

CENTRO UNIVERSITÁRIO AUTÔNOMO DO BRASIL – UNIBRASIL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
DOUTORADO

LUIZ CARLOS GUIESELER JUNIOR

PRINCÍPIO DA IGUALDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: O *ÍNDICE DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA* OBTIDO COM OS SISTEMAS DE INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL

CURITIBA

2023

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

LUIZ CARLOS GUIESELER JUNIOR

PRINCÍPIO DA IGUALDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: O *ÍNDICE DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA* OBTIDO COM OS SISTEMAS DE INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL.

Tese de Doutorado apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro Universitário Autônomo do Brasil – UniBrasil, Área de Concentração: Direitos Fundamentais e Democracia, como requisito parcial à obtenção de título de Doutor em Direito.

Orientador: Prof.^o Dr. Octávio Campos Fischer

CURITIBA

2023

Ficha catalográfica elaborada pelo Sistema Universitário de Bibliotecas (UniBrasil), com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

Guieseler Junior, Luiz Carlos

Princípio da igualdade em matéria tributária e a praticabilidade tributária: O Índice de Capacidade Contributiva obtido com os sistemas de inteligência artificial. / Luiz Carlos Guieseler Junior. -- Curitiba, 2023.

282 f.

Orientador: Prof. Dr. Octávio Campos Fischer
Tese (Doutorado) – UniBrasil, 2023.

1. Direito tributário. 2. Inteligência Artificial. 3. Direitos Fundamentais. I. Fischer, Octávio Campos, orient. II. Título.



ATA DE DEFESA PÚBLICA DE TESE DE DOUTORADO

Aos 11 dias do mês de dezembro de 2023, às 13h30, formato híbrido, online – via Plataforma Teams e presencial – sala 03, PPGD, Campus UniBrasil Curitiba, foi realizada Defesa Pública de Tese do Doutorando **LUIZ CARLOS GUIESELER JUNIOR**, no Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro Universitário Autônomo do Brasil - UniBrasil, Área de Concentração Direitos Fundamentais e Democracia, Linha de Pesquisa: Constituição e Condições Materiais da Democracia, com o trabalho intitulado: ***"PRINCÍPIO DA IGUALDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: O ÍNDICE DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OBTIDO COM OS SISTEMAS DE INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL"*** orientado pelo PROFESSOR DR. OCTAVIO CAMPOS FISCHER. A Banca Examinadora foi constituída pelos PROFESSORES DOUTORES: JEFERSON TEODOROVICZ, ANDRE PEDOTO DE SOUZA, MARINA MICHEL DE MACEDO MARTYNYCHEN E RITA DE CÁSSIA CORRÊA DE VASCONCELOS (MEMBROS) E OCTAVIO CAMPOS FISCHER (PRESIDENTE).

Resultado final atribuído ao candidato (Art. 105 – Regimento Interno do Programa de Pós-Graduação em Direito do UniBrasil):

- () Reprovado
- (**x**) Aprovado
- () Aprovado com láurea

Aprovação com exigências (Art. 105 – Regimento Interno do Programa de Pós-Graduação em Direito do UniBrasil):

_____-X-X-X-X-X-X-X-XX

Eu, PROF. DR. OCTAVIO CAMPOS FISCHER, Presidente da Banca e Orientador do Projeto, lavrei a presente Ata que segue assinada por mim e pelos demais membros da Banca Examinadora.

 Documento assinado digitalmente
OCTAVIO CAMPOS FISCHER
Data: 11/12/2023 14:04:17-0300
Verifique em <https://validar.jf.gov.br>

PROF. DR. OCTAVIO CAMPOS FISCHER
(PRESIDENTE - PPGD UNIBRASIL)

 Documento assinado digitalmente
OCTAVIO CAMPOS FISCHER
Data: 11/12/2023 14:04:17-0300
Verifique em <https://validar.jf.gov.br>

PROF. DR. JEFERSON TEODOROVICZ
(MEMBRO - PPGD FGV - EPPG)

