20	27,65
2010	R\$ 1,42	18,33
2011	R\$ 1,65	16,19
2012	R\$ 1,85	12,12



2013	R\$ 1,85	0
2014	R\$ 1,96	5,94
2015	R\$ 2,06	5,10
2016	R\$ 1,66	- 19,41
2017	R\$ 2,71	63,25
2018	R\$ 2,72	0,36
2019	R\$ 3,07	12,86

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da RFB

Importante informar que os dados apresentados acima são referentes a todos os tipos de saídas de mercadorias apreendidas ou abandonadas da Receita Federal do Brasil, assim, vale destacar que em muitos casos não há a discricionariedade do servidor público em definir qual será o destino da mercadoria apreendida irregularmente, caso típico dessa situação são os cigarros estrangeiros apreendidos que, obrigatoriamente, devem ser encaminhados para inutilização/incineração/destruição. Além da destruição, outras hipóteses de saídas de mercadorias incluídas na tabela acima onde não há a discricionariedade do servidor público em definir qual será o destino da mercadoria são a saída de mercadorias para análise, saída por decisão favorável ao contribuinte, saída para prova de ilícito penal e saída por faltas ou quebras constatadas.

#### 4.3. SAÍDAS DE MERCADORIAS APREENDIDAS NA RECEITA FEDERAL DO BRASIL ATRAVÉS DE LEILÕES, DOAÇÕES ÀS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL E INCORPORAÇÃO A ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL, ESTADUAL E MUNICIPAL

O foco deste trabalho é em relação a evolução do Sistema de Leilão Eletrônico, implantado no final de 2010 pela Receita Federal do Brasil. Neste tópico serão apresentados os dados das saídas de mercadorias irregulares por alienação, mediante licitação, na modalidade leilão; doação às organizações da sociedade civil e incorporação a órgãos da administração pública direta ou indireta federal, estadual ou municipal.

O principal objetivo do próximo gráfico é mostrar a evolução das saídas de mercadorias apreendidas por alienação, mediante licitação, na modalidade de leilão perante as saídas por doações às organizações da sociedade civil e incorporação a órgãos da administração pública direta ou indireta federal, estadual ou municipal. Interessante frisar que essas 3 hipóteses de saídas de mercadorias são discricionárias, ou seja, cabe ao órgão decidir qual será o melhor destino da mercadoria, a saber: leilão, doação a entidades ou incorporação a órgãos públicos.

**TABELA 3 – Saídas de mercadorias irregulares da Receita Federal do Brasil (valores)**

ANO	Valor (em milhões de reais)			
	Leilão	IOP	Doações	Total
2006	77,00	176,18	97,01	350,20
2007	87,69	219,09	97,73	404,53
2008	103,96	214,05	116,71	434,73
2009	271,47	251,57	96,73	619,78
2010	319,04	182,76	99,58	601,39
2011	443,19	173,18	120,05	736,43
2012	357,31	150,07	118,51	625,89
2013	379,49	178,74	144,07	702,31
2014	460,47	101,74	24,47	586,69
2015	528,51	192,88	188,53	909,93
2016	455,56	71,53	6,27	533,37
2017	775,00	124,81	133,74	1033,56
2018	591,48	141,82	5,84	739,15
2019	818,61	198,09	191,18	1207,90

Leilão - alienação, mediante licitação

IOP - incorporação a órgãos da administração pública direta ou indireta federal, estadual ou municipal.

Doações - doações às organizações da sociedade civil

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da RFB

**TABELA 4 – Saídas de mercadorias irregulares da Receita Federal do Brasil (porcentagem)**

ANO	Porcentagem			
	Leilão	IOP	Doações	Total
2006	21,99%	50,31%	27,70%	100%
2007	21,68%	54,16%	24,16%	100%
2008	23,92%	49,24%	26,85%	100%
2009	43,80%	40,59%	15,61%	100%
2010	53,05%	30,39%	16,56%	100%
2011	60,18%	23,52%	16,30%	100%
2012	57,09%	23,98%	18,93%	100%
2013	54,04%	25,45%	20,51%	100%
2014	78,49%	17,34%	4,17%	100%
2015	58,08%	21,20%	20,72%	100%
2016	85,41%	13,41%	1,18%	100%
2017	74,98%	12,08%	12,94%	100%
2018	80,02%	19,19%	0,79%	100%
2019	67,77%	16,40%	15,83%	100%

Leilão - alienação, mediante licitação

IOP - incorporação a órgãos da administração pública direta ou indireta federal, estadual ou municipal.

Doações - doações às organizações da sociedade civil

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da RFB

Analisando os dados das Tabela 3 e 4, podemos observar claramente o avanço das saídas de mercadorias apreendidas através dos leilões dentro da Receita Federal do Brasil, principalmente após a implantação do Sistema de Leilão Eletrônico – SLE, em dezembro de 2010. A partir de 2011 temos um aumento considerável nos valores de saídas de mercadorias através de leilões, números que vem aumentando significativamente desde a implantação do SLE.

Verificando a porcentagem nos valores relacionados as saídas de mercadorias, observamos que as saídas através de leilões se mantiveram na faixa dos 20% entre os anos de 2006 a 2008 chegando a pouco mais de 40% no ano de 2009 e pouco mais de 50% em 2010, ano de implantação do Sistema de Leilão Eletrônico. A partir de então, o que vemos são aumentos sucessivos na porcentagem de mercadorias apreendidas destinadas através de leilões sendo mais de 60% no ano de 2011 e pouco mais de 50% nos anos de 2012, 2013 e 2015, o destaque especial é em relação aos últimos anos, mais especificamente em 2014, 2016, 2017, 2018 e 2019 em que a porcentagem de saída de mercadorias apreendidas por leilão representou no mínimo 65% das saídas através da alienação, mediante licitação, na modalidade de leilão.

Outro ponto de destaque é a redução drástica nas saídas de mercadorias por doações às organizações da sociedade civil e incorporação a órgãos da administração pública direta ou indireta federal, estadual ou municipal desde a implantação do Sistema de Leilão Eletrônico – SLE, em dezembro de 2010. Juntas, essas 2 opções de saídas de mercadorias representaram mais de 75% entre os anos de 2006 a 2008. Em 2010, ano de implantação do SLE, essa porcentagem chegou a ser inferior a 50% e continuou nesse mesmo patamar nos anos de 2011 a 2013 e 2015. Nos anos de 2014, 2016, 2017, 2018 e 2019 fica bem evidenciada a evolução do Sistema de Leilão Eletrônico dentro da Receita Federal haja vista a significativa redução das saídas de mercadorias apreendidas através de doações as organizações da sociedade civil e incorporação a órgãos da administração pública direta ou indireta federal, estadual e municipal que representaram apenas 21,51% em 2014, 14,59% em 2016, 25,02% em 2017, 19,98% no ano de 2018 e 32,23% em 2019.

Importante observar a existência de restrições para a destinação de mercadorias apreendidas em anos eleitorais (anos pares) através de doações às organizações da sociedade civil e incorporação a órgãos da administração pública federal, estadual e municipal, conforme definido expressamente no art. 17-A da Portaria RFB nº 3.010 de 2011:

Art. 37-A. Fica vedada:

I - no ano em que se realizar eleição:

- a) a destinação de quaisquer mercadorias apreendidas ou abandonadas, na forma de doação, a organizações da sociedade civil; e
- b) a destinação, na forma de incorporação, de mercadorias apreendidas ou abandonadas que, por suas características ou quantidades, possam vir a ser distribuídas gratuitamente à população;

II - nos 3 (três) meses que antecedem o pleito eleitoral, a destinação de mercadorias apreendidas ou abandonadas, na forma de incorporação, a órgãos da Administração Pública estadual ou municipal, direta ou indireta; e

III - a entrega de mercadorias aos beneficiários nos períodos indicados nos incisos I e II. Parágrafo único. Excetua-se ao disposto no caput o atendimento a órgãos da Administração Pública em situações de emergência ou de calamidade pública. (BRASIL, 2011).

Observado o disposto acima, podemos verificar que as restrições em anos eleitorais reduzem a quantidade de incorporações a órgãos da administração pública federal, estadual e municipal e as doações as organizações da sociedade civil mas não alteram significativamente o crescimento dos leilões dentro da Receita Federal, para comprovarmos isso, basta verificarmos o crescente aumento das participações dos leilões nas saídas de mercadorias não somente nos anos eleitorais haja vista que, a porcentagem nos dois últimos anos em que não houve restrições para destinações por motivos eleitorais, em 2017 e 2019, a porcentagem dos leilões na saída de mercadorias foi de 74,98% e 67,77% respectivamente.

#### 4.4. LEILÕES – DADOS REFERENTES A ARRECADAÇÃO E QUANTIDADE

Evidenciaremos a seguir a quantidade de leilões realizados na Receita Federal do Brasil, em especial, o aumento significativo após a implantação do Sistema de Leilão Eletrônico – SLE, em dezembro de 2010.

**TABELA 5 – Quantidade de leilões de mercadorias irregulares realizados na Receita Federal do Brasil**

ANO	Quantidade de Leilões
2004	68
2005	42
2006	38
2007	36
2008	36
2009	48
2010	101
2011	169
2012	183
2013	171
2014	188
2015	153
2016	126
2017	148
2018	138
2019	138

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da RFB

Como podemos observar, a quantidade de leilões realizados no ano de 2004 foi de 68 leilões, entre os anos de 2005 a 2009 a quantidade foi inferior a 50 leilões por ano. No ano de implantação do Sistema de Leilão Eletrônico, em 2010, tivemos 101 leilões realizados e daquele momento em diante, com o SLE consolidado, podemos claramente perceber o aumento da quantidade de leilões realizados na Receita Federal do Brasil com quantitativos sempre superiores a 100 leilões realizados por ano entre os anos de 2011 a 2019.

Em uma análise não exaustiva, podemos constatar que houve 268 leilões realizados nos anos de 2004 a 2009, excetuando 2010 da análise por ter sido o ano de implantação do Sistema de Leilão Eletrônico, observamos que foram realizados 990 leilões entre os anos de 2011 a 2016, um aumento de 369% se comparado aos 6 anos anteriores da implantação do SLE.

Portanto, não resta dúvida que a implantação do Sistema de Leilão Eletrônico foi essencial para o aumento da quantidade de leilões realizados na Receita Federal.

Analisaremos agora os valores referentes a arrecadação nos leilões realizados pela Receita Federal.

**TABELA 6 – Valores arrecadados com leilões na Receita Federal do Brasil:**

ANO	Valor Arrecadado
2004	R\$ 39.374.442,60
2005	R\$ 33.674.111,00
2006	R\$ 50.683.789,54
2007	R\$ 52.767.690,85
2008	R\$ 59.000.894,50
2009	R\$ 145.475.340,27
2010	R\$ 216.285.549,39
2011	R\$ 222.265.576,63
2012	R\$ 205.319.572,89
2013	R\$ 205.793.727,00
2014	R\$ 203.234.348,58
2015	R\$ 216.869.377,00
2016	R\$ 219.226.451,60
2017	R\$ 351.426.521,00
2018	R\$ 252.831.714,00
2019	R\$ 328.318.502,12

Fonte: Elaborado pelo autor com dados da RFB

Novamente fica comprovada a eficácia do Sistema de Leilão Eletrônico haja vista os valores arrecadados a partir de 2010. Uma análise simples nos permite verificar que o valor arrecadado com leilões na Receita Federal no ano de 2019 foi superior a 328 milhões de reais

enquanto a soma dos valores arrecadados durante os anos de 2004 a 2008 foi inferior a 250 milhões.

Ainda, vale a pena frisar que as maiores arrecadações com leilões foram realizadas nos 3 últimos anos sendo 351 milhões em 2017, 252 milhões em 2018 e 328 milhões em 2019, assim, temos 931 milhões em valores arrecadados em um período de 3 anos, valor próximo a 1 bilhão de reais, algo inimaginável antes da implementação do Sistema de Leilão Eletrônico – SLE na Receita Federal do Brasil.

Não há mais espaço para pensamentos pejorativos relacionados a arrecadação tributária, mas sim discussão sobre seu equilíbrio com os anseios da sociedade, sempre devendo ser respeitadas as limitações extraídas da Constituição da República Federativa do Brasil. (MARTINS, 2016).

O constante aumento de arrecadação nos leilões da Receita Federal se deu por vários motivos mas vale a pena citar as constantes evoluções do SLE entre as quais cabe destaque a possibilidade de participação de Pessoas Físicas, a possibilidade de leiloar resíduos de destruição (com o ônus da realização da destruição a cargo do arrematante) e o leilão exclusivo para exportação além é claro, dos importantes avanços do Sistema de Leilão Eletrônico – SLE nos últimos anos.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Realizada a apresentação dos dados auferidos, é possível perceber a importância do Sistema de Leilão Eletrônico nas destinações de mercadorias abandonadas, entregues a Fazenda Nacional ou objeto de pena de perdimento.

A importância do Sistema de Leilão Eletrônico também fica claramente evidenciada quando analisamos os valores referentes a arrecadação obtidos através dos leilões eletrônicos realizados pela Receita Federal do Brasil.

Desde a sua implantação, em dezembro de 2010, podemos observar os avanços no Sistema de Leilão Eletrônico e a tendência é que assim continue haja vista os recentes recordes de apreensões tendo como principal consequência o aumento das saídas de mercadorias e, como não poderia deixar de ser, a evolução dos valores arrecadados com os leilões de mercadorias apreendidas.

Apesar dos contínuos avanços do Sistema de Leilão Eletrônico, sempre há espaço para melhorias como por exemplo a padronização da quantidade mínima de dias de visitação das mercadorias a serem leiloadas bem como o prazo mínimo para a recepção de propostas no sistema, é extremamente importante que as unidades decidam sobre esses prazos de acordo com as suas particularidades mas, um prazo mínimo para os exemplos citados ajudariam na padronização dos leilões dentro da Receita Federal do Brasil facilitando o entendimento dos procedimentos por parte dos participantes interessados em adquirir as mercadorias disponíveis nos leilões das unidades.

Ainda abordando sobre a operacionalização dos leilões realizados pela Receita Federal do Brasil, é necessária uma integração maior com outros órgãos da administração pública, um exemplo claro disso é em relação a Receita Estadual. As mercadorias arrematadas pelos licitantes só podem ser entregues depois do pagamento do lote e da conferência de outros documentos, entre eles a Guia de Recolhimento de Tributos Estaduais, nesse sentido, é clara a necessidade de uma maior integração com as Receitas Estaduais visando um trâmite eficiente de conferência do pagamento do ICMS incidente no valor de arrematação dos lotes. Nessa mesma linha, também é necessário o aprimoramento e integração da Receita Federal do Brasil com o Departamento Estadual de Trânsito – DETRAN, haja vista a grande quantidade de veículos apreendidos leiloados pela Receita Federal, sobre esses veículos, é de extrema importância que haja um procedimento mais simples e eficaz para a regularização dos veículos apreendidos que serão leiloados uma vez que os procedimentos referentes a regularização e transferência de propriedade dos veículos demandam um trabalho exaustivo dos servidores da Receita Federal e dos arrematantes dos veículos apreendidos.

Podemos questionar se a diminuição nas destinações de mercadorias apreendidas para doação às organizações da sociedade civil e a incorporação a órgãos da administração pública direta ou indireta federal, estadual e municipal não seria um prejuízo para a sociedade em geral, uma vez que a doação a entidades e a órgãos públicos atendem diretamente à necessidade da população, seja através de roupas doadas para uma entidade ou através da destinação de equipamentos apreendidos para órgãos públicos por exemplo, culpando assim a evolução das saídas de mercadorias apreendidas através dos leilões eletrônicos dentro

da Receita Federal e sua respectiva arrecadação que vem aumentando sucessivamente conforme explanado neste trabalho. Nesse sentido, é importante destacar que as doações de mercadorias às organizações da sociedade civil e a incorporação a órgãos da administração pública podem e devem coexistir harmoniosamente com os leilões eletrônicos. Conforme os dados apresentados, podemos verificar que a diminuição nas destinações de mercadorias apreendidas para doação às organizações da sociedade civil e a incorporação a órgãos da administração pública direta ou indireta federal, estadual e municipal não quer dizer que essas destinações não sejam importantes, muito pelo contrário, podemos perceber que as destinações estão sendo realizadas de maneira mais eficiente e eficaz, assim, as doações às organizações da sociedade civil e a incorporação a órgãos da administração pública vem sendo realizadas de acordo com a real necessidade das entidades e órgãos públicos diversos. De maneira sucinta e clara, a Receita Federal do Brasil tem destinado suas mercadorias apreendidas não apenas com o intuito de esvaziar seus depósitos e sim com a devida responsabilidade de destinar corretamente as mercadorias apreendidas.

Sobre o compromisso da Receita Federal em destinar suas mercadorias apreendidas adequadamente e de forma sustentável, vale a pena citar os esforços do órgão para atender a legislação ambiental nas destruições de mercadorias apreendidas, podemos ter um exemplo claro disso nos Leilões de Resíduos onde a Receita Federal faz com que o licitante vencedor seja o responsável pela destruição das mercadorias leiloadas observando a legislação ambiental e a adequada destinação final de todo o resíduo gerado no procedimento, em relação a esse tema, vale mais uma vez destacar a participação da Receita Federal do Brasil na 15ª Reunião da Organização Mundial das Aduanas sobre Contrafação e Pirataria (CAP), em Bruxelas, no dia 07 de dezembro de 2018 onde o órgão pôde com sucesso explicar suas diretrizes apresentando através da palestra “Destructions de produits saisis dans Le respect de L’environnement” – “Destruição de mercadorias apreendidas respeitando o meio ambiente” suas iniciativas de sustentabilidade adotadas na gestão de mercadorias apreendidas. Ainda, a existência de restrições para a destinação de mercadorias apreendidas em anos eleitorais (anos pares) através de doações às organizações da sociedade civil e incorporação a órgãos da administração pública federal, estadual e municipal faz com que as destinações de mercadorias apreendidas pela Receita Federal não tenham cunho político e eleitoral.

Com base em todas as informações expostas, verifica-se a suma importância do Sistema de Leilão Eletrônico – SLE na Receita Federal do Brasil, através desse sistema foram arrecadados quase 1 bilhão de reais com a realização de leilões eletrônicos de mercadorias apreendidas nos últimos 3 anos (2017 a 2019), valor este destinado ao FUNDAF (Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das atividades de Fiscalização) e a seguridade social permitindo assim a aplicação de recursos em áreas essenciais para a população. Valores de arrecadação a parte, o leilão eletrônico faz com que a Receita Federal destine suas mercadorias apreendidas de maneira mais ágil e eficiente evitando assim o acúmulo de mercadorias nos depósitos e, como consequência disso, auxiliando na redução de custos de armazenagem e evitando a depreciação e obsolescência das mercadorias apreendidas.

Por fim, cabe ressaltar o fato dos leilões eletrônicos, realizados no Sistema de Leilão Eletrônico – SLE, não tem como finalidade apenas o atingimento de recordes de arrecadação,



mais do que isso, percebe-se cada vez mais a evolução do sistema e dos leilões como forma de auxiliar na correta destinação das mercadorias apreendidas, respeitando o meio ambiente e de maneira sustentável fazendo com que esse ciclo de atividades, da apreensão a destinação das mercadorias, seja extremamente útil e positivo para o povo brasileiro, merecedor dessas iniciativas que geram prosperidade a nossa economia, a nossa sociedade e ao nosso país!

## REFERÊNCIAS

BALLOU, RONALD H. **Logística Empresarial**. Editora Atlas, 1992.

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18666cons.htm)>.

BRASIL. **Portaria RFB nº 3010 de 29 de junho de 2011**. Estabelece critérios e condições para destinação de mercadorias abandonadas, entregues à Fazenda Nacional ou objeto de pena de perdimento; altera a Portaria RFB nº 2.206, de 11 de novembro de 2010, que regulamenta o leilão, na forma eletrônica, para venda de mercadorias apreendidas ou abandonadas; e dá outras providências. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAtto=30643>>.

BRASIL. Receita Federal do. **Destinação de Mercadorias Apreendidas**. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/sobre/acoes-e-programas/mercadorias-apreendidas/leilao>>.

CORRÊA, H. L.; GIANESI, I. G. N. **Just-in-time, MRP II e OPT - Um Enfoque Estratégico**. São Paulo: Atlas, 1993.

FREITAS, VLADIMIR PASSOS de, **Importação e Exportação no Direito Brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

FILHO, MARÇAL JUSTEN, **Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos – Lei 8.666/1993**, 16. Ed., Revista dos Tribunais, 2014.

FRANÇA, ÁLVARO SÓLON de, **Previdência Social é Cidadania**, 1. Ed., Associação Nacional dos Fiscais de Contribuições Previdenciárias – ANFIP, 1997. 93 p.

MARTINS, CAIO CAVALCANTI AMORIM. **Direito Processo Penal**. Disponível em <<https://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/46642/a-importancia-da-tributacao-como-instrumento-de-atendimento-aos-interesses-da-sociedade>>, 2016.

MEIRA, LIZIANE ANGELOTTI. **Tributos sobre o comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012 (Série IDP – Linha pesquisa acadêmica).

SABBAG, EDUARDO DE MORAES. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.



06

## A TRIBUTAÇÃO DA COMPUTAÇÃO EM NUVEM

ALEXANDRE AUGUSTO STACCIARINI



# A TRIBUTAÇÃO DA COMPUTAÇÃO EM NUVEM

ALEXANDRE AUGUSTO STACCIARINI

## RESUMO

A computação em nuvem é atividade de destaque dentro do setor das novas tecnologias, em virtude da grande quantidade de usuários que passou a utilizá-la nos últimos anos. Quantidade que ainda tende a aumentar, considerando que estes usuários estão cada vez mais inseridos no mundo tecnológico e dependentes das ferramentas disponibilizadas nas plataformas. Os volumes de negócios e de rendimentos gerados pela atividade também são bastante significativos. Os provedores da nuvem têm acesso a praticamente todos os mercados no mundo, onde atuam por meio de empresas que hoje são as gigantes do mercado global. Por outro lado, os países não recebem, adequadamente, a contrapartida da arrecadação dos tributos, sendo esta uma situação comum a quase todos os setores da economia digital. O que ocasiona o problema são as inovações trazidas pela nova economia, o conjunto de novos procedimentos para os quais o atual modelo de controle e fiscalização não encontra-se preparado. O objetivo do presente artigo é demonstrar que o atual regramento tributário utilizado pelos países, bem como o modelo de repartição tributária internacional, são ineficazes para promover a adequada tributação das atividades em nuvem. Estão ultrapassados, necessitando se adequarem ao novo cenário imposto pelas novas tecnologias. Para o alcance do objetivo realizou-se pesquisas bibliográficas e estudos das normas e diretivas estabelecidas pelos organismos internacionais, bem como das legislações que tratam das novas tecnologias e da tributação.

**Palavras-Chave:** Computação em nuvem. Tributação. Modelos ultrapassados. Desafios da nova economia.

## ABSTRACT

Cloud computing is a prominent activity in the new technologies, due to the great amount of users that began to use it in the past years. This amount tends to increase, considering that these users are becoming more involved with the technology area and more dependent on the tools available in the platforms. The amount of business and revenues generated by this activity are also quite significant. The cloud services providers have access to almost all consumer markets in the world, where they operate through companies that currently are powerful in the global market. On the other hand, countries do not properly receive the corresponding credit for the collection of taxes, which is a common situation in almost all areas of the digital economy. The problem is caused by the innovations brought by the new economy, which is the conjunct of new procedures, for which the current model of control and inspection is not prepared. The goal of this article is to demonstrate that the current tax regulation used by the countries, as well as the international tax breakdown model, are inefficient in promoting the proper taxation of the activities in the cloud networks. They are outdated and need to suit the new setting imposed by the new technologies. To achieve this goal, researches and studies of the norms and directives established by the international entities were carried out, as well as about the laws that deal with new technologies and taxation.

**Keywords:** Cloud computing. Taxation. Outdated models. Challenges of the new economy.

## 1. INTRODUÇÃO

A revolução tecnológica em curso nas últimas décadas vem gerando substanciais mudanças na economia. A quantidade de bens e serviços baseados nas novas tecnologias de computação aumenta a cada dia e está se tornando um dos principais geradores de riquezas no mundo.

A economia digital rompe com as tradicionais barreiras do comércio internacional, devido à facilidade de acesso aos mercados dos diversos países. No âmbito dessa economia, a computação em nuvem se destaca entre as novidades surgidas na atual etapa da revolução tecnológica, devido ao significativo volume de negócios e a grande quantidade de usuários que possui.

A computação em nuvem disponibiliza uma série de serviços e aplicativos a custos menores, por meio de acesso remoto, sendo suas utilidades oferecidas para consumidores em todo o mundo, provenientes de servidores instalados e interligados em diversos países. Atravessam fronteiras e exercem suas atividades sem a necessidade de estarem presentes nos países onde ocorre o consumo de seus produtos e serviços, e operam, muitas vezes, sem serem identificados e tributados.

Os países sofrem perdas na arrecadação e não conseguem atingir os objetivos de uma justa tributação das atividades da computação em nuvem. Não estão preparados para controlar e tributar estas atividades, principalmente porque suas legislações ainda não se adequaram ao novo contexto. Acrescente-se ainda, que o atual modelo de repartição internacional da competência tributária encontra-se defasado, com conceitos e princípios vindos de uma época onde só existiam bens físicos, revelando-se incapaz de abarcar as novas atividades advindas da tecnologia.

O presente trabalho se propõe a apresentar um estudo sobre a computação em nuvem, por ser uma atividade com grande volume de negócios e de geração de renda, mas que não recebe uma tributação proporcional aos ganhos que obtém, seja pelas dificuldades de se acompanhar as inovações impostas pela economia digital, seja pela morosidade dos governos e dos organismos internacionais em promover as alterações necessárias nas regras internacionais e nas legislações domésticas. Empresas como a Amazon, Oracle, Google e Microsoft, atuam como provedores desde o início da computação em nuvem e são atualmente as maiores empresas do planeta. Em pouco mais de uma década a atividade atingiu a praticamente todos os mercados consumidores do mundo.

O objetivo deste trabalho é demonstrar que as regras de tributação utilizadas pelos diversos países, bem como o atual modelo de repartição internacional da competência tributária, são ineficazes para promover uma adequada tributação das novas atividades surgidas no contexto da economia digital, em especial, as da computação em nuvem.

Como metodologia foi utilizada a pesquisa bibliográfica, com especial atenção às publicações mais recentes, visto a velocidade com que ocorrem as mudanças, e que exigem abordagens atualizadas.



## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

O mundo vem experimentando nas últimas décadas mudanças estruturais provocadas pela revolução tecnológica, que atingem aspectos diversos da vida humana. A comodidade e velocidade na execução das tarefas, sem a necessidade de deslocamentos, a praticidade e demais facilidades introduzidas pela economia digital induziram mudanças nas relações de trabalho, de comportamento, bem como na criação de novos tipos de trabalho e profissões. Surgiram modelos de negócios com propostas diferentes, inovadoras, provocando uma ruptura com os padrões e modelos até então estabelecidos.

Na esteira da revolução tecnológica, a economia digital cresce em volume de negócios, ao mesmo tempo em que amplia o seu campo de atuação, com a introdução de novos serviços e utilidades. Tudo isso, a uma velocidade jamais vista em nossa história. Em pouco tempo, agregou inúmeras funcionalidades e serviços, tais como o comércio eletrônico, o *streaming*, a impressão 3D, a publicidade on-line, a computação em nuvem, entre outras. A cada dia, novos produtos e serviços são disponibilizados pela internet, seja pela criação e introdução de uma novidade, seja pela migração dos mesmos, da economia tradicional para a digital. A cada dia o modelo tradicional de economia cede seu espaço ao mundo digital.

Com esse crescimento acelerado e com o esvaziamento do modelo tradicional, pode-se afirmar que a economia está mudando suas feições. Não se deve tratar a economia digital como um segmento de toda a economia, mas como sendo a própria economia. Como consequência dessas mudanças, há um significativo aumento na geração de riquezas no âmbito da economia digital e uma tendência de redução da mesma, na economia tradicional.

Diante desse contexto as nações passam a se preocupar com as perdas de arrecadação, advindas do deslocamento do eixo gerador de riquezas, e buscam encontrar meios eficazes de se de tributar essa nova economia. Os organismos internacionais preocupam-se com o tema e já há debates e estudos em andamento para a adequação da legislação internacional a nova realidade.

Dentre os vários segmentos que compõem a economia digital, destaca-se a computação em nuvem. Talvez, o mais importante segmento na atual fase da revolução tecnológica. A computação em nuvem disponibiliza ferramentas de tecnologia da informação a praticamente todos os tipos de usuários. Suas utilidades atendem do particular a grandes empresas, aos quais fornece acesso aos aplicativos, plataformas e infraestrutura, dentro das necessidades de cada, a custos bem menores. Pode-se afirmar que a computação em nuvem democratizou o uso de software ao dispensar os investimentos de infraestrutura, e o popularizou, ao permitir que dispositivos com poucos recursos passassem a acessar e operar aplicativos diversos.

O presente trabalho tem o foco na tributação das operações em nuvem. Para tanto, é necessário entender o que é e como funciona a nuvem, quais as suas divisões, o que ela trouxe de vantagens e novidades e, principalmente, que tipos de relações jurídicas são estabelecidas no âmbito de suas operações, em especial, quais os objetos de seus contratos, suas características e quais as prestações envolvidas. A partir do estudo destes elementos define-se a forma de tributação de tais operações.

## 2.1. COMPUTAÇÃO EM NUVEM: O QUE É, COMO FUNCIONA E QUAIS AS DIVISÕES

A computação em nuvem é, basicamente, a disponibilização, à distância, de variados serviços de tecnologia da informação, mediante o pagamento de assinatura. O usuário, no lugar de investir em servidores e programas próprios, hospeda seus dados na nuvem, isto é, em um servidor que se encontra em local diverso de onde suas atividades são desenvolvidas. Usufrui dos sistemas e aplicativos, bem como da infraestrutura, composta por computadores de alta performance de processamento e armazenamento.

Os aplicativos são acessados pela internet, sem a necessidade de instalação na máquina do usuário. Para tanto, o provedor disponibiliza as ferramentas necessárias, e ainda, cuida do suporte e das atualizações, além de garantir a privacidade dos dados sob sua guarda. Equivale a uma terceirização do setor de tecnologia da informação, que agrega vantagens como a dispensa de aquisição de computadores de grande desempenho, além da flexibilização quanto ao volume dos serviços ofertados, que pode ser ajustado de maneira mais rápida para se adequar às oscilações de mercado que o cliente enfrenta.

O *National Institute of Standards and Technology (NIST)*, em português: Instituto Nacional de Padrões e Tecnologia, agência governamental do Departamento de Comércio dos Estados Unidos, elencou três modalidades da computação em nuvem: *IaaS – Infrastructure as a Service*; *PaaS – Platform as a Service* e *SaaS – Software as a Service*.

### 2.1.1. INFRAESTRUTURA COMO SERVIÇO - IAAS(INFRASTRUCTURE AS A SERVICE)

A infraestrutura como serviço, conhecida pela sigla *IaaS*, abreviação do nome em inglês *infrastructure as a service*, é a infraestrutura de hardware, ou seja, o conjunto de todos os dispositivos físicos necessários para o bom funcionamento da rede, tais como servidores, *switches*, cabos e conectores, entre outros. A proposta do *IaaS* é fornecer ao cliente acesso aos recursos de rede, de processamento e armazenamento de dados, de acordo com suas necessidades, sem que o mesmo tenha que adquirir os equipamentos de hardware.

O contrato de *IaaS* é baseado na quantidade de espaço que o usuário utiliza para o armazenamento e processamento de dados.

Um exemplo de provedor de *IaaS* é o Amazon Web Services.

### 2.1.2. PLATAFORMA COMO SERVIÇO - PAAS(PLATAFORM AS A SERVICE)

A plataforma como serviço, originada do nome em inglês *platform as a service*, cuja abreviação é *PaaS*, é um ambiente utilizado para desenvolver aplicativos ou programas de computador. Trata-se de um ambiente completo para o desenvolvimento, teste e implementação de aplicações na nuvem, sem a necessidade de realizar *downloads* ou *uploads*. Reúne os recursos de infraestrutura da camada *IaaS*, bem como as ferramentas de interface de programação de aplicativos.

O usuário contrata a infraestrutura(*IaaS*) junto com a plataforma, por meio de assinatura, para desenvolver programas de computador, on-line, pagando apenas pelos serviços que utilizar.

O provedor do *PaaS* garante a segurança da rede e disponibiliza todas as ferramentas e recursos para o desenvolvimento. Um exemplo de provedor do *PaaS* é o *Google App Engine*.

### 2.1.3, SOFTWARE COMO SERVIÇO - SAAS(SOFTWARE AS A SERVICE)

O software como serviço, cuja sigla é *SaaS*, abreviação do nome original *software as a service*, é o mais popular dos modelos de nuvem, por ser voltado ao consumidor final. Engloba os recursos disponíveis nas camadas de *IaaS* e *PaaS*, além dos aplicativos destinados aos clientes assinantes. Consiste na disponibilização de softwares em servidores distantes, acessados e utilizados remotamente pelos usuários, por meio da internet. O usuário não instala o programa em sua máquina, mas o utiliza como se estivesse instalado, podendo alterar os dados e compartilhar os arquivos gerados durante o acesso. O provedor fornece toda a estrutura necessária para o funcionamento, sendo responsável pela guarda dos dados e suas alterações, garantindo a privacidade dos mesmos, além de promover o suporte técnico necessário.

O contrato do *SaaS* consiste em uma licença de uso onde os usuários costumam pagar uma assinatura mensal para usufruir das ferramentas.

Os dados podem ser acessados por meio de navegador ou aplicativo de comunicação, utilizando-se qualquer tipo de dispositivo. Aplicativos como o *Google Docs* e o *Office 365* funcionam dessa maneira.

O *SaaS* representa uma evolução na forma de distribuição de software. Antes da nuvem e do *download*, o software era comercializado em meio físico(disquete, CD). Foi nessa época que se iniciou, no Brasil, a disputa entre estados e municípios pela tributação do software, cujo assunto será tratado adiante.

## 2.2, OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NA NUVEM E A NECESSIDADE DE CRIAÇÃO DE UM NOVO MODELO DE TRIBUTAÇÃO

Como tributar as operações ocorridas na nuvem? A tributação da economia digital não é apenas um problema doméstico, mas mundial. A virtualização dos negócios tornou irrelevante as distâncias, eliminou intermediários e quebrou barreiras. As empresas de tecnologia atuam nos mercados consumidores mundo afora, sem a necessidade de presença física. Tornou-se difícil a identificação do local onde ocorrem as operações, onde a renda é gerada. Muitas empresas são estabelecidas em paraísos fiscais e outras operam sem se registrarem perante os fiscos locais, para fugir da tributação.

Esse cenário demonstra o quanto os países podem estar perdendo em arrecadação e evidencia a necessidade da criação de um novo modelo de tributação em âmbito mundial.

Enquanto novas regras e modelos são debatidos pelos principais organismos internacionais, alguns países já adotam medidas unilaterais para garantir a tributação das atividades realizadas em seus territórios.

A Itália criou um programa para incentivar as empresas estrangeiras que operam no país, a se regularizarem de modo espontâneo, sem se sujeitarem às autuações e sanções pelo período em que operaram de modo irregular.

A Hungria tentou instituir, sem sucesso, um tributo incidente sobre transferência de dados na internet. A França, sugeriu a criação do conceito de estabelecimento virtual, quando a empresa estrangeira de tecnologia atingir um volume significativo de negócios no país. Na América do Sul também se registram várias iniciativas.

A Argentina criou o *impuesto sobre los ingresos brutos*, apelidado de “Tributo Netflix”, que incide sobre as transações relacionadas ao comércio eletrônico. Uruguai, Chile, México e Peru também já adotam medidas unilaterais. O Brasil tributa os rendimentos de provedores não residentes, na fonte, em alíquotas muito acima da média mundial, por não ter ainda um modelo adequado. E ainda, tem um conflito interno pra resolver que envolve a disputa entre estados e municípios na tributação do software.

A adoção de medidas unilaterais dos países visando garantir as suas arrecadações pode trazer sérios desequilíbrios na tributação, não sendo portanto, a melhor forma de se encaminhar a solução. Diante do quadro apresentado, deve-se pensar em um novo modelo de tributação, que possa ser adotado pelos diversos países, que reveja conceitos tais como o de “estabelecimento permanente” e que altere o atual modelo de repartição da competência tributária internacional, que ficaram ultrapassados e inadequados para a nova realidade.