MARINA MICHEL
DE MACEDO
MARTYNYCHEN

PROF. DR. MARINA MICHEL DE MACEDO MARTYNYCHEN
(MEMBRO- PPGD UNIBRASIL)

PROF. DR. ANDRÉ PEDOTO DE SOUZA
(MEMBRO - PPGD UNINTER)


RITA DE CÁSSIA
CORRÊA DE
VASCONCELOS
Assinado eletronicamente
por RITA DE CÁSSIA CORRÊA
DE VASCONCELOS
Data: 2023.12.11 14:04:17-0300

PROFA. DRA. RITA DE CÁSSIA CORRÊA DE VASCONCELOS
(MEMBRO- PPGD UNIBRASIL)

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1. A IGUALDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO.	12
1.1 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO DESDOBRAMENTO DA IGUALDADE OU COMO UMA DERIVAÇÃO DA PRÓPRIA LÓGICA DOS TRIBUTOS.....	17
1.2. A IGUALDADE E A JUSTIÇA FISCAL	24
1.3. O DESVIRTUAMENTO INTRÍNSECO DO SENTIDO DE IGUALDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: UMA QUESTÃO DE ENRAIZAMENTO.	27
1.3.1. <i>A Reforma igualitária tributária</i>	46
1.4. A PRINCIPIOLOGIA TRIBUTÁRIA E A IGUALDADE. UMA RELEITURA PROPOSITIVA PARA UM SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL JUSTO COM O ÍNDICE DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.	51
2. A PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: A COMPLEXIDADE DO CONFLITO INTERNO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	53
2.1. A APROXIMAÇÃO DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA COM A MENTALIDADE UTILITARISTA.....	58
2.2. PRATICABILIDADE: TÓPICA JURÍDICA, REGRA, PRINCÍPIO, <i>POLICY</i> OU INSTITUIÇÃO?.....	63
2.2.1. <i>A tópica jurídica</i>	64
2.2.2. <i>Princípios, regras, policy ou instituição</i>	67
2.2.3. <i>Pluralismo</i>	74
2.3. AS GENERALIZAÇÕES E PADRONIZAÇÕES NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO E A PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	79
2.3.1. <i>O Simples Nacional como outro exemplo de praticabilidade tributária (presunções)</i>	82
2.3.1. <i>As plantas fiscais genéricas como modalidade de praticabilidade tributária (generalização)</i>	87
2.3.3. <i>Demais modelos de praticabilidade</i>	89
2.3.3.1. Os preços de transferência (inadequada).....	90
2.3.3.2 As limitações às deduções nos gastos com educação (inadequada).	91
2.3.3.3 Da lista de serviços no imposto sobre serviços de qualquer natureza (inadequada).	94
2.3.3.4. O lançamento por homologação (adequada).	100
2.3.3.5 A substituição tributária progressiva (inadequada).	108
2.3.3.6 A dedução simplificada no Imposto de Renda das Pessoas Físicas (adequada).	112
2.3.3.7 O lucro presumido das pessoas jurídicas (adequada).	114
2.3.3.8 O tributo retido na fonte (adequada)	118
2.3.3.9. A manifestação de vontade do contribuinte nas relações jurídicas.	124
2.3.3.10. Conceitos jurídicos indeterminados (adequada);	127
2.3.3.11. A contribuição do seguro de acidentes do trabalho Sat (adequada).	130
2.3.3.12 Presunção de certeza e liquidez da dívida fiscal. (adequada).....	133
2.3.3.15 Pautas fiscais de valores (adequada);	146
2.3.3.16.1 Diferimento de tributo (adequada)	150
2.3.3.16.2 substituição tributária regressiva (adequada);	152