### 2.2.1. O MODELO DE REPARTIÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE RESIDÊNCIA E FONTE NA TRIBUTAÇÃO DIRETA

O modelo tradicional de repartição internacional da competência tributária, divide a competência entre o Estado-fonte e o Estado-residência, para tributar as operações transnacionais.

A residência se traduz na efetiva presença da pessoa física ou jurídica dentro da jurisdição. A fonte é o local onde se desenvolve a atividade, denominado de fonte de produção, ou ainda, o local de onde se originou o recurso utilizado no pagamento, denominado fonte de pagamento.

O modelo atribui a competência da tributação da renda ao Estado-residência. A tributação pelo Estado-fonte só é possível por meio de um regime de retenção na fonte, podendo gerar problemas como a bitributação. Caso a empresa estrangeira possua estabelecimento permanente no Estado-fonte, este então poderá tributar os lucros das atividades que possuam vínculo em seu território. Ou seja, o modelo leva em consideração a presença física, por meio de um estabelecimento permanente.

Este modelo de repartição da competência foi concebido numa época em que os bens e serviços eram exclusivamente físicos.

Considerando que as operações na nuvem ocorrem em ambiente virtual, por meio de servidores e computadores espalhados na rede, sem interação humana, percebe-se claramente a total inconformidade entre o atual modelo de repartição e estas atividades. Assim, torna-se necessário a criação de um novo modelo de repartição internacional da competência tributária que seja adequado à realidade das atividades na nuvem.

### 2.2.1.1. ESTABELECIMENTO PERMANENTE E ESTABELECIMENTO PERMANENTE VIRTUAL

A definição de estabelecimento permanente está no artigo 5º do Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico -OCDE: “Para efeitos desta Convenção, a expressão ‘estabelecimento estável’ significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte de sua atividade”. O dispositivo traz ainda uma lista de exceções, isto é, uma lista de atividades que não constituem um estabelecimento permanente, mesmo que a atividade seja exercida em uma instalação fixa. Essas atividades têm em comum o fato de serem operações preparatórias ou auxiliares. O objetivo destas exceções é impedir que uma empresa de um Estado contratante seja tributada no outro Estado contratante apenas por exercer uma atividade preparatória ou auxiliar.

Portanto, o enquadramento no conceito de estabelecimento permanente, possui como requisito a existência de um local fixo onde os negócios são realizados, condição esta inadequada para ser aplicada dentro da realidade da computação em nuvem.

Por outro lado, diante da necessidade de adaptação e evolução do conceito, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE elaborou em 2001 uma minuta de alteração do Modelo de Convenção, admitindo a inclusão de provedores de internet dentro da definição de estabelecimento virtual.

Admitiu-se a existência de estabelecimento permanente constituído apenas de computadores, sem a presença de pessoas. Apenas, computadores operando em um determinado local, geograficamente identificável, e que desempenhem funções que estejam relacionadas com a atividade principal da empresa. Descartou-se, porém, a possibilidade de um *website* configurar-se como estabelecimento, por não tratar-se de propriedade tangível.

Apesar da evolução quanto ao conceito, permanece a idéia de um local fixo de negócios, vinculada à presença de bens tangíveis.

### 2.2.1.2. ESTABELECIMENTO VIRTUAL E OS MODELOS DE COMPUTAÇÃO EM NUVEM

O critério adotado, de tornar imprescindível a presença de equipamentos físicos para a caracterização de um estabelecimento permanente, exclui a possibilidade de existir estabelecimento para os provedores de *PaaS* e *SaaS*, nos locais onde os usuários acessam e utilizam os serviços, por serem softwares e não constituírem bens materiais.

Diferentemente, os provedores de *IaaS* podem ser caracterizados como tal, desde que seja possível a identificação dos locais onde operam.

Porém, os lucros obtidos por servidores de *IaaS* são bastante irrisórios diante dos obtidos pelos provedores de *PaaS* e *SaaS*. Os verdadeiros ganhos das empresas de computação em nuvem advêm do mundo intangível, como a exploração de softwares e o desenvolvimento de aplicativos. Assim, torna-se de pouca utilidade a tributação, tendo em vista a exclusão de quase toda a renda gerada.

Diante do exposto, conclui-se que a exigência da presença física deve ser revista, incluindo-se os *websites* na condição de estabelecimentos permanentes virtuais, possibilitando-se assim, uma melhor repartição da arrecadação entre o Estado-fonte e o Estado-residência. As dificuldades envolvendo a identificação dos provedores e o controle de suas operações, podem ser minimizadas com a imposição de regras que exijam a obrigatoriedade de identificação por parte do provedor ou *website*, do local onde os dados são armazenados, de transparência na prestação dos serviços e da forma como os dados dos usuários estão sendo utilizados, entre outras regras.

## 2.2.2. OS TRABALHOS DESENVOLVIDOS PELA OCDE - ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E PELA UNIÃO EUROPEIA

Em 2013 a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico- OCDE, publicou o plano *BEPS*<sup>1</sup>- “*Base Erosion and Profit Shifting*”, composto de 15 ações voltadas para a formulação de políticas de combate a evasão fiscal. A economia digital é tema da Ação 1, para a qual foi criado um grupo de trabalho denominado *TFDE - Task Force on Digital Economy*, cuja tradução é Grupo de Trabalho Sobre a Economia Digital.

1- BEPS é um acrônimo derivado do inglês *base erosion and profit shifting*, que significa em português Erosão de base e transferência de lucros. É um termo técnico usado para designar esquemas de planejamentos tributários agressivos praticados por empresas multinacionais ou grupos econômicos, que se aproveitam de lacunas normativas e assimetrias dos sistemas tributários nacionais para transferir, artificialmente ou não, lucros a países com tributação baixa ou inexistente. Historicamente, organismos econômicos internacionais como a OCDE se ocupavam apenas com temas ligados a Preços de Transferência e eliminação da Dupla Tributação Internacional, porém, a queda de arrecadação verificada em alguns países decorrente de práticas empresariais abusivas evidenciou a necessidade de um estudo mais aprofundado sobre este novo tema resultante da globalização econômica.

Neste sentido, a OCDE publicou, em 12 de fevereiro de 2013, um plano de ação denominado “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*” no qual expõe a preocupação com a erosão das bases tributárias dos Países-membros e a necessidade de adotar medidas para harmonização da legislação tributária internacional.

Em linhas gerais, o BEPS objetiva a formulação de políticas e estratégias para combater a fuga de capitais para os chamados Paraísos Fiscais e o aumento da evasão fiscal em escala global. O documento mostra também que a legislação nacional de países do G-20 permi-

tiu a manipulação de lucros através de manobras jurídicas de direitos e obrigações intangíveis, reduzindo legalmente os lucros e a tributação no território fiscal das entidades geradoras das atividades produtivas. Para enfrentar essas questões, o plano BEPS propõe 15 ações a serem consideradas pelos Países-membros da OCDE e do G-20:

Ação 1 – Identificar os principais desafios proporcionados pela economia digital na aplicação das regras vigentes para tributação direta e indireta e sugerir meios para contorná-los; (...)Disponível em (<https://pt.wikipedia.org/wiki/Beps>), acesso em 13.03.2020.

O grupo desenvolveu um relatório, contendo os desafios impostos pelas novas tecnologias, a partir da análise de temas como a ausência de presença física, a possibilidade de se tributar em virtude da presença econômica significativa, a flexibilização do conceito de estabelecimento permanente, a tributação na fonte para determinadas operações digitais, a criação de um tributo específico para o setor digital, entre outros. Recomendou a simplificação dos procedimentos acessórios da obrigação tributária, tais como o registro do estabelecimento e de suas operações na jurisdição do consumidor final e a troca de informações entre as jurisdições envolvidas. Os países-membros podem internalizar as recomendações do Grupo, desde que respeitados os tratados.

A União Europeia, por seu turno, apresentou propostas voltadas a garantir uma melhor arrecadação por parte do Estado-fonte, como a possibilidade deste tributar os lucros de empresas estrangeiras gerados na jurisdição, ainda que sem a presença física. E também, a criação de um imposto provisório, a ser cobrado apenas das grandes empresas, incidente sobre aquelas atividades que dependam da participação dos usuários locais para a geração de renda, como por exemplo, a venda de dados pessoais. Este imposto perduraria até a implementação de um modelo global.

### 2.2.2.1. A PRESENÇA DIGITAL RELEVANTE DAS EMPRESAS ESTRANGEIRAS

A presença digital relevante de um provedor estrangeiro, seria detectada a partir da coleta de dados das operações realizadas em determinado período, tais como a quantidade de usuários, de contratos realizados, do volume dos negócios, entre outros. Uma vez detectada essa presença relevante restaria caracterizada a existência de um estabelecimento permanente virtual, possibilitando ao Estado-fonte tributar a empresa estrangeira como se a mesma fosse residente.

O conceito de presença econômica relevante consta no âmbito Plano de Ação1 do BEPS (OCDE). Sua aplicação altera o conceito de estabelecimento permanente. Em virtude deste fato a OCDE não recomendou a implementação até que o tema seja melhor estudado.

Por outro lado, a Comissão Europeia propôs a adoção do conceito de estabelecimento permanente virtual em decorrência da presença digital significativa. A presença significativa fica caracterizada caso a empresa ultrapasse, dentro de um Estado, o limite de receitas anuais de € 7 milhões(sete milhões de euros); ou ainda, possua mais de cem mil usuários, ou tenha mais de três mil contratos firmados no período de um ano.

Diferentemente da OCDE, a União Européia recomendou aos Estados-membros a adoção destas medidas.

### 2.3. AS RELAÇÕES JURÍDICAS, OS TIPOS DE CONTRATOS E AS PRESTAÇÕES ENVOLVIDAS NAS OPERAÇÕES REALIZADAS EM NUVEM

As camadas da nuvem possuem características diferentes entre si, o que gera diferenças também quanto às relações jurídicas estabelecidas em cada âmbito.

Os contratos utilizados nas operações em nuvem contêm um conjunto de prestações e objetos de características diversas, e ao mesmo tempo, indissociáveis. São contratos mistos, atípicos, que dificultam a qualificação jurídica dos rendimentos para definição do tipo de tributação.

Para se definir como tributar as atividades na nuvem é necessário qualificar juridicamente cada operação, isto é, conhecer as relações jurídicas estabelecidas entre fornecedores e usuários, as obrigações e prestações envolvidas e as finalidades precípua dos contratos.

#### 2.3.1. A CESSÃO DE DIREITO DE USO DE ESPAÇO VIRTUAL COMO ATIVIDADE PREPONDERANTE DO IAAS

No *IaaS* o usuário tem a sua disposição a infraestrutura de hardware, contendo recursos para o processamento e o armazenamento de arquivos. Adicionalmente, outras utilidades são oferecidas, tais como a guarda e segurança de dados, cópias de segurança, hospedagem de sites sujeitos a picos de acessos e que requerem maior largura de banda, suporte, manutenção, entre outras. O usuário acessa e manipula os seus dados remotamente, visto estarem hospedados nos servidores pertencentes ao provedor, situado em ambiente fora da empresa. Conforme já falado, em vez de adquirir seu próprio *data center*, o usuário contrata por determinado tempo, um espaço virtual.

Das várias utilidades disponibilizadas no contrato de *IaaS*, o armazenamento e o processamento de dados são as principais. O processamento, isoladamente considerado, enquadra-se como prestação de serviços, enquanto que o armazenamento, como cessão de direito de uso de espaço virtual. Configura-se assim um contrato misto, com duas atividades preponderantes, o que pode acarretar conflitos na qualificação dos rendimentos e consequências outras, como a bitributação. Este é um problema que se repete em todas as camadas da nuvem.

Seguindo-se a linha de interpretação do STF, diante de contratos mistos e atípicos, a determinação do regime jurídico-tributário a ser aplicado deverá observar a preponderância da finalidade do contrato. Nesse sentido, o julgamento do RE592.905, que concluiu pela incidência do ISS para o leasing financeiro e para o lease-back, visto prevalecer para ambos a atividade de serviço, conforme trecho da ementa do julgado:



O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço.(...) No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento. Recurso Extraordinário 592.905/SC, Tribunal Pleno, Relator Min. Eros Grau,j.02.12.2009, Dje 05.03.2010.

Sendo a cessão do espaço virtual indispensável para a realização das duas atividades preponderantes, extrai-se que o contrato de cessão de uso de espaço virtual para armazenamento e processamento de dados é o que mais se adéqua à finalidade do contrato de *IaaS*.

### 2.3.2. A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COMO PRINCIPAL ATIVIDADE DO PAAS

As empresas que prestam serviços de *PaaS* oferecem uma plataforma para desenvolvimento de aplicativos. Disponibilizam ferramentas tais como bancos de dados e interpretadores de linguagem de programação para que seus clientes desenvolvam aplicativos na nuvem. Os serviços englobam ainda a hospedagem dos aplicativos e o gerenciamento de algumas funcionalidades, tais como administração de bancos de dados, configuração dos servidores, fragmentação e balanceamento de carga e demais atividades necessárias ao funcionamento e manutenção da plataforma. Os usuários de *PaaS* não gerenciam os recursos e sistemas da plataforma, detendo o controle apenas das aplicações que desenvolvem. Muitos deles são fornecedores de *SaaS*.

Porém, os serviços prestados pelo fornecedor de *PaaS* não constituem a atividade precípua. O armazenamento e a hospedagem de dados são atividades-meio e o processamento de dados realizado pelo fornecedor, também. Quem utiliza a plataforma como ferramenta para o processamento de dados é o usuário.

Desse modo, descartam-se as possibilidades de considerar o *PaaS* como serviço de processamento de dados e de hospedagem e armazenamento.

A atividade principal do *PaaS*, do ponto de vista do contrato entre o fornecedor e o usuário, é o conjunto de todas as utilidades e recursos tecnológicos oferecidos pela plataforma, configurando-se como uma “prestação de serviços complexos”.

### 2.3.3. OS CONTRATOS DE LICENCIAMENTO DE SOFTWARE NO SAAS

Os contratos de fornecimento de software na nuvem conjugam as utilidades disponibilizadas na infraestrutura e na plataforma, além do próprio software.

O fornecedor do software é o responsável por cuidar de toda a estrutura necessária para a disponibilização do aplicativo, bem como da manutenção e do bom funcionamento da rede

e do programa. Além do aplicativo, o usuário tem à disposição o monitoramento de desempenho, o gerenciamento de atualizações, diagnóstico de falhas, resolução de problemas de segurança e demais utilidades.

O usuário somente necessita de uma máquina simples para operar os aplicativos, pagando por um plano de assinatura, conforme as utilidades que integram o pacote e o tempo em que for usar. Em contrapartida, todas as atividades que seriam de responsabilidade do departamento de tecnologia da empresa passam a ser executadas pelo provedor do *SaaS*.

O usuário que contrata o *SaaS* é aquele que necessita do software para seu uso, o que caracteriza o uso do aplicativo como sendo a causa negocial preponderante.

Diante do exposto, pode-se classificar o contrato de *SaaS* como um contrato atípico e misto, com preponderância do licenciamento de software.

## 2.4. A QUALIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS DA COMPUTAÇÃO EM NUVEM DE ACORDO COM A CONVENÇÃO MODELO DA OCDE.

A repartição da competência tributária sugerida pela OCDE é estabelecida conforme a qualificação dos rendimentos, daí a importância do estudo deste quesito.

Os rendimentos decorrentes das atividades de computação em nuvem podem ser qualificados a partir das regras estabelecidas na Convenção Modelo da OCDE (CM-OCDE) como sendo lucro de empresas (art. 7º da CM-OCDE), *royalties* (art. 12º da CM-OCDE) e ganhos de capital (art. 13º da CM-OCDE).

O art. 7º da CM-OCDE estabelece que os lucros de uma empresa obtidos no exterior são tributáveis apenas no Estado-residência. A exceção ocorre no caso da empresa possuir um estabelecimento permanente no Estado-fonte e o rendimento pertencer a este estabelecimento. Nesse caso, a tributação será pelo Estado-fonte.

O art. 12º da CM-OCDE trata da tributação dos *royalties*. Estabelece que os *royalties* provenientes de um Estado contratante e pagos a um residente do outro Estado contratante só podem ser tributados nesse outro Estado. Ou seja, a tributação cabe ao Estado-residência (local onde o recebedor dos *royalties* tem domicílio).

Este dispositivo acaba por privilegiar o Estado onde se situa o recebedor dos *royalties*, em detrimento do Estado-fonte, onde se localiza o devedor. Muitos países discordam deste entendimento e fazem ressalvas em seus tratados, no sentido de não abrir mão da arrecadação quanto aos pagamentos dentro de seus territórios.

O artigo 12 segue a mesma linha do estabelecido no artigo 7, quanto a presença física no Estado-fonte. Da mesma forma que ocorre com a tributação dos lucros, se a empresa beneficiária dos *royalties* possuir estabelecimento permanente no Estado-fonte (domicílio do devedor dos *royalties*), e se a operação que gerou o direito aos *royalties* estiver vinculada a este estabelecimento, então a tributação caberá ao Estado-fonte.

O art. 13º da CM-OCDE, que trata dos ganhos de capital, atribui competência exclusiva ao estado da residência do alienante, estabelecendo porém, várias exceções onde se atribui

competência ao Estado-fonte, para casos que envolvam ganhos de capital decorrente da venda de bens móveis e imóveis, ações, dentre outras situações. Considerando que o software é um bem móvel intangível, o ganho de capital será atribuído ao Estado de residência do provedor, salvo se o bem pertencer ao estabelecimento fixo situado no Estado-fonte.

#### 2.4.1. O POSICIONAMENTO DO BRASIL NA ESFERA FEDERAL

Com relação ao artigo 7 da CM-OCDE, o Brasil adotou em seus tratados o mesmo entendimento da OCDE, porém, com a ressalva de que as empresas estrangeiras poderão ser tribuadas, ainda que não possuam no Brasil estabelecimento permanente, quando os lucros por elas obtidos forem decorrentes de fontes brasileiras.

Há ainda divergências quanto a forma como a RFB qualifica os rendimentos decorrentes das operações em nuvem, como sendo serviços técnicos e de assistência técnica. De acordo com as soluções de consulta COSIT 191/2017 e 499/2017, os rendimentos decorrentes do SaaS são considerados serviços técnicos, o que enseja a tributação do IRRF, à alíquota de 15%, e da CIDE, à alíquota de 10%.

Quanto ao artigo 12 da CM-OCDE, os tratados assinados pelo Brasil permitem, ainda que parcialmente, a tributação dos *royalties* também pelo Estado-fonte, mesmo na inexistência do estabelecimento permanente da empresa estrangeira. Este posicionamento, em descompasso com o estabelecido pela OCDE, é adotado por vários outros países conforme já falado, e baseia-se na Convenção-Modelo das Nações Unidas, firmando-se como uma tendência. Uma vez reconhecida a tributação por parte do Estado-fonte, o Estado-residência deverá adotar medidas de compensação, para evitar a sobrecarga.

A tributação dos *royalties* no Brasil é feita por retenção na fonte, no momento em que o devedor efetua o pagamento. Quanto ao seu conceito, também há diferenças entre as definições da OCDE e do Brasil. A OCDE entende como sendo rendimentos que decorrem de direitos autorais e propriedade intelectual. No entendimento do Brasil o conceito é bem mais amplo, envolvendo rendimentos decorrentes da exploração de recursos minerais, vegetais, segredos industriais, além dos direitos autorais<sup>2</sup>.

2 - Instrução Normativa RFB nº 1455, de 06 de março de 2014.(...) art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de

indústria e comércio; e

d) exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;

II - considera-se:

a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e

b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido. (...)

No que se refere ao artigo 13 da CM-OCDE, com relação aos ganho de capital de bens móveis, o Brasil adota os mesmos critérios sugeridos pela OCDE.

Os atos expedidos pela Receita Federal que tratam das atividades desenvolvidas pela computação em nuvem classificam tais atividades como sendo serviços.

O Ato Declaratório Interpretativo (ADI) 07/2014, que trata da tributação do *IaaS*, dispõe que “os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos por residente ou domiciliado no Brasil para empresa domiciliada no exterior, em decorrência de disponibilização de infraestrutura para armazenamento e processamento de dados para acesso remoto, identificada como *data center*, são considerados para fins tributários remuneração pela prestação de serviços, e não remuneração decorrente de contrato de aluguel de bem móvel.”

A Solução de Consulta Cosit n° 499/2017 define o *SaaS* como sendo prestação de serviços: “(...) os pagamentos realizados a pessoas jurídicas situadas no exterior, em contraprestação às autorizações de acesso e uso de softwares por usuários residentes no território brasileiro, tratam de operação de prestação de serviço(...)”.

E a Solução de Consulta Cosit n° 191/2017 define as camadas da nuvem como sendo “serviços técnicos”: “(...) Incide imposto de renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de *Software as a Service (SaaS)*, considerados serviços técnicos, que dependem de conhecimentos especializados em informática e decorrem de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.(...)”

## 2.5. A TRIBUTAÇÃO INDIRETA NA COMPUTAÇÃO EM NUVEM

O encargo na tributação indireta recai sobre o consumidor final e, via de regra, a competência para tributação pertence ao Estado onde ocorre esse consumo.

Tanto a OCDE quanto a União Europeia estabeleceram diretrizes para esses impostos indiretos. A grande preocupação desses organismos e seus respectivos Estados-membros é com relação a dificuldade em se tributar operações realizadas remotamente, operadas por

computadores interligados em diferentes países, sem a presença do fornecedor e sem vínculo com nenhuma localidade. A coexistência de regras diferentes em cada país conduz a uma tributação ineficaz, podendo gerar dupla tributação ou ainda a dupla não-tributação.

### 2.5.1. AS DIRETIVAS DA OCDE NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA

Buscando equacionar o problema a OCDE elaborou, junto com outros países não membros, inclusive países do G-20, diretrizes de VAT/GST (*Value Added Tax/Good and Services Tax*), cuja tradução seria Imposto sobre o valor agregado e imposto sobre bens e serviços, estabelecendo padrões internacionais sobre onde e como tributar.

Para operações internacionais B2B<sup>4</sup> (*Business to Business*), onde o cliente é um intermediário, a OCDE estabeleceu que a tributação se dará na jurisdição do tomador de serviço, ficando este encarregado de registrar a operação e efetuar a apuração e posterior pagamento do imposto, uma vez que ele tem direito ao crédito gerado na operação. Esta etapa da tributação pode inclusive ocorrer em país diverso de onde se encontra o consumidor final, tendo em vista que o imposto é devido em todas as etapas da produção, onde se agregam valores ao produto ou serviço.

Já para as operações internacionais B2C<sup>5</sup> (*Business to Consumer*), se o consumo não possuir nenhum vínculo com o local da prestação, como ocorre por exemplo com o SaaS, a OCDE recomenda a tributação na jurisdição de residência do consumidor. Em relatório datado de março de 2018 a OCDE informou que sessenta países já adotaram ou estão em vias de adotar as recomendações de VAT/GST. (*Value Added Tax/Good and Services Tax*)

4 - A sigla B2B significa Business to Business, ou empresa para empresa. Afim de facilitar a compreensão, podemos apontar que essa modalidade representa os acordos que são feitos entre pessoas jurídicas. Disponível em (<https://www.magazord.com.br/b2b-e-b2c/>), acesso em 23.03.2020.

5-O B2C é a sigla para Business to Consumer e é o modelo de negócios quando a empresa vende diretamente para o consumidor. É o modelo mais tradicional de negócios, principalmente, abrangendo as massas e representa as vendas e compras que ocorrem entre a empresa e o consumidor final.

Disponível em (<https://www.magazord.com.br/b2b-e-b2c/>), acesso em 23.03.2020.

### 2.5.2. AS MEDIDAS ADOTADAS PELA UNIÃO EUROPEIA

A União Europeia adotou as mesmas regras da OCDE no que se refere ao local de tributação. A partir de 2015 os serviços de computação em nuvem são tributados no local do consumo, tanto para as operações B2B quanto B2C. Se o consumidor é contribuinte do imposto, a ele caberá registrar a operação e efetuar o recolhimento. Se for um consumidor final, não contribuinte, o registro da operação e recolhimento do imposto será de responsabilidade do prestador.

Com o objetivo de incentivar os prestadores de serviços digitais a declararem corretamente suas operações e trabalharem dentro da formalidade, a União Europeia criou o “Sistema MOSS”, que significa *Mini One Stop Shop*, cuja tradução é Mini Balcão Único. Trata-se de um Regime Especial de IVA (imposto sobre o valor agregado), aplicado a empresas digitais estrangeiras que operam no mercado europeu, mas não possuem nenhum estabelecimento nesses países. As empresas efetuam o registro no MOSS e este registro serve para todos os países da Comunidade Europeia.

### 2.5.3. A TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE NO BRASIL E OS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA

No Brasil há sérios problemas que dificultam a adoção de um modelo de tributação nos moldes dos estabelecidos pela OCDE e União Europeia. Diferentemente dos demais países, que adotam o IVA, temos uma tributação indireta onde a competência tributária é repartida entre a União (IPI), os Estados (ICMS) e os Municípios (ISS). São tributos incidentes sobre o consumo e que são materialmente muito similares, gerando conflitos de competência.

Fazendo-se um paralelo entre a OCDE, que enquadra as operações digitais como serviços e o Brasil, que ainda discute se tais operações são mercadorias ou serviços, concluímos que temos um problema estrutural a ser resolvido, que poderá ser equacionado com a criação do IVA, tema atualmente em debate no âmbito da reforma tributária, ou ainda, com a criação de um novo imposto pela União, especificamente voltado para tributar as atividades da nuvem, bem como outras operações e utilidades no âmbito da economia digital, por meio da competência residual.

Outro problema a se resolver está na esfera federal, onde os serviços em nuvem são classificados como serviços técnicos, conforme interpretação da SC COSIT 191/2017, o que gera, na importação, a incidência de 15% de IRRF e de 10% de CIDE, além das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, acarretando uma alta carga de tributação se comparado às regras da União Europeia e da OCDE.

#### 2.5.3.1. A DISPUTA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS PELA TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE

O modelo adotado no Brasil, que separa a tributação de mercadorias da tributação de serviços, atribuindo a competência tributária a entes diferentes, acabou gerando a disputa entre Estados e Municípios, pela tributação do software. De um lado, os Estados, querendo tributar pelo ICMS os softwares padronizados, produzidos em série, denominados software de prateleira; e de outro, os Municípios, defendendo a tese de que tratam-se de serviços, sujeitos portanto, ao ISS.

O conflito iniciou-se na época em que os softwares eram vendidos nas lojas, em suportes físicos (disquetes ou CD's), focava os aplicativos padronizados, produzidos para o público em geral, que reuniam as características de mercadoria.

Diante do conflito e tendo em vista tratar-se de matéria envolvendo competência tributária dos entes, a discussão chegou ao STF, o qual consolidou o entendimento por meio do Recurso Extraordinário 176.626/SP,<sup>6</sup> que aderiu à ideia de que o software padronizado, produzido em escala, estaria sujeito ao ICMS, enquanto que os aplicativos desenvolvidos por encomenda, específicos para determinado cliente, seriam considerados serviços, sujeitos ao ISS.

6 - Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” matéria exclusiva da lide, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado “software de prateleira” (off the shelf) — os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.(STF.RE176.626/SP, rel.Min. Sepúlveda Pertence, j.1998).

A Decisão do STF deixa claro, porém, que não há incidência de ICMS nas operações de licenciamento de uso de software, mas somente sobre o suporte físico.

Mantém coerência com o disposto na Lei 9609/98, chamada de “Lei do Software”, que estabeleceu três tipos de contratos para o software: a licença de uso, que dará ao usuário o direito de usufruir da ferramenta e de suas funcionalidades; a licença de comercialização, que permite a reprodução e distribuição comercial do software; e a transferência de tecnologia, onde o licenciado terá acesso irrestrito à tecnologia utilizada na construção do aplicativo, podendo inclusive alterar a ferramenta.

Na licença de uso, a mais comum, não ocorre a transferência de propriedade do direito autoral do software. O que se cede é a autorização para utilizar a ferramenta. Assim, não se pode falar em incidência de ICMS, visto não haver transferência de propriedade.

Após a decisão do Supremo o Estado do Mato Grosso publicou a Lei 7098/98, que determinava a incidência do ICMS nas aquisições, ainda que por downloads, de softwares padronizados. Ou seja, o Estado passou a tributar com o ICMS a licença de uso e o bem incorpóreo. Esta Lei foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade( “ADI”) 1945/MT, sendo que, somente no ano de 2010, saiu a liminar, considerando a Lei constitucional e portanto, admitindo-se a cobrança de ICMS na aquisição de programas de prateleira, via download. Esta decisão passou a admitir a tributação de ICMS sobre bens incorpóreos, o que caracterizou uma alteração no conceito de mercadorias.

O fato que chama a atenção é que, antes da decisão da ADI 945/MT, foi publicada a Lei Complementar 116/2003, que trouxe na nova lista de serviços, no item 1.05, a possibilidade de incidência do ISS sobre o licenciamento de software.

Percebe-se que a decisão da ADI 945/MT desconsiderou a LC 116/2003, apoiando-se no RE176.626/SP.

Em 2015, com base nas decisões ainda não definitivas do Judiciário e desconsiderando o teor da LC 116/2003, o Conselho Nacional de Política Fazendária-CONFAZ publicou o Convênio ICMS 181/2015, autorizando os estados a concederem redução de base de cálculo nas operações com softwares e congêneres, como se a competência tributária pertencesse aos estados.

Em 2016 a Lei Complementar 157 acrescentou o item 1.03 na lista de serviços do ISS, abrangendo as operações em nuvem, prevendo a incidência do imposto sobre as atividades de processamento, armazenamento e hospedagem de dados, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos e congêneres. Essas alterações retiram quaisquer pretensões dos estados para a tributação do software, pois a Constituição atribui à lei complementar a definição quanto aos serviços sujeitos ao ISS.

Na contramão da Lei Complementar, o CONFAZ publicou o Convênio ICMS 106/2017, que disciplina a incidência do ICMS na comercialização de bens e mercadorias digitais, incluindo-se as operações na nuvem. Assim, os estados entenderam haver incidência do ICMS sobre as operações com software padronizado, seja pelo download, seja pela disponibilização na nuvem.

Como resultado do conflito tem-se um ambiente onde os contribuintes, além de enfrentarem problemas como a bitributação, vivenciam um cenário de insegurança jurídica.

O problema poderá ter encaminhamento com a criação do imposto sobre o consumo, atualmente em debate, mas é certo que as rápidas mudanças tecnológicas ocorridas no período deixaram a questão direcionada, já que o software deixou de ser vendido em meio físico, passou para o download, e agora, passa a ser utilizado na nuvem, onde os usuários pagam a assinatura pelo uso e não há espaço para a cobrança de ICMS.

## 2.6. O CENÁRIO ATUAL: CONFLITOS DE COMPETÊNCIA E INSEGURANÇA JURÍDICA

A tributação do *software* e dos demais serviços e utilidades disponibilizados pela computação em nuvem é tema que tem gerado dúvidas e preocupações no mundo todo, trazendo importantes questionamentos relacionados tanto à tributação direta quanto à tributação indireta.

O Brasil não deu ainda a devida atenção ao tema. Várias empresas atuam no mercado interno por meio de robôs e geram renda, muitas vezes, sem serem identificadas. Poderiam ser tributadas como residentes, em virtude da presença digital significativa, mas ainda não temos os meios eficazes de acompanhamento e fiscalização, muito menos, uma legislação adequada a esta nova realidade. Por exemplo, um site ainda não pode ser considerado estabelecimento, para fins de tributação.

Quanto a tributação indireta, teríamos que verificar se o atual modelo de repartição das competências tributárias continua adequado, diante dos novos modelos de negócios, e se os conceitos de mercadorias e de serviços ainda se aplicam, ou, se temos que buscar novas definições. O que se observa é a tentativa de enquadrar os novos negócios digitais dentro dos já conhecidos conceitos de mercadorias ou de serviços.



No âmbito federal, as atividades em nuvem foram tratadas por meio de atos expedidos pela Receita Federal (Ato Declaratório Interpretativo 07/2014 e as Soluções de Consulta Cosit nº 191/2017 e 499/2017), que as consideraram como sendo “prestação de serviços”. Como consequência, estabeleceu-se para as operações transnacionais a tributação por meio de retenção na fonte. Ou seja, nos casos em que a empresa provedora dos serviços de nuvem seja residente no exterior e preste serviços a um residente no Brasil, a tributação será feita por retenção na fonte, no momento do pagamento.

Os pagamentos feitos ao exterior, relativos ao licenciamento de *software*, sujeitam-se à tributação, na fonte, do IRRF, à alíquota de 15% (SC 191/2017) e da CIDE, à alíquota de 10% (SC 191/2017). Além disso, os serviços técnicos inclusos no licenciamento, são tributados pelo PIS/COFINS importação, cujas alíquotas somadas, totalizam 9,25% (SC COSIT 316/2017). Somando-se todas as alíquotas temos uma tributação de 34,25% sobre o valor pago. Teoricamente, um valor bem acima do estabelecido em outros países para o mesmo fato, o que não significa maior eficiência na arrecadação, nem mesmo melhor justiça fiscal.

Nos contratos de *PaaS* e de *SaaS*, em se tratando de fornecedores residentes no exterior, é aconselhável que o valor do licenciamento venha discriminado em separado do valor dos serviços, para que não haja tributação do valor total pelo PIS/COFINS.

Nos casos em que o adquirente pretenda comercializar ou distribuir os aplicativos, os pagamentos por tais serviços, quando destinados a fornecedores no exterior, são considerados *royalties* (Ato Declaratório Interpretativo 07/2017), sendo tributados na fonte do mesmo modo que os serviços, com exceção do PIS/COFINS, que não incidem sobre os *royalties*.

Para os casos em que a empresa provedora dos serviços de nuvem seja estabelecida no Brasil, será tributada normalmente, conforme o resultado apurado no exercício e de acordo com a sistemática adotada (lucro real, presumido).

Nos âmbitos estadual e municipal temos uma peculiaridade: a disputa pela tributação do *software*, que hoje se estende também pela tributação das atividades do *SaaS*. Conforme já abordado, o cerne da discussão está na definição se a disponibilização de *software* deve ser enquadrada como mercadoria ou serviço. O litígio tem gerado transtornos e insegurança, além da prática ilegal da bitributação.

Assim como na esfera federal, os estados também vêm se utilizando de instrumentos infralegais para regulamentação da matéria. Porém, sempre no sentido de tributar pelo ICMS, como é o caso do já citado Convênio ICMS 106/2017. A situação é gerada não somente pela disputa com os municípios, mas também, pelas lacunas decorrentes da ausência de leis regulando adequadamente a matéria.

Apesar de ainda não resolvida a situação, a tendência é que o Poder Judiciário decida pela incidência do imposto municipal, uma vez que as atividades estão expressamente previstas na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Soma-se ainda o fato de que as constantes inovações tecnológicas trouxeram mudanças quanto a forma de comercialização do *software*, não havendo mais a venda do produto, mas sim, a sua disponibilização por meio de assinatura mensal e acesso remoto. A nova modalidade aproxima-se mais do conceito de serviço do que de circulação de mercadoria. No entanto, o possível enquadramento da tributação como serviço não seria, a nosso ver, a forma mais adequada de encaminhamento da questão.

Se, de um lado, a ausência quanto a transferência da titularidade não legitima a incidência do ICMS, de outro, temos que, boa parte da doutrina, considera que a incidência do ISS envolve a obrigação de fazer, entendimento este que exclui o licenciamento de uso do *software* da incidência do imposto municipal, visto tratar-se de uma obrigação de dar. Assim, os rendimentos advindos do contrato de licenciamento de uso de *software* não estariam submetidos nem à incidência do ISS, nem do ICMS, restando portanto à União, instituir um novo imposto com base na competência residual.

## 2.7. PROPOSTA DE CRIAÇÃO DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE AS ATIVIDADES NA NUVEM

No contexto atual não há um entendimento uniforme entre os fiscos municipal, estadual e federal, quanto aos conceitos e a forma de tributação das operações na nuvem. Os entes atuam de modo independente e descoordenados entre si. Cada esfera estabelece regras específicas que buscam atender suas particularidades e trazer soluções em seu âmbito. Essas ações realizadas de modo desconexo refletem resultados de arrecadação bem abaixo do que a atividade pode gerar, especialmente se considerarmos as dificuldades que envolvem o controle e a fiscalização dessas novas tecnologias.

A instituição de um novo imposto, pela União, com base na competência residual, tributando as atividades de IaaS, PaaS e SaaS, com a devida repartição das receitas aos Estados e Municípios, seguindo-se o critério do local onde ocorreu o consumo, permitiria uma ação fiscalizadora conjunta e integrada dos entes, gerando melhores resultados quanto a arrecadação. Também resolveria o conflito entre ISS e ICMS. Necessário seria o ajuste quanto ao disposto no inciso II do art. 157 da Constituição, uma vez que a repartição deverá contemplar não apenas os estados, mas também os municípios e com percentuais acima do ali estipulado. Outra mudança necessária é a retirada dos itens 1.03 e 1.05 da lista de serviços, para que não haja conflito de competência.

As operações em nuvem contêm um conjunto de prestações, utilidades e objetos de características diversas e indissociáveis, que vão além do licenciamento de uso do *software*. Conforme já citado, são contratos mistos e atípicos que dificultam a qualificação jurídica para fins de definição quanto ao tipo de tributação a ser aplicada. O STF se posicionou, por meio do RE 592.905/SC, no sentido de que para tais situações se deve considerar o núcleo do contrato, a atividade preponderante. Assim, o aspecto material do novo imposto abrangeria o conjunto dessas prestações realizadas nas três camadas da nuvem (IaaS, PaaS e SaaS), englobando o licenciamento do *software* e demais prestações acessórias.

No que diz respeito à forma de se fiscalizar as atividades dos provedores de nuvem, para que o imposto traga os resultados esperados com relação à arrecadação é importante o uso de ferramentas que permitam identificar os provedores e *sites* que atuam no mercado interno, bem como conhecer os valores envolvidos referentes a contratos e faturamentos.

Um primeiro caminho seria a obrigatoriedade de registro prévio e compulsório de todos os provedores de nuvem que atuam dentro do mercado consumidor brasileiro, bem como do registro de cada operação realizada com consumidores aqui residentes. Para se conse-

guir a adesão das empresas digitais estrangeiras deve-se utilizar estratégias que facilitem o cumprimento das obrigações, tais como a simplificação dos procedimentos acessórios. A União Europeia possui um sistema em funcionamento nesses moldes, denominado “Sistema MOSS”, já abordado no presente trabalho, que serviria como parâmetro para a experiência brasileira.

Uma segunda ferramenta seria a informação repassada pelo sistema bancário relativa às transações financeiras que envolvessem valores de pagamentos realizados por residentes a empresas provedoras estrangeiras. Caso em que também se poderia atribuir às instituições financeiras a responsabilidade de retenção, no ato do pagamento.

Outras ferramentas podem ser implementadas para o controle e fiscalização, tais como o acesso ao conjunto de usuários cadastrados em determinadas plataformas digitais, o volume de contratos e de informações que trafegam nas redes por estas plataformas, entre outros recursos da tecnologia que permitam o cruzamento de dados.

### 3. CONCLUSÃO

Este trabalho teve por objetivo apresentar um estudo sobre as atividades da computação em nuvem, destacando sua importância no segmento da economia digital, tendo em vista o grande volume de negócios e a quantidade de usuários que passaram, em curto espaço de tempo, a utilizar esses serviços.

Realizou-se um estudo visando compreender quais as atividades desenvolvidas, a qualificação dos rendimentos gerados, a natureza jurídica dos negócios.

Verificou-se que as mudanças estruturais trazidas pelas tecnologias disruptivas no âmbito da economia, tais como a digitalização, a intangibilidade dos bens e serviços disponibilizados na nuvem, o acesso direto aos mercados sem intermediários, entre outras inovações e particularidades, dificultou o controle e a fiscalização dos governos locais, uma vez que as atividades são realizadas em qualquer local, sem necessidade de presença física e muitas vezes sem o conhecimento dos governos.

Como consequência os países deixam de tributar a renda obtida dentro de seus territórios, gerando perdas de recursos públicos e ainda, favorecendo a concorrência desleal, uma vez que as empresas estabelecidas no território sofrem a tributação.

Pesquisou-se os principais planos em andamento no âmbito da OCDE e da União Europeia para o enfrentamento do tema, além de medidas já implementadas, seja por orientação desses organismos, seja por iniciativa individual dos países.

Como resultado conclui-se que a tributação das tecnologias disruptivas exige a criação de um novo modelo de tributação, com reformulação das legislações tributárias dos diversos países, bem como da adoção de um novo modelo de repartição internacional da competência tributária, onde devem ser revistos os atuais conceitos de estabelecimento permanente, necessidade de presença física, tributação da renda pelo Estado-fonte, que são princípios advindos de uma época em que só existiam bens e serviços físicos, sendo conceitos inadequados para o mundo digital.

## REFERÊNCIAS

BEPS. In Wikipédia, a enciclopédia livre. Disponível: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Beps>  
Acesso em 13.03.2020.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm)

BRASIL. Lei Complementar nº116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em : [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)

BRASIL. Lei Complementar nº157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm)

BRASIL. Lei 9.609/98, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9609.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm)

BRASIL. Receita Federal do. Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 7, de 15 de agosto de 2014. Dispõe sobre a natureza das operações realizadas por empresas contratadas no exterior para disponibilizar infraestrutura para armazenamento e processamento de dados em alta performance para acesso remoto, identificada no jargão do mundo da informática como data center. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=55186>

BRASIL. Receita Federal do. Instrução Normativa RFB nº 1455, de 06 de março de 2014. Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50414>

BRASIL. Receita Federal do. Solução de Consulta Cosit nº191, de 23 de março de 2017. Dispõe sobre a tributação do “software as a service” e o define como serviço técnico. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>

BRASIL. Receita Federal do. Solução de Consulta Cosit nº499, de 10 de outubro de 2017. Dispõe sobre o licenciamento de direitos sobre programas de computador, direitos de distribuição ou comercialização. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=87149>

BRASIL. Receita Federal do. Solução de Divergência Cosit nº 6, de 03 de junho de 2014. Define a natureza das atividades executadas por data center como prestação de serviço e não locação de bem móvel. Impossibilidade de segregação das despesas com equipamentos e sua gestão das despesas com

serviços de apoio. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=54319>

BRASIL. Receita Federal do. Solução de Divergência Cosit n° 18, de 27 de março de 2017. Dispõe sobre licença de comercialização ou distribuição de software. Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa para o exterior. Royalties. Tributação. Disponível:<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81825>

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 39.457/SP. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros. Primeira Turma. Julgado em 13 de agosto de 1994. Publicado no Diário da Justiça de 05 de setembro de 1994, p. 23040.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 39.797/SP. Relator: Ministro Garcia Vieira. Primeira Turma. Julgado em 15 de dezembro de 1993. Publicado no Diário da Justiça de 21 de fevereiro de 1994, p. 2138.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 222.001/SP. Relator Min. João Otávio de Noronha. Segunda Turma. Julgado em 3 de Maio de 2005. Publicado no Diário da Justiça em 05 de setembro de 2005, p. 331.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 1.945/MT. Sessão Plenária de 26 de maio de 2010, Relator Min. Octavio Gallotti. Ata de Julgamento publicada no Diário da Justiça Eletrônico, em 4 de junho de 2010, Min.Redator do Acórdão Gilmar Mendes.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 176.626. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Primeira Turma. Julgado em 10 de novembro de 1998. Publicado no Diário da Justiça de 11 de dezembro de 1998.

CAMBIUCCI, Waldemir. Uma introdução ao Software + Serviços, SaaS e SOA, 2009. Disponível em: <<http://msdn.microsoft.com/pt-br/library/dd875466.aspx>>, acesso em: 11/03/2020.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Convênio ICMS 106, de 29 setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17).

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Convênio ICMS 181, de 28 de dezembro de 2015. Autoriza as unidades federadas que especifica a conceder redução de base de cálculo nas operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres na forma que especifica.

Disponível: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV181_15)

ECONOMIA digital e tributação – horizontes para o Brasil. FGV DIREITO SP. Youtube. 19 de mar de 2018. 3h47min58s. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=RQ7pFTMdCeU>> Acesso em 10/03/2020.

FARIA, Renato V. et al. Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. Edição 2018, São Paulo, Saraiva, p.358-396.

MACEDO, Alberto, et al. TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL. Edição 2018, São Paulo. Thomson Reuters Brasil, 429p.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de, et al. TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL. Edição 2019, Rio de Janeiro. Lumen Juris, 329p.

PAINEL ISS e ICMS - Tributação de Bens Digitais e comércio eletrônico. Confed. Youtube. 27 de set. de 2018. 35min. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=ZGVxYtYddNU>> Acesso em 20/02/2020.

PISCITELLI, Tathiane(Org.). TRIBUTAÇÃO DA NUVEM, Conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais. Edição 2018, São Paulo, Thomson Reuters, 428p.

PORTUGAL. Portugal Tax. Legislação complementar. Convenção modelo da OCDE.

Disponível em <<https://sites.google.com/site/circoletivas/legislacao-complementar/tributacao-internacional/convencao-modelo-da-ocde>>, acesso em 12/03/2020.

SEMINÁRIO Tributação e Economia Digital – Tributação de novas tecnologias. Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro- PGE-RJ. Youtube. 19 de nov de 2018. 2h20min49s. Disponível em: <[https://www.youtube.com/watch?v=ZH9E\\_Sn\\_Ea8](https://www.youtube.com/watch?v=ZH9E_Sn_Ea8)>. Acesso em 18/02/2020.

SOARES DA SILVA, David Roberto R.; ESTEVAM, Priscila Lucenti. TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NO BRASIL, Uma abordagem prática. Edição 2020, São Paulo, B18 LTDA, 114p.

TRIBUTAÇÃO de operações na internet e o conceito de software as a service (1/3). FGV DIREITO SP. Youtube. 1 jun. 2017. 21min53s. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=SuExASIF5P0>>. Acesso em 21/02/2020.

TRIBUTAÇÃO de operações na internet e o conceito de software as a service (2/3). FGV DIREITO SP. Youtube. 1 jun. 2017. 1h15min40s. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=gHTmbnFfZlQ>> Acesso em 21/02/2020.

TRIBUTAÇÃO de operações na internet e o conceito de software as a service (3/3). FGV DIREITO SP. Youtube. 1 jun. 2017. 1h48min34s. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=6Y5sPx-jhB9U>> Acesso em 22/02/2020.

07

**A PROPRIEDADE AGRÁRIA  
E SUA FUNÇÃO SOCIAL —  
UMA ANÁLISE DO PRINCÍPIO SOBRE  
O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL**

**JOSÉ MARCOS SOARES DE SCHUELER**





# A PROPRIEDADE AGRÁRIA E SUA FUNÇÃO SOCIAL — UMA ANÁLISE DO PRINCÍPIO SOBRE O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

JOSÉ MARCOS SOARES DE SCHUELER

## RESUMO

O instituto da propriedade no direito privado por muito tempo foi estudado enfocando a relação de dominação da pessoa sobre a coisa, conferindo ao proprietário apenas prerrogativas e poderes. Esta noção de direito absoluto, exclusivo, esteve introduzido em nossa cultura e amparado pelo Código Civil de 1916. Com a evolução do Direito, as normas constitucionais vigentes impuseram mudanças nas relações de propriedade, especialmente no que diz respeito ao princípio da função social, fazendo com que tal direito não mais fosse caracterizado somente por uma liberalidade por parte do proprietário, mas também por deveres e obrigações a cargo do seu titular. Neste sentido, o Imposto Territorial Rural vem a ser um poderoso instrumento em poder do Estado a compelir o proprietário a cumprir com a função social da propriedade agrária, pois, através de sua função extrafiscal, atua com o objetivo de estimular o aproveitamento racional e adequado da terra. O presente artigo pretende abordar o princípio da função social da propriedade agrária, enfocando o caráter extrafiscal do Imposto Territorial Rural, por meio da progressividade de suas alíquotas de acordo com o menor grau de utilização da terra, como meio de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. O método utilizado foi a pesquisa bibliográfica a artigos e legislação relacionadas ao tema.

**PALAVRAS-CHAVE:** Propriedade agrária. Função social da propriedade. Imposto territorial rural

## ABSTRACT

The institute of property in private law has long been studied focusing on the relationship of domination of the person over the thing, giving the owner only prerogatives and powers. This notion of absolute, exclusive right was introduced in our culture and supported by the Civil Code of 1916. With the evolution of the Law, the constitutional rules in force imposed changes in property relations, especially with regard to the principle of social function, making with that right no longer being characterized only by a liberality on the part of the owner, but also by duties and obligations borne by its owner. In this sense, the Rural Territorial Tax becomes a powerful instrument in the State's power to compel the owner to fulfill the social function of agrarian property, because, through its extra-fiscal function, it acts with the objective of stimulating the rational and adequate use from the earth. This article intends to address the principle of the social function of agrarian property, focusing on the extra-fiscal character of the Rural Territorial Tax, through the progressiveness of its rates according to the lowest degree of land use, as a means of discouraging the maintenance of unproductive properties. . The method used was a bibliographic search of articles and legislation related to the theme.

**KEY-WORDS:** Agrarian property. Social function of property. Rural territorial tax

## 1. INTRODUÇÃO

O direito de propriedade é um dos valores defendidos no Estado Democrático de Direito, tendo a Constituição da República o consagrado como Garantia Fundamental e como Princípio de Ordem Econômica.

Analísado sob a ótica contemporânea, o instituto da propriedade deixou de ser visto como um direito natural, inviolável e sagrado, e passou a ser inspirado nos valores constitucionais baseados no princípio da função social previsto no art. 5º, incisos XXII e XXIII, da Constituição da República de 1988, que garante o direito à propriedade desde que esta atenda a sua função social.

A Carta Constitucional vigente confere à União Federal a competência para desapropriar, por interesse social, para fins de reforma agrária, os imóveis rurais que não estejam cumprindo com a sua função social. Nesse sentido, a tributação da propriedade agrária, através do Imposto Territorial Rural (ITR), mostra-se como uma forma de limitação ao direito de propriedade. Dentro da política extrafiscal relativa ao ITR, o Estado encontra meios para limitar a manutenção de terras ociosas, valendo-se da elevação da carga tributária, por meio da progressividade de suas alíquotas, conforme menor grau de utilização da terra. Isso torna o imposto um valioso instrumento a induzir o proprietário a promover a utilização racional e adequada da terra, e conseqüentemente dar cumprimento à sua função social.

O presente artigo traz sua relevância ao fazer uma análise do instituto da propriedade agrária, enfocando o caráter extrafiscal do ITR como um dos mecanismos em poder do Estado a compelir o proprietário do imóvel a cumprir com a sua função social.

O segundo tópico abordará o tema relativo à origem da propriedade agrária no Brasil e noções sobre o instituto da propriedade, visto sob a ótica das doutrinas clássica e contemporânea, inspirada nos valores constitucionais que garantem o direito de propriedade desde que esta cumpra com a sua função social.

O terceiro tópico contemplará o tema relativo à função social da propriedade, seus antecedentes históricos e a sua evolução dentro do ordenamento jurídico pátrio.

O quarto tópico terá como foco o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, onde serão ressaltadas algumas considerações acerca da tributação da terra, e os fatores que devem ser considerados para aferir a sua produtividade.

A Conclusão abordará as principais fragilidades relativas à função idealizadora para o ITR, bem como os meios previstos no ordenamento pátrio com vistas a tentar inibir o cenário exposto.

## 2. A PROPRIEDADE AGRÁRIA

### 2.1. A ORIGEM DA PROPRIEDADE AGRÁRIA NO BRASIL

Desde o século XIV, o antigo Direito lusitano já se preocupava com recursos fundiários de Portugal devido à crise no abastecimento decorrente das vítimas da peste negra. Foi assim que D. Fernando, último Rei da Dinastia de Borgonha, verificando a necessidade de promover o desenvolvimento agrícola com vista à produção de alimentos, promulgou a Lei das Sesmarias, de 26 de maio de 1375,<sup>1</sup> pela qual impunha a obrigatoriedade do uso da terra ameaçando confiscar as propriedades que não fossem devidamente utilizadas, a fim de concedê-las a quem as quisessem cultivar.<sup>2</sup>

A Lei das Sesmarias foi uma das primeiras leis agrárias da Europa de que se tem conhecimento a legislar sobre a obrigatoriedade do cultivo como condição de posse da terra, e a expropriação da gleba ao proprietário que a deixasse ociosa.<sup>3</sup>

A origem das sesmarias é incerta. Admite-se que o instituto já existia desde o século VIII com as presúrias, que eram ocupações de terras tomadas dos mouros na época da Reconquista e que poderiam se tornar propriedades particulares desde que concedidas regularmente<sup>4</sup>, conforme se verifica na obra de Virginia Rau<sup>5</sup> – Sesmarias Medievais Portuguesas. O instituto das sesmarias foi incorporado às Ordenações do Reino, especialmente nas de D. Manoel e D. Felipe,<sup>6</sup> e teve grande importância no Brasil colônia por ter sido o regime agrário inicialmente adotado pela Coroa portuguesa a fim de colonizar seu território,<sup>7</sup> do mesmo modo como havia sido implementado com sucesso em outras Colônias do Atlântico (Madeira, Açores, São Thomé e Cabo Verde).<sup>8</sup>

No entanto, no plano estritamente jurídico, alguns autores sugerem que no Brasil o que ocorreu foram concessões da Coroa portuguesa, na qual a expressão “sesmaria” foi utilizada como sinônimo das Capitânicas Hereditárias,<sup>9</sup> sistema administrativo implementado em 1534, por D. João III, caracterizado pela descentralização político-administrativa da Colônia.<sup>10</sup> Com este regime de distribuição, as terras brasileiras foram divididas, do litoral a linha demarcatória do Tratado de Tordesilhas, em 15 Capitânicas cedidas a Capitães Donatários que, na qualidade de representantes do Rei, eram incumbidos da sua administração e do seu desenvolvimento, fundando vilas e criando instrumentos administrativos e jurídicos para regê-las.<sup>11</sup> Cabia a cada Capitão Donatário conceder sesmarias a determinado número de co-

1 SILVA, Octacilio Ribeiro da. A reforma agrária na Constituição de 1988. Revista do Instituto dos Advogados do Paraná, Curitiba, n.14, p.179, dez.1989.

2 LIMA, Rafael A. de Mendonça. Direito Agrário. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p.139.

3 RAU, Virginia, *apud* LIMA, *ibid.*, p.86.

4 *Ibid.*, p. 84.

5 “Por tanto, a reconquista acarretou um movimento de colonização intenso no qual se integra a presúria, ocupação das terras sem dono, das terras que por conquista tinham passado a fazer parte da propriedade real”. *Ibid.*, p.83.

6 MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. Reforma Agrária no Brasil. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v.25, n.10. p.304, out./dez.1988.

7 LIMA, *op. cit.*, p.342.

8 REIS, Liana Maria e BOTELHO, Ângela Vianna. Dicionário Histórico – Brasil – Colônia e Império. Belo Horizonte: Dimensão, 1998.

9 FERREIRA, Pinto. Curso de Direito Agrário. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.109.

10 REIS e BOTELHO, *op. cit.*

11 *Idem.*

lonos, os quais passavam a ser legítimos proprietários das terras com a condição de povoá-las e cultivá-las, sob pena de perda do direito caso não fossem devidamente utilizadas, hipótese em que as glebas eram então devolvidas a Coroa. Ao Capitão Donatário também era concedido uma sesmaria, representada por uma faixa de terra medindo em torno de 10 léguas ao longo da costa, estendendo-se até os limites extremos da Capitania, definidos pela linha de Tordesilhas.<sup>12</sup> Alguns requisitos eram exigidos para a concessão de novas sesmarias, dentre eles o trabalho escravo. Quanto mais escravos possuísem o sesmeiro mais lotes de terras poderiam requerer, o que demonstrava uma preocupação por parte da Coroa em atribuir terras a quem efetivamente fossem utilizá-las.<sup>13</sup>

O resultado desse sistema de distribuição de terras levou a uma estrutura fundiária baseada na grande propriedade rural, provocando o nascimento de latifúndios, contrariando o que historicamente teria ocorrido em Portugal e outras Colônias, onde o sistema teria originado uma melhor repartição voltada à pequena propriedade agrícola.<sup>14</sup>

## 2.2. O CONCEITO DE PROPRIEDADE

O instituto da propriedade no direito privado por muito tempo foi estudado enfocando a relação de dominação da pessoa sobre a coisa, sem intermediários, conferindo ao titular apenas prerrogativas e poderes. Esta noção de direito absoluto, exclusivo, esteve introduzido em nossa cultura e amparado pelo Código Civil de 1916, inspirado no Código de Napoleão de 1804.<sup>15</sup>

A revogada lei civil de 1916 não fornecia uma definição de propriedade, limitando-se a enunciar em seu art. 524 apenas os poderes inerentes ao proprietário, dispondo que: “A lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua ou detenha.”<sup>16</sup>

Constata-se que o dispositivo legal não destacava a estrutura ou a natureza do instituto da propriedade, mas tão somente as prerrogativas do proprietário, a partir do momento em que lhe assegurava o direito de usar, fruir e dispor do seu bem, bem como de excluí-lo das ingerências alheias.

Ficando o seu conceito a cargo da doutrina, Caio Mário da Silva Pereira, assim como a maioria dos autores clássicos, dava uma definição analítica de propriedade, limitando-se em destacar os seus elementos essenciais, afirmando ser “o direito de usar, gozar e dispor da coisa, e reivindicá-la do poder de quem injustamente a detenha”.<sup>17</sup>

Este conceito analítico baseado no Código Civil de 1916, todavia, passou a não dar conta das novas exigências do instituto, e muito menos de sua conformação contemporânea

12 *Idem*

13 *Idem*.

14 GISCHKOW, Emílio Alberto Maya. *Princípios de Direito Agrário*, São Paulo: Saraiva, 1988, p.71.

15 LOUREIRO, Francisco Eduardo. *A propriedade como relação jurídica complexa*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p.01.

16 BRASIL. Código Civil - Lei 3.071, de 01 de janeiro de 1916, 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

17 PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Vol.IV, 15.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.67.

calçada na Constituição da República de 1988, que garante o direito de propriedade desde que esta atenda a sua função social.<sup>18</sup>

Carlos Octaviano M. Mangueira cita que a função social da propriedade:

[...] fez com que tal direito não seja mais caracterizado só pela liberdade de ação do proprietário, contraposto a um dever geral (*erga omnes*) de todos respeitarem a propriedade que a caracteriza, mas também os deveres e obrigações a cargo do titular do direito.

É nesse sentido que incide o princípio da função social da propriedade: estabelecendo ao proprietário, além do poder de usar e dispor do bem, podendo reivindicá-lo de quem quer que injustamente o detenha, a obrigação de agir de determinada maneira, positivamente, a fim de cumprir a função social de sua propriedade, justificando e legitimando o próprio direito por meio desse comportamento.<sup>19</sup>

Em vista essa nova perspectiva, uma outra corrente doutrinária passou a considerar o instituto da propriedade como uma relação jurídica complexa, conferindo ao seu titular uma gama variada de direitos e deveres inspirados em valores constitucionais, reunindo ao proprietário não apenas as prerrogativas de usar, gozar, dispor e reivindicar a coisa, mas também lhe impondo deveres a serem observados em relação a terceiros.<sup>20</sup>

Considera-se complexa a relação jurídica quando várias relações se entrelaçam, havendo concorrentes centros de interesse de forma a criar uma pluralidade de direitos e deveres entre as partes tuteladas pelo ordenamento jurídico.<sup>21</sup>

Para Francisco Eduardo Loureiro,

[...] para entender a propriedade contemporânea, há necessidade de superar a imposição clássica e constatar que o interesse do proprietário não é o objeto central da tutela, mas apenas um interesse protegido, num quadro complexo de outros interesses contrastantes [...].<sup>22</sup>

Com isso, o instituto da propriedade visto pela ótica contemporânea assumiu um formato diferente do modelo adotado pelo Direito Privado com base no antigo Código Civil 1916, “[...] pois não mais se concebe uma relação de completa subordinação de terceiros frente ao proprietário, mas sim uma relação jurídica complexa, em razão do encontro de duas situações jurídicas subjetivas (proprietário e terceiro) contrapostos.”<sup>23</sup>

A partir desta concepção, novas definições foram surgindo para o instituto.

Salvatore Pugliatti definiu como “o direito real fundamental, que tem como conteúdo a faculdade de gozo pleno e exclusivo da coisa por parte do proprietário, com os limites, os

18 MANGUEIRA, Carlos Octaviano de M. Função social da propriedade e proteção ao meio ambiente. Notas sobre os espaços protegidos nos imóveis rurais. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v.37, n.146, p.231, abr./jun. 2000.

19 MANGUEIRA, *op. cit.*, p.231.

20 LOUREIRO, *op. cit.*, p.43.

21 *Ibid.*, p.43.

22 *Ibid.*, p.46.

23 *Ibid.*, p.47.

ônus e obrigações específicas estabelecidas no ordenamento jurídico.”<sup>24</sup> Para Vittorio Scialoja “a propriedade é uma relação de direito privado por força da qual uma coisa, como pertinência de uma pessoa, fica completamente sujeita à vontade desta em tudo quanto não for vedado pelo direito público, ou pela concorrência do direito de outrem.”<sup>25</sup> O instituto da propriedade conceituado sob esta ótica contemporânea, visto como uma relação jurídica complexa, passa a ser inspirado em valores constitucionais previstos no art. 5º, incisos XXII e XXIII, da Constituição da República de 1988, que garante o direito à propriedade desde que esta atenda a sua função social.<sup>26</sup>

Tratando-se de propriedade rural, objeto de nosso estudo, o dispositivo constitucional deverá ser conjugado com o art. 186 do mesmo diploma legal, que determina as condições a serem atendidas para que a propriedade cumpra a sua função social.<sup>27</sup> Tais requisitos, que inclusive já estavam previstos no Estatuto da Terra desde 1964,<sup>28</sup> passaram a exigir do proprietário não mais uma atitude omissiva, de abstenção ou negligência, como comporta a clássica concepção de propriedade, mas, ao contrário, requer um comportamento positivo, no sentido de promover o aproveitamento econômico e social do imóvel rural.<sup>29</sup> Portanto, analisado sob o ponto de vista da ótica contemporânea, pode-se conceituar o instituto da propriedade como sendo uma relação jurídica complexa, que reúne não só as prerrogativas do proprietário, no sentido de poder usar, gozar e dispor da coisa, bem como reivindicá-la do poder de quem injustamente a detenha, mas também deveres por parte do titular em relação a terceiros, a fim de que seja cumprida a sua função social.

---

24 PUGLIATTI Salvatore, *apud* LOUREIRO, *idem*.

25 SCIALOGA Vittorio, *idem*.

26 LOUREIRO, *op. cit.*, p.50.

27 Constituição da República de 1988. Art. 186

28 Lei 4.504/64 – Estatuto da Terra. Art. 2º

29 MATTOS NETO, José Augusto de. Institutos básicos do Direito Agrário à luz da Constituição de 1988. Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial. São Paulo: v.14, n.54, p.129, out./dez.1990.



## 3. A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE

### 3.1. ANTECEDENTES

Por força de acontecimentos de ordem políticos e sociais ocorridos no século XX, houve, no período, uma forte intervenção do Estado nas atividades sociais e econômicas, com a consequente redução da liberdade e da autonomia privada limitada por imperativos de ordem pública. Devido a imposições de ordem econômicas e éticas houve a necessidade de adequar o conteúdo do instituto da propriedade às novas relações sociais, onde a Igreja Católica contribuiu de forma significativa.<sup>30</sup>

De fato, verifica-se nas diversas encíclicas papais<sup>31</sup> que a doutrina Católica contribuiu de maneira decisiva para delinear o correto uso da propriedade, defendendo-a do absolutismo e do individualismo excessivos.<sup>32</sup>

Para a Igreja:

[...] a propriedade não é uma função social a serviço do Estado, pois que assenta sobre um direito pessoal que o próprio Estado deve respeitar e proteger. Mas tem uma função social: está subordinada ao bem comum. É um direito que comporta obrigações sociais.<sup>33</sup>

O instituto da propriedade visto pela doutrina Católica teve sua gênese baseada no sistema pregado por Santo Tomás de Aquino, segundo a qual:

Deus tem, sobre o Universo, domínio e propriedade absoluta de todas as coisas. As criaturas participam do poder de Deus, na medida de sua inteligência, os mais fortes dominando os mais fracos. O homem utiliza-se das coisas para viver fundando no dever de conservar a vida. Logo, o direito de propriedade fundamenta-se no dever que tem o homem de atender ao seu fim.<sup>34</sup>

Influenciado pela doutrina teológica de Santo Agostinho, segundo a qual tanto o Céu quanto a Terra eram obras da criação divina, de forma que não podiam, com isso, serem vistos como um objeto de propriedade particular, Santo Tomás de Aquino desenvolveu sua tese fundada nas questões que envolviam o direito de propriedade e sua implicação com o princípio da função social.<sup>35</sup>

30 BARROS, Wellington Pacheco. A Propriedade Agrária e o seu novo conceito Jurídico-Constitucional. AJURIS, Porto Alegre, v.16, n.46, p.106, jul/1989.

31 Bulas Papais: *Rerum Novarum*, do Papa Leão XIII; o *Quadragesimo Anno*, do Papa Pio XI; *Mater et Magistra*, de João XXIII; *Populorum Progressio*, de Paulo VI; a Constituição Pastoral *Gaudium et Spes*, do Concílio Ecumênico Vaticano II; além das idéias do Papa João Paulo II, ao sustentar que a propriedade privada tem uma hipoteca social. *Ibid.*, p.142.

32 WAMBIER, Luiz Rodrigues. Função social da propriedade rural. Jurisprudência Brasileira, Curitiba, n.162, p. 49, 1991.

33 ARAÚJO, Telga, *apud* LOUREIRO, *op. cit.*, p.107.

34 LOUREIRO, *ibid.*, p.10.

35 MADEIRA, José Maria Pinheiro. Algumas bases doutrinárias do princípio da função social da propriedade. Revista Ibero Americana de Direito Público. p.174, out./dez. 1988.

Para o filósofo:

O direito de propriedade privada está condicionado a um interesse maior [...] que resulta das condições sociais objetivas e que traduzem o contexto real no qual a sociedade se vê imersa. Não basta à sua estruturação somente a presença de um interesse individual, pessoal, oriundo de uma ordem jurídica natural. Mais do que isso concorre a presença de um interesse coletivo, que em determinado momento passa a coexistir regulamentado por uma ordem jurídica formal e a quem o interesse individual obrigatoriamente se conforma.<sup>36</sup>

Contudo, o princípio da função social da propriedade se manifestou mais intensamente com a doutrina Católica, na medida em que a igreja cobrava dos proprietários um compromisso com a produção, no sentido de desenvolverem uma atividade produtiva a fim de tornar legítima a propriedade da terra.<sup>37</sup> Já no campo do Direito, foi Leon Duguit, em 1912, quem trouxe outra perspectiva em relação ao instituto da propriedade, ao pronunciar conferências que posteriormente viriam a ser publicadas sob o título: “As Transformações Gerais do Direito Privado desde o Código de Napoleão”, sustentando a necessidade de que a propriedade deveria deixar de ser um privilégio individual para se transformar em um bem de satisfação coletiva.<sup>38</sup> O jurista em questão:

Desfez a ideia de que a propriedade era um bem absoluto, destacando no instituto uma missão social que deveria ser cumprida pelo seu titular. Partiu do raciocínio de que a propriedade não é um direito, mas uma função, uma utilidade protegida pelo direito objetivo quando o proprietário encontra resistência de terceiros. Logo, o proprietário não tem um direito subjetivo de usar a coisa, mas o dever de empregá-la de acordo com a finalidade assinalada pela norma de direito objetivo. Afirmou que a propriedade não é o direito subjetivo do proprietário, mas é sim a função social do detentor da riqueza.<sup>39</sup>

Esta doutrina de Duguit, ao afirmar que a propriedade era uma função social do detentor da riqueza, não gerou uma aceitação pacífica na época, principalmente devido às teorias comunistas e socialistas que negavam a própria existência do direito à propriedade. Segundo sua doutrina, o instituto era considerado como objeto de direito e não como direito subjetivo, buscando desfazer o seu caráter absoluto admitido pelo Código de Napoleão.<sup>40</sup> No entanto, inaugurou uma nova corrente do pensamento jurídico, contribuindo de maneira decisiva para elaboração de textos constitucionais que passaram a enfatizaram a função social da propriedade, como as Constituições do México (1917) e de Weimar (1919), e que acabaram por inspirar outras Cartas,<sup>41</sup> inclusive no Brasil.

<sup>36</sup> *Idem.*

<sup>37</sup> *Ibid.*, p.176.

<sup>38</sup> BARROS, *op.cit.*,p.142.

<sup>39</sup> LOUREIRO, *op. cit.*, p.108.

<sup>40</sup> MANGUEIRA, *op cit.*, p.230.

<sup>41</sup> LOUREIRO, *op cit* ,p.108.

As Constituições que surgiram posteriormente passaram a não se preocupar apenas com a estrutura política do Estado, mas também a reconhecer o direito e o dever deste em garantir a todos uma existência digna. Aos direitos absolutos inspirados na Declaração Universal de 1789, dentre eles a propriedade privada, opuseram-se limitações decorrentes das exigências do grupo social, surgindo, em nível constitucional, a função social da propriedade e a desapropriação por interesse social.<sup>42</sup>

### 3.2. A FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

As primeiras constituições brasileiras disciplinaram o instituto da propriedade como sendo um direito natural, inviolável e sagrado, nos moldes da Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, que proclamava sobre os princípios da liberdade, igualdade, propriedade e legalidade, assegurando ao proprietário a livre disposição de seus bens:<sup>43</sup>

*Art. 17 - La propriété est inviolable et sacrée. Nul ne peut être privé, si ce n'est lorsque la nécessité publique, légalement constatée, exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité.*<sup>44</sup>

Proclamada a independência, a Carta Imperial de 1824 garantia o direito de propriedade nos mesmos moldes da Declaração de 1789, dispondo o seguinte:

Art. 179 .....  
XXII. É garantido o Direito de Propriedade em toda a sua plenitude. Se o bem publico legalmente verificado exigir o uso, e emprego da propriedade do cidadão, será ele previamente indenizado do valor dela. A Lei marcará os casos, em que terá logar esta única exceção, e dará as regras para se determinar a indenização.

Merece destacar no dispositivo constitucional a previsão da garantia do direito de propriedade ao lado da possibilidade de o Poder Público intervir no domínio privado, em hipóteses expressamente consignadas em lei, implementada após do pagamento de uma indenização.<sup>45</sup>

A regulamentação desta exceção em que o bem público deva “[...] exigir o uso e emprego da propriedade do cidadão [...]” coube à Lei 422 de 1826, na qual o legislador optou por dividir o bem público em utilidade pública e necessidade pública, modelo mantido pelas Constituições que se seguiram.<sup>46</sup>

42 MAGALHÃES, *op. cit.*, p.306.

43 *Ibid.*, p.28

44 “Como a propriedade é um direito inviolável e sagrado, ninguém dela pode ser privado, a não ser quando a necessidade pública legalmente comprovada o exigir e sob condição de justa e prévia indenização.” Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores>

45 NOBRE JUNIOR, Edilson Pereira. Desapropriação para fins de reforma agrária. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n.194, p.79, out./dez. 1993.

46 *Idem.*

Com a Lei 601 de 1850 – Lei das Terras – que dispunha sobre as terras devolutas do Império, verifica-se que já havia alguma preocupação por parte do legislador em beneficiar o proprietário que, de algum modo, promovesse a utilização do imóvel. Conforme o disposto:

Art. 5º - Serão legitimadas as posses mansas pacíficas, adquiridas por ocupação primária, ou havidas do primeiro ocupante, que se acharem cultivadas, ou em princípio de cultura e morada habitual do respectivo possessor, [...].

A Constituição Republicana de 1891 foi conservadora, mantendo os princípios adotados na Carta Imperial de 1824 relativamente ao direito de propriedade. Não estabeleceu qualquer imposição ao proprietário quanto ao uso da terra, inovando, contudo, ao destacar a figura da desapropriação por necessidade e utilidade pública<sup>47</sup>, determinando que:

Art. 72 .....

§ 17. O direito de propriedade mantém-se em toda a sua plenitude, salva a desapropriação por necessidade ou utilidade pública, mediante indenização prévia.

Com o advento da Constituição de 1934, o direito de propriedade continuou garantido desde que sua utilização não afrontasse o interesse social ou coletivo, permitindo a expropriação por necessidade ou utilidade pública mediante prévia e justa indenização.<sup>48</sup> Pela primeira vez uma Constituição brasileira declarava que a propriedade não era um direito absoluto, trazendo inovação ao afirmar, ainda que de modo indireto, a função social da propriedade:<sup>49</sup>

Art. 113 .....

17. É garantido o direito de propriedade, que não poderá ser exercido contra o interesse social ou coletivo, na forma que a lei determinar. A desapropriação por necessidade ou utilidade pública far-se-á em torno da lei, mediante prévia e justa indenização.