2.3.3.17 Desconto simplificado no imposto de renda de pessoa física. (adequada)	154
2.3.3.18 Regime de retenção tributária (adequada);	156
2.3.3.19 Solidariedade (adequada);.....	160
2.3.3.20 Lançamento por homologação (adequada);.....	166
2.3.3.21 Taxa de resíduos sólidos domiciliares. (adequada).....	174
2.3.3.22 Compensação (adequada);	176
2.3.3.23 Transação tributária federal e (adequada);	184
2.3.3.24 Lançamento de imposto por estimativa	190
2.3.3. 26 A substituição tributária chamada para frente;	192
2.3.3.27 O imposto de renda arrecadado na fonte que supõe a ocorrência de fato gerador futuro. ..	199
2.3.3.28 Regimes especiais em que se delegam ao executivo à criação de pautas de valores.	200
2.3.3.29 As tabelas de valores de veículos automotores;.....	201
2.4. A TENSÃO ENTRE A PRATICABILIDADE E A IMPRATICABILIDADE NA TENTATIVA DE SIMPLIFICAÇÃO PARA REDUZIR A COMPLEXIDADE DO DIREITO TRIBUTÁRIO	203
2.5. A (IN)SENSIBILIDADE DA PRATICABILIDADE OU (IN)SENSIBILIDADE DA IGUALDADE.	203
3. A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E A PRATICABILIDADE. O ÍNDICE DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ESPECÍFICA DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA E AS CONCEPÇÕES DE PIERRE BOURDIEU.	209
3.1. OS SISTEMAS DE INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	224
3.2. O ÍNDICE DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OBTIDO COM OS SISTEMAS DE INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL.....	225
3.2.1. O imposto de renda pessoa física como o tributo próprio do ICC.....	228
3.2.2. As concepções de Pierre Bourdieu	232
3.2.3. O índice de capacidade contributiva do Imposto de Renda pessoa Física	238
3.3. SEGURANÇA JURÍDICA	243
3.3.1. A segurança do blockchain	248
3.4. UM MODELO DE ÍNDICE DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	251
CONCLUSÕES	253
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	272

AGRADECIMENTOS

Há muito o que se agradecer. A gratidão é um sentimento de reconhecimento para as pessoas que de algum modo concorreram para que este estudo fosse possível. E são tantas pessoas que seria injusto nomear a todos.

Registro o papel fundamental das minhas filhas na obtenção de forças para vencer os desafios.

Os professores do PPGD Unibrasil na contribuição da minha formação. Maria Luisa Castela Ribeiro muito grato por todo o apoio.

Meu orientador que sempre teve um respeito pela individualidade e pela adesão à tese de modo pleno.

Meu colegas do PPGD por todo o companheirismo. Bruna Simioni. Clayton Gomes de Medeiros. Edgard Fernando Barbosa. Flávia Balduino Brazzale. Francieli Korquievicz Morbini. Taís Martins.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a três pessoas especiais em minha vida. Meu pai Luiz. Minha mãe Ivanilda e minha vó Edwirgem. São as cordas do meu coração.

RESUMO

Este estudo tem como escopo investigar a igualdade tributária e a capacidade contributiva em cotejo com a praticabilidade tributária e suas generalizações abstratas. Os modelos de praticabilidade utilizados pelo Estado quando utilizados sem critérios constitucionais rígidos e constitucionais acabam massificando os contribuintes e desrespeitando a capacidade econômica e tratando de modo desigual contribuintes que se encontram em situação igual. De outro lado, surgem mecanismo de captação dos contornos mais fidedignos da existência das relações jurídicas tributárias através dos sistemas de Inteligência artificial que podem dar suporte à redução das generalizações e das desigualdades e aproximar-se da real capacidade contributiva. Para tanto, é possível criar-se critérios mais próximos da realidade social vivida por cada indivíduo utilizando-se as lições de Pierre Bourdieu e encaixando-as nos sistemas de Inteligência artificial. Com isso, é possível a obtenção de um índice de capacidade contributiva através da captação dos dados extraídos dos suportes de registro eletrônico dos hábitos cotidianos dos contribuintes para reduzir o impacto negativo dos tributos, aqui estudo o imposto de renda, para que se tenha uma arrecadação que mantenha os cofres públicos abastecidos sem desrespeitar os direitos fundamentais. Estudo realizado dentro da linha de pesquisa “Constituição e Condições Materiais de Democracia” em razão da garantia de uma específica concepção de dignidade e família (no âmbito privado), as organizações e relações institucionais, e os tributos e a atividade tributária e de arrecadação, podendo funcionar como pressuposto da democracia e proporcionar algum tipo de aprimoramento no processo deliberativo democrático.

Palavras-chave: Igualdade; Capacidade Contributiva; Praticabilidade; Inteligência artificial; direitos fundamentais.

SUMMARY

This study aims to investigate tax equality and contributory capacity in comparison with tax practicality and its abstract generalizations. The practicability models used by the State when used without rigid constitutional criteria end up massifying taxpayers and disrespecting economic capacity and treating taxpayers who are in the same situation unequally. On the other hand, there is a mechanism for capturing the most reliable contours of the existence of tax legal relationships through artificial intelligence systems that can support the reduction of generalizations and inequalities and get closer to the real contributory capacity. To this end, it is possible to create criteria that are closer to the social reality experienced by each individual using Pierre Bourdieu's lessons and fitting them into artificial intelligence systems. With this, it is possible to obtain an index of contributory capacity through the capture of data extracted from electronic record supports of taxpayers' daily habits to reduce the negative impact of taxes, here I study income tax, so that we have a collection that keeps public coffers supplied without disrespecting fundamental rights. Study carried out within the line of research “Constitution and Material Conditions of Democracy” due to the guarantee of a specific conception of dignity and family (in the private sphere), organizations and institutional relationships, and taxes and tax activity and collection, which can function as a prerequisite for democracy and provide some type of improvement in the democratic deliberative process.

Keywords: Equality; Contributory Capacity; Practicability; Artificial Intelligence; fundamental rights.

INTRODUÇÃO

Ao vencedor as batatas! Essa frase que representava a fixação de Rubião no clássico de Machado de Assis *Quincas Borba*, traz um deboche no seu conteúdo: quem vence a batalha fica com seus espólios, ou seja, quem luta pelas batatas ao final fica com as batatas! Era a síntese do Humanitismo machadiano. Pura ironia.

O que nos mostra a obra de Machado de Assis¹ é que na lógica do “ao vencedor as batatas” há um lado que recebe o ódio ou compaixão (vencido) e o outro as glórias por ser vencedor. No entanto, quais são essas glórias senão a perda da própria humanidade? Na relação entre Estado e cidadão não pode haver vencidos e vencedores. Aqui não há espaço para “ao vencedor as batatas”.

A ideia dessa frase é um pouco mais profunda quando posta em análise das grandes dicotomias que o mundo assistiu e assiste até hoje. Materialismo histórico, luta de classes, sínteses de opostos, etc. O que importa ao que este trabalho busca é a tensão constante entre Estado e contribuinte. Nesta batalha pelas batatas (tributos) há sempre uma colisão de interesses, de um lado o Estado – com a missão de satisfazer as necessidades públicas – tentando arrecadar o máximo e, de outro, o contribuinte tentando ser tributado o menos possível ou da forma mais justa possível.

O que não se pode descurar desta batalha é que ambos os atores estão do mesmo lado, têm os mesmos interesses, pois não existe Estado sem cidadão/contribuinte que sustente a estrutura deste mesmo Estado. A simbiose desta relação é por demais óbvia ante a necessidade de convívio harmônico e pacífico.

Dessa forma, em que essa convivência é marcada pela tensão e pela desconfiança – como ver-se-á adiante – a própria relação de poder deve ser entremeada por mecanismos de proteção para ambos os protagonistas desta relação. Ao cidadão, um catálogo de direitos e garantias fundamentais e ao Estado, normas e regras próprias de garantia de supremacia do interesse coletivo que representa.