Com a Constituição de 1937, embora o direito à propriedade permanecesse igualmente garantido, verificou-se um retrocesso no instituto ao excluir a conquista da justa indenização, que tornou a ser somente prévia, presente desde 1891,<sup>50</sup> assegurando ao proprietário:

Art. 122 .....

nº 14. O direito de propriedade, salvo a desapropriação por necessidade ou utilidade pública, mediante indenização prévia. O seu conteúdo e os seus limites serão os definidos nas leis que lhe regularem o exercício.

<sup>47</sup> *Idem*

<sup>48</sup> NOBRE JR, *op. cit.*, p.79.

<sup>49</sup> LOUREIRO, *op. cit.*, p.93.

<sup>50</sup> NOBRE JR, *op. cit.*, p.79.

A única lei que até então regulamentava a propriedade era o Código Civil de 1916. Quatro anos após, o Decreto Lei nº 3.365 de 21.06.1941 – Lei Geral das Desapropriações – veio regular a desapropriação por utilidade pública, possuindo aplicação supletiva à desapropriação para fins de reforma agrária.<sup>51</sup>

Terminada a 2º Guerra Mundial, a Constituição de 1946 inovou o instituto ao prever a desapropriação por interesse social, ao lado das tradicionais necessidade e utilidade pública, reconhecendo a função social da propriedade ao prescrever as condições que deveriam ser impostas à manutenção ao direito de propriedade:<sup>52</sup>

Art. 141 .....

§ 16. É garantido o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro [...]

.....

Art. 147 - O uso da propriedade será condicionado ao bem-estar social. A lei poderá, com observância do disposto no art. 141, § 16, promover a justa distribuição da propriedade, com igual oportunidade para todos.

Em 10 de agosto de 1962, foi publicada a Lei 4.132 definindo os casos de desapropriação por interesse social, dispondo o seguinte:

Art. 1º - A desapropriação por interesse social será declarada para promover a justa distribuição da propriedade ou condicionar o seu uso ao bem estar social [...]

Art. 2º - Considera-se de interesse social:

I - o aproveitamento de todo bem improdutivo ou explorado sem correspondência com as necessidades de habitação, trabalho e consumo dos centros de população a que deve ou possa suprir por seu destino econômico;

II - a instalação ou a intensificação das culturas nas áreas em cuja exploração não se obedeça a plano de zoneamento agrícola;

III - o estabelecimento e a manutenção de colônias ou cooperativas de povoamento e trabalho agrícola;

IV - a manutenção de posseiros em terrenos urbanos onde, com a tolerância expressa ou tácita do proprietário, tenham construído sua habitação, formando núcleos residenciais de mais de 10 (dez) famílias;

V - a construção de casas populares;

VI - as terras e águas suscetíveis de valorização extraordinária, pela conclusão de obras e serviços públicos, notadamente de saneamento, portos, transporte, eletrificação armazenamento de água e irrigação, no caso em que não sejam ditas áreas socialmente aproveitadas;

VII - a proteção do solo e a preservação de cursos e mananciais de água e de reservas florestais;

<sup>51</sup> *Idem.*

<sup>52</sup> *Idem.*

VIII - a utilização de áreas, locais ou bens que, por suas características, sejam apropriados ao desenvolvimento de atividades turísticas.

O Estatuto da Terra, Lei nº 4.504 de 1964, assegura em seu art. 2º a oportunidade a todos ao acesso à propriedade da terra, condicionada pela sua função social, que é desempenhada quando simultaneamente:

Art. 2º .....

I - favorece o bem estar dos proprietários e dos trabalhadores que nela trabalham;

II - mantém níveis satisfatórios de produtividade;

III - assegura a conservação dos recursos naturais;

IV - observa as disposições legais que regulam as relações de trabalho.

Foi sob a égide da Constituição de 1946 que as questões relativas à propriedade da terra começaram a ser foco de preocupações, quando foi dado o primeiro passo para a realização da reforma agrária no país com a promulgação da Emenda Constitucional nº 10, de 9.11.1964, instituindo a modalidade de desapropriação por interesse social voltada à realização da reforma agrária, a ser promovida privativamente pela União, através da prévia e justa indenização solvida em títulos da dívida pública, modelo este mantido pela Constituição de 1967.<sup>53</sup>

A Lei nº 8.629/93, que regulamenta os dispositivos constitucionais relativos à desapropriação para reforma agrária, dispõe em seu art. 9º que a função social da propriedade rural será cumprida quando atender simultaneamente aos seguintes requisitos:

Art. 9º .....

I - aproveitamento racional;

II - adequada utilização dos recursos naturais;

III - respeito às relações de trabalho;

IV - favorecimento do bem-estar de proprietários e trabalhadores, sem o que possível é a desapropriação por interesse social.

A Carta Constitucional do 1988 garante o direito de propriedade, desde que esta atenda a sua função social<sup>54</sup>. Ao relacionar os princípios que regem e garantem a Ordem Econômica e Financeira, faz referência a propriedade privada e mais uma vez a função social da propriedade.<sup>55</sup> No Capítulo que trata da Política Agrícola e Fundiária e da Reforma Agrária, dispõe sobre a competência da União para desapropriar, por interesse social, para fins de reforma agrária, os imóveis rurais que não estejam cumprindo a sua função social.<sup>56</sup>

<sup>53</sup> *Idem*.

<sup>54</sup> Constituição Federal art. 5º, incisos XXII e XXIII

<sup>55</sup> Constituição Federal, art. 170, incisos II e III

<sup>56</sup> Constituição Federal, art. 184

Conforme verifica-se, a Constituição de 1988 reservou à propriedade não só um direito fundamental como também lhe impôs um ônus ligado ao interesse social, punindo com a desapropriação os imóveis que não cumprirem sua função social.

A partir das normas constitucionais vigentes, o instituto da propriedade previsto na lei civil sofreu uma sensível alteração com o Código de 2002, no instante em que aderiu ao instituto da propriedade como relação jurídica carregada de direitos e deveres voltados ao atendimento da função social.<sup>57</sup>

Art.1.228 .....

§1°. O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e da água.

.....

§ 3°. O proprietário pode ser privado da coisa, nos casos de desapropriação, por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, bem como no caso de requisição no caso de perigo público iminente.

§4°. O proprietário também pode ser privado da coisa se o imóvel reivindicado consistir em extensa área, na posse ininterrupta e de boa-fé, por mais de cinco anos, de considerável número de pessoas, e estas nela houverem realizado, em conjunto ou separadamente, obras e serviços considerados pelo juiz de interesse social e econômico relevante.

Vemos que a legislação vigente em nosso país abraçou o conceito de propriedade como relação jurídica complexa, carregada de direitos e deveres por parte do proprietário e voltada ao atendimento da sua função social.

<sup>57</sup> Lei nº 10.406, de 10/01/2001, art. 1228 e parágrafos

## 4. O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

### 4.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE O IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

Dentro desse quadro da evolução do instituto da propriedade, o constituinte de 1988 preocupou-se com duas importantes questões relativas à propriedade rural: uma, no que diz respeito a exploração de grandes áreas de terras; e outra, a manutenção de propriedades improdutivas.

Isso pode ser verificado através dos dispositivos constitucionais que tratam da Política Agrícola e Fundiária, que são expressos ao exigir da propriedade o cumprimento de sua função social, vedando a desapropriação para fins de reforma agrária a pequena e média propriedade rural, bem como a propriedade produtiva.<sup>58</sup>

Além da questão fundiária, no Capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, o constituinte manteve com a União Federal a competência tributária para a instituição do Imposto Territorial Rural – ITR, estabelecendo a progressividade e a fixação de alíquotas diferenciadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.<sup>59</sup>

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VI - propriedade territorial rural;

(...)

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

O texto constitucional deixa claro que o ITR tem uma finalidade nitidamente revestida de função extrafiscal, quando dispõe que sua alíquota será fixada de forma a “desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”. Seu objetivo primordial é estimular a produtividade do imóvel agrário, privilegiando-o com uma tributação menos gravosa caso o produtor atinja determinados índices de aproveitamento econômico da terra.<sup>60</sup>

Conforme Aliomar Baleeiro:

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso,

58 Constituição Federal, art. 185

59 Constituição Federal, art. 153, VI, § 4º, I.

60 ANDERSON, Rogério Oliveira. O Cumprimento da Função Extrafiscal do Imposto Territorial Rural na Região Centro Oeste. Disponível em: <<https://docplayer.com.br/10861613-O-cumprimento-da-funcao-extrafiscal-do-imposto-territorial-rural-na-regiao-centro-oeste.html>>. Acesso em: 21 nov. 2019.



o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevaletentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios fiscais<sup>61</sup>

Neste sentido, o ITR é um poderoso instrumento em poder do Estado a compelir o proprietário do imóvel no cumprimento da função social da propriedade, porque atua com o objetivo principal de estimular o aproveitamento racional e adequado da terra.<sup>62</sup>

Atualmente, o diploma instituidor do ITR é a Lei n° 9.393, de 1996, a qual, por sua vez, é regulamentado pelo Decreto n° 4.382/2002, e pela Instrução Normativa SRF n° 256/2002. O referido diploma legal traz a descrição da hipótese de incidência tributária, descrevendo todos os elementos da regra de incidência do ITR. As normas gerais de direito tributário, conforme o artigo 146, inciso III da Constituição Federal, estão previstas nos artigos 29 a 31 do Código Tributário Nacional.

Conforme delimitado no Código Tributário Nacional, o ITR tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do município.<sup>63</sup> A Lei n° 9.393 de 1996 estabelece que o ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1° de janeiro de cada ano.<sup>64</sup>

Para efeitos da apuração do fato gerador do ITR, importa saber o que vem a ser “imóvel por natureza”, classificação feita pela doutrina, em face do art. 43 do Código Civil de 1916, como sendo: “o solo com sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.”<sup>65</sup>

O art. 153 § 4° da Constituição da República confere os casos de imunidade tributária ao estatuir que o ITR “não incidirá sobre as pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.”<sup>66</sup> O dispositivo constitucional não se refere a extensão da gleba beneficiada pela imunidade, deixando para o legislador a tarefa de definir “pequena gleba rural”.<sup>67</sup>

A Lei n° 9.393/96, ao disciplinar a matéria, fixa o número de hectares levando em conta a localização da gleba, dispondo que pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou inferior a: a) 100 ha, se localizados em municípios compreendidos na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense; b) 50 ha, se localizados em municípios compreendidos no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental; e c) 30 ha, se localizados em qualquer outras regiões.<sup>68</sup>

61 BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 576/577.

62 ANDERSON, *op. cit.*

63 Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 29

64 Lei n° 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 1°

65 Lei n° 3.071, de 01 de janeiro de 1916, art. 43

66 Constituição Federal, art. 153, § 4°

67 ROSA JUNIOR, Luiz Emydio F. da. Manual de Direito Financeiro e Tributário. 17 ed, Renovar, 2002, p. 950.

68 Lei n° 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 2° § único

## 4.2. O CONCEITO DE IMÓVEL RURAL PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO ITR

O conceito de Imóvel Rural apresenta-se repleto de controvérsias jurídicas, tanto na doutrina quanto na legislação, havendo dois critérios para a sua classificação: o da destinação e o da localização.

No campo doutrinário, Teixeira de Freitas distinguiu imóvel rural pelo critério da destinação, considerando estes como “Os terrenos destinados à agricultura, ou seja, grandes ou pequenos, cercados ou não cercados, cultivados ou incultos, como às sesmarias, fazendas, estâncias e sítios”.<sup>69</sup>

Clóvis Bevilacqua,<sup>70</sup> por sua vez, adepto ao critério da localização, acrescentou que “Pouco importa o gênero da construção e o destino do prédio. Será urbano ou rural segundo a sua situação for dentro ou fora dos limites dados pelas leis administrativas, às cidades, vilas ou povoações”.

No plano legislativo as divergências também foram muitas. O Estatuto da Terra - Lei 4.504 de 30.11.1964 - aderiu ao critério da destinação, dispondo que, independentemente da localização, o imóvel será rural desde que se destine a qualquer exploração agropecuária.

Art. 4º - Para os efeitos desta Lei, definem-se:

I - “Imóvel Rural”, o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

Em 1967 entrou em vigor o Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5.172/66, derogando o Estatuto da Terra aderindo ao critério da localização, dispondo que o imóvel será urbano ou rural se localizado, respectivamente, dentro ou fora da zona urbana do município, excluído, pois, os imóveis situados dentro da zona urbana do conceito de imóveis rurais.

De acordo com Código Tributário Nacional – Lei 5.172/66:

Art. 29 - O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domicílio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.

Posteriormente entrou em vigor a Lei 5.868, de 12.12.72, que criou o Sistema Nacional de Cadastro Rural. Seguindo o mesmo dispositivo previsto no Estatuto da Terra, aderiu ao critério da destinação ao considerar rural o imóvel que se destinar a qualquer exploração agropecuária, independentemente da sua localização. Conforme o dispositivo citado,

Art. 6º - Para fim de incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, a que se refere o Art. 29 da Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966, considera-se imóvel rural

<sup>69</sup> FREITAS, Teixeira de., *apud* NOBRE JR., op. cit., p.80.

<sup>70</sup> BEVILACQUÁ, Clovis, *idem*.

aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare. Parágrafo único. Os imóveis que não se enquadrem no disposto neste artigo, independentemente de sua localização, estão sujeitos ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, a que se refere o Art. 32 da Lei número 5.172, de 25 de outubro de 1966.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, apreciando a legitimidade do dispositivo legal, reconheceu ser o mesmo portador de inconstitucionalidade,<sup>71</sup> tendo o Senado Federal suspenso sua vigência pela Resolução 313 de 30.06.1983<sup>72</sup>, com fundamento no vício do respectivo processo legislativo. Tendo sido o Código Tributário Nacional recepcionado pela Constituição com status de Lei Complementar, não poderia ser modificado pela Lei 5.868/72, devido ao caráter ordinário desta.<sup>73</sup>

A Lei 8.629 de 25.02.1993, que regulamentou os dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, definiu imóvel rural pelo critério da destinação, dispondo:

Art. 4º - Para os efeitos desta lei, conceituam-se:

I - Imóvel Rural - o prédio rústico de área contínua, qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agro-industrial.

Da mesma forma como ocorreu com a Lei 5.868/72, seria inadmissível a derrogação do CTN por uma lei ordinária, tendo sido o dispositivo da Lei 8.629/93, igualmente, declarado inconstitucional.<sup>74</sup>

A Lei 9.393 de 19 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o Imposto Territorial Rural, define o imóvel rural pelo critério da localização, considerado rural a área localizada na zona rural do município, assim definida por lei municipal.

Art. 1º

.....  
 § 2º. Para os efeitos desta Lei, considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município.

Dessa forma, nos termos do diploma legal em vigor, o conceito de imóvel rural ficou vinculado ao critério da localização, definido em lei municipal, como aquele localizado fora da zona urbana do município, conforme definido no Código Tributário Nacional.

71 RE 93850-8-MG-Rel Min. Moreira Alves. DJU de 27.08.1982.

72 Resolução nº 313, de 1983 - Suspende a execução do art. 6º e seu parágrafo único da Lei Federal nº 5.868 de 12 de dezembro de 1972.

73 NOBRE Jr., *op. cit.*, p.80.

74 *Idem.*

### 4.3. GRAU DE UTILIZAÇÃO DA TERRA – GU

Materializando os dispositivos constitucionais que tratam da função social da propriedade<sup>75</sup>, o legislador ordinário definiu o que vem a ser propriedade produtiva, conforme artigo 6º, da Lei nº 8.629/93, que dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, previstos no Capítulo III, Título VII, da Constituição Federal:

Art. 6º Considera-se propriedade produtiva aquela que, explorada econômica e racionalmente, atinge, simultaneamente, graus de utilização da terra e de eficiência na exploração, segundo índices fixados pelo órgão federal competente.

§ 1º O grau de utilização da terra, para efeito do caput deste artigo, deverá ser igual ou superior a 80% (oitenta por cento), calculado pela relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável total do imóvel.

A dispositivo em comento traz o conceito de Grau de Utilização da Terra – GU, como sendo a relação percentual entre a Área Efetivamente Utilizada e a Área Aproveitável do imóvel. Esta relação, para que o imóvel seja considerado produtivo, deve ser igual ou superior a oitenta por cento.<sup>76</sup>

O referido diploma legal considera Área Efetivamente Utilizada: a) as áreas plantadas com produtos vegetais; b) as de pastagens nativas e plantadas, observado o índice de lotação por zona de pecuária, fixado pelo Poder Executivo; c) as de exploração extrativa vegetal ou florestal, observados os índices de rendimento estabelecidos pelo órgão competente do Poder Executivo, para cada microrregião homogênea e a legislação ambiental; d) de exploração de florestas nativas, de acordo com plano de exploração e nas condições estabelecidas pelo órgão federal competente; e) sob processos técnicos de formação ou recuperação de pastagens ou de culturas permanentes, tecnicamente conduzidas e devidamente comprovadas, mediante documentação e anotação de responsabilidade técnica.<sup>77</sup>

Área Aproveitável, por sua vez, será a diferença entre a Área Total e a Área Não Aproveitável, considerando esta última as áreas: a) ocupadas por construções e instalações, excetuadas aquelas destinadas a fins produtivos, como estufas, viveiros, sementeiros, tanques de reprodução e criação de peixes e outros semelhantes; b) comprovadamente imprestáveis para qualquer tipo de exploração agrícola, pecuária, florestal ou extrativa vegetal; c) sob efetiva exploração mineral; d) de efetiva preservação permanente e demais áreas protegidas por legislação relativa à conservação dos recursos naturais e à preservação do meio ambiente.<sup>78</sup>

Portanto, conforme definido na Lei nº 8.629/93, para que a propriedade seja considerada produtiva, o Grau de Utilização da terra deverá ser igual ou superior a oitenta por cento, calculado pela relação percentual entre a Área Efetivamente Utilizada e a Área Aproveitável do imóvel.<sup>79</sup> Isso significa que 80% da área aproveitável do imóvel deve ser utilizada para a atividade econômica. Abaixo desse índice, o imóvel será considerado improdutivo.

75 Constituição Federal, artigos 5º, incisos XXII e XXIII; 185, inciso II; e 186, caput, e incisos I, II, III e IV.

76 Lei nº 8.629/93, art. 6º § 1º

77 Lei nº 8.629/93, art. 6º § 3º

78 Lei nº 8.629/93 Art 10

79 Lei nº 8.629/93 Art. 6º § 1º

O mesmo conceito de Grau de Utilização foi trazido na Lei n° 9.393/96, que dispõe sobre o Imposto Territorial Rural, como sendo a relação percentual entre a Área Efetivamente Utilizada e a Área Aproveitável do imóvel.<sup>80</sup>

Juntamente com a Área Total do imóvel, o Grau de Utilização constitui o parâmetro para a determinação das alíquotas a serem aplicadas no ITR,<sup>81</sup> sendo este a base para aferir se a propriedade rural está ou não cumprindo com a sua função social. De acordo com o art. 11 da Lei n° 9.393/96,

Art. 11. O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNT a alíquota correspondente, prevista no Anexo desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização - GU.

De forma similar à Lei n° 8.629/93, a Lei n° 9.393/96 considera como Área Efetivamente Utilizada a porção do imóvel na qual no ano anterior tenham: a) sido plantados produtos vegetais; b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária; c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental; d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola; e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7° da Lei n° 8.629, de 25 de fevereiro de 1993;<sup>82</sup> e também as áreas dos imóveis rurais que no ano anterior estejam: a) comprovadamente situados em área de ocorrência de calamidade pública decretada pelo Poder Público, de que resulte frustração de safras ou destruição de pastagens; b) oficialmente destinados à execução de atividades de pesquisa e experimentação que objetivem o avanço tecnológico da agricultura.<sup>83</sup>

Área aproveitável, por sua vez, é aquela passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola e florestal, excluídas as áreas: a) ocupadas com benfeitorias úteis ou necessárias; b) de preservação permanente e de reserva legal; c) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior; d) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual; e) sob regime de servidão florestal ou ambiental; f) cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração; g) alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizadas pelo poder público.<sup>84</sup>

A correlação entre estes dois índices, Área Utilizada e Área Aproveitável, fixam, de acordo com a Área Total do imóvel, o Grau de Utilização e a alíquota aplicável. A Lei n° 9.393/96 estabelece, em seu anexo único, a progressividade das alíquotas do ITR em função do Grau de Utilização da terra e das dimensões do imóvel. Quanto menor o Grau de Utilização, maior a alíquota do imposto aplicável.<sup>85</sup>

80 Lei n° 9.393/96 Art 10, § 1°, VI.

81 Lei n° 9.393/96 Art 11

82 Lei n° 9.393/96 Art 10, § 1°, V.

83 Lei n° 9.393/96 Art. 10, § 6°

84 Lei n° 9.393/96 Art 10, § 1°, II e IV.

85 Lei n° 9.393/96 Art 11 e Anexo único

#### 4.4. GRAU DE EFICIÊNCIA NA EXPLORAÇÃO DA TERRA - GEE

Além do Grau de Utilização da terra, outro parâmetro previsto na Lei nº 8.629/93 para aferir a produtividade é o Grau de Eficiência na Exploração, segundo os índices fixados pelo órgão federal.<sup>86</sup>

Art. 6º Considera-se propriedade produtiva aquela que, explorada econômica e racionalmente, atinge, simultaneamente, graus de utilização da terra e de eficiência na exploração, segundo índices fixados pelo órgão federal competente.

§ 1º O grau de utilização da terra, para efeito do caput deste artigo, deverá ser igual ou superior a 80% (oitenta por cento), calculado pela relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável total do imóvel.

§ 2º O grau de eficiência na exploração da terra deverá ser igual ou superior a 100% (cem por cento), e será obtido de acordo com a seguinte sistemática:

I - para os produtos vegetais, divide-se a quantidade colhida de cada produto pelos respectivos índices de rendimento estabelecidos pelo órgão competente do Poder Executivo, para cada Microrregião Homogênea;

II - para a exploração pecuária, divide-se o número total de Unidades Animais (UA) do rebanho, pelo índice de lotação estabelecido pelo órgão competente do Poder Executivo, para cada Microrregião Homogênea;

III - a soma dos resultados obtidos na forma dos incisos I e II deste artigo, dividida pela área efetivamente utilizada e multiplicada por 100 (cem), determina o grau de eficiência na exploração.

O Grau de Eficiência na Exploração identifica a produtividade do imóvel rural. O índice será obtido de acordo com a seguinte sistemática: a) para os produtos vegetais, deve-se dividir a quantidade colhida de cada produto pelos respectivos índices de rendimento estabelecidos pelo órgão competente; b) para a exploração pecuária, deve-se dividir o número total de Unidades Animais (UA) do rebanho, pelo índice de lotação estabelecido pelo órgão competente. A soma dos resultados obtidos na forma dos itens anteriores, dividida pela área efetivamente utilizada e multiplicada por 100 (cem), determina o Grau de Eficiência na Exploração.<sup>87</sup>

Portanto, obtém-se o Grau de Eficiência na Exploração pelo resultado da divisão da quantidade colhida (produtos vegetais) e Unidades Animais do rebanho (exploração pecuária) pelos índices de rendimento/lotação estabelecidos pelo órgão competente, dividido pela área efetivamente utilizada e multiplicada por 100 (cem).<sup>88</sup>

Se o resultado for igual ou superior a 100 (cem), significa que a produtividade do imóvel agrário, naquela microrregião homogênea, ou zona de lotação de pecuária, é igual ou superior aos índices oficiais, o que indica ser aquele imóvel produtivo.<sup>89</sup>

<sup>86</sup> Lei nº 8.629/93 art. 6º

<sup>87</sup> Lei nº 8.629/93 art. 6º, § 2º, I, II, III

<sup>88</sup> Lei nº 8.629/93, art. 6º § 2º, I, II, III

<sup>89</sup> ANDERSON, Rogério Oliveira. O Cumprimento da Função Extrafiscal do Imposto Territorial Rural na Região Centro Oeste. Disponível em: <<https://docplayer.com.br/10861613-O-cumprimento-da-funcao-extrafiscal-do-imposto-territorial-rural-na-regiao-centro-oeste.html>>. Acesso

Assim como a Lei nº 8.629/93, a Lei nº 9.393/96 também estabeleceu critérios para aferir a produtividade do imóvel rural, com vistas a cumprir o dispositivo constitucional previsto no art. 153 § 4º, I, que dispõe que o ITR será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

A progressividade das alíquotas do ITR depende do índice de produtividade do imóvel, mensurado a partir do Grau de Utilização e do Grau de Eficiência na Exploração. Embora este último índice não esteja expressamente presente no Anexo Único da Lei nº 9.393/96,<sup>90</sup> encontra-se implicitamente previsto no art. 10, § 1º, inciso V, alíneas “b” e “c”, da Lei 9.393/96.<sup>91</sup>

Art. 10. (...)

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

(...)

V - área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha:

(...)

b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária;

c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental;

Portanto, a Lei nº 9.393/96 exige índices de produtividade da área efetivamente utilizada, que no ano anterior tenham servido de pastagens nativas ou plantadas, e dos que tenham sido objeto de exploração extrativas, observados os índices de lotação por zona pecuária e os índices de rendimento por produto e legislação ambiental respectivamente<sup>92</sup>, excluindo do cumprimento as demais atividades agrícolas.

Os referidos índices serão fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, ouvido o Conselho Nacional de Política Agrícola, dispensando sua aplicação aos imóveis com área inferior a: a) 1.000 (mil) hectares, se localizados em municípios compreendidos na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense; b) 500 hectares, se localizados em municípios compreendidos no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental; c) 200 hectares, se localizados em qualquer outro município.<sup>93</sup> Ou seja, embora pratiquem atividades pecuárias e extrativas, estarão isentos do cumprimento dos índices de produtividade aqueles imóveis cuja área seja inferior a definida por cada região.

A regulamentação dos índices de produtividade, para fins de tributação do ITR, encontra-se atualmente nos artigos 24 a 27 da Instrução Normativa SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002, que dispõe sobre normas de tributação relativas ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

Vimos que para a aferição do Grau de Eficiência na Exploração, a Lei nº 9.393/96 excluiu do cumprimento dos índices de produtividade as atividades agrícolas, limitando-se a exigir

em: 21 nov. 2019

90 Lei nº 9.393/96 Anexo Único

91 ANDERSON, *op.cit*

92 Lei nº 9.393/96 art. 10 § 1º, V, “b” e “c”

93 Lei nº 9.393/96 art. 10 § 3º, “a”, “b”, “c”

tal obrigação apenas dos imóveis que no ano anterior tenham servido de pastagens e dos que tenham sido objeto de exploração extrativa, ainda assim se tiverem as dimensões descritas no artigo 10, § 3º.<sup>94</sup>

Portanto, para fins tributários, a prática de atividade agrícola não subordina o titular do imóvel as exigências quanto aos índices mínimos de produtividade, situação que vai ao encontro do mandamento constitucional previsto no art. 153, § 4º, quando prevê que as alíquotas do ITR serão fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.<sup>95</sup>

Dessa forma, excluindo os imóveis que praticam atividades agrícolas do cumprimento dos requisitos de produtividade, o dispositivo legal acaba tratando de forma igual imóveis que se encontram em situação desigual. Tanto um como o outro terão suas áreas consideradas como utilizadas para fins de cálculo do ITR. Portanto, na prática, aquele produtor comprometido com a função social da propriedade, e que suporta os custos dela incidentes, é tratado, pela lei, de forma idêntica àqueles que não cumprem com o seu papel social.<sup>96</sup>

---

94 Lei nº 9.393/96 art. 10 § 3º, “a”, “b”, “c”

95 ANDERSON, *op.cit*

96 ANDERSON, *op.cit*



## 5. CONCLUSÃO

Apesar do cenário exposto e das normas legislativas que regem a função social da propriedade, vislumbra-se que o ITR tem se revelado ineficaz quanto ao cumprimento de seus propósitos, pois, na prática, não tem contribuído no sentido de reduzir a concentração de terras e tampouco a sua ociosidade.

Dois principais fatores parecem contribuir positivamente para essa inoperância do ITR: (1) a evasão fiscal; e (2) as questões de ordens políticas que influenciam as decisões administrativas sobre a tributação da terra.

Tratando-se de tributo lançado por homologação, os produtores rurais tendem a burlar as informações relativas à produtividade em suas declarações anuais do ITR (DITR), com o objetivo de sofrerem uma tributação menos pesada. Dada à dificuldade de uma efetiva fiscalização no meio rural, estas informações são raramente questionadas pelo órgão responsável pela administração do tributo.

A sua deficiência no sentido de reduzir a concentração de terras pode ser explicada também por razões de ordem política, devido ao poder que as oligarquias rurais exercem nos Poderes da Administração, no sentido de dificultarem qualquer mudança na legislação rural quando o assunto se trata de prejudicar aos seus interesses como latifundiários.

Essas fragilidades no sistema acabam por minuar a função idealizada para o ITR, desprotegendo a sociedade de meios capazes de conter o ímpeto que motiva a manutenção de grandes propriedades rurais improdutivas.

Como meios de tentar inibir esse cenário, a Lei nº 11.250, de 27 de dezembro de 2005, regulamentando o inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal, prevê a possibilidade dos Municípios e o Distrito Federal celebrarem convênios com a União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no sentido de delegar-lhes as atividades de fiscalização e cobrança do ITR, com repasse integral da receita arrecadada aos cofres municipais, conforme previsto no art. 16 da IN RFB nº 1.640, de 11/05/2016.

Descentralizar as atividades de fiscalização e cobrança do ITR poderia contribuir para resgatar a sua funcionalidade, tornando mais eficaz a gestão do tributo ao diminuir a distância entre o contribuinte e o órgão fiscalizador. Representa também uma alternativa para aumentar os recursos financeiros naqueles municípios cuja economia tem sua principal fonte de renda na atividade agrícola.

No entanto, sabendo que muitos municípios carecem de infraestrutura para gerir a administração do tributo, o Decreto nº 6.433, de 15/04/2009 criou o Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (CGITR), permitindo a União orientar os municípios que se mostrem interessados em celebrar o referido convênio e capacitando os seus servidores na cobrança e na fiscalização do ITR.

Dados extraídos do banco de dados da Receita Federal do Brasil mostram que em dezembro de 2019 o número de municípios conveniados com a União para gerirem o ITR estavam da ordem de 1971<sup>97</sup>. Embora este número não seja representativo no contexto do país, acre-

97 <http://servicos.receita.fazenda.gov.br/Servicos/termoitr/controlador/controlerConsulta.asp>

dita-se que esta tendência de descentralização da administração do tributo poderá contribuir para uma gestão territorial mais eficiente, uma vez que os gestores municipais detêm melhor conhecimento das demandas locais e das propriedades sob sua circunscrição.

Mas para isso, torna-se necessário que a administração dos municípios invista na formação de um corpo técnico qualificado a gerir e fiscalizar o tributo. Além de prover uma fonte a mais de receitas para os cofres municipais, a adesão aos convênios tem o potencial de resgatar a funcionalidade extrafiscal do ITR, no sentido de coibir a posse de terras ociosas, contribuindo para que a mesma cumpra com a sua função social.

## REFERÊNCIAS

ANDERSON, Rogério Oliveira. O Cumprimento da Função Extrafiscal do Imposto Territorial Rural na Região Centro Oeste. Disponível em: <<https://docplayer.com.br/10861613-O-cumprimento-da-funcao-extrafiscal-do-imposto-territorial-rural-na-regiao-centro-oeste.html>>. Acesso em: 21 nov. 2019.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª ed. Atualizada por Misa-bel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 576-577.

BARROS, Wellington Pacheco. A propriedade agrária e o seu novo conceito jurídico-constitucional. AJURIS, Porto Alegre, v.16, n.46, p.137-43, jul.1989.

BRASIL. Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, 17.ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. Código Civil. Lei nº 3.071, de 01 de janeiro de 1916, 17.ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, 28.ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

BRASIL. Congresso. Senado. Resolução nº 313 de 1983. Suspende a execução do art. 6º e seu parágrafo único da Lei Federal nº 5.868 de 12 de dezembro de 1972. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Legislativo, Brasília, DF., 04 de jul. 1983, pág. 11691. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 18 jun. 2003.

BRASIL. Constituição (1824). Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

BRASIL. Constituição (1891). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

BRASIL. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de Julho de 1934. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

BRASIL. Constituição (1937). Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

BRASIL. Constituição (1946). Emenda Constitucional nº 10 de 09 de novembro de 1964. Transfere para a União a competência da cobrança do Imposto Territorial Rural e estabelece garantias quanto a propriedade. Disponível em <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

BRASIL. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 18 ago. 2019.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Decreto nº 4.382, de 19 set. 2002. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/D4382.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4382.htm).

BRASIL. Decreto nº 6.433, de 15 abr. 2009. Institui o Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - CGITR e dispõe sobre a forma de opção de que trata o inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição, pelos Municípios e pelo Distrito Federal, para fins de fiscalização e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6433.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6433.htm)

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.640, de 11 mai. 2016. Dispõe sobre a celebração de convênio entre a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), em nome da União, o Distrito Federal e os municípios para delegação das atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento de créditos tributários, e de cobrança relativas ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e altera a Instrução Normativa RFB nº 1.562, de 29 de abril de 2015. Publicado(a) no DOU de 12/05/2016, seção 1, página 61

BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002 - Dispõe sobre normas de tributação relativas ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e dá outras providências. (Publicado(a) no DOU de 13/12/2002, seção , página 99.

BRASIL. Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993. Dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária, previstos no Capítulo III, Título VII, da Constituição Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, DF., 26 de fev. 1993, pág 2349.

BRASIL. Lei nº 11.250, de 27 dez. 2005. Regulamenta o inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2005/Lei/L11250.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11250.htm)

BRASIL. Lei nº 4.132, de 10 de setembro de 1862. Define os casos de desapropriação por interesse social e dispõe sobre sua aplicação. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, DF., 07 de nov. 1962, pág. 11565.

BRASIL. Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, DF., 30 de nov. 1964, pág. 10879.

BRASIL. Lei nº 601, de 18 de setembro de 1850. Dispõe sobre as terras devolutas do Império. Publicada na Secretaria de Estado dos Negócios do Império em 20 de setembro de 1850. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, DF., Pub. Coleção de Leis do Brasil 1850, v.1, pág.307.

BRASIL. Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, DF., 20 de dez. 1996, pág. 27744.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Caracterização imóvel rural e urbano arguição de inconstitucionalidade de Lei Municipal. Recurso Especial 93850/MG. Relator : Min. Moreira Alves. Julgamento: 20/05/1982. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, pg 8180.

DECLARAÇÃO Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antigos>. Acesso em 07 de novembro de 2019.

FERREIRA, Pinto. Curso de Direito Agrário. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

GISCHKOW, Emílio Alberto Maya. Princípios de Direito Agrário, São Paulo: Saraiva, 1988.

LIMA, Rafael A.de Mendonça. Direito Agrário. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

LOUREIRO, Francisco Eduardo. A propriedade como relação jurídica complexa. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

MADEIRA, José Maria Pinheiro. Algumas bases doutrinárias do princípio da função social da propriedade. Revista Ibero Americana de Direito Público, p.165-80, out./dez.2000.

MAGALHAES, Jose Luiz Quadros de. Reforma agrária no Brasil. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v.25, n.100, p.303-22, out./dez.1988.

MANGUEIRA, Carlos Octaviano de M. Função social da propriedade e proteção ao meio ambiente. Notas sobre os espaços protegidos nos imóveis rurais. Revista de Informação Legislativa, Brasília, v.37, n.146, p. 229-49, abr./jun.2000.

MATTOS NETO, Antônio José de. Institutos básicos do direito agrário a luz da Constituição Federal de 1988. Revista de Direito Civil, Imobiliário, Agrário e Empresarial, São Paulo, v.14, n.54, p.128-35, out./dez.1990.

NOBRE JUNIOR, Edilson Pereira. Desapropriação para fins de reforma agrária. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n.194, p.77-96, out./dez. 1993.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de Direito Civil. V.IV. 15.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

RECEITA FEDERAL:<http://servicos.receita.fazenda.gov.br/Servicos/termoitr/controlador/controlere-Consulta.asp>. Acesso em 15/12/2019.

REIS, Liana Maria e BOTELHO, Ângela Viana. Dicionário Histórico – Brasil – Colônia e Império. Belo horizonte: Dimensão, 1998.

ROSA JUNIOR, Luiz Emydio F. da. Manual de Direito Financeiro e Tributário. 17 ed, Renovar, 2002, p. 950.

SILVA, Octacilio Ribeiro da. A reforma agrária na Constituição de 1988. Revista do Instituto dos Advogados do Paraná, Curitiba, n.14, p.177-88, dez.1989.

WAMBIER, Luiz Rodrigues. Função social da propriedade rural. Jurisprudência Brasileira, Curitiba, n.162, p.46-51, 1991.

08

**A ISENÇÃO DAS REMESSAS POSTAIS  
INTERNACIONAIS E A LEGALIDADE  
DAS RESTRIÇÕES IMPOSTAS PELA PORTARIA  
MF Nº 156/99**

**DANIEL VIEIRA DE OLIVEIRA SILVA**



# A ISENÇÃO DAS REMESSAS POSTAIS INTERNACIONAIS E A LEGALIDADE DAS RESTRIÇÕES IMPOSTAS PELA PORTARIA MF Nº 156/99

DANIEL VIEIRA DE OLIVEIRA SILVA

## RESUMO

Com o rápido avanço do comércio eletrônico internacional, tem crescido de forma exponencial o número de residentes no Brasil que optam por realizar compras pessoais de produtos oriundos de outros países por meio da internet. Por consequência, ao importar tais bens via remessas postais internacionais, acabam por usufruir das vantagens permitidas pelo Regime de Tributação Simplificada que as regula, e cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil proceder à fiscalização aduaneira destes bens, verificando se o importador faz jus à isenção, em atividade realizada também por ATRFB. O objetivo deste artigo reside em analisar as possíveis interpretações de ilegalidade ou não das exigências trazidas por um ato infralegal (Portaria MF nº 156/99) que restringiu a isenção trazida às Remessas Postais Internacionais pelo Regime de Tributação Simplificada, criado pelo Decreto-Lei nº 1.804/80. Esta análise se deu por meio de comparação dos argumentos opostos emanados em processo judicial que tramitou desde a primeira instância federal até o Superior Tribunal de Justiça frente à doutrina e à legislação vigente. Foi possível perceber que até haver uma interpretação definitiva via decisão erga omnes ou alteração da legislação específica dando fim à imprecisão do texto do Decreto-Lei, e em se mantendo crescentes as importações via remessas postais internacionais, o judiciário federal seguirá sendo palco discussões judiciais sobre valores financeiros desproporcionais ao grande potencial de quantidade de ações.

**Palavras-chave:** Imposto de importação. Isenção. Regime de tributação simplificada. Remessas internacionais. Remessa postal internacional.



## ABSTRACT

With the rapid advancement of international electronic commerce, the number of residents in Brazil who choose to make personal purchases of products from other countries through the internet has grown exponentially. Consequently, when importing such goods via international postal consignments, they end up enjoying the benefits allowed by the Simplified Taxation Regime that regulates them, and it is up to the Secretaria da Receita Federal do Brasil to proceed with customs inspection of these goods, verifying if the importer is entitled to the exemption, in an activity also carried out by ATRFB. The objective of this article is to analyze the possible interpretations of illegality or not of the requirements brought by an infralegal act (Ordinance MF n° 156/99) that restricted the exemption brought to International Postal Consignments by the Simplified Taxation Regime, created by Decree-Law n° 1.804 / 80. This analysis took place by comparing the opposing arguments emanating from a judicial process that went from the first federal court to the Superior Court of Justice in the face of current doctrine and legislation. It was possible to realize that until there is a definitive interpretation via the decision *erga omnes* or alteration of the specific legislation giving an end to the imprecision of the text of the Decree-Law, and in case of increasing imports via international postal remittances, the federal judiciary will continue to be the scene of judicial discussions on disproportionate financial values to the large potential of number of lawsuits.

**Keywords:** Import tax. Exemption. Simplified duty regime. International consignments. International postal consignment.

## 1. INTRODUÇÃO

Com o avanço do comércio eletrônico, em crescente expansão e atingindo escalas globais independente das características das mercadorias postas à venda - aliado à ampliação do acesso à rede mundial de computadores - têm-se multiplicado o número de brasileiros que recorrem à internet para realização de suas compras, em especial de bens vendidos em outros países. De itens de utilização específica aos mais banais e corriqueiros bens, todos estão ao alcance do consumidor nacional por intermédio da internet, independente de qual canto do planeta eles estão sendo vendidos. E junto à facilidade de tão rapidamente se pesquisar preços de qualquer tipo de mercadoria, tais produtos chegam ao nosso país por valores inferiores aos similares vendidos em território nacional, tanto por discutíveis ganhos de escala na produção dos mesmos, como pela ausência de tributação por parte do país exportador. E também, infelizmente, não se pode deixar de ressaltar a importância que o fator insegurança tem, tão presente no dia-a-dia da população brasileira, ao tornar muito mais confortável e seguro realizar compras desde a própria casa por meio de um computador ou *smartphone* a ter que se aventurar, por exemplo, em algum dos centros das principais cidades brasileiras.

E grande parte destas compras internacionais entram no país por meio de Remessas Postais Internacionais, cuja tributação é regulada por um Regime de Tributação Simplificado específico. Esta globalização do comércio já havia sido prevista em obras que remetem à primeira década deste século, como já esclarecia Rodrigo Luz sobre o tema:

Tenderá, portanto, a um mercado de concorrência perfeita, em que inúmeros serão os fornecedores, que não encontrarão barreiras para seus produtos. E inúmeros serão os consumidores porque, não havendo barreiras às importações, poderão ser atingidos pelos fornecedores. (LUZ, 2008, pg. 454)

Os números divulgados pela própria Receita Federal corroboram com a percepção de uma explosão das transações comerciais internacionais de pequeno valor. Em estudo divulgado em sua página na internet, o Órgão Federal expôs o crescimento das remessas postais internacionais que chegam ao Brasil: de 20.819.642 remessas postais importadas em 2013, tal número saltou para 70.490.910 em 2018, crescimento de 338%. (RECEITA FEDERAL, 2013/2018)

Entretanto, tal crescimento das compras internacionais por meio do comércio eletrônico não obteve a contrapartida necessária: a adaptação das regras tributárias e aduaneiras nacionais que atingem este tipo de comercialização à realidade que mostra hoje. O atraso nas entregas das encomendas que chegam ao país via remessa postal internacional se junta a uma legislação que data do início da década de 80 - época em que computadores pessoais e *smartphones* habitavam apenas os filmes de ficção.

Nesse cenário onde o sistema tributário brasileiro relacionado às remessas postais internacionais não se preparou para as mudanças oriundas do *e-commerce* e das necessidades pessoais dos consumidores do final da segunda década do século XXI, acabou-se por criar um ambiente propício a diversas questionamentos e querelas judiciais a cerca da tributação do tema. E embora a doutrina não tenha discutido diretamente o tema em seus textos e

pensamentos, já é perceptível na imprensa geral e especializada o crescimento dos questionamentos judiciais a cerca da tributação das remessas postais internacionais, em especial no que tange o direito de o contribuinte pode usufruir da isenção de tributos mencionada pelo Decreto-Lei n. 1.804, de 3 de setembro de 1980, posteriormente regulado por normas infralegais criadas pelo Ministério da Fazenda, atual Ministério da Economia. Nesse sentido já há vários julgados de segunda instância que, a depender do tribunal federal de onde se emanaram, tendem a alegar ilegalidade ou não das normas infralegais posteriores que delimitaram a abrangência da supracitada isenção, sem ainda nenhuma decisão *erga omnes* que possa dirimir as dúvidas relacionadas à aplicação do citado diploma legal.

E independente do valor da isenção discutida neste artigo atingir, no máximo, o valor de 100 dólares norte-americanos - valor que se analisado isoladamente é baixo frente ao grande volume financeiro que permeia a balança comercial brasileira - é preciso ressaltar que as importações em excesso têm o poder de gerar desequilíbrio no comércio e indústrias nacionais, cabendo ao Poder Público o poder-dever de agir a fim de assegurar a proteção nacional, controlando o mercado em questão. Tal valor - à primeira vista pequeno - pode também esconder um enorme potencial querelante, pois já se encontra ultrapassado o número de 70 milhões de remessas postais internacionais por ano, criando-se a possibilidade de se inundar o Poder Judiciário com ações judiciais a discutir o direito à isenção sem os limites impostos pelas normas infralegais. Nas palavras de Rosaldo Trevisan (2016), que mesmo tratando *en passant* do tema em sua tese de Doutorado, alertou que por envolver valores de pequena monta, os potenciais problemas que as Remessas Postais Internacionais podem trazer acabam relevados. Dissertando sobre a burocracia envolvida no despacho destas Remessas, o autor ressaltou que tal aspecto “só não ganha maiores proporções de litigância pelo fato de os valores em discussão serem de pouca relevância, se considerados individualmente, o que acaba por dar uma falsa impressão de que a matéria é incontroversa” (TREVISAN, 2016, p.372).

Portanto, é pela importância de se aplicar corretamente a legislação tributária frente a ao crescimento quase que exponencial da importação de bens por meio das Remessas Postais Internacionais que torna-se necessária a análise da legislação pertinente ao tema e das consequentes interpretações da jurisprudência, doutrina e Administração Pública sobre a isenção concedida por Decreto-Lei de 1980 mas restringida por Portaria ministerial posterior, sendo esta análise o objetivo geral deste trabalho.

Por fim, o referencial teórico deste artigo encontra-se dividido em 3 tópicos: no primeiro se explica e diferencia a remessa postal internacional dentro das diferentes formas de importação de pequenas encomendas; no segundo é passada em revista a legislação que cria a hipótese de incidência tributária sobre tais remessas; e por fim, analisamos os argumentos levantados pela jurisprudência que decidiu pela ilegalidade das normas infralegais posteriores, bem como os da Administração Pública pela legalidade das mesmas, manifestada pelos Órgãos do atual Ministério da Economia envolvidos na defesa e aplicação da legislação tributária vigente.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 AS REMESSAS POSTAIS INTERNACIONAIS

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão que compõe a estrutura do Ministério da Economia e responsável pela fiscalização tributária e aduaneira das remessas postais internacionais, define as mesmas como os bens ou documentos que chegam ou saem do Brasil transportados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT, doravante mencionada como Correios. Podem estas remessas postais se dividirem em 5 grupos: Expressas (com entrega prioritária e peso não superior a 50 quilos); *Colis Postaux* (itens com maior peso, volume e dimensão, também não superior a 50 quilos); *Petit Paquet* (pequenas encomendas de até 2 quilos); Cartas ou Correspondências (documentos ou tradicionais missivas escritas à mão ou impressas); e *Prime* (itens de até 2 quilos, de caráter prioritário e rastreamos completo, desde o remetente até o destinatário) (RECEITA FEDERAL, 2019).

Além destas definições, como destaca Estigara (2018), a remessa postal internacional é espécie do gênero “remessa internacional”, do qual também faz parte a “Remessa expressa internacional”. A diferença entre ambas reside em quem efetiva a logística da remessa, sendo a “postal” transportada por empresas do sistema postal internacional (no Brasil, os Correios), e a “expressa”, por empresas de privadas de *courier* (como FedEx, DHL, UPS, entre outras).

### 2.2. A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E CONTRIBUINTE LEGAL DAS REMESSAS POSTAIS INTERNACIONAIS

Coube inicialmente ao Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, recepcionado pela Constituição Federal vigente com status de lei ordinária e logo em seu primeiro artigo, a obrigação da incidência tributária do Imposto de Importação sobre mercadoria estrangeira, tendo como fato gerador sua entrada no território nacional. Tal hipótese, sem dúvidas, abrange as remessas postais internacionais, que no mesmo decreto, em seu art. 31, II (com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988) teve seu contribuinte definido como o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente.

No tocante ao contribuinte, vale trazer à tona o possível caso especial em que o destinatário não detém conhecimento da procedência e/ou remetente da remessa postal internacional ou, mesmo tendo ciência de algum destes ou de ambos, tome a decisão de não efetivar o recebimento da mesma frente aos Correios. Nesse sentido, “basta que o destinatário não proceda ao desembaraço do bem e este, ultrapassado o prazo em que se considera abandonado, passará à propriedade da União Federal, sem qualquer ônus para o destinatário” (LIMA apud FREITAS, 2004, p.54).

## 2.3. O REGIME DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA - RTS

Optou o legislador que a tributação das remessas postais internacionais se desse de forma mais simplificada, concedendo isenções de outros tributos comumente incidentes em fatos geradores semelhantes e, de certa forma, simplificando as obrigações acessórias inerentes às importações. Tal postura nasce do Decreto-Lei nº 1.804, de 3 de setembro de 1980, também recepcionado pela Constituição Federal vigente com status de lei-ordinária, e que dispõe sobre a tributação simplificada das remessas postais internacionais. São os arts. 1º e 2º do Decreto-Lei:

Art. 1º Fica instituído o regime de tributação simplificada para a cobrança do imposto de importação incidente sobre bens contidos em remessas postais internacionais, observado o disposto no artigo 2º deste Decreto-lei.

§ 1º Os bens compreendidos no regime previsto neste artigo ficam isentos do imposto sobre produtos industrializados.

§ 2º A tributação simplificada poderá efetuar-se pela classificação genérica dos bens em um ou mais grupos, aplicando-se alíquotas constantes ou progressivas em função do valor das remessas, não superiores a 400% (quatrocentos por cento).

§ 3º *Revogado*

§ 4º Poderão ser estabelecidos requisitos e condições para aplicação do disposto neste artigo.

Art. 2º O Ministério da Fazenda, relativamente ao regime de que trata o art. 1º deste Decreto-Lei, estabelecerá a classificação genérica e fixará as alíquotas especiais a que se refere o § 2º do artigo 1º, bem como poderá:

I - dispor sobre normas, métodos e padrões específicos de valoração aduaneira dos bens contidos em remessas postais internacionais;

II - dispor sobre a isenção do imposto de importação dos bens contidos em remessas de valor até cem dólares norte-americanos, ou o equivalente em outras moedas, quando destinados a pessoas físicas. (Redação dada pela Lei nº 8.383, de 1991)

Parágrafo Único. O Ministério da Fazenda poderá, também, estender a aplicação do regime às encomendas aéreas internacionais transportadas com a emissão de conhecimento aéreo. (BRASIL, 1980)

Em um texto curto, o legislador optou por instituir um regime simplificado de tributação regulado por seu próprio texto e, também, por possíveis regulamentações posteriores em normativo diverso. O art. 1º, § 1º, de forma clara e concisa concede a isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI às remessas postais internacionais (posteriormente, a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, também concedeu isenção da Cofins - Importação e do PIS-PASEP - Importação às remessas postais internacionais, aumentando o rol de tributos federais que não incidem sobre esta modalidade de importação).

No § 2º se cria a possibilidade de se separar os bens passíveis de importação via remessa postal internacional em um ou mais grupos de **classificações genéricas** a fim de que sejam

tributados por alíquotas distintas, podendo estas serem constantes ou progressivas contanto que não superiores a 400%, e apontando o valor das remessas como base de cálculo. Por fim, o § 3º cria a possibilidade de requisitos e condições, portanto barreiras extras, adicionais, ao estabelecido no próprio artigo.

Já no art. 2º, pode-se dizer que o legislador optou por delegar ao Ministério da Fazenda (atualmente Ministério da Economia) criação da classificação genérica e fixação das alíquotas logo acima mencionadas e, de forma paralela, cria a possibilidade de o mesmo Órgão dispor sobre a valoração aduaneira (essencial para clara definição da base de cálculo sob a qual incidirá a alíquota do RTS). Mas é em seu inciso II que resta a base das querelas interpretativas acerca da tributação do RTS; nele o legislador cria uma isenção para os bens contidos em remessas de valor até cem dólares norte-americanos (ou equivalente em outras moedas) desde que destinados a pessoas físicas e, ao mesmo tempo, estabelece que o Ministério irá dispor sobre esta isenção.

Apenas diante deste Decreto-Lei, um contribuinte que cumprisse as regras de postagem do sistema postal internacional e recebesse uma remessa postal internacional poderia inferir que cumpriria os requisitos de fruição da isenção estabelecida pelo Regime de Tributação Simplificada se: enquanto destinatário se enquadrasse como Pessoa Física; e o valor aduaneiro de sua remessa não superasse os 100 dólares norte-americanos (US\$ 100,00). Entretanto, interpretando o mesmo diploma legal, o Ministério da Fazenda emitiu normas infralegais que trouxeram outras limitações à fruição da citada isenção, restrições estas que são a base das discussões jurídicas acerca do tema.

## 2.4. NORMA INFRALEGAL QUE VEIO LIMITAR A ISENÇÃO CONCEDIDA NO ART. 2º DO DECRETO-LEI 1.804/80

Quis o Poder Executivo editar posteriormente, por meio do então Ministério da Fazenda, norma infralegal que veio por limitar a concessão da isenção concedida pelo artigo supracitado. Atualmente trata-se da Portaria MF nº 156, de 24 de junho de 1999, que logo em seu art. 1º, traz:

Art. 1º O regime de tributação simplificada - RTS, instituído pelo Decreto-Lei Nº 1.804, de 3 de setembro de 1980, poderá ser utilizado no despacho aduaneiro de importação de bens integrantes de remessa postal ou de encomenda aérea internacional no valor de até US\$ 3,000.00 (três mil dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, destinada a pessoa física ou jurídica, mediante o pagamento do Imposto de Importação calculado com a aplicação da alíquota de 60% (sessenta por cento), independentemente da classificação tarifária dos bens que compõem a remessa ou encomenda.

§ 1º Fica reduzida para 0% (zero por cento) a alíquota de que trata o caput incidente sobre os produtos acabados pertencentes às classes de medicamentos no valor limite de até US\$ 10.000,00 (dez mil dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, importados por remessa postal ou encomenda aérea internacional, por pessoa física para uso próprio ou individual, desde que cumpridos todos os requisitos estabelecidos

pelos órgãos de controle administrativo. (Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 72, de 03 de março de 2016)

**§ 2º Os bens que integrem remessa postal internacional no valor de até US\$ 50.00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, serão desembaraçados com isenção do Imposto de Importação, desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas. (grifo nosso) (BRASIL, 1999)**

O § 2º traz em seu texto duas exigências para que se faça jus à isenção. A primeira exigência, reduz em 50% o valor da isenção concedida pelo Decreto-Lei nº 1.804/80 (de cem para cinquenta dólares norte-americanos); e a segunda – verdadeira inovação – acrescenta a necessidade que o remetente da remessa postal internacional também seja Pessoa Física (o Decreto-Lei nº 1.804/80 exigia o mesmo apenas do destinatário da remessa postal).

Ora, o disposto na Portaria – norma complementar emitida por autoridade administrativa - veio trazer restrições que não constavam do diploma legal que concedeu a isenção. É exatamente este o aspecto que tem levado bancas advocatícias a buscar provar em juízo que seus clientes não poderiam ter suas remessas postais de valor inferior a US\$ 100,00 tributadas. Cabe, então, analisar a inovação normativa trazida pela Portaria MF nº 156/99 à luz da legislação vigente.

#### 2.4.1. A PORTARIA MF Nº 156/99 E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Uma visão possível leva a acreditar que a Portaria, enquanto ato emanado por autoridade administrativa e não por representantes legais do povo, não poderia extrapolar os limites estabelecidos por lei (em sentido amplo, e no caso em tela, pelo Decreto-Lei nº 1.804/80). Dizem o inciso II do art. 5º e o § 6º do art. 150 da CF/88, em redação dada pela Emenda Constitucional nº 3 de 1993:

Art. 150. (...)

(...)

II - Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei

(...)

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

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (BRASIL, 1988)

A doutrina vê com destacada importância a análise deste princípio. Félix e Henrique (2018, p. 71) vêem motivo para tal importância:

(...) pois somente por meio de lei é que os particulares podem ser compelidos a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. E deve ser assim, pois a lei, elaborada pelos representantes do povo, representa a vontade desse povo. É por meio da lei que nós permitimos ao Poder Público intervir em nossa propriedade privada. (FÉLIX; HENRIQUE 2018, p. 71)

Destarte, é sedimentado na doutrina que cabem também às isenções o cumprimento deste princípio. Não obstante, o Código Tributário Nacional menciona a exigência legal quando se trata do tema.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

(...)

Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (BRASIL, 1966)

Aprofundando-se ao plano das isenções, professor Eduardo Sabbag leva a legalidade para além da mera instituição dos tributos.

As desonerações tributárias, quer no plano da extinção (e.g., isenções, remissões etc.), quer no plano das reduções (v.g., redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido etc.), adstringem-se à reserva de lei (art. 150, § 6º, CF). Daí se assegurar que o comando previsto no inciso I do art. 150 da CF/88 atrela-se, inexoravelmente, aos paradigmas fáticos instituição-extinção e aumento-redução. (SABBAG, 2017, p. 63)

Na mesma linha segue Carvalho (2010, pg. 536), ao peremptoriamente afirmar que “como criatura da lei que a isenção é, a qualquer momento, **ao alvedrio do legislador**, pode ser ab-rogada ou revogada parcialmente (derrogada), o que implica sua modificação redutiva” (grifo nosso). O professor Ricardo Alexandre ainda traz motivos para que exista tal proteção, ao justificar o § 6º do art. 150 da CF/88 “em virtude de o Patrimônio Público ser, por princípio, indisponível” (ALEXANDRE, 2010, p. 111).

De fato, o Decreto-Lei nº 1.804/80 enquanto recepcionado pela CF/88 com status de lei ordinária (quanto a isso inexistente discussão contrária), possui o devido *status* legal para tratar da isenção que o legislador quis ver vinculada ao Regime de Tributação Simplificada. Mas é fato que não há no mesmo Decreto-Lei qualquer restrição relativa à condição civil de pessoa física do **remetente**, bem como menciona que a isenção em tela recai sobre remessas de valor de até 100 dólares norte-americanos. Coube à Portaria MF nº 156/99, em seu § 2º, art. 1º, definir que para fruição da isenção também o remetente deveria ser Pessoa Física e as remessas, limitadas até 50 dólares norte-americanos.



É certo que a Portaria se trata de uma norma secundária da legislação tributária, abraçada pelo inciso I do art. 100 do CTN.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas

Carvalho (2010, pg. 75), ao tratar dos instrumentos secundários fontes do direito tributário é direto em afirmar que todos estes estão subordinados à lei. Para Carvalho, tanto para as portarias como para instruções ministeriais – a seu ver em escala de importância superior às portarias, “é despidendo frisar que as disposições desses atos não podem contrariar os comandos da lei ou do regulamento, situando-se em patamar inferior” (CARVALHO, 2010, p.76). Complementa o professor Eduardo Sabbag que “as normas complementares representam mecanismos de complementação, servindo-se a clarificar os aspectos menos nítidos das fontes primárias complementadas” (SABBAG, 2017, p. 873). O tributarista vai além, e destaca a impossibilidade de estas inovarem no ordenamento jurídico:

(...) diz-se que as fontes formais secundárias materializam-se em instrumentos normativos menores, de menor porte, de cunho instrumental e operacional, que cuidam de explicitar (não de “inovar”) o Direito Tributário. Tendem a suprir, normativamente, as fontes formais principais, a estas se mantendo subordinadas. (SABBAG, 2017, p. 873)

Teria, então, a Portaria MF nº 156/99 inovado juridicamente ao restringir a isenção originada no Decreto-Lei nº 1.804/80 e criado obrigações as quais não teria competência legal, eivando de ilegalidade seus mandamentos? Não é no que a Administração Pública Federal acredita, mas é o que pensa parte da jurisprudência.

#### 2.4.2. POSSÍVEL ILEGALIDADE DA PORTARIA MF Nº 156/99

Apesar de o tema ainda não ter sido discutido de forma direta pela doutrina pátria, certos julgados em primeira e segunda instância têm enxergado ilegalidade na Portaria MF nº 156/99 no tocante ao seu art. 1º, § 2º, por restringir a isenção estabelecida em lei para o RTS, algo que deveria – de acordo com esta jurisprudência – ser matéria de lei ordinária.

Nesse sentido, traz-se trecho do Relatório da Apelação Cível nº 5048265-86.2016.4.04.7000/PR, aprovado por unanimidade, da Desembargadora Federal Luciane Amaral Corrêa Münch, em sede do Processo 5048265-86.2016.4.04.7000 / PR.:

Não obstante, a Portaria MF nº 156/99 e a IN SRF 096/99 passaram a exigir que tanto o destinatário quanto o remetente fossem pessoas físicas e diminuiu o valor da isenção para o limite de US\$ 50,00 (cinquenta dólares).

Todavia, não pode a autoridade administrativa, por intermédio de ato administrativo, ainda que normativo (portaria ou instrução normativa), extrapolar os limites claramente estabelecidos em lei, pois está vinculada ao princípio da legalidade.

Não havendo no Decreto-Lei restrição relativa à condição de pessoa física do remetente, tal exigência não poderia ter sido introduzida por ato administrativo, afastando-se do princípio da legalidade.

Assim, considerando que o impetrante é pessoa física e o valor das mercadorias importadas por ele é inferior a US\$ 100,00, não deve haver incidência do imposto de importação. (BRASIL, 2019)

De acordo com a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF 4ª Região, responsável pelo julgado acima, a Portaria MF nº 156/99 teria extrapolado os limites estabelecidos em lei, ferindo o princípio da legalidade. Assim estampou a Ementa da ação em questão:

TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. REMESSA POSTAL. PORTARIA MF Nº 156/99 E IN SRF 96/99. ILEGALIDADE. 1. Conforme disposto no Decreto-Lei nº 1.804/80, art. 2º, II, as remessas de até US\$ 100,00 (cem dólares), quando destinadas a pessoas físicas, são isentas do Imposto de Importação. 2. A Portaria MF 156/99 e a IN 096/99, ao exigir que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas, restringiram o disposto no Decreto-Lei nº 1.804/80. 3. Não pode a autoridade administrativa, por intermédio de ato administrativo, ainda que normativo (portaria), extrapolar os limites claramente estabelecidos em lei, pois está vinculada ao princípio da legalidade. (BRASIL, 2019)

Uma decisão pretérita teria detalhado ainda mais essa visão. Trata-se de posicionamento da Turma Nacional de Uniformização, ao apreciar o PEDILEF nº 050436924.2014.405.8500:

(...)

15. No caso em discussão, entendo, na linha do acórdão recorrido, que a Portaria MF 156/99 do Ministério da Fazenda extrapolou o poder regulamentar concedido pelo Decreto-lei 1.804/80.

16. Isto porque as condições de isenção do imposto de renda previstas no II do art. 2º do referido decreto-lei ('bens contidos em remessas de valor até cem dólares norte-americanos, ou o equivalente em outras moedas, quando destinados a pessoas físicas') não são 'condições mínimas', como se entendeu no paradigma, mas, são, sim, as condições necessárias em que poderá se dar o exercício da classificação genérica dos bens e fixação das alíquotas do II previstas no caput do art. 2º do decreto-lei.

17. Em outras palavras, a discricionariedade regulamentar concedida à Autoridade Administrativa não se referiu ao valor do bem e à natureza das pessoas envolvidas na importação, mas, sim, na classificação do bem e fixação da alíquota, uma vez presentes as condições definidas peremptoriamente no II do art. 2º do Decreto-lei 1.804/80.

18. Assim, o estabelecimento da condição de o remetente ser pessoa física (cf. previsto no ato infralegal) não tem respaldo no Decreto-lei 1.804/80, assim como a limitação da isenção a produtos de até US\$ 50,00 (cinquenta dólares americanos). (BRASIL, 2019)

Na visão destes juristas, a discricionariedade para regulamentar o Decreto-Lei nº 1.804/80 não teria se referido ao valor do bem e à natureza das pessoas envolvidas na importação por meio da remessa postal internacional, mas sim em detalhar a classificação e fixação das alíquotas, por exemplo. A Administração Pública teria, no caso da Portaria MF nº 156/99, apenas competência regulamentar para clarear e operacionalizar os dispositivos legais do Decreto-Lei nº 1.804/80, e não criar ou extinguir direitos e/ou obrigações

Por fim, no entender destes operadores do Direito, caberia à Portaria MF nº 156/99 dispor sobre questões complementares da isenção, como as explicitamente permitidas pelo Decreto-Lei nº 1.804/80, por exemplo, as contidas no art. 2º, II, relativas às normas, métodos e padrões de valoração aduaneira dos bens contidos nas remessas postais internacionais. Nessa visão, não teria o Decreto-Lei estabelecido um valor passível de edição (no caso da isenção de 100 dólares norte-americanos), mas sim um valor fixo. Ter-se-ia tentado ser objetivo: bens adquiridos em valor igual ou inferior a cem dólares norte-americanos estariam abraçados pelo benefício da isenção.

Vale destacar, em paralelo, a felicidade do legislador quando da redação do art. 1º, § 2º, ao ser semanticamente claro ao limitar em não superiores a 400% as possíveis alíquotas aplicadas à opcional divisão por grupos em função do valor das remessas.

### 2.4.3. A DEFESA DA LEGALIDADE DA PORTARIA MF Nº 156/99 PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Diante dos questionamentos judiciais acerca da legalidade da Portaria MF nº 156/99 no tocante às limitações trazidas pelo art. 1º, § 2º, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu Nota Técnica em 12 de fevereiro de 2014, a fim de esclarecer o tema de acordo com seu entendimento. Em seu texto, a **Nota técnica: Limite de isenção em remessas de pequeno valor** traz:

No uso das competências atribuídas pelo referido dispositivo, o Ministro da Fazenda editou a Portaria MF nº 156, de 24 de junho de 1999, que dispõe, no § 2º do art. 1º, que “os bens que integrem remessa postal internacional no valor de até US\$ 50,00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, serão desembaraçados com isenção do Imposto de Importação, desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas.”

Dessa forma, o que fez o Decreto 1.804/80 foi delegar ao Ministro da Fazenda a faculdade de dispor sobre a isenção em remessas entre pessoas físicas da maneira que melhor convier aos interesses da Fazenda Nacional e da economia do país. Ao fixar o valor em US\$ 50,00, respeitou-se o teto estabelecido pela Lei, que é de cem dólares dos Estados Unidos da América ou o equivalente em outra moeda, o qual não deve ser confundido com o valor da própria isenção.

Ressalte-se que os critérios para a fixação desse limite levam em conta diferentes fatores, dentre os quais destacam-se:

- o volume de mercadorias desembaraçadas nessa condição e o conseqüente impacto dessa entrada na economia nacional;

- a concorrência que esses produtos exercem sobre os produtores nacionais de mercadorias similares, que pagam regularmente seus tributos;
- o impacto dessa renúncia na arrecadação; e
- o custo de fiscalização e cobrança de tributos sobre cada volume.

Portanto, não resta dúvida de que a regulamentação dessa isenção por parte do MF é dotada de perfeita legalidade e legitimidade. Trata-se, ainda, de medida necessária e importante na prevenção da concorrência desleal, proteção e regulação da economia nacional. (RECEITA FEDERAL, 2014)

Em visão diferente da jurisprudência contrária, a Receita Federal acredita que o Decreto-Lei nº 1.804/80 teria imposto para a isenção no Regime de Tributação Simplificada - RTS, na verdade, um teto de 100 dólares norte-americanos, que tal valor não deveria ser confundido com o valor do limite da isenção *per se*, e portanto ao definir o valor de até 50 dólares norte-americanos teria respeitado a legislação. A nota foge da discussão jurídica quanto à legalidade de um ato infralegal ter ferido ou não o Princípio da Legalidade, restringindo-se apenas a mencionar no texto que a regulamentação da isenção “é dotada de perfeita legalidade”. Prefere o Órgão ater-se nas justificativas gerenciais e extrafiscais, como o volume de remessas importadas e consequente impacto na economia brasileira e com a concorrência nacional que paga regularmente seus tributos, o impacto da renúncia arrecadatória, e o custo de fiscalização sobre os volumes.

É solidificado na doutrina o caráter extrafiscal do imposto de importação. De forma direta é possível afirmar que “os impostos extrafiscais são aqueles com finalidade reguladora (ou regulatória) de mercado ou da economia de um país (Exemplos: II, IE, IPI, IOF etc.)” (SABBAG, 2017, p. 560). Mais detalhadamente, Félix e Henrique, em sua obra Direito tributário – direito constitucional tributário, explicam a extrafiscalidade:

Isso ocorre, entre outros casos, com os impostos de importação e exportação, que objetivam, antes de qualquer outro fim, regular a Balança Comercial brasileira, controlando as negociações comerciais internacionais, servindo até mesmo de barreira protetiva da economia nacional e como forma de fomentar a indústria nacional, aumentando o número de exportação de produtos brasileiros, e o que acontece, por exemplo, com mercadorias durante a importação que possuem similares e suas alíquotas se tornam altas. (FÉLIX; HENRIQUE, 2018, p.113)

Sendo assim, traveste-se o principal tributo relacionado ao comércio exterior - o Imposto de Importação - de notória extrafiscalidade, podendo o estado, dentro dos limites legais, agir em relação ao incremento de suas alíquotas e fixação de base de cálculo, por exemplo, de forma mais ágil que os tributos de foco meramente arrecadatório, tornando a alteração destas características do tributo uma das ferramentas para aplicação da proteção ao comércio e indústria nacionais já citados.

Por sua vez, adentrando nas justificativas gerenciais, uma vez que inexistem estudos divulgados acerca do custo de fiscalização, fica este trabalho impossibilitado de trazer o tema

à luz. Entretanto, no que tange à concorrência desleal, representantes do empresariado nacional já se manifestaram sobre o tema, corroborando com a posição da RFB. Em Editorial publicado em sua página oficial na internet, a Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo - Fecomercio-SP afirmou que o aumento das compras em sites internacionais estaria prejudicando o varejo nacional. Afirmou o presidente do Conselho de Comércio Eletrônico da Fecomercio-SP, Pedro Guasti:

Existe uma concorrência desleal em favor das empresas estrangeiras pelo fato de grande parcela dos produtos atravessarem as fronteiras sem recolhimento de impostos de importação, o que os torna muito mais baratos se comparados com os nacionais (FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO, 2017)

Para o executivo, uma das soluções para tal concorrência desleal se encerraria caso a Receita Federal implementasse “um sistema de fiscalização mais rigoroso, obrigando a todos que compram fora pagar imposto de importação” (FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO, 2017). Tais ideias ganharam eco na voz do presidente da Sociedade Brasileira de Varejo e Consumo – SBVC, Eduardo Terra, que em evento na Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC, ao discutir o tema “Um varejo global por uma nova perspectiva”, tratou do comércio entre fronteiras (*crossborder*):

Hoje, infelizmente, o *crossborder* acaba sendo uma ameaça ao comércio nacional, já que metade dos brasileiros compra on-line em outros países, e o Brasil não está preparado pra isso. (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO, 2020)

Fica também latente o crescimento vertiginoso das importações por meio das Remessas Postais Internacionais ao analisarmos os dados divulgados pelo nosso Órgão aduaneiro-alfandegário:

**TABELA 1 - Quantidade de Remessas Postais Internacionais processadas no Brasil**

	2015	2016	2017	2018
Remessas processadas	32.245.120	35.740.542	57.317.491	70.490.910
Crescimento em relação ao ano anterior		10,84%	60,70%	22,98%

Fonte: RECEITA FEDERAL, 2019 / 2018

Em verdade, tamanho crescimento torna imperioso que as autoridades administrativas acompanhem de perto este tipo de importação, tendo em vista os possíveis impactos econômicos decorrentes.

Em sequência, analisemos agora a arrecadação oriunda da tributação das remessas postais internacionais, pelo mesmo período:

TABELA 2 - Valores arrecadados com Remessas Postais Internacionais processadas no Brasil

	2015	2016	2017	2018
Imposto de Importação	R\$ 232.616.396,00	R\$ 225.803.694,00	R\$ 195.162.449,00	R\$ 172.112.739,00
Multas	R\$ 10.139,00	R\$ 17.792,00	R\$ 24.060,00	R\$ 3.323.812,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 232.626.535,00</b>	<b>R\$ 225.821.487,00</b>	<b>R\$ 195.186.510,00</b>	<b>R\$ 175.436.550,00</b>

Fonte: RECEITA FEDERAL, 2019 / 2018

Por sua vez, ao analisarmos a arrecadação referente aos bens importados por meio do Regime de Tributação Simplificada, há – ao contrário do crescimento do volume de importações no mesmo período – uma queda significativa na arrecadação. Tal fato, não justificado oficialmente pela RFB, pode se dar por uma gama de fatores como falta de pessoal para realizar a fiscalização ou simplesmente redução dos valores importados. Mas, em comparação com o a Arrecadação de Tributos Federais em 2018, por exemplo, que totalizou R\$ 1,46 trilhão (RECEITA FEDERAL, 2019), é visualmente possível concluir que os tributos recolhidos oriundos do RTS não possuem impacto significativo para o caixa do Tesouro.