¹ “Daí a alegria da vitória, os hinos, aclamações, recompensas públicas e todos os demais efeitos das ações bélicas. Se a guerra não fosse isso, tais demonstrações não chegariam a dar-se, pelo motivo real de que o homem só comemora e ama o que lhe é aprazível ou vantajoso, e pelo motivo racional de que nenhuma pessoa canoniza uma ação que virtualmente a destrói. Ao vencido, ódio ou compaixão; ao vencedor, as batatas.” ASSIS, Machado de. *Obras Completas de Machado de Assis I: Romances Completos* (Edição Definitiva) (p. 903). Edição do Kindle.

A igualdade nesta relação foi sendo positivada nas constituições com o Constitucionalismo, que pode ser entendido como um movimento político, histórico e filosófico que defende a limitação da atuação estatal através de um instrumento chamado “Constituição”, visando conter os abusos do Estado e definir direitos e garantias fundamentais do cidadão. O papel dos constitucionalistas em contribuir para que fossem inseridas na Carta Superior as normas materialmente constitucionais, como os direitos e garantias fundamentais; a estrutura do poder e seus limites.

Surge então, o Sistema Tributário Nacional com seus valores recheados de princípios protetores da sanha arrecadatória. A Carta Política outorga ao cidadão um feixe de direitos fundamentais tributários e, de outro, outorga o direito de criar tributos (competência tributária) aos entes políticos. E aqui surge o ideal de convivência entre Estado e cidadão, onde a tributação deve ser justa, equânime e respeitosa.

A Constituição então cria um sistema de atribuição de poder de tributar ao Estado elencando fatos jurídicos tributários econômicos aptos a fazer surgir a relação jurídica tributária. Essa mesma norma maior também impõe os chamados limites ao poder de tributar, com a inserção, neste sistema tributário, de direitos fundamentais tributários através de valores que se busca proteger.

O valor **segurança jurídica** com os *princípios da segurança jurídica, da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*, para não permitir a tributação de inopino, insegura e que não permita ao cidadão se auto programar conhecendo hoje o direito de amanhã.²

A **liberdade** é garantida pelos princípios da *liberdade de locomoção* e o princípio da *proibição da diferenciação em razão da procedência ou destino dos bens*. A ideia central deste valor é atribuir uma garantia de total liberdade de circulação de bens e pessoas sem que os tributos sejam obstáculos para o exercício deste direito.

O valor **justiça da tributação** vem com o *princípio da igualdade*, com o *princípio da capacidade contributiva* e com o *princípio do não confisco*, como um ideal de se promover uma tributação que respeite as idiossincrasias individuais e que distribua o peso da carga tributária de modo uniforme como um modelo ideal de justiça tributária.

² ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

Desse modo, na atividade de criação e aplicação dos tributos, o Estado deve observar estes valores, sob pena de ficar apenas com as “batatas”! Como já dito “ao vencedor as batatas” não cabe na relação Estado-contribuinte.

Dentre estes valores, entrando no objeto deste estudo, o valor Justiça da tributação será investigado através da análise do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, pois a sensibilidade da aplicabilidade destes tão importantes direitos fundamentais do cidadão, em cotejo com outro objeto deste estudo, qual seja, a **praticabilidade tributária**, terá um contorno deveras relevante para a conexão destes institutos jurídicos na utilização de ferramentas da **inteligência artificial** – outro objeto deste estudo, para ao final a propositura de um **índice de capacidade contributiva**.

Para tanto, inicialmente é preciso fazer breve leitura do princípio da igualdade ao longo de um período específico da história começando a partir de uma simples constatação de ROUSSEAU em seu *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*³ – de que aquele primeiro homem que tenha cercado um terreno e dito “isto é meu” foi o fundador da sociedade civil e, acaso tivesse oposição de alguém, evitar-se-iam crimes, misérias, guerras, mortes e tantas outras coisas... –, pois reside aí o momento em que a propriedade passa a ser a difusora de todas as desigualdades que reverberam na sociedade até hoje e reverberam na carga tributária do mesmo modo.