Entretanto, são estes elementos extrafiscais que também justificam a atuação do Poder Executivo em relação às restrições trazidas pelo art. 1º, § 2º da Portaria MF nº 156/99 nas importações via Remessas Postais Internacionais, de acordo com posicionamento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN em sede de manifestação em ação judicial já mencionada:

13 . Importante destacar o caráter extrafiscal do Imposto de Importação, pois a sua principal finalidade não é a de arrecadar recursos para a manutenção e o desenvolvimento do Estado, mas a de atuar na regulação do comércio exterior, servindo de importante instrumento de política econômica e cambial e de proteção à indústria nacional. Dado ao seu forte caráter extrafiscal, o Imposto de Importação caracteriza-se como exceção aos princípios da legalidade, anterioridade e noventena. Ou seja, a alteração de suas alíquotas não precisa ser instrumentalizada por lei em sentido formal, podendo ser determinada pelo próprio Poder Executivo, mediante Decreto ou, como no presente caso, por Portaria do Ministro da Fazenda (art. 153, § 1º, CF). Ainda, pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou majorou e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou (150, § 1º, CF).

(...)

21 . Conforme já dito, o Decreto-lei supra permite claramente que a autoridade fazendária disponha sobre a isenção do imposto de importação. Colocou algumas condicionantes, quais sejam: que o envio seja via remessa, que o limite da disposição seja até US\$50,00 e que se destine a pessoas físicas. Considerando que o imposto de importação tem função extrafiscal de preservar as reservas nacionais de moeda estrangeira e de fazer proteção ao

mercado nacional a linha interpretativa restritiva é adequada (RSTJ 61/374). Nessa senda, novamente é lógico que o legislador deixe certa faculdade ao Poder Executivo, já que não é apenas a função arrecadatória que está em jogo.

(BRASIL, 2019)

De forma interessante, a defesa da União menciona inclusive a falta de sintonia de um Decreto-Lei redigido em 1980 frente a um mundo de comércio globalizado.

24 . Convém também lembrar que, em 1980, data do Decreto-Lei nº 1.804, não existia internet e e-commerce. Também não havia grande volume de transações comerciais com valores pequenos, como no caso em exame. Tal situação, de fato inviável naquele tempo, somente surgiu com a recente globalização, a internet e o e-commerce.

25 . Com a evolução temporal e tecnológica, justificou-se a legítima atuação do poder regulamentar do Estado, baseada na legislação que concedeu ao Ministério da Fazenda o poder de dispor sobre a isenção em questão. Assim, utilizando-se das atribuições conferidas por lei, o administrador fez valer o seu poder-dever para afastar a isenção das remessas postais internacionais que, por sua natureza, possuem caráter comercial (compra e venda), e que, portanto, podem comprometer a economia nacional.

26 . Ressalte-se que a opção do Ministro da Fazenda em restringir as remessas postais entre pessoas físicas foi abarcar somente as situações de parentes no exterior que encaminham pequenas lembranças para seus entes queridos no Brasil, tal como imaginado pelo legislador de 1980. (BRASIL, 2019)

Tal fato encontra guarida na doutrina. Destaca Fernandes (2018, p. 84), que cabe à Aduana procurar novas soluções em busca da promoção da facilitação comercial. “Neste início de século, a Aduana está sendo questionada a conceber métodos mais flexíveis de controle, de forma a não prejudicar o comércio internacional” (FERNANDES, 2018, p. 85).

Ainda sobre a defesa da Portaria, dessa vez em sede de recurso especial junto ao Superior Tribunal de Justiça da mesma ação analisada, a PGFN acrescenta à sua ideia:

Ora, nos termos do referido Decreto-Lei o Ministério da Fazenda ‘poderá dispor’. O Decreto-Lei, ao permitir à autoridade tributária dispor sobre isenção fixou um ‘limite’ ou um ‘teto’ desta isenção a bens de até 100 dólares, não um ‘pisso’. Isto é, estabeleceu que a autoridade poderia, até o valor de 100 dólares, dispor sobre a isenção do imposto, o que não implica que não fosse possível estabelecer um limite inferior ou até mesmo não estabelecer isenção alguma. O mesmo ocorre no que diz respeito à disciplina dos remetentes dos produtos. O Decreto-Lei referiu, ao autorizar a isenção de impostos, que esta isenção apenas poderia ocorrer no caso de os destinatários serem pessoas físicas. Nada dispôs sobre o remetente. Ou seja igualmente criou uma limitação no que diria respeito ao destinatário - não se poderia isentar se o destinatário fosse pessoa jurídica - mas nada impede que a autoridade tributária, dentro dos limites que lhe permite o Decreto-Lei, estabeleça outras condições no que diz respeito ao remetente, como por exemplo, ser este também pessoa física. (BRASIL, 2019)

Por fim, tais argumentos parecem ter convencido os membros daquele Egrégio Tribunal, que acabou por dar provimento ao recurso especial, derrubando mandado de segurança pretérito do TRF 4ª Região que garantia ao querelante a isenção de sua remessa postal em valor superior a 50 dólares norte-americanos (mas abaixo dos 100 dólares norte-americanos mencionados no Decreto-Lei nº 1.804/80).

2. A isenção disposta no art. 2º, II, do Decreto-lei n. 1.804/80, se trata de uma faculdade concedida ao Ministério da Fazenda que pode ou não ser exercida, desde que limitada ao valor máximo da remessa de US\$ 100 (cem dólares americanos - uso da preposição “até”) e que a destinação do bem seja para pessoa física (pessoa jurídica não pode gozar da isenção). Essas regras, associadas ao comando geral que permite ao Ministério da Fazenda estabelecer os requisitos e condições para a aplicação da alíquotas (art. 1º, §4º, do Decreto-lei n. 1.804/80), permitem concluir que o valor máximo da remessa para o gozo da isenção o pode ser fixado em patamar inferior ao teto de US\$ 100 (cem dólares americanos), v.g. US\$ 50 (ciquenta dólares norte-americanos), e que podem ser criadas outras condições não vedadas (desde que razoáveis) para o gozo da isenção como, por exemplo, a condição de que sejam remetidas por pessoas físicas.

3. Nessa linha é que foi publicada a Portaria MF n. 156, de 24 de junho de 1999, onde o Ministério da Fazenda, no uso da competência que lhe foi atribuída, estabeleceu a isenção do Imposto de Importação para os bens que integrem remessa postal internacional no valor de até US\$ 50 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América), desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas. (BRASIL, 2019)

Em seu voto, o Ministro Francisco Falcão foi direto e conciso ao proferir seu voto pela legalidade das restrições impostas pelas normas infralegais:

Observe-se que a edição dos atos administrativos não extrapolaram os limites da lei, antes a confirmaram, porquanto o Decreto-Lei n. 1804/1980, no seu art. 2º, II, expressamente autorizou o Ministério da Fazenda a regulamentar a aplicação do regime de isenção simplificada nos limites ali estabelecidos. (BRASIL, 2019)

Cumprе ressaltar que tal concisão se deu pelo fato de o Ministro ter baseado seu relatório em outra decisão já proferida no âmbito daquela Segunda Turma do STJ, corroborando-a. Trata-se de acórdão referente ao Recurso Especial n. 1.732.276 - PR (2018/0069681-6), no qual o relator, Ministro Mauro Campbell Marques, defendeu a legalidade da legislação infralegal em vigor, interpretando que há autorização para novas condições para gozo da isenção, além da redução de seu valor para US\$ 50 (cinquenta dólares norte-americanos), contanto que tais condições sejam razoáveis, característica que ele enxergou na legislação em vigor.

De observar que a isenção disposta no art. 2º, II, do Decreto-lei n. 1.804/80, se trata de uma faculdade concedida ao Ministério da Fazenda que pode ou não ser exercida, desde que limitada ao valor máximo da remessa de US\$ 100 (cem dólares americanos - uso da pre-



posição “até”) e que a destinação do bem seja para pessoa física (pessoa jurídica não pode gozar da isenção). Essas regras, associadas ao comando geral que permite ao Ministério da Fazenda estabelecer os requisitos e condições para a aplicação da alíquota (art. 1º, §4º, do Decreto-lei n. 1.804/80), permitem concluir que o valor máximo da remessa para o gozo da isenção o pode ser fixado em patamar inferior ao teto de US\$ 100 (cem dólares americanos), v.g. US\$ 50 (cinqüenta dólares norte-americanos), e que podem ser criadas outras condições não vedadas (desde que razoáveis) para o gozo da isenção como, por exemplo, a condição de que sejam remetidas por pessoas físicas. (BRASIL, 2019)

Optaram os ministros, então, por considerar aplicável uma ampla extrafiscalidade do Imposto de Importação quando de aplicação ao Regime de Tributação Simplificada às Remessas Postais Internacionais, fugindo de uma possível interpretação “garantista” pró-contribuinte.

Por fim, juntando-se a esta concordância do Superior Tribunal de Justiça, é possível entender, ao se ponderar os argumentos da Receita Federal e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional que, na visão destes Órgãos, o poder extrafiscal do imposto de importação reveste ainda mais de legalidade o direito de a Fazenda Nacional criar as restrições em discussão por meio de uma norma infralegal.

### 3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve por objetivo analisar as distintas visões sobre a legalidade das restrições impostas pelo art. 1º, § 2º da Portaria MF nº 156/99 considerando as opiniões emitidas pelos Órgãos competentes em defendê-las frente aos argumentos jurídicos contrários emitidos em sede de ação judicial que chegara até o Superior Tribunal de Justiça.

No decorrer do estudo, foi possível comparar ambos os argumentos com a doutrina, dados e informações disponíveis, verificando-se que há base para a defesa das duas visões. Desta feita, agregado ao fato de não haver ainda decisão *erga omnes* sobre o tema, em conjunto com a crescente opção pela importação de bens de pequeno valor por meio das remessas postais internacionais, há de fato viabilidade para que um imenso número de contribuintes busque a Justiça Federal, atolando-a ainda mais em pequenas discussões.

E mesmo sem decisão ampla e irrestrita sobre a legalidade da Portaria MF nº 156/99, é possível também apontar a infeliz redação do art. 1º, § 2º, que não definiu o valor de 100 dólares norte-americanos se teto ou valor imutável, como brecha para discussões acerca da valoração da isenção em questão.

Por fim, tal realidade nos levar a sugerir que o caminho mais seguro para se findar tais dúvidas e evitar um crescente ajuizamento de ações residiria na edição de ato legislativo, após as devidas discussões parlamentares, de um normativo legal mais claro neste aspecto e condizente com os atuais tempos de comércio globalizado e de opção em massa pelo *e-commerce*.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2010.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da tributação na importação e exportação de bens e serviços**. 8. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2016.

BRASIL. Constituição (1988) **Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966**. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del0037.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0037.htm)>. Acesso em: 3 jan. 2020.

BRASIL. **Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966**. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del0037.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0037.htm)>. Acesso em: 3 jan 2020.

BRASIL. **Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988**. Altera disposições da legislação aduaneira, consubstanciada no Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e dá outras providências.. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2472.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del2472.htm)>. Acesso em: 3 jan. 2020.

BRASIL. **Decreto-lei nº 1.804, de 3 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a tributação simplificada das remessas postais internacionais. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/Del1804.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1804.htm)>. Acesso em: 3 jan. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 3 jan. 2020.

BRASIL. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm)>. Acesso em: 3 jan. 2020.

BRASIL, Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 156, de 24 de junho de 1999**. Estabelece requisitos e condições para a aplicação do Regime de Tributação Simplificada instituído pelo Decreto-Lei nº 1.804, de 3 de setembro de 1980. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=23977&visao=anotado>>. Acesso em: 3 jan. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processo: 5048265-86.2016.4.04.7000 / PR. Rel Ministro Francisco Falcão. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 14 jun. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.732.276 - PR (2018/0069681-6). Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 19 fev. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva. 2009.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO. **E-commerce e crossborder são foga da reunião**. Disponível em: <<http://cnc.org.br/editorias/acoes-institucionais/noticias/economia-digital-e-comercio-eletronico>>. Acesso em 3 jan. 2020.

ESTIGARA, Adriana. **Impostos federais, estaduais e municipais para concursos**. 2. ed. rev., atual. e amp. Salvador: JusPODIVM, 2018, p. 420-425.

FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Aumento das compras em sites internacionais prejudica desempenho do varejo nacional, aponta FecomercioSP**. Disponível em: <[www.fecomercio.com.br/noticia/aumento-das-compras-em-sites-internacionais-prejudica-desempenho-do-varejo-nacional-aponta-fecomerciosp](http://www.fecomercio.com.br/noticia/aumento-das-compras-em-sites-internacionais-prejudica-desempenho-do-varejo-nacional-aponta-fecomerciosp)>. 2017. Acesso em 3 jan. 2020.

FÉLIX, Gláucia Vieira; HENRIQUE, Márcio Alexandre Ioti. **Direito tributário – direito constitucional tributário**. Londrina: Educacional, 2018, p. 71.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. **Introdução ao direito aduaneiro**. 1. ed. São Paulo: Intelecto, 2018.

FREITAS, Vladimir Passos de et al. **Importação e exportação no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

LUZ, Rodrigo. **Relações econômicas internacionais: teoria e questões**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 454.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. rev e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

RECEITA FEDERAL. **Balanco aduaneiro 2018: janeiro a dezembro**. 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/aduana/>>. Acesso em: 3 janeiro 2020.

RECEITA FEDERAL. **Balanco aduaneiro 2017: janeiro a dezembro**. 2017. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/aduana/>>. Acesso em: 3 janeiro 2020.

RECEITA FEDERAL. **Balanco aduaneiro 2013: janeiro a dezembro**. 2013. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/aduana/>>. Acesso em: 3 janeiro 2020.

RECEITA FEDERAL. **Manual de Remessas Internacionais**. 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/remessas-postal-e-expressa>>. Acesso em: 3 janeiro 2020.

RECEITA FEDERAL. **Nota técnica: Limite de isenção em remessas de pequeno valor**. 2014. Disponível em: <[http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFsinot/2014/02/12/2014\\_02\\_12\\_17\\_44\\_54\\_330806488.html](http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFsinot/2014/02/12/2014_02_12_17_44_54_330806488.html)>. Acesso em: 3 jan. 2020.

RECEITA FEDERAL. **Relatório anual de atividades da Receita Federal**. 2019. Disponível em: <[http://receita.economia.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-de-atividades/ra\\_2018\\_-1.pdf](http://receita.economia.gov.br/publicacoes/relatorio-anual-de-atividades/ra_2018_-1.pdf)>. Acesso em: 3 jan. 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TREVISAN, Rosaldo. **A internacionalização da disciplina do imposto de importação: contornos para uma regulação internacional da incidência**. 2016. 557f. Tese (Doutorado) - Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Curitiba.



09

## A POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DE RECOLHIMENTO EM EXCESSO DE PIS E COFINS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

HULISSES FERNANDES



# A POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO DE RECOLHIMENTO EM EXCESSO DE PIS E COFINS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

THE POSSIBILITY OF REFUNDS FOR EXCESS COLLECTION OF PIS AND COFINS IN PROGRESSIVE TAX REPLACEMENT

HULISSES FERNANDES

## RESUMO

Este trabalho tem como objeto de estudo verificar a possibilidade de restituição dos tributos PIS e COFINS pagos a maior na modalidade da substituição tributária progressiva em razão da base de cálculo real ser inferior à base de cálculo presumida. Para tanto, utiliza-se o procedimento de revisão bibliográfica. O campo de estudo é o Direito Tributário, sendo o método de abordagem adotado o dedutivo. Como resultado do trabalho observa-se que é possível a restituição de tais tributos pelos sujeitos passivos tendo em vista a base constitucional de proteção ao contribuinte, ainda que não haja a indicação expressa na legislação. Inicialmente o entendimento jurisprudencial seria pela impossibilidade de restituição quando ocorresse o fato gerador ao final da cadeia da substituição tributária, entretanto o entendimento foi sendo modificado de maneira que tal temática culminou no julgamento do Recurso Extraordinário 596.832/RJ, em repercussão geral, no Supremo Tribunal Federal, em 2020. A decisão proferida possibilita a restituição, pelos sujeitos passivos, dos tributos PIS e COFINS. O trabalho possui vinculação do conteúdo com as competências da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e atribuições do cargo de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil dentro do macroprocesso: prevenção e solução de litígios tributários e aduaneiros.

**Palavras-chave:** Restituição. PIS e COFINS. Substituição tributária progressiva. Princípios constitucionais. Fiscalização tributária.



## ABSTRACT

The purpose of this study is to verify the possibility of refunding the overpaid PIS and COFINS taxes in the form of progressive tax substitution, because the actual tax base is lower than the assumed tax base. For this, the bibliographic review procedure is used. The field of study is Tax Law, the deductive approach being adopted. As a result of the work, it is observed that it is possible to return such taxes by taxpayers in view of the constitutional basis of taxpayer protection, even though there is no express indication in the legislation. Initially, the jurisprudential understanding would be due to the impossibility of restitution when the taxable event occurred at the end of the tax substitution chain, however the understanding was being modified in such a way that this issue culminated in the judgment of the Extraordinary Appeal 596.832 / RJ, in general repercussion, in the Supreme Court Federal, in 2020. The decision rendered allows the taxpayers to refund the PIS and COFINS taxes. The work is linked to the competences of the Special Secretariat of the Federal Customs of Brazil and the duties of the position of Tax Analyst of the Federal Customs of Brazil within the macro-process: prevention and resolution of tax and customs disputes.

**Keywords:** Restitution. PIS and COFINS. Progressive tax replacement. Constitutional principles. Tax supervision.

## 1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos a técnica da substituição tributária progressiva é amplamente utilizada no recolhimento de tributos que permeiam os fatos geradores de uma cadeia produtiva. No caso específico das contribuições sociais PIS e COFINS tal técnica tem o condão de permitir uma maior eficiência da fiscalização tributária, justamente pelo menor número de contribuintes (substitutos tributários) a serem fiscalizados.

Ocorre que por ser tratar de recolhimento de tributos com base de cálculo presumida e antecipada em relação ao real negócio jurídico a ser realizado ao final da cadeia produtiva, muitas são as ocasiões que o recolhimento ocorre a maior em razão da base de cálculo real ter sido inferior à base de cálculo presumida.

A possibilidade de restituição dos tributos PIS e PASEP pagos a maior em razão da substituição tributária progressiva sempre foi uma questão polêmica, com diversos embates jurídicos entre os contribuintes e a Fazenda Pública. Pela literalidade da Constituição de 1988, a possibilidade de recolhimento somente seria autorizada quando não ocorresse o fato gerador ao final da cadeia produtiva, porém nada é mencionado nas situações que o fato gerador ocorre, ainda que com base de cálculo inferior à base presumida. Nessa seara, a jurisprudência, que em primeiro momento entendia que a restituição somente caberia com a não realização do fato gerador, foi mudando de discurso conforme os embates jurídicos foram chegando aos tribunais superiores, até que tal discussão foi pautada para julgamento, em sede de repercussão geral, no Supremo Tribunal Federal, no ano de 2020.

Nesse sentido, o presente trabalho pretende examinar o instituto da restituição dos tributos PIS e PASEP pagos a maior em razão da substituição tributária progressiva. O problema que suscita este estudo consiste em investigar se seria possível a restituição de tais tributos ainda que o fato gerador ocorresse com base de cálculo inferior à base de cálculo presumida. A hipótese básica é que seria possível tal pedido de restituição com base nos princípios tributários constitucionais de proteção ao contribuinte. A justificativa para tal premissa é que ainda que a literalidade do texto constitucional não mencione diretamente essa possibilidade de restituição, o sistema constitucional como um todo permitiria o suporte a essa tese, de maneira que tal restituição estaria harmonizada com os princípios dos direitos humanos.

Assim, o objetivo geral do trabalho é verificar a possibilidade de restituição dos tributos PIS e PASEP pagos a maior em razão da substituição tributária progressiva.

## 2. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

O sistema tributário nacional prevê mecanismos de proteção ao contribuinte face às prerrogativas do Estado em cobrar tributos. A Constituição de 1988 assegura tal proteção por intermédio das imunidades tributárias e dos princípios e regras tributárias como a igualdade, a anterioridade, a capacidade contributiva, a vedação ao confisco, entre outros. Os principais dispositivos encontram-se no art. 150, porém pode-se extrair outros comandos dispersos pelo texto constitucional. Nesse sentido Leandro Paulsen (2018, p.73) diz: “A Constituição Federal não traz um rol de princípios em matéria tributária. É preciso pinçá-los aqui e acolá no texto constitucional.”

Todos eles guardam estrita relação com os direitos humanos, e a dignidade da pessoa humana. Eles restringem a atuação sem limites do Estado na sua tarefa de cobrar tributos de seus particulares. Caliendo destaca que “O sistema constitucional assegura os direitos fundamentais do contribuinte por meio do bloqueio de condutas estatais que possam ofender os direitos fundamentais do contribuinte.” (CALIENDO, 2019, p.120).

Cabe destacar que boa parte dos chamados princípios constitucionais tributários na realidade são considerados normas. Isso se deve ao fato que os princípios podem ser ponderados frente a outros princípios, o que não ocorre em relação às normas que devem ser aplicadas segundo o sistema de tudo ou nada. Ou seja, não cabe ponderação na aplicação da mesma. Desta maneira, os princípios da anterioridade, da não cumulatividade, entre outros na verdade são denominadas regras.

Entretanto, a despeito da terminologia utilizada, o espírito é o mesmo, qual seja a limitação ao poder de tributar. De acordo com a obra do autor Luciano Amaro (2017, p.134) “... alguns dos chamados ‘princípios tributários’ não são, como dizíamos, meros enunciados gerais carentes de normatização posterior para acentuar sua concretude; são já proposições que atingem um grau praticamente exaustivo de normatividade”. No mesmo raciocínio Alexandre (2013, p.82) diz que a terminologia consagrada pela doutrina trata tais limitações como verdadeiros Princípios Constitucionais Tributários.

No enfoque buscado neste estudo, cumpre destacar alguns princípios basilares que se aplicam ao contribuinte que pratica o recolhimento de tributo a maior em razão de base de cálculo presumida. Pode-se destacar o princípio da isonomia tributária, da capacidade contributiva, da vedação de tributo confiscatório, e o princípio da boa-fé.

### 2.1. PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O princípio da isonomia tributária caracteriza-se por tratar de maneira igualitária os contribuintes que estiverem nas mesmas condições, e desigualmente aqueles que estiverem em situações diferentes diante de uma obrigação tributária. É um princípio inerente ao próprio sistema jurídico-constitucional do Brasil, garantido em primazia no capítulo dos direitos e garantias fundamentais, art. 5º da Constituição Federal do 1988, onde diz que todos são iguais perante a lei.

Na mesma linha de raciocínio Alexandre (2013, p. 91) diz que: “A isonomia possui, portanto, uma acepção horizontal e uma vertical”. Na vertente horizontal há o tratamento igualitário para aqueles que estão na mesma situação. A Constituição Federal de 1988, traz o seguinte comando a respeito do assunto:

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]. (BRASIL, 2020)

Já na vertente vertical ocorre uma desigualdade de tratamento de modo a permitir que o ônus tributário seja igualmente dividido entre aqueles que estão em patamares desnivelados. Justamente nesse diapasão surge a aplicação do princípio da capacidade contributiva, que serve de parâmetro para a desigualdade de tratamento tributária. É o caso das alíquotas progressivas do Imposto de Renda da Pessoa Física que tributa em maior grau os contribuintes com maiores rendimentos.

Na esteira do princípio republicano da Constituição de 1988, não são admitidos privilégios por determinados indivíduos ou grupos, particularmente no ônus de suportar os tributos em prol do Estado. Conforme o entendimento de Paulo Caliendo (2019, p.180) “O princípio da isonomia tributária de igual modo surge inicialmente como uma limitação ao poder de tributar de modo arbitrário e privilegiado [...] contra os abusos do estado patrimonial e do estado de polícia.

Umbilicalmente ligado à isonomia tributária está o princípio da capacidade contributiva. Trata-se de um complemento e que de mesmo modo orienta a aplicação do sistema constitucional nacional.

## 2.2. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado às características particulares do contribuinte. Aqueles que demonstram maior manifestação de riqueza estão em melhores condições de arcar com uma parcela maior de tributos.

A Constituição Federal de 1988, de encontro com esse princípio, determina:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 2020)

Observa-se que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Ainda que se trate apenas de impostos, nada impede que tal princípio se estenda a qualquer tributo, tal assertiva encontra-se em consonância com o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o assunto:

“IPVA. Progressividade. Todos os tributos submetem-se ao princípio da capacidade contributiva (precedentes), ao menos em relação a um de seus três aspectos (objetivo, subjetivo e proporcional), independentemente de classificação extraída de critérios puramente econômicos.” (STF, RE 406.955-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 4-10-2011, Segunda Turma, DJE de 21-10-2011)

Nesse diapasão as contribuições sociais PIS e COFINS podem estar agasalhadas pelos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Assim, em uma primeira reflexão principiológica, não seria razoável a vedação à restituição de tributo pago a maior em razão de substituição tributária, em razão de divergências entre a base de cálculo presumida e base de cálculo real, justamente pois em qualquer tributo pago a maior caberia o pedido de compensação ou restituição, tanto administrativa quanto judicialmente. A isonomia e igualdade de tratamento estariam mitigadas na aplicação a contribuintes em situações semelhantes.

Prosseguindo nessa esteira, cabe o destaque também ao princípio da não cumulatividade, uma das características fundamentais dos tributos sobre a cadeia produtiva, particularmente na contribuição PIS e COFINS.

### 2.3. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

O princípio da não cumulatividade aplica-se nos tributos incidentes ao longo de uma cadeia produtiva. Cada operação realizada enseja na ocorrência do fato gerador, porém o valor a ser recolhido pode ser compensado com o montante já pago na operação anterior. Trata-se justamente de uma maneira de não se arcar com um tributo sobre uma base de cálculo majorada pelo mesmo tributo. Na realidade, tributa-se o valor agregado em cada operação, de maneira que ao final do processo a tributação incide somente a real manifestação de riqueza.

Corrobora com esse raciocínio Alexandre (2013, p.585) que diz que a cada aquisição tributada o adquirente registra como crédito o valor incidente na operação, e como débito o valor gerado por ocasião da alienação. Este último é uma obrigação do contribuinte, consistente no dever de recolher o valor devido ou compensá-lo com os créditos obtidos nas operações anteriores.

Observa-se que um dos pilares orientadores desse princípio é a justeza da base de cálculo. Ainda que existam algumas variações de tributos cumulativos na cadeia produtiva por questões de praticidade da arrecadação, um dos objetivos é a justiça fiscal, preservando a real manifestação de riqueza do contribuinte e evitando-se o pagamento de tributo sobre tributo. Na mesma esteira Paulo de Barros Carvalho leciona em sua obra que a não cumulatividade “preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito

à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.” (CARVALHO, 2018, p.199).

Inicialmente a Constituição Federal de 1988 adotava a não cumulatividade apenas para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), entretanto com a Emenda n. 42/2003, o princípio também pode ser aplicado às contribuições para a Seguridade Social que incidem sobre a receita ou o faturamento, como a contribuição PIS/Cofins, conforme expõe o art. 195, § 12: “A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.” (BRASIL, 2020).

Também, no mesmo raciocínio principiológico, há que se destacar os pilares do não confisco e da boa-fé. Assim como nos demais princípios mencionados, tais vetores orientam a incidência tributária sobre uma base de cálculo justa e condizente com a realidade dos fatos geradores, sem gerar o enriquecimento ilícito por parte do sujeito ativo da obrigação tributária.

## 2.4. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO E DA BOA-FÉ

O tributo não pode ser considerado uma punição ao contribuinte conforme a própria definição constante do Código Tributário Brasileiro, no art. 3º, que diz que ele não deve constituir sanção de ato ilícito.

Como pano de fundo de tal premissa existe esculpido na Constituição Federal de 1988 o princípio do não confisco, que em última análise limita a ação estatal em exigir uma exação tributária demasiadamente vultuosa que possa comprometer a capacidade econômica do contribuinte ou servir como pretexto para um verdadeiro objetivo punitivo. Conforme o referido diploma legal: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco;” (BRASIL, 2020).

Ainda que pese o efeito orientador do preceito do não confisco, não há uma definição exata sobre a partir de qual limite estaria sendo considerada a exação em excesso. Segundo Carvalho (2018, p.195): “o objeto da regulação [...] acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária.”

Na realidade alguns autores acreditam que somente o caso concreto permitiria uma análise mais criteriosa sobre o assunto. Conforme Luciano Amaro (2017, p.172): “O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador.

Na realidade o não confisco situa-se em um campo intermediário entre a tributação em excesso, capaz de ultrapassar os limites da capacidade contributiva, e o mínimo adequado da exação tributária. Conforme o entendimento de Sabbag (2018) o tributo com efeito de confisco supõe previamente a tributação em excesso, exacerbada ou escorchante.

Irmanado ao não confisco, ainda que implicitamente, aplica-se a todo sistema tributário nacional, o princípio da boa-fé. Tal axioma, é pilar básico das relações jurídicas, ainda que na tributação prevaleça o interesse público representado pelo Estado.

Nesse raciocínio, ao contribuinte deve ser dispensado um tratamento digno, com moralidade administrativa, e transparência diante das relações tributárias. Não é razoável a exigência de medidas desproporcionais, leoninas, simplesmente com a justificativa de atendimento do interesse público.

Justamente neste ponto, cabe menção a possibilidade de restituição pelo contribuinte da repetição do tributo pago a maior, particularmente nas contribuições PIS e COFINS pagas a maior, foco do presente trabalho. A boa fé, que também contribui com o arcabouço principiológico presente na Constituição de 1988, traduz essa diretiva ao Estado, qual seja, de não se apropriar de recursos alheios à exação tributária. Ou seja, não cabe ao Estado locupletar-se gerando perdas aos contribuintes, sendo razoável restituí-los do que foi indevidamente obtido.

O sujeito passivo da obrigação tributária, ainda que deva arcar compulsoriamente com as exações tributárias, possui como defesa os princípios constitucionais tributários diante do poder coercitivo do Estado. Assim, no caso da restituição de tributos pagos a maior, além do princípio da boa-fé, cabe a invocação da vedação ao efeito confiscatório, da capacidade contributiva, da isonomia, a fim de evitar o enriquecimento sem causa do Estado em detrimento de seus meios econômicos.

Na sequência passa-se a analisar os conceitos e tipologias das contribuições sociais PIS e COFINS de modo a compreender a questão do recolhimento majorado de tais tributos bem como a possibilidade de restituição de tais excessos pagos.

### 3. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PIS E COFINS

As contribuições sociais PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) são tributos com a finalidade de custear a seguridade social, conforme art. 195, da Constituição de 1988.

A contribuição PIS foi criada em 1970, pela LC nº 7, com o objetivo de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. A contribuição ao PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), também criada no mesmo ano, com objetivos semelhantes ao PIS, estaria, no entanto, direcionada aos servidores públicos, não sendo o enfoque desse estudo.

Com a promulgação da Constituição de 1988, ficou estabelecido, no caput do art. 239, que o tributo PIS terá como objetivo o financiamento do programa do seguro-desemprego e o abono do PIS, que é concedido, como se observa no § 3º, do art. 239, da CF/88, aos empregados que recebem até dois salários mínimos de remuneração mensal.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi instituída pela LC 70/1991, substituindo o FINSOCIAL. Trata-se de mais uma contribuição devida pelas empresas, sendo esta a fonte de custeio da COFINS.

Uma importante peculiaridade desses dois tributos é que eles podem se submeter a dois regimes de tributação: incidência cumulativa e incidência não cumulativa. A principal diferença entre eles é que no regime cumulativo não se permite a compensação do montante de tributo pago na etapa anterior da cadeia, já no regime não cumulativo tal compensação existe, utilizando-se o princípio da não-cumulatividade, semelhante ao ICMS e IPI.

A regra geral é que as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica) com base no lucro presumido ou arbitrado submetem-se à incidência cumulativa do PIS e da COFINS. Por outro lado, as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ com base no lucro real submetem-se à incidência dessas contribuições com base no regime não cumulativo.

#### 3.1. SUJEIÇÃO PASSIVA, BASE DE CÁLCULO, E ALÍQUOTAS DA PIS E COFINS

A contribuição PIS e COFINS possuem como sujeitos passivos a pessoa jurídica de direito privado e os que forem equiparadas a estas pela lei. O art. 6º, da IN RFB 1911/2019, estabelece que são contribuintes do PIS/COFINS, incidentes sobre a receita ou faturamento, as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

Interessante, é que no caso do PIS, onera-se os entes responsáveis pelas causas dos benefícios pagos a título do PIS. Nas palavras de Pêgas (2018, p.3) “As empresas foram escolhidas como contribuintes pelo fato de serem elas que oneram o programa de seguro-desemprego e o abono anual, na medida em que demitem seus empregados”. Já na questão do tributo COFINS o objetivo é tributar o faturamento mensal das empresas em prol do custeio da Seguridade Social.



Em ambos os regimes de tributação, seja o cumulativo ou não cumulativo, as bases de cálculo para tais exações são semelhantes, ou seja, a receita ou o faturamento da empresa. A diferença entre os regimes de tributação são algumas parcelas, previstas em lei, que podem ser abatidas da base de cálculo dos tributos.

Ainda em relação aos dois tributos, a redação original da Constituição de 1988, em seu art. 195, I, previa apenas a contribuição sobre o faturamento (e não a receita bruta total), entretanto, a Emenda Constitucional 20/1998 alargou a redação do inciso I, do art. 195, incluindo a possibilidade de se cobrar contribuições sobre a receita ou o faturamento.

No caso do regime cumulativo, e antes do advento da Lei 12.793/2014, a base de cálculo das contribuições PIS/COFINS era o faturamento, sendo este definido como o produto da venda de bens e o preço dos serviços prestados. Após o advento de tal lei, com a nova permissão constitucional, a base de cálculo dessas contribuições já não se resume ao resultado da venda de bens e prestação de serviços, mas alcança todas as outras receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

No caso dos regimes não cumulativos, tais modalidade foram instituídas pela Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003. Desde o início a base de cálculo foi o faturamento mensal, compreendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil e não apenas sobre o resultado da venda de bens e prestação de serviços.

No caso das alíquotas, em regra geral, no regime cumulativo, há a incidência de 0,65% para PIS, e 3% para COFINS. Por outro lado, no sistema não cumulativo, as alíquotas são maiores em razão da não incidência em cascata pela cadeia produtiva, qual seja: 1,65% para o PIS e 7,6% para COFINS.

Nos casos ainda em que a incidência das contribuições PIS e COFINS incidem sobre a cadeia produtiva, determinados setores utilizam-se da substituição tributária para fins de antecipação do recolhimento dos tributos, conforme o enquadramento em certas situações.

### 3.2. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SUAS MODALIDADES

A substituição tributária é uma modalidade de diferimento no recolhimento do tributo em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária. Trata-se de um instituto que possui a finalidade de concentrar a arrecadação em determinados sujeitos passivos, geralmente dentro de uma cadeia produtiva, de modo a evitar o fracionamento do recolhimento e da evasão fiscal.

Na mesma linha de raciocínio há o entendimento de Kfoury (2018, p.266): “A substituição tributária consiste, em resumo, na transferência da responsabilidade do contribuinte para terceira pessoa vinculada ao fato gerador, quer na etapa anterior, quer na etapa posterior de produção ou circulação de mercadoria”.

O fundamento de tal instituto encontra guarida no art. 150, § 7º da Constituição:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (BRASIL, 2020).

No texto constitucional observa-se a menção à atribuição do responsável tributário em uma situação em que o fato gerador ainda ocorrerá no futuro. Trata-se de uma modalidade da substituição tributária chamada de progressiva ou para frente. Há que se mencionar que também existe, segundo entendimento doutrinário, a substituição tributária regressiva, ou para trás.

Esta última modalidade ocorre mediante a atribuição pela lei de responsável tributário que se encontra em um momento posterior da cadeia produtiva. Na realidade, ocorre o fato gerador, porém, o recolhimento é postergado para um outro sujeito passivo que possui relação com a obrigação tributária e que possua melhores condições e estrutura de recolher esse tributo.

Na doutrina pode-se observar o entendimento de Ricardo Alexandre (2013, p. 298): “A substituição tributária para trás, ou regressiva ocorre nos casos em que as pessoas ocupantes das posições anteriores nas cadeias de produção e circulação são substituídas, no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam as posições posteriores nessas mesmas cadeias”.

Como exemplo didático pode-se citar o recolhimento de tributos na cadeia produtiva de animais de corte, onde os diversos fatos geradores que ocorrem com o pequeno produtor rural são postergados para o recolhimento por um industrial que adquire tais insumos em momento posterior da cadeia produtiva.

Já a substituição tributária progressiva, que é o objeto desse estudo por incluir-se nos casos de recolhimento das contribuições PIS e COFINS, possui como configuração a antecipação do recolhimento do tributo cujo fato gerador tem o condão de ocorrer em momento posterior da cadeia produtiva. Conforme Torres (2003, p.235) “a substituição para a frente ocorre quando uma terceira pessoa, geralmente o industrial, se responsabiliza pelo pagamento do tributo devido pelo comerciante atacadista ou varejista, que revende mercadoria por ele produzida”.

Um exemplo da substituição tributária progressiva é a venda de refrigerantes, onde o fabricante calcula e recolhe o valor do tributo que seria devido até a venda final ao consumidor tomando por base o valor de venda constante em pautas fiscais.

Ainda que conste previsão constitucional em relação à substituição tributária progressiva, existem algumas críticas em relação a exigência de recolhimento de tributo antes mesmo da ocorrência do fato gerador. Parte da doutrina, por exemplo Kfourri (2018), entende que ocorre violação aos princípios tributários da tipicidade, da capacidade contributiva, da não cumulatividade, e da livre concorrência, já que trata de forma igual aqueles que comercializam produtos com diferentes preços.

Ainda assim, o entendimento do Supremo Tribunal Federal (RE 213.396) e do Superior Tribunal de Justiça (REsp 89.630) é no sentido da constitucionalidade da substituição tributária.

ria progressiva. Aliás, esta Corte decidiu que o pagamento antecipado não se confunde com o recolhimento do tributo.

### 3.3. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NO RECOLHIMENTO DE PIS E COFINS

As contribuições PIS e COFINS incidem sobre a receita e o faturamento das pessoas jurídicas e equiparadas pela lei. Assim sendo, existem diversas situações que podem ensejar o surgimento do fato gerador e da obrigação tributária a depender da atividade econômica exercida.

Neste sentido, podem existir empresas que utilizam de modo intensivo a mão de obra e que não se utilizam do creditamento do tributo por falta de uma cadeia produtiva. Entretanto, em geral, as atividades econômicas referentes ao consumo, possuem uma certa cadeia de produção, de maneira que na modalidade não cumulativa, elas utilizam a sistemática do creditamento do PIS e COFINS, e na modalidade cumulativa recolhem os tributos sobre cada operação sem utilizar-se dos créditos anteriores.

Nesta seara, nas atividades econômicas com cadeia produtiva, muitos setores são tributados com base na substituição tributária progressiva. O objetivo justamente é facilitar a fiscalização tributária já que a arrecadação é concentrada em um menor número de sujeitos passivos, no caso os substitutos tributários. Tal situação que é muito comum no Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), de competência estadual, também é utilizada de modo semelhante nas contribuições sociais PIS e COFINS.

Conforme o entendimento de Pêgas (2018, p. 119): “Este modelo é mais conhecido como tributação monofásica ou concentrada, pois acontece uma única vez, normalmente no início do processo produtivo, com alíquota zero para as operações seguintes”.

Em regra geral, a operacionalização é semelhante ao recolhimento do ICMS substituição. A diferença é que neste tributo estadual os substitutos tributários recolhem o tributo em duas guias, uma para a sua parcela normal e outra para a parcela que ocorrerá em momento posterior da cadeia produtiva. No caso das contribuições PIS e COFINS o recolhimento é realizado de apenas uma vez com alíquota maior que a usual.

Ainda assim, dependendo do ramo da atividade econômica ocorrem outros detalhes na operacionalização do recolhimento. Por exemplo no caso dos combustíveis derivados de petróleo e biodiesel, o importador ou o fabricante pode escolher entre a tributação com alíquota percentual ou com base num valor fixo, cobrado por unidade de medida. Outros ramos que utilizam a tributação concentrada e que também possuem suas peculiares são as indústrias farmacêuticas, automotivas, de cigarros, de bebidas frias (cervejas, refrigerantes), entre outras.

### 3.4. OS CASOS DE RESTITUIÇÃO DO RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Em regra geral, conforme previsto art. 150, § 7º, do texto constitucional, haveria somente um caso de restituição na modalidade de substituição tributária. Seria somente quando não ocorresse o fato gerador presumido ao final da cadeia produtiva. Nesse caso estaria assegurada a imediata e preferencial restituição do tributo pago.

Observa-se, em um primeiro momento, que somente há restituição com a não ocorrência do fato gerador. Ocorre que na maioria das situações, a base de cálculo real ensejadora da obrigação tributária possui valor diferente da base de cálculo presumida, o que gera uma arrecadação divergente da situação fática real, tanto maior como menor do que deveria ser recolhido. Essa questão que gera controvérsia sobre a possibilidade de restituição, inicialmente com discussões jurídicas sobre o ICMS, e chegando também na questão das contribuições PIS e COFINS.

## 4. AS CORRENTES JURISPRUDENCIAIS SOBRE A RESTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

O sistema tributário nacional, permeado por um lado, pelas linhas gerais dos direitos fundamentais como os princípios tributários, e por outro lado pelo interesse público, acaba ensejando entendimentos divergentes em questões como a restituição de tributos na substituição tributária. O tema pode ser observado por intermédio de uma mudança de entendimento no âmbito judicial.

Conforme o exposto na obra de Alexandre (2013, p. 304) o entendimento do Fisco baseava-se em duas premissas. O primeiro argumento era que caso ocorressem ajustes no recolhimento dos tributos, em razão da diferença entre os valores recolhidos antecipadamente e aqueles teoricamente devidos quando da verificação do fato gerador presumido, perder-se-ia a finalidade da sistemática da substituição progressiva já que a fiscalização tributária voltaria a verificar o final da cadeia produtiva. O segundo argumento seria que a falta de previsão do texto constitucional sobre a possibilidade de restituição nos casos de divergências das bases de cálculo demonstraria que o silêncio do constituinte seria no sentido de não autorizar tal modalidade de restituição.

Já para os sujeitos passivos da obrigação tributária, a questão da restituição estaria diretamente ligada à questão da justiça fiscal, na qual somente são devidos os valores efetivamente aferidos por ocasião do fato gerador realmente ocorrido. Assim sendo, a interpretação do texto constitucional como um todo, conjugando os princípios tributários do não confisco, da capacidade econômica, da igualdade, levaria a um entendimento de que valores pagos a maior na substituição tributária deveriam ensejar na restituição.

### 4.1. O PARALELO COM A RESTITUIÇÃO DO ICMS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

A questão da restituição de tributos pagos a maior na substituição tributária teve como ponto de partida o ICMS, tributo estadual, que também se utiliza da substituição tributária progressiva. Por incidir na cadeia produtiva ele guarda semelhanças com as contribuições PIS e COFINS.

Na questão do ICMS, após divergências judiciais sobre o convênio ICMS 13/1997 que acolhia os argumentos do Fisco sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal declarou constitucional tal Convênio conforme julgamento da ADI (Ação Direta de Inconstitucionalidade) 1.851/AL:

O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal e dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. (STF, Tribunal Pleno, ADI 1.851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 08.05.2002, DJ 22.11.2002)

Assim, em um primeiro momento o entendimento da corte suprema seria no sentido de não haver possibilidade de restituição do tributo quando ocorresse divergência de recolhimento do fato gerador presumido.

Na sequência, em outras ações judiciais sobre a mesma temática, e que chegaram ao Supremo Tribunal Federal, o tema acabou sendo colocado com repercussão geral, culminado com julgamento, em relação do ICMS, do Recurso Extraordinário 593.849/MG. O entendimento então foi sendo modificado, ensejando na possibilidade de restituição do tributo pago em excesso em razão da substituição tributária progressiva.

Nesse sentido torna-se interessante observar os argumentos principais presentes na ementa do RE 593.849/MG:

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (STF, Tribunal Pleno, RE 593.849/MG, Rel. Min. Edson Fachin, j. 19.10.2016, DJ 05.04.2017)

Observa-se o entendimento de que a possibilidade de restituição do excesso pago não inviabiliza a obtenção de vantagens da fiscalização tributária por ocasião da substituição tributária. Justamente este era um dos argumentos defendidos pelos sujeitos ativos da obrigação tributária.

Outro ponto de destaque é a questão da observância dos direitos e garantias dos contribuintes, mais especificamente dos princípios da igualdade, capacidade contributiva, e vedação ao confisco. Observa-se que o Supremo Tribunal Federal reconhece o argumento dos

contribuintes de que a não devolução na substituição tributária progressiva não encontra harmonia com diversos dispositivos constitucionais de proteção ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Este julgamento afastou o entendimento do precedente firmado na ADI 1.851, e foi uma mudança paradigmática na interpretação da questão. A partir dele novos horizontes começaram a ser trilhados, principalmente na questão da substituição tributária progressiva dentro das contribuições PIS e COFINS, mais especificamente na possibilidade de restituição destes tributos recolhidos a maior.

#### 4.2. O PARADIGMA DO JULGAMENTO DO RE 596.832/RJ COM REPERCUSSÃO GERAL

Paralelamente à evolução jurisprudencial da questão da restituição do ICMS na substituição tributária, tal celeuma também ocorria com as contribuições PIS e COFINS, na mesma temática da restituição.

O ICMS foi o pioneiro por causa do julgamento em 2016 no STF do RE 593.846/MG, porém também no PIS e COFINS diversas foram as ações judiciais em que semelhante temática foram suscitadas. Assim sendo, em 2020, foi pautado no Supremo Tribunal Federal o RE 596.832/RJ, com repercussão geral, abordando justamente a questão da restituição das contribuições PIS e PASEP quando pagas em excesso por ocasião da substituição tributária progressiva.

O caso concreto em questão caracterizava-se pelo pedido de restituição de tributos por um conjunto de postos de combustíveis que arcaram com contribuições PIS e COFINS sobre o combustível vendido na condição de substituídos tributários. O recolhimento de tais tributos foi realizado de maneira antecipada pela distribuidora de combustíveis (substituta tributária) utilizando a sistemática da substituição tributária progressiva.

A base de cálculo da antecipação do recolhimento das contribuições PIS e PASEP foi presumida, e por ocasião da venda definitiva do combustível pelos postos de combustíveis a base de cálculo real mostrou-se menor. Assim houve um excesso de arrecadação perpetuado pelo substituto tributário, de modo que no processo judicial os autores pleitearam a restituição de tais valores.

Cabe ressaltar que a ação judicial foi proposta no ano de 2001, e na petição inicial o pedido era baseado em diversas sentenças de 1º grau, de diversos estados da federação. Todas elas garantiam a procedência da restituição de tributos pagos em excesso na substituição tributária progressiva, ainda que a literalidade do texto constitucional garantisse tal providência somente quando não ocorresse o fato gerador. Ou seja, antes mesmo da problemática chegar aos tribunais superiores, já havia entendimentos jurisprudenciais no sentido de possibilitar a restituição, o que seria confirmado anos mais tarde pelo STF, após uma mudança de entendimento.

Entre os principais argumentos dos autores da ação judicial cabe menção aos princípios tributários de proteção ao contribuinte como o não confisco, a isonomia, a justiça fiscal. Ou seja, seriam os argumentos que protegem o contribuinte contra o locupletamento sem

causa do Estado, justamente a questão debatida nessa temática. Nesse sentido a ideia defendida seria que não caberia ao Estado arrecadar valores em excesso com as justificativas da eficiência de fiscalização tributária, além do silêncio legal sobre o assunto, justamente por ferir um arcabouço principiológico presente na Constituição de defesa dos direitos humanos frente aos excessos estatais.

Por outro lado, a argumentação do Estado, como sujeito ativo da obrigação tributária, fundava-se na ilegitimidade dos postos de combustíveis pleitearem a restituição de excesso de arrecadação em razão dos mesmos serem substituídos tributários. Na realidade, segundo argumentação do Fisco, somente a substituta tributária, no caso a distribuidora, teria legitimidade para pleitear os recursos, caso comprovasse que o encargo financeiro fora repercutido para o final da cadeia produtiva.

Outro argumento é que a sistemática da substituição tributária evitaria a sonegação de tributos pelos contribuintes do final da cadeia produtiva. Assim, a fiscalização tributária agiria com maior eficiência em um número menor de contribuintes, que seriam os substitutos tributários. Ocorre que, caso fosse necessária a fiscalização da base de cálculo real das contribuições PIS e COFINS, restaria prejudicada a eficiência da Administração Tributária. Por isso, o comando constitucional do § 7º, do art. 150, da CF/1988, ter mencionado que a restituição somente seria devida caso não se realizasse o fato gerador presumido. Justamente por ser uma tarefa simples de ser observada - a não ocorrência do fato gerador - é que a eficiência da fiscalização não estaria prejudicada.

Por conseguinte, não deveria prosperar a possibilidade de restituição quando a base de cálculo presumida fosse superior à base de cálculo real. Teria sido uma opção do constituinte no entendimento da Fazenda Pública.

A sentença de 1º grau acolheu o argumento do Fisco no sentido de não reconhecer a legitimidade dos autores (postos de combustíveis) em pleitear a restituição, em razão dos mesmos estarem na condição de substituídos tributários. Não houve nem análise do mérito da questão.

Em apelação de 2º grau o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro acolheu o pedido de legitimidade ativa, porém no julgamento do mérito seguiu o mesmo entendimento da ADI 1.851/AL, do Supremo Tribunal Federal de não haver possibilidade de restituição do tributo quando ocorresse divergência de recolhimento do fato gerador presumido. Contra tal decisão os autores entraram com agravo que também foi rejeitado, sendo finalmente interposto Recurso Extraordinário, levando a ação para julgamento no Supremo Tribunal Federal.

Os argumentos principais levantados no RE foram que existiam novas ações no STF que questionavam a ADI 1.851/AL, sendo que o entendimento estaria divergente entre os Ministros com relação à possibilidade de restituição na substituição tributária progressiva. Já no mérito propriamente dito, o questionamento suscitado era que a expressão “caso não se realize o fato gerador presumido” existente no § 7º, do art. 150, deveria ser entendida como “caso não se realize aquele fato econômico presumido ao qual o direito empresta relevo jurídico”. Ou seja, segundo eles, a intenção do legislador seria adequar o valor dos tributos antecipados aos valores efetivos da operação de venda da mercadoria por parte do contri-



buinte substituído. O Recurso Extraordinário foi admitido pelo STF, sendo que o Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria.

Após mais de 10 anos aguardando o julgamento, finalmente em junho de 2020 foi proferida a sentença, em sede de repercussão geral. Cabe destaque mencionar que foi realizada uma sessão virtual, tendo em vista as limitações impostas pela pandemia da Covid-19 no ano de 2020.

O julgamento ocorrido entre 19 e 26/06/2020 prolatou sentença em prol da tese dos contribuintes. Assim sendo, cabe restituição do excesso arrecadado em razão da base de cálculo presumida na substituição tributária das contribuições PIS e COFINS, conforme a seguinte ementa:

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 228 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: “É devida a restituição da diferença das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins recolhidas a mais, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida”, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Dias Toffoli (Presidente), que davam provimento ao recurso, mas se manifestavam pela inclusão de ressalva na tese de repercussão geral. (STF, Tribunal Pleno, RE 596.832/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio de Mello, j. 26.06.2020)

O voto do Ministro Marco Aurélio de Mello, relator do projeto, trouxe diversos argumentos em defesa do contribuinte. Um dos trechos mais pedagógicos fala que a eficiência da fiscalização tributária não pode servir de moeda de troca para legitimar o enriquecimento sem causa pelo Estado em detrimento do contribuinte. Nas palavras do Ministro “impróprio é potencializar uma ficção jurídica, para, a pretexto de atender a técnica de arrecadação, consagrar e placitar verdadeiro enriquecimento ilícito, no que recebida quantia indevida por aquele que está compelido a dar o exemplo”. (STF, Tribunal Pleno, RE 596.832/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio de Mello, j. 26.06.2020)

Sacramentando o assunto, o voto do relator acrescenta que o recolhimento antecipado do tributo não significa que ele se tornou definitivo. É somente uma presunção, de maneira que o posterior valor real do negócio jurídico ensejaria no acerto do valor a ser recolhido. Interessante ainda é observar que essa interpretação seria a que mais se harmonizaria com a Constituição de 1988. Para ilustrar esta visão cabe a reprodução literal de trecho do voto do relator:

Há vedação peremptória à apropriação, pelo Estado, de quantia que não corresponda, consideradas a base de incidência e a alíquota das contribuições, bem assim os regimes de arrecadação, ao tributo realmente devido. O recolhimento primeiro é feito por estimativa, e toda estimativa é provisória, seguindo-se o acerto cabível quando já conhecido o valor do negócio jurídico. Essa é a leitura do instituto da substituição tributária que mais se harmoniza com o texto constitucional e com as balizas norteadores das contri-

buições em debate. (STF, Tribunal Pleno, RE 596.832/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio de Mello, j. 26.06.2020)

Cabe destaque também a argumentação do voto vencido do Ministro Alexandre de Moraes. Na realidade, ele concordou com a maioria dos argumentos do voto do relator, porém houve um ponto inovador, já que ele propôs que caberia o complemento do tributo a recolher na situação diametralmente inversa, ou seja, quando a base de cálculo presumida for menor do que a base de cálculo real, caberia ao Estado cobrar a diferença do contribuinte. Nas palavras do Ministro: “Assim, penso que essa ressalva - no sentido de se abrir também à União a possibilidade de reaver a diferença do tributo, quando o valor do negócio jurídico revelar-se maior do que o estimado no regime de substituição tributária -, deve ser acrescida à presente tese [...]”. Apesar de proposta, tal sugestão não foi colocada no trecho final do acórdão.

## 5. CONCLUSÃO

Constatou-se no presente trabalho que é possível a restituição das contribuições sociais PIS e COFINS pelos sujeitos passivos tendo em vista a base principiológica constitucional de proteção ao contribuinte ainda que não haja a indicação expressa para tal tipo de restituição.

O sujeito passivo da obrigação tributária, ainda que deva arcar compulsoriamente com as exações tributárias, possui como defesa os princípios constitucionais tributários diante do poder coercitivo do Estado. Assim, no caso da restituição de tributos pagos a maior, aplicam-se os princípios da boa fé, da vedação ao efeito confiscatório, da capacidade contributiva, da isonomia, a fim de evitar o enriquecimento sem causa do Estado.

No caso da isonomia e da capacidade contributiva não seria razoável a vedação à restituição de tributo pago a maior em razão de substituição tributária, justamente pois em qualquer tributo pago em excesso caberia o pedido de compensação ou restituição, tanto administrativa quanto judicialmente. Os princípios do não confisco e da boa-fé também contribuem com tal entendimento, qual seja, do Estado não se apropriar de recursos alheios à exação tributária. Ou seja, não cabe à Fazenda Pública locupletar-se gerando perdas aos contribuintes sendo razoável restituí-los do que foi indevidamente obtido.

Na seara jurisprudencial inicialmente o entendimento seria pela possibilidade de restituição somente caso não ocorresse o fato gerador ao final da cadeia da substituição tributária, entretanto o entendimento foi sendo modificado ao longo do tempo de maneira que tal temática culminou no julgamento do Recurso Extraordinário 596.832/RJ, em sede de repercussão geral, no Supremo Tribunal Federal, em junho de 2020. A decisão proferida deu interpretação à possibilidade de restituição pelos sujeitos passivos dos tributos PIS e COFINS recolhidos a maior na substituição tributária progressiva.

Um dos trechos do voto do relator argumentou que a eficiência da fiscalização tributária não pode servir de moeda de troca para legitimar o enriquecimento sem causa pelo Estado em detrimento do contribuinte. Outra temática abordada foi que o recolhimento antecipado é somente uma presunção, de maneira que o posterior valor real do negócio jurídico ensejaria no acerto do valor a ser recolhido.

Apesar do longo tempo que a questão aguardou julgamento, a tese final da repercussão geral consolidou o entendimento dos últimos anos, de possibilitar a restituição dos tributos PIS e COFINS, quando o recolhimento for superior à base de cálculo real na substituição tributária progressiva, em harmonia com os princípios tributários de proteção ao contribuinte.

## REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense 2019.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed. São Paulo: Método, 2013.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- BORBA, Claudio. **Direito tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Método, 2018.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 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: 29 jul. 2020.
- \_\_\_\_\_. Instrução Normativa n. 1.911, de 11 de outubro de 2019. Receita Federal do Brasil. Regula a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314>>. Acesso em: 10 ago. 2020.
- \_\_\_\_\_. 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 e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 30 jul. 2020.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm)>. Acesso em: 30 jul. 2020.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm)>. Acesso em: 30 jul. 2020.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 10.973, de 13 de maio de 2014. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm)>. Acesso em: 30 jul. 2020.
- CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- CAMILOTTI, José Renato. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva 2018.
- CASALINO, Vinicius. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2018.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- KFOURI, Anis. **Curso de direito tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Pis e Cofins**. 5. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Método, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

STF. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: ADI 1.851/AL. Relator: Ministro Ilmar Galvão. DJE: 22/11/2002. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1718462>>. Acesso em: 20 jul.2020.

STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 593.846/MG. Relator: Ministro Edson Fachin. DJE: 05/04/2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2642284>>. Acesso em: 03 jul.2020.

STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 596.832/RJ. Relator: Ministro Marco Aurélio de Mello. DJE 175: 10/07/2020. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2659948&numeroProcesso=596832&classeProcesso=RE&numeroTema=228>>. Acesso em: 02 ago.2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. São Paulo: Renovar, 2003.

10

## IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA E A (IN)JUSTIÇA FISCAL

ADEMIR JOSÉ BALENA



# IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA E A (IN)JUSTIÇA FISCAL

ADEMIR JOSÉ BALENA

## RESUMO

O imposto de renda e proventos de qualquer natureza é um tributo com grande importância na arrecadação federal. No tocante às pessoas naturais, recebe a denominação de Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF. Possui uma base de contribuintes bastante pulverizada, já que são mais de trinta milhões de Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF anuais. Da análise da história recente do tributo, verifica-se um distanciamento de alguns princípios constitucionais basilares do imposto, principalmente a progressividade, bem como a falta de correção da tabela progressiva do IRPF. Como consequência disso, a cada ano um número maior de contribuintes de baixa renda é alcançado pelo imposto. O objetivo deste estudo foi analisar a tributação das pessoas físicas pelo Imposto de Renda - IR. Para tal se comparou a carga tributária brasileira perante países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, os principais princípios constitucionais com aplicação para o citado tributo à luz da doutrina atual, especialmente o da progressividade, em confronto à legislação vigente bem como a correção da tabela do IRPF e ao final tecer algumas sugestões no sentido de se buscar a convergência.

**Palavras-chave:** Imposto de renda pessoa física. Princípios constitucionais tributários. Progressividade.



## ABSTRACT

Income taxes of any kind are a very important tax on federal revenue. Regarding individuals, it is called Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF (Personal Income Tax). It has a widely dispersed taxpayer base, as there are more than thirty million annual income tax returns. From the analysis of the recent history of the tax, there is a distancing from some basic constitutional principles of the tax, especially the progressivity, as well as the lack of correction of the IRPF table progressivity. As a result, each year a larger number of low-income taxpayers is reached by the tax. The objective of this study was to analyze IRPF's taxation on individuals by examining: the Brazilian tax burden compared to the countries of the Organization for Economic Cooperation and Development - OECD; the main constitutional principles applied to this tax considering the current doctrine, especially the IRPF progressivity, compared to the current legislation as well as the adjustments of the IRPF table. Finally, this paper weaves together suggestions to find convergence.

**Key-words:** Individual income tax. Tax constitutional principles. Tax progressiveness.

## 1. INTRODUÇÃO

O Direito Tributário afeta em maior ou menor grau a vida de todas as pessoas ainda que a imensa maioria delas não tenha esta percepção. Isto decorre porque no sistema tributário brasileiro, os tributos indiretos estão inclusos nos preços dos produtos e/ou serviços. Este desconhecimento tende a mudar na medida em que se obriga a constar nos documentos fiscais o montante de impostos pagos, tal como definido na Lei 12.741, de 2012. (BRASIL, 2012).

É sabido que a imensa maioria da população é avessa ao pagamento de tributos, e esta realidade não é diferente em relação ao imposto de renda. Um dos fatores que contribuem para esta aversão possivelmente reside na correlação que as pessoas fazem com os serviços públicos que são postos à sua disposição.

Especificamente no que tange ao imposto de renda, trata-se como o próprio nome infere de um imposto, e como tal o produto de sua arrecadação não tem um destino específico, como definido no Código Tributário Nacional – CTN, Lei 5.172 de 1966 no seu artigo 16: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” (BRASIL, 1966).

A Constituição Federal de 1988 - CF abriga nos artigos 145 a 162 o denominado sistema tributário nacional que contempla as competências tributárias de cada ente federado, os princípios gerais, as limitações ao poder de tributar e a repartição das receitas tributárias. (BRASIL, 2008).

O núcleo deste trabalho é o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza previsto no artigo 153, inciso III da CF, bem como o disposto no § 2º do mesmo artigo, onde estão elencados três princípios constitucionais do tributo quais sejam, generalidade, universalidade e progressividade. (BRASIL, 2008). Também serão analisados os demais princípios constitucionais tributários à luz da doutrina dominante confrontando-os com a realidade brasileira pós CF de 1988 relativamente à tributação pelo IR.

Sem ter a pretensão de esgotar o assunto, ao final serão apontadas algumas sugestões visando o realinhamento do imposto de renda aos princípios tributários consagradas na Magna Carta de 1988 visto que, como demonstrado no trabalho, no período desde a promulgação da mesma, a legislação infraconstitucional tem se afastado cada vez mais.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

Desde longa data a relação fisco e sociedade foi pautada pelo conflito entre a necessidade de financiamento das atividades estatais e o retorno qualitativo do pagamento dos tributos. Numa leitura das práticas adotadas pelos fiscos, percebe-se um papel intimidador por parte do ente estatal. Este modo de ação remonta aos tempos medievais quando os senhores dos feudos, acompanhados por seus exércitos, percorriam seus territórios e espoliavam a população subserviente. Praticamente nenhum benefício era oferecido em troca. (PAULSEN, 2017).

Nos tempos modernos as sociedades passaram a exigir do poder público a contraprestação de outros serviços além da segurança, como saúde, educação, transporte, infraestrutura, assistência social, previdência, etc. (MARIA, LUCHIEZI JUNIOR, 2010). Para oferecer tais benefícios, ao longo da história, os governantes foram aperfeiçoando as espécies de tributos que passaram a incidir sobre situações econômicas distintas, tais como a renda, a propriedade e o consumo.

Por seu lado, a sociedade passou a legitimar o poder constituído a estabelecer a cobrança de tributos dos cidadãos por meio de regras estabelecidas de modo que este possa prestar a sua atividade. Assim, existe um poder, que no exercício de sua soberania tributa. Mas o exercício desta competência não é uma simples relação de poder. No dizer de Machado (2016, p. 49) “É relação jurídica, pois está sujeita a normas às quais se submetem os contribuintes e também o Estado”.

Baleeiro<sup>1</sup>, citado por Paulsen (2017, p. 13), lista cinco formas dos governos obterem recursos para manutenção de suas atividades: mediante extorsão ou doação de outros povos; a partir da renda dos bens próprios do Estado; exigência de tributos; por meio de empréstimos e; por meio da emissão de moedas, nos seus diversos formatos.

Novamente a lição de Machado (2016, p. 24) que ensina que a tributação é a grande e talvez a única forma de evitar a estatização da economia ao demonstrar o fracasso do modelo comunista no Leste Europeu, pontuando o caso do sucesso da economia chinesa pós abertura do mercado.

Quando o tributo é instituído para a obtenção de recursos para o ente tributante, ele assume uma função fiscal. Por outro lado, em determinadas situações o objetivo é estimular ou desestimular determinado comportamento ou atividade. Neste caso, a função é extrafiscal (PAULSEN, 2017).

De acordo com Afonso (2008), o imposto sobre a renda foi instituído no Brasil no ano de 1922, por meio da Lei n° 4.625, de 31 de dezembro de 1922 e desde então vem sendo aperfeiçoado pela legislação e se firmando como importante fonte de arrecadação da União. Antes desta data foram feitas duas tentativas mal sucedidas de implantação do tributo, uma em 1843 sob o nome de contribuição extraordinária sobre os rendimentos das pessoas físicas e outra em 1867 que incidia sobre as pessoas que tivessem casa de habitação, independentemente de ser própria.

<sup>1</sup> BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 14. ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 115.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, está previsto na Constituição Federal – CF no seu artigo 153 nos seguintes termos:

**Art. 153.** Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

[...] (BRASIL, 2008, p. 93).

No Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172 de, de 25 de outubro de 1966 a previsão consta do artigo 43, conforme transcrição a seguir:

**Art. 43.** O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001). (BRASIL, 1966).

Importante aqui o entendimento do que seja renda e proventos. Segundo Coêlho renda é ao acréscimo decorrente do capital ou do trabalho, ou da combinação de ambos e proventos são os demais rendimentos, nos seguintes termos:

[...] o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de um acréscimo patrimonial efetivo: proveniente do capital ou do trabalho, ou da combinação de ambos (renda); de origem diversa do capital ou do trabalho, ou da combinação de ambos (proventos), podendo ou não alcançar acréscimos não dotados de periodicidade ou esforço produtivo. (COÊLHO, 2014, p. 434-5).

De maneira mais simples, e de acordo com a doutrina e jurisprudência dominante, o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial. Assim, nem todas as receitas seriam consideradas como renda, apenas aquelas capazes de impactar o patrimônio. (OLIVEIRA, 2008).

A base de cálculo, ainda de acordo com Oliveira (2008), é a diferença do patrimônio entre dois momentos distintos, isto é, início e final, que pode ser mensal, trimestral ou anual, a depender da origem do acréscimo patrimonial.

A título de demonstração da importância do tributo no contexto brasileiro, de acordo com dados divulgados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no ano de 2017 a arrecadação do IRPF representou 2,77% do PIB e 8,55% do total de tributos arrecadados. (BRASIL, 2019a).

## 2.1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Não existe consenso na doutrina sobre a conceituação precisa do que seja princípio. Alguns autores diferenciam os princípios de normas ou regras. É o caso de Greco<sup>2</sup>, citado por Oliveira (2008) com a seguinte lição:

Embora os princípios tenham alta importância, não se confundem com as normas jurídicas. Seu perfil é diferente. As normas jurídicas dispõem concretamente, especificamente sobre condutas certas a serem realizadas, enquanto os princípios indicam padrões a serem buscados ou resultados a serem obtidos, sem especificar concretamente quais condutas estão por eles diretamente regradas. (OLIVEIRA, 2008, p. 219).

Aquele autor também distingue princípios das limitações constitucionais ao poder de tributar.

[...] os princípios constitucionais tributários são determinações a serem cumpridas nas ações positivas do legislador ao passo que as limitações ao poder de tributar são proibições ou barreiras ao exercício daquelas ações. Dai as limitações não se constituírem exatamente em princípios. (OLIVEIRA, 2008, p. 242).

Oliveira (2008) ainda cita Ávila<sup>3</sup> para quem existem normas de primeiro grau (princípios em sentido estrito, sobreprincípios e as regras) e as normas de segundo grau (postulados hermenêuticos e postulados normativos aplicativos). Este autor define assim princípios:

São normas imediatamente finalísticas, primeiramente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção. (OLIVEIRA, 2008, p. 224).

Ávila, ainda citado por Oliveira (2008), entende que existem alguns princípios com alcance mais amplo abarcando em seu âmbito outros princípios mais restritos. No ensinamento

2 GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura 'suigeneris')*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 156 e ss.

3 ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 38 e ss.

do autor, estes são sobreprincípios. Nesse sentido, o princípio da segurança jurídica (sobreprincípio) é composto por outros princípios mais restritos como legalidade, irretroatividade.

No tocante às regras assim se manifesta Ávila: “As regras são normas imediatamente descritivas de comportamento, na medida em que descrevem o comportamento obrigatório, permitido ou proibido.” (OLIVEIRA, 2008, p. 224).

Já os postulados, segundo o mesmo autor, são condições sem as quais não há possibilidade de apreensão do objeto por ocasião da interpretação. “Há os postulados meramente hermenêuticos, destinados à compreensão em geral do Direito e os postulados aplicativos, cuja função é estruturar a sua aplicação concreta.” (OLIVEIRA, 2008, p. 224).

Não obstante estes ensinamentos, a grande maioria da doutrina no Brasil ainda segue a corrente que não faz as distinções elencadas. Entre os defensores desta corrente Carvalho<sup>4</sup>, citado por Oliveira assim se manifesta: “Os princípios são normas com todas as implicações que esta proposição apodítica venha a suscitar, mas são também valores, na medida em que lhes adjudicamos um vetor semântico axiologicamente determinado.” (OLIVEIRA, 2008, p. 233).

Do exposto, depreende-se que ao se analisar cada norma pode-se estar diante de uma, duas ou três dimensões, sendo que sempre há uma como preponderante: dimensão normativa de regra, dimensão normativa de princípio e dimensão normativa de postulado. De toda forma, neste trabalho tais normas são designadas genericamente como princípios com o intuito de facilitar a compreensão.

São diversos os princípios constitucionais que regem a atividade tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Interessa-nos especificamente aqueles que dizem respeito ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza previsto no Art. 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988, já transcrito. (BRASIL, 2008).

O próprio Art. 153, no seu § 2º já elenca três princípios: generalidade, universalidade e progressividade. (BRASIL, 2008). No entanto outros se encontram esparsos na Constituição Federal. Convém destacar que não existe unanimidade na doutrina a respeito do tema. Assim serão destacados os principais.

### 2.1.1. GENERALIDADE E UNIVERSALIDADE

Generalidade e universalidade apresentam, na doutrina, conceitos nem sempre precisos, conforme observam Alexandrino e Paulo (2004, p.152-3). Segundo estes autores, o imposto não poderia ser geral e não universal ou o contrário.

Para autores como Alexandre (2009) e Maia (2004), pelo princípio da generalidade, o imposto deveria atingir a todas as pessoas. Outros apresentam sentido oposto, ou seja, a universalidade buscando a tributação de todas as pessoas e a generalidade atingindo todas as rendas. É o caso de Kunzler (2012) quando afirma que pelo princípio de universalidade “todos aqueles que praticarem algum fato gerador deveriam ser tributados de forma igual,

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 2. Ed. Editora Noeses. p. 261.

sem qualquer tipo de distinção, exceto nos casos em que existe isenção fiscal expressamente determinada por lei que especifique as condições e os requisitos para sua concessão.”

Para outros ainda, como Oliveira o conceito é mais amplo no sentido de atingir além de todos os contribuintes, também todas as situações que envolvam acréscimos patrimoniais.

Assim, por força da generalidade, qualquer aumento patrimonial deve ser tratado por igual com todos os demais, sem distinções derivadas de quaisquer critérios discriminatórios. Sejam os aumentos patrimoniais derivados do trabalho ou do capital, sejam do trabalho autônomo ou assalariado, ou sejam produzidos por atividades ilegais, isto é, de qualquer causa pessoal ou patrimonial eficiente, devem todos receber tratamento idêntico. (OLIVEIRA, 2008, p. 254).

Ainda segundo Oliveira (2008, p. 255), pelo princípio da universalidade “todo o patrimônio do contribuinte deve ser considerado na sua integralidade, sem qualquer fracionamento”. No entender do autor, a retenção na fonte de imposto de renda, como por ocasião de aplicações financeiras fere este princípio, por considerar um fato econômico isolado. A ofensa a este princípio ocorre também nos casos de arrecadação antecipada por meio de carnê-leão.

Nos dois exemplos citados, ainda segundo o autor, com o pretexto de facilitar a arrecadação e a fiscalização, via de regra, o fisco acaba sendo beneficiado pelo recolhimento antecipado do tributo. Noutras situações o contribuinte é beneficiado, porque tributado numa alíquota fixa menor do que a tributação pela tabela progressiva.

A Tabela 1, ao demonstrar a tributação definitiva pelo IR, com retenção na fonte relativamente a rendimentos de aplicações financeiras facilita o entendimento da tese do autor.

**TABELA 1** - Tabela regressiva para aplicação em renda fixa

Alíquota (%)	Prazo da aplicação
22,5	≤ 180 dias
20,0	de 181 a 360 dias
17,5	de 361 a 720 dias
15,0	> 720 dias

Fonte: BRASIL, 2004. Elaborada pelo autor

## 2.1.2. PROGRESSIVIDADE

Oportuna a lição de Machado (2016, p. 305) quando ensina que a “progressividade dos impostos significa alíquotas diversas, crescentes na medida em que cresce a base de cálculo do imposto”. Neste sentido, o autor transcreve o ensinamento de Sousa<sup>5</sup> para quem a pro-

<sup>5</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. Póstuma. São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 171.

gressividade pode ser simples, quando toda a matéria tributável é submetida a cada alíquota e graduada quando cada alíquota é aplicada sobre intervalos do valor, isto é, entre um limite inferior e um limite superior.