Note-se que Rousseau⁴, ao escrever a obra que, segundo seu entendimento, justificava a origem e os fundamentos da desigualdade humana, apontou dois tipos de desigualdade entre os homens: a natural (ou física), própria da natureza, e a moral (ou política), que depende de uma autorização e consentimento dos homens. Investigando o nascimento da desigualdade no âmbito da comunidade estatal, o filósofo escreve que as desigualdades naturais praticamente possuem influência quase nula, de forma que são as desigualdades criadas politicamente que de fato resultam em significativa interferência, por exemplo, a ideia de propriedade.

Thomas Hobbes, ao dissertar acerca das leis civis, observou que “todos os homens membros de um Estado estão igualmente subordinados à lei, de modo que o Estado impõe a todos os súditos as suas regras, fora das quais não há que se falar em justiça. Tais

³ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. Porto Alegre: L&PM, 2012.

⁴ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. Porto Alegre: L&PM, 2012.

leis são criadas para limitar as liberdades individuais, sem as quais não seria possível haver paz⁵”.

Diante disso, podemos inferir, de modo geral, sem nos prendermos às peculiaridades das concepções clássicas de Direito Natural e Positivo, que a igualdade prática possui imediata e direta relação com a forma de tratamento dada pelo Estado aos seus súditos, materializando-se de modo mais ou menos concreto dependendo das escolhas políticas que se faz.

Desse modo, é mister referir os iluministas e o estabelecimento do contratualismo, como uma deferência histórica, sem, contudo, marcá-los como fundamento desta pesquisa, sem pretender resgatar (ou melhor, defender) as propostas contratualistas do século XVIII, para obter-se o alcance da igualdade naquele contexto histórico e seu diálogo com a contemporaneidade.

O que é essa igualdade inata ou congênita – verdade ou mentira – sob o enfoque dos iluministas, a partir das ideias de ROUSSEAU, considerando que, para ele, o Estado de natureza é uma situação de desigualdade e o contrato social serviria para resgatar a igualdade? Para LOCKE⁶ a igualdade e a liberdade estão no Estado de natureza. De outro lado, considerando a inexistência física de um contrato social entre homens e Estado é que MONTESQUIEU⁷ constrói seu pensamento e para ele o melhor modelo de Estado é aquele em que prevalecem as leis. Portanto, é na lei que se encontra a igualdade. Já para VOLTAIRE⁸ os homens seriam iguais acaso não tivessem necessidades, pois a miséria subordina um homem ao outro e a dependência é um mal real, e não as desigualdades.

Eis as mínimas e elementares diretrizes do século XVIII que contribuem para o trabalho a ser desenvolvido cujo corte metodológico será a igualdade tributária e a capacidade contributiva. Com o contratualismo estabelecido, uma relação de dominação perpetuada pela nobreza e pelas relações de trabalho – cuja influência se identifica até os dias de hoje com os pilares de sustentação do capitalismo: produção, trabalho e consumo – eclode um movimento sindicalista, um movimento operário onde se encontram os espectros de toda uma teoria socialista.

⁵ HOBBS, Thomas. *Leviatã*. 2. ed. São Paulo: Martin Claret, 2012, p. 212-215.

⁶ LOCKE, John. *Dois Tratados sobre o Governo*. Trad. Julio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

⁷ MONTESQUIEU. *O espírito das leis*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

⁸ VOLTAIRE, *Dicionário filosófico*, trad. Libero Rangel del Tarso, Rio de Janeiro: Ediouro, 1993.

A começar com PROUDHON⁹ e seu ideário anarquista que busca a igualdade, onde afirma que a *propriedade é o roubo*, deixando claro que a propriedade é fonte de desigualdades, o que também está alinhado com as ideias de BAKUNIN¹⁰ e sua concepção anarquista como forma clara de se trazer igualdades.

Neste contexto de insurgência, surgem também as correntes socialistas de MARX e ENGELS¹¹ que contribuem com o desenvolvimento da perspectiva da luta de classes a partir do seu materialismo histórico, de inspiração hegeliana. Proletários e burgueses, opressores e oprimidos, a revolução socialista... essa é a “luta” que busca igualdade e liberdade. Os socialistas do século XIX revelam toda a riqueza de ideias na busca da compreensão da igualdade.