Destaca-se também a lição de Maia nos seguintes termos:

[...] a progressividade sintetiza-se por meio de alíquotas crescentes e progressivas, em função do aumento das respectivas bases de cálculo, isto é, a incidência do tributo aumenta em percentuais à medida que aumentam as grandezas de valores que compõem a base de cálculo. (MAIA, 2004, p.39).

Ainda segundo a mesma autora deve-se distinguir progressividade de proporcionalidade. Nesta a alíquota é única não importando o valor da base de cálculo.

O princípio da progressividade do imposto de renda remete ao princípio da capacidade contributiva tendo em vista que a disponibilidade de renda de um indivíduo cresce mais do que proporcionalmente ao aumento de sua renda global. (ALEXANDRINO; PAULO 2004).

No Brasil, atualmente vigora uma tabela progressiva com quatro alíquotas e uma faixa de isenção, definida pela [Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015](#), conforme Tabela 2. Então equivale dizer que temos cinco faixas na tabela do imposto de renda.

**TABELA 2** - Tabela progressiva mensal

BASE DE CÁLCULO (R\$)	ALÍQUOTA (%)	PARCELA A DEDUZIR DO IMPOSTO (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: BRASIL, 2015

### 2.1.3. LEGALIDADE

Este princípio, insculpido no Art. 150, I da Constituição Federal veda a exigência de qualquer tributo que não seja instituído em lei. Não apenas a instituição, mas também a majoração deve ser feita por lei. Daí decorre que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza previsto no Art. 153, inciso II, ainda que tenha sido criado pela Lei 5.172, de 1966 – CTN, portanto, anteriormente à Constituição Federal de 1988, foi por esta recepcionada. (BRASIL, 2008).

Na lição de Schoueri (2018, p. 305), o princípio da legalidade “implica em reserva absoluta de lei: a totalidade da matéria tributada deve vir regulada exclusivamente por lei, ou por atos com força de lei.”



As exceções ao princípio da legalidade no tocante à majoração de tributos estão previstas no próprio texto constitucional, no Art. 153, §1º, e se referem ao imposto de importação de produtos estrangeiros, de exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, de produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. (BRASIL, 2008).

#### 2.1.4. ANTERIORIDADE

Previsto no Art. 150, inciso II, alínea “b” da CF impede a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Nesse sentido, Coêlho ensina que:

[...] o princípio da anterioridade expressa a ideia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo, dessa forma, organizar e planejar seus negócios e atividades; [...]. (COÊLHO, 2014, p. 173).

O princípio da anterioridade, também chamado de princípio da não-surpresa, está intimamente ligado ao princípio da segurança jurídica, impedindo que as regras sejam alteradas dentro do mesmo exercício financeiro. (ALEXANDRINO; PAULO, 2004). Maia (2004) complementa que, no caso do imposto sobre a renda, este princípio tem uma particularidade, a lei que promova alterações na carga tributária deve estar publicada antes do primeiro dia do mês de janeiro ano-calendário em que ocorrerão os fatos geradores do tributo.

Importante também destacar a anterioridade nonagesimal, também conhecida como noventena. Prevista no artigo 150, inciso III, alínea “c” da CF, impede que sejam cobrados tributos antes de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que o instituiu ou aumentou, sem prejuízo do disposto na alínea “b”, citada antes. Esta vedação não atinge o IR visto que foi excepcionado por disposição expressa no §1º do mesmo artigo. (BRASIL, 2008).

#### 2.1.5. NÃO CONFISCO

Com previsão constitucional no Art. 150, inciso IV este princípio impede que, por meio de legislação tributária, os bens do particular sejam confiscados, estando alicerçado no direito à propriedade. Busca-se evitar com isso que o ente tributante, a pretexto de aumentar a sua arrecadação retire do particular os recursos necessários ao exercício de sua atividade produtiva, ou a extorsão de seu patrimônio. (ALEXANDRINO; PAULO, 2004).

Importante a observação de Machado no sentido de não se confundir com o confisco relacionado à infração. O autor ensina que a multa tem por objetivo “desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual.” (MACHADO, 2016, p. 42).

Não existe uma precisão na definição do que seja uma carga tributária confiscatória. No entanto, especificamente em relação imposto de renda, Maia (2004, p. 46-7) diz que seria confisco a cobrança de tributo em valor superior ao que foi acrescido ao patrimônio no período considerado, deduzido das despesas necessárias, no caso de pessoa física, às necessidades da família.

Para Coêlho (2014), o não confisco tem a ver com razoabilidade na tributação. Para o autor o não confisco serve para estabelecer padrões aceitáveis de tributação, que sejam suportáveis, de acordo com a cultura e as condições de cada povo frente às conjunturas que estejam passando.

### 2.1.6. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Este princípio encontra seu alicerce no §1º da Art. 145 da CF que prevê “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. (BRASIL, 2008, p. 89). Isto implica que as pessoas com maior capacidade contributiva devem contribuir com valores progressivamente a maiores em relação aos mais pobres (MAIA, 2004). Desta forma seria possível uma redistribuição da riqueza reduzindo as desigualdades socioeconômicas entre os cidadãos.

Para Machado (2016) este princípio deve ser obedecido inclusive quando da concessão de isenções observando-se para o caso das pessoas físicas o mínimo vital, sob pena de inconstitucionalidade.

Alexandrino e Paulo (2004) ensinam que entre as várias técnicas para graduar os impostos, notadamente nos de caráter pessoal, como é o caso do imposto de renda, segundo a capacidade contributiva, as duas mais comuns são a autorização para dedução de despesas como saúde e educação e a outra é por meio do estabelecimento de alíquotas progressivas. A primeira situação, observam os autores, “permite que se reconheça não terem a mesma capacidade econômica, por exemplo, duas pessoas que, embora auferam renda equivalente, diferam em número de dependentes, gastos com saúde, educação, etc.” (ALEXANDRINO; PAULO, 2004).

Cita-se também Afonso (2008) para quem a existência de limites para as deduções na base de cálculo do imposto afronta o princípio da capacidade contributiva. Ainda segundo o autor, “[...] as deduções permitidas têm, ao menos em tese, o escopo de atender ao princípio da capacidade contributiva”. (AFONSO, 2008, p. 137).

### 2.1.7. MÍNIMO VITAL

Embora conceito de mínimo vital seja um tanto vago, ele encontra respaldo na própria CF no Art. 7º, inciso IV, onde são assegurados, aos trabalhadores urbanos e rurais os seguintes direitos, entre outros:

IV – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família, com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim. (BRASIL, 2008, p. 11).

Em que pese ser o imposto de renda um tributo eminentemente fiscal, isto é, cujo objetivo principal seja a arrecadação para o Tesouro Nacional, há que se levar em conta a necessidade de sobrevivência da família, ou seja, aquilo que muitos autores denominam como mínimo existencial. (MAIA, 2004).

### 2.1.8. ISONOMIA

Previsto no Art. 150, inciso II da CF impede que os entes federados estabeleçam distinção entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Impede também a concessão de privilégios, por exemplo, a pessoas de determinada profissão ou categoria. A isonomia não impede a observância de outros princípios como o da capacidade contributiva ou do mínimo vital. (BRASIL, 2008).

Nesse sentido a lição de Alexandre (2009) para quem, pelo princípio da isonomia deve-se tratar diferente quem é diferente, na proporção das desigualdades existentes. Na mesma linha é o entendimento de Machado (2016, p. 38) quando diz que “aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo *igualmente* tributado.”

Alexandrino e Paulo entendem que as concessões de anistia, comuns por ocasião dos parcelamentos especiais, ferem este princípio, porque beneficia “pessoas com grande capacidade econômica, em óbvia contradição com o princípio da capacidade contributiva” (ALEXANDRINO; PAULO, 2004).

### 2.1.9. IRRETROATIVIDADE

Este princípio está expresso no Art. 150, inciso III, alínea “a” da CF e impede que os entes tributantes institua tributos para alcançar fatos pretéritos. Assim como o princípio da anterioridade, é corolário da segurança jurídica.

As exceções ao princípio da irretroatividade estão previstas no Art. 106 do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (BRASIL, 1966).

Alexandrino e Paulo (2004) entendem que, embora o comando seja no sentido de impedir a cobrança de tributos pretéritos por lei nova, o inverso também é vedado, isto é, a retroação de lei que extinga ou reduza tributo.

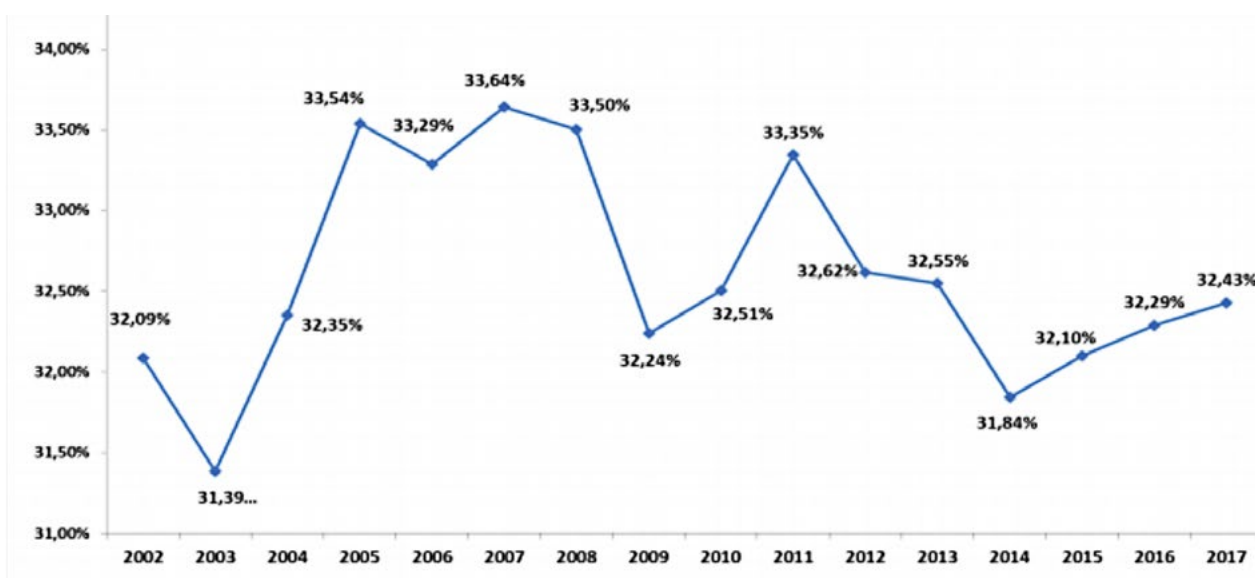
## 2.2. A CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL COMPARATIVAMENTE AOS PAÍSES DA OCDE

Antes de adentrarmos especificamente na análise do IRPF considera-se importante demonstrar alguns dados relativos à carga tributária do Brasil e também compará-la a outros países da OCDE.

Primeiramente, o Gráfico 1 mostra o comportamento da carga tributária total do Brasil no período de 2002 a 2017. Nele, verifica-se que no período o índice gira em torno dos 33%.

Importante destacar que a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB adota, para medir a carga tributária, a metodologia em que são considerados tributos as receitas destinadas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, as contribuições previdenciárias e as contribuições paraestatais para o sistema “S” (SENAC, SENAI, SENAR, etc.). Assim o gráfico citado mostra uma relação entre a arrecadação de tributos, acrescido das receitas acima, frente ao Produto Interno Bruto – PIB do país. (BRASIL, 2019a).

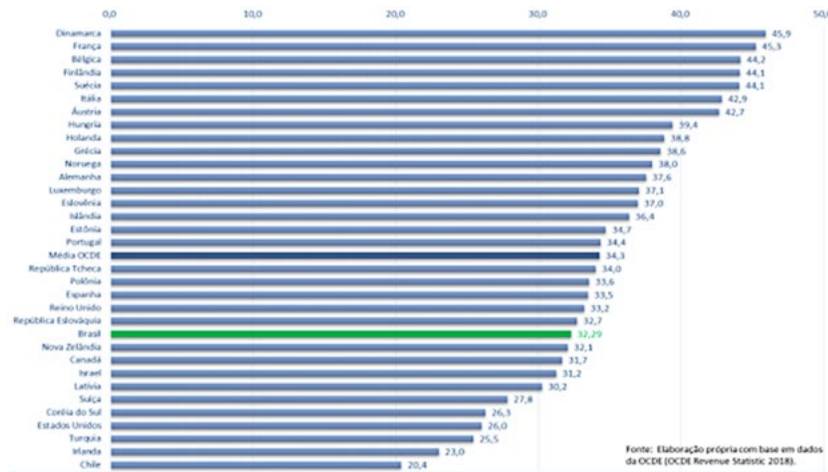
GRÁFICO 1 - Evolução da carga tributária no Brasil - 2002 e 2017 (%PIB).



Fonte: BRASIL, 2019a

O Gráfico 2 traz um comparativo da carga tributária brasileira frente aos países da OCDE para o ano de 2016. Nele vê-se que a carga tributária brasileira se encontra num patamar intermediário entre os 20,4% da carga tributária do Chile e os 45,9% da Dinamarca. A despeito destes números, a sociedade brasileira considera que nossa carga tributária é muito elevada, possivelmente pelo fato de não termos a contrapartida do Poder Público em serviços de qualidade.

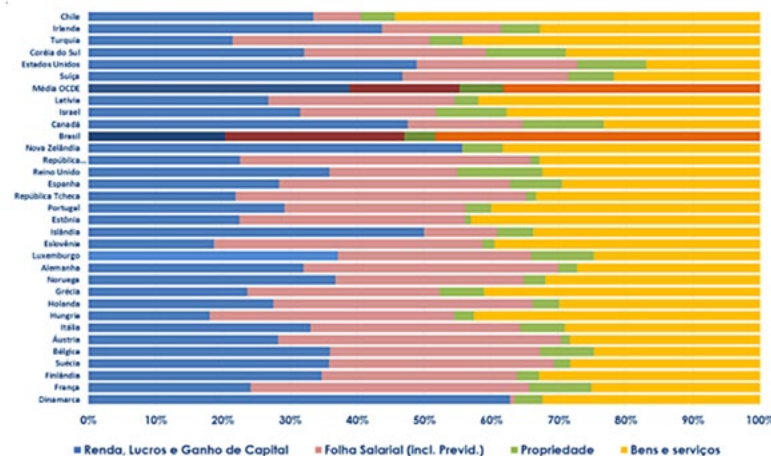
**GRÁFICO 2 – Carga tributária no Brasil e nos países da OCDE (2016).**



Fonte: BRASIL, 2019a

Já o Gráfico 3 evidencia que, enquanto a média dos países da OCDE tributa mais a renda, o Brasil taxa mais o consumo, chegando próximo de 50%. Esta é uma distorção que precisa ser corrigida no Brasil porque onera proporcionalmente mais a população mais pobre, já que o percentual de tributos incidente sobre o consumo é o mesmo independentemente da renda do consumidor. Verifica-se que a tributação sobre a renda, lucros e ganho de capital é aproximadamente o dobro na média dos países da OCDE comparativamente ao Brasil.

**GRÁFICO 3 – Carga tributária por base de incidência Brasil e países da OCDE (2016)**



De acordo com Maria e Luchiezzi Junior (2010), em análise a dados similares publicados anteriormente, no tocante à tributação sobre a renda verifica-se que a parcela incidente sobre os rendimentos do trabalho se equivalem aos rendimentos sobre o capital Segundo os autores:

Isto ocorre porque a legislação atual não submete à tabela progressiva do IR os rendimentos de capital e de outras rendas da economia, que são tributadas com alíquotas inferiores ao imposto de renda incidente sobre a renda do trabalho. A legislação tributária ao permitir a incidência exclusiva na fonte de determinados rendimentos acaba estabelecendo discriminações na origem da renda dos contribuintes, pois estes acabam sendo tributados apenas proporcionalmente fugindo da progressividade. (MARIA, LUCHIEZI JUNIOR, 2010, p.141).

Conclusão na mesma linha é a obtida por Castro (2014) quando mostra que, no período de 2003 a 2012 a tributação sobre bens e serviços oscilou entre 47,8 e 50,42%, enquanto que os tributos sobre a renda e a propriedade oscilaram entre 20,51 e 23,83%. Ainda que, segundo o autor, a carga tributária tenha crescido no período analisado, o perfil redistributivo manteve-se inalterado, com tendência regressiva.

### 2.3. O IRPF À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A despeito do comando constitucional inserto no Art. 153, §2º, inciso I relativo à progressividade, tem-se visto no Brasil movimento em sentido oposto. Isto tem ficado ainda mais evidente atualmente com o posicionamento do Presidente da República defendendo alíquota única para o imposto de renda. Ora, como visto antes, alíquota única não obedece ao princípio da progressividade, é apenas proporcionalidade.

Antes da promulgação da CF de 1988, vigorava no Brasil a tabela do imposto de renda instituída pelo Decreto-Lei nº 2.419, de 10 de março de 1988, com nove faixas e alíquotas de 0 a 45%. (BRASIL, 1988).

Em 1988, o poder constituinte inseriu textualmente a progressividade. Lamentavelmente o efeito foi o oposto, com a edição da Lei no 8.383, de 30 de dezembro de 1991, que instituiu três faixas de tributação, com alíquotas de 0, 15 e 25%, a partir do calendário de 1992. (BRASIL, 1991).

Para os anos calendário 1994 e 1995 vigorou uma tabela progressiva com quatro faixas sendo 0, 15, 26,6 e 35%, conforme Tabela 3. No entanto, a partir do ano calendário 1996, exercício 1997, as faixas foram reduzidas para apenas três, sendo 0, 15 e 25%. A partir do ano calendário 1998, a última faixa foi elevada para 27,5%, permanecendo até o ano calendário 2008. (BRASIL, 2015).

A Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007 estabeleceu para os anos calendário 2007 e 2008 três faixas na tabela, sendo 0, 15 e 27,5% assim como uma correção de 4,5% até o ano calendário de 2011. (BRASIL, 2007).

A partir do ano calendário 2009, por força da Lei 11.495, de 2009, passou a vigorar a tabela com cinco faixas, sendo 0, 7,5, 15, 22,5 e 27,5%. (BRASIL, 2009).

**TABELA 3 - Histórico da tabela Progressiva do IRPF  
(Exercícios 1993 a 2001)**

Exercício	1993 e 1994		1995		1996		1997		1998		1999 a 2001	
	Reais*		Reais*		Reais		Reais		Reais		Reais	
TABELA PROGRESSIVA	BC	Aliq	BC	Aliq	BC	Aliq	BC	Aliq	BC	Aliq	BC	Aliq
	Até 9.543,0		Até 9.543,0		Até 8.803,4		Até 10.800,00		Até 10.800,00		Até 10.800,00	
	Acima de 9.543,0 até 18.609,0	15	Acima de 9.543,0 até 18.609,0	15	Acima de 8.803,4 até 17.166,3	15	Acima de 10.800,0 até 21.600,0	15	Acima de 10.800,0 até 21.600,0	15	Acima de 10.800,0 até 21.600,0	15
	Acima de 18.609,0	25	Acima de 18.609,00 até 171.771,0	26,6	Acima de 17.166,30 até 158.457,4	26,6	Acima de 21.600,0	25	Acima de 21.600,0	25	Acima de 21.600,0	27,5
			Acima de 171.771,0	35	Acima de 158.457,4	35						

Valores em Reais convertidos pela UFIR média de 1995 (0,79524) Elaboração: COSIT/SRF

Fonte: BRASIL, 2015

A Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011 manteve estas faixas vigentes até o ano calendário 2014. (BRASIL, 2011).

Já a Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015 manteve a mesma estrutura de alíquotas promovendo a última correção na tabela progressiva. (BRASI, 2015).

Desde então, pela falta de correção, a cada ano mais contribuinte entram na obrigatoriedade de entrega da DIRPF e, conseqüentemente, passam a contribuir para o fisco.

A Tabela 4 demonstra a distorção existente entre a correção da tabela progressiva e o IPCA, a partir da última correção em 2015.

**TABELA 4 - Comparativo da correção da tabela do IR com IPCA (2015-2018)**

Ano	Correção tabela (%)	IPCA (%)	Diferença	Diferença acumulada
2015	5,6	10,67	5,07	5,07
2016	-	6,29	6,29	11,36
2017	-	2,95	2,95	14,31
2018	-	3,75	3,75	18,06

Fonte: INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 2019a. Elaborada pelo autor

Retroagindo na série certamente as distorções são ainda maiores tendo em vista lacunas históricas, principalmente na década de 1990. De toda forma, apenas a análise do período ilustrado na tabela já demonstra um aumento real do imposto superior a 18%.

A tributação pelo imposto de renda é eminentemente fiscal, isto é, sua função é a arrecadação de recursos pela União detentora da competência tributária, como visto antes. No entanto, ele também possui uma importante função social na redistribuição da riqueza, entre pessoas e regiões geográficas distintas, conforme previsão no Art. 159 da CF.

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

- a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
- b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;
- c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;
- d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;
- e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano; (BRASIL, 2008, p. 99).

Os dados apresentados até aqui, relativamente à alta incidência de impostos sobre o consumo, assim como a fragilização do princípio da progressividade do imposto de renda com a redução de faixas na tabela, alíquotas relativamente baixas para rendas maiores e falta de correção da referida tabela tem levado à inclusão e tributação cada vez maior das camadas da população com menor renda.

A título de exemplo, para o ano calendário 2017, mais de seis milhões e cem mil contribuintes que entregaram declaração possuíam rendimento tributável bruto de até dois salários mínimos, que à época era de R\$ 937,00. Isso significa dizer que, se a tabela progressiva (TAB. 2) tivesse seus valores corrigidos apenas pela defasagem apontada na Tabela 4 até o ano de 2017, ou seja, em 14,31% boa parte destes contribuintes estaria desobrigada de apresentar suas declarações. (BRASIL, 2019b). É preciso ter em mente também, que nesta faixa de renda estão situados os trabalhadores com menor nível de instrução e que, via de regra, demandam a contratação de profissional da área contábil para o preenchimento de suas declarações, o que contribui para subtrair mais uma parcela do rendimento familiar. Isso fica bem evidente na Tabela 5.



**TABELA 5 - Alíquota efetiva da renda tributável por faixa de salário mínimo (em %)**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Até 20 SM	3,3%	3,6%	3,4%	3,9%	4,2%	4,6%	4,9%
20 a 40 SM	14,5%	15,0%	14,9%	15,3%	15,6%	16,3%	16,4%
40 a 80 SM	18,4%	18,7%	18,5%	18,7%	18,9%	19,1%	19,0%
80 a 160 SM	20,4%	20,6%	20,4%	20,5%	20,6%	20,9%	20,5%
> 160 SM	21,3%	21,7%	21,1%	21,2%	21,3%	21,1%	20,8%

Fonte: BRASIL, 2019b. Adaptada pelo autor

Os dados demonstram uma perversidade em andamento. Enquanto nas duas faixas mais baixas de renda, ou seja, até 40 salários mínimos – SM a alíquota tem apresentado um crescimento praticamente constante no período analisado, a faixa mais alta, acima de 160 SM apresentou uma redução de 21,3% para 20,8%. A parcela com maior poder aquisitivo está se beneficiando em razão da mitigação da progressividade da tabela do IRPF.

Já a Tabela 6 mostra que, para o período de 2014 a 2018, enquanto o número de DIRPF entregues cresceu 11,22%, o PIB decresceu 4,2% e o IPCA avançou 30,07%. Ora, se a tabela progressiva fosse corrigida deveria ter uma redução de número de declarações entregues visto que a população ficou mais pobre no período pela corrosão do poder aquisitivo decorrente da inflação medida pelo IPCA.

**TABELA 6 - Comparativo do número de DIRPF entregues com variação do PIB e IPCA (2014-2018)**

Ano calendário	Nº DIRPF	PIB%	IPCA%
2014	27.581.083	0,5	6,41
2015	27.518.844	-3,5	10,67
2016	28.033.647	-3,3	6,29
2017	29.101.516	1,0	2,95
2018	30.677.080	1,1	3,75
Varição (%)	11,22	-4,2	30,07

Fontes: BRASIL, 2019c. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 2019b. Elaborada pelo autor

Estes números demonstram de forma bastante contundente a distorção que está sendo gerada pela falta de correção da tabela progressiva.

A respeito do cenário que se observa no tocante à tributação atualmente pelo imposto de renda, merece destaque a contribuição de Afonso nos seguintes termos:

Por assim dizer, parece-nos que a política tributária atual peca duas vezes. Uma por deixar de atender implicitamente os conceitos aplicáveis ao Imposto sobre a Renda em certos casos, não alcançando assim a justiça fiscal pretendida, e outra por deixar de cumprir os encargos relativos à função social do tributo em si. (AFONSO, 2008, p.158).

E complementa que, em nome da simplificação do modelo, busca-se o aumento das receitas tributárias com flexibilização cada vez maior em relação aos princípios constitucionais:

Especificamente no que concerne ao Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza das pessoas físicas, pudemos observar, ao longo dos anos, uma mitigação gradual da complexidade e rigidez que o sistema tributário demanda, seja pela não aplicação dos princípios constitucionais, seja pela redução e generalização das deduções, instrumentos basilares no sentido de se atingir a capacidade econômica de cada contribuinte, com vistas a alcançar a isonomia material, conseqüentemente, justiça tributária, e ainda, pela equivocada equiparação à renda de outros elementos inerentes ao patrimônio, como é o caso das receitas e dos rendimentos. (AFONSO, 2008, p.159).

O autor demonstra com isso o distanciamento cada vez maior da legislação infraconstitucional relativamente aos princípios erigidos pelo poder constituinte como nortes a serem perseguidos em busca de uma justiça tributária.

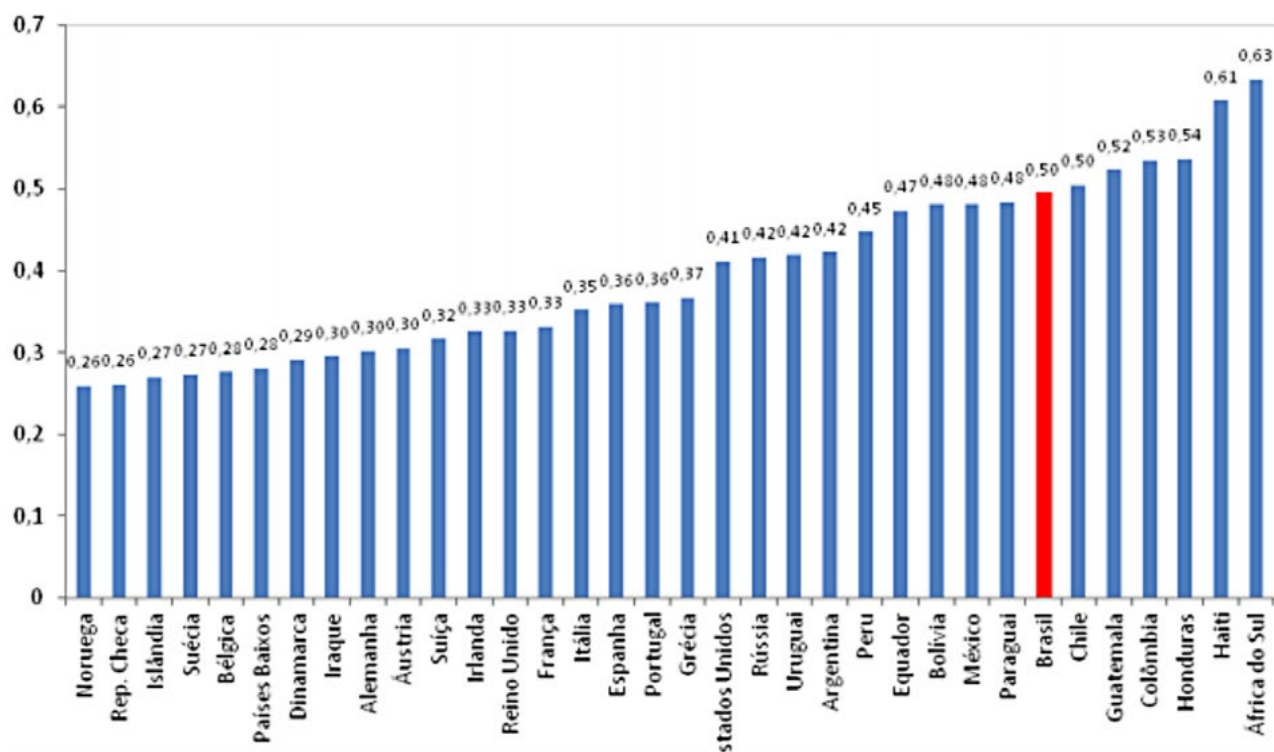
Neste sentido, também a lição de Maia é bastante oportuna:

Cada cidadão tem o dever de contribuir para as despesas públicas, mas essa participação deverá ocorrer na exata proporção e medida da capacidade contributiva de cada um e deverá considerar o respeito a um mínimo existencial. A garantia do mínimo vital, assim, busca o respeito à dignidade humana, à preservação do não-confisco e à efetividade da isonomia fiscal que garantam a aferição da capacidade contributiva do cidadão na conquista de uma tributação mais justa. (MAIA, 2004, p. 60).

Quando é retirada uma fatia maior dos recursos de uma pessoa com elevado poder aquisitivo, ainda lhe sobram recursos suficientes para a manutenção familiar. O mesmo não é verdadeiro quando analisamos pessoas das camadas mais baixas da população.

O Gráfico 4 mostra a disparidade na distribuição de renda no Brasil por meio do índice de Gini quando comparado a outros países. Este índice tem uma variação de 0 a 1, sendo que quanto mais próximo de 0, menor a desigualdade na distribuição da riqueza. Verifica-se que o País tem uma das piores distribuições de renda entre os países analisados.

GRÁFICO 4 – Índice de Gini de países selecionados em 2013



Fonte: BANCO MUNDIAL, IBGE/PNAD, 2013; BRASIL 2019d

Ainda que este índice esteja caindo no Brasil, em 2004 era 0,545, percebe-se a grande disparidade frente aos países mais desenvolvidos.

### 3. CONCLUSÃO

Ainda que outros impostos como Imposto Territorial Rural – ITR, Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU possam ser progressivos, não há dúvidas de que o IR é o que melhor se adequa ao princípio, exigindo da parcela com maior capacidade contributiva uma contribuição maior que depois é redistribuída para benefício geral da população, nos termos do Art. 159 da CF.

Embora tenhamos obtido alguns avanços na distribuição da riqueza no passado recente do País, ainda existem distorções muito marcantes, como as apontadas pelo índice de Gini.

O nosso sistema tributário é regressivo, na medida em que onera mais o consumo em detrimento do patrimônio e a renda.

A União tem se beneficiado deliberadamente pela não correção da tabela progressiva do IR fazendo com que a cada ano mais contribuintes sejam obrigados a entregar DIRPF, e mais do que isso, praticando uma disfarçada majoração do imposto a ponto de ameaçar o mínimo vital para manutenção das famílias.

O período pós CF de 1988 é marcado por um retrocesso na progressividade do IRPF, indo na contramão dos ditames constitucionais. Também ofende a progressividade, a tributação por alíquota única de 15% os rendimentos relativos à aplicação em mercado de capitais.

O atual momento, em que no Congresso Nacional se discute a reforma tributária, é bastante oportuno para corrigir as distorções apontadas com a adoção das seguintes medidas:

- a) correção da tabela progressiva do IR de forma a recompor, pelo menos a defasagem acumulada desde o ano de 2015 quando ocorreu a última correção, ou seja 18,06%;
- b) aumento no número de faixas da tabela progressiva para pelo menos nove, com alíquotas progressivas de 0 a 45%, reestabelecendo o status vigente à época da Constituição Federal de 1988;
- c) a tributação pela tabela progressiva dos rendimentos obtidos nas aplicações em bolsa de valores em substituição da atual tributação pela alíquota única de 15%;
- d) redução da tributação sobre o consumo de bens e serviços de modo a reverter a regressividade da carga tributária no Brasil.

A implementação destas sugestões pode proporcionar um aumento na receita tributária do IRPF, possibilitando uma redução na tributação sobre o consumo. Importante destacar que a desoneração da tributação sobre o consumo pode ser feita pela própria União, por meio de ajustes na tabela de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, previsto no Art. 153, inciso IV, da CF, ou com o envolvimento dos estados, Distrito Federal e municípios no caso de uma abrangência de caráter federal.

## LISTA DE SIGLAS

CF – Constituição Federal  
CTN – Código Tributário Nacional  
DIRPF – Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física  
FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço  
FPM – Fundo de Participação dos Municípios  
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística  
IPCA – Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo  
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados  
IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana  
IPVA - Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores  
IR – Imposto de Renda  
ITR - Imposto Territorial Rural  
IRPF - Imposto de Renda da Pessoa Física  
OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico  
PIB – Produto Interno Bruto  
RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil  
SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial  
SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial  
SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural  
SM – Salário Mínimo

## REFERÊNCIAS

AFONSO, Sylvio César. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física: aspectos infra-constitucionais relevantes**. 2008. 180f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/8297>. Acesso em: 10 set. 2019.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 3. ed. atual. ampl. São Paulo: Método, 2009.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência**. 7. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004. 820p.

BRASIL. Constituição de 1988. PINTO, Antonio Luiz de Toledo. WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos. CÉSPEDES, Livia. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 41. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.419, de 10 de março de 1988**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e do imposto de renda na fonte. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 mar. 1988.

BRASIL. Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. **Diário Oficial da União**, Brasília, 02 jan. 1923.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL. **Lei no 8.383, de 30 de dezembro de 1991**. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 dez. 1991.

BRASIL. Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004. Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 21 dez. 2004.

BRASIL. Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física; dispõe sobre a redução a 0 (zero) da alíquota da CPMF nas hipóteses que menciona; altera as Leis nºs 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 11.128, de 28 de junho de 2005, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 10.260, de 12 de julho de 2001, 6.194, de 19 de dezembro de 1974, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 9.432, de 8 de janeiro de 1997, 5.917, de 10 de setembro de 1973, 8.402, de 8 de janeiro de 1992, 6.094, de 30 de agosto de 1974, 8.884, de 11 de junho de 1994, 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.706, de 14 de setembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 11.119, de 25 de maio de 2005, 11.311, de 13 de junho de 2006, 11.196, de 21 de novembro de 2005, e do Decreto-Lei nº 2.433, de 19 de maio de 1988; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 mai. 2007 (edição extra).

BRASIL. Lei nº 11.495 de 4 de junho de 2009. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 jun. 2009.

BRASIL. Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011. Altera os valores constantes da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e altera as Leis nºs 11.482, de 31 de maio de 2007, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.656, de 3 de junho de 1998, e 10.480, de 2 de julho de 2002. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 ago. 2011.

BRASIL. Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 dez. 2012.

BRASIL. Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015. Altera as Leis nºs 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 jul. 2015.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Carga tributária no Brasil 2017: análise por tributos e bases e incidência**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf/view>>. Acesso em: 30 ago. 2019a.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Grandes números das declarações do imposto de renda das pessoas físicas**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-capa>>. Acesso em: 03 set. 2019b.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas). Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 05 set. 2019c.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Relatório da distribuição pessoal da renda e da riqueza da população brasileira**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf>>. Acesso em: 11 set. 2019d.

CASTRO, Fábio Avila de. **Imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição**. 2014. 115 f. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Brasília. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/handle/10482/16511>. Acesso em: 17 set. 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 13. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COLARES, Ana Carolina. **Referencial teórico**. Disponível em: <<https://pucminas.instructure.com/courses/658/modules/items/185537>>. Acesso em: 09 set. 2019.

CUNHA, Helenice Rêgo dos Santos (elab.). **Padrão PUC Minas de normalização: normas da ABNT para apresentação de artigos de periódicos científicos**. Belo Horizonte: PUC Minas, ago. 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/precos-e-custos/9256-indice-nacional-de-precos-ao-consumidor-amplo.html?=&t=series-historicas>>. Acesso em 02 set. 2019a.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Contas nacionais**. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/busca-redis.html?searchword=pib%20anual &start=180>>. Acesso em: 04 set. 2019b.

KUNZLER, Ivo J. **Análise extra-normativa do poder tributário**: uma leitura filosófica e constitucional de um caso concreto. Novo Hamburgo: IBLISA Publisher, 2012. 228p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016. 560p.

MAIA, Mary Elbe G. Queiroz. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri: Manole, 2004.

MARIA, Elizabeth de Jesus. LUCHIEZZI JR, Álvaro (organizadores). **Tributação no Brasil**: em busca da justiça fiscal. Brasília: [s.n.], 2010. 194p.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. 1159p.

PAULA, Cássio José de. **A redação científica**. Disponível em: <<https://pucminas.instructure.com/courses/658/modules/items/185476>>. Acesso em: 09 set. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: ESMAFE, 2011.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 1518p.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.





**SINDIRECEITA**  
Analistas-Tributários