Em WEBER¹² encontraremos a estratificação social de um modo diverso onde as fontes de desigualdade nas classes social, política e econômica, separam as pessoas em razão da riqueza, do poder e do prestígio.

Considerando que o século XVIII é liberal, o século XIX social-revolucionário, o século XX é um híbrido disso tudo e os neocontratualistas com RAWLS¹³ e a equidade com seus princípios da Teoria da Justiça: princípio da igualdade e o princípio da diferença tendo como dever natural de Justiça a obediência à constituição e as leis.

A continuação crítica da escola de Frankfurt e a aproximação inicial de MARX através dos estudos de MARCUSE¹⁴, pois este identifica a igualdade mais como algo idealizado, universalizado e não materializado, concreto; com a *Dialética do esclarecimento*, ADORNO e HORKHEIMER¹⁵ buscam inspiração no marxismo para a análise da sociedade atual como forma de acentuar as desigualdades. Já HABERMAS¹⁶ procura

⁹ PROUDHON, Pierre-Joseph. *O que é a propriedade?* 2ª edição. Lisboa, Editorial Estampa, 1975.

¹⁰ BAKUNIN, Mikhail. *O socialismo libertário*. São Paulo: ed. Global, 1979.

¹¹ MARX, Karl. ENGELS, Friedrich. Manifesto comunista. Organização e introdução Osvaldo Coggiola; [tradução do Manifesto Álvaro Pina e Ivana Jinkings. 1. ed. revista São Paulo, SP: Boitempo, 2010.

¹² WEBER, Max. Coleção Os Pensadores. São Paulo. Abril Cultural: 1980, 268 p.

¹³ RAWLS, John, *Uma Teoria da Justiça*. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves – São Paulo: Martins Fontes, 2. Ed. 2002.

¹⁴ MARCUSE, Herbert. *Eros e Civilização – Uma interpretação Filosófica do Pensamento de Freud*. Tradução de Álvaro Cabral. 8ª ed., Rio de Janeiro: Zahar, 1981a.

¹⁵ ADORNO, Theodor; HORKHEIMER, Max. *Dialética do Esclarecimento*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1986.

¹⁶ HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. 2. ed. v. I. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

estabelecer uma igualdade através da comunicação entre as pessoas e a inclusão do outro¹⁷ a partir das sensíveis diferenças entre as classes minoritárias. HONNETH¹⁸ chega com sua teoria do reconhecimento recíproco da igualdade.

A questão é saber se isto fará diferença na busca de igualdade. SEN¹⁹ faz a pergunta: *igualdade de que?* considerando que as pessoas têm necessidades e incapacidades diferentes e os bens distribuídos de forma igual não trariam necessariamente a igualdade entre elas. Além disso, SEN defende que o desenvolvimento é uma forma de se trazer liberdade e por consequência igualdade.

A inserção da propriedade como direito fundamental pode tornar a desigualdade mais acentuada na sociedade, considerando especialmente o fato desta ganhar *status* de direito fundamental. Entretanto, o exercício dos direitos nos Estados constitucionais gera uma gama de desigualdades. A Constituição Brasileira, por exemplo, prescreve no capítulo II que a propriedade é direito fundamental (art. 5.º) mas, concomitante, deve observar alguns valores constitucionais elencados, dentre os quais, os metavalores Justiça (e dentro dele está a igualdade) e Liberdade.

Evidente que o Estado moderno burguês acentua as desigualdades. No momento em que elenca como direito fundamental a propriedade – apesar das limitações (função social, servidões, limitações, etc) – eleva a condição de proprietário à camada social privilegiada servida pelos direitos da propriedade e perpetua as desigualdades. Contudo, o Estado tenta minimizar as diferenças com as *migalhas* que joga aos cidadãos com a positividade de leis de cotas, das crianças, dos idosos, etc, aumentando, ao invés de reduzir, as desigualdades. Seria possível também criar um sistema de conscientização da população que não têm a mais mínima noção da prática destes atos através das chamadas **Políticas Públicas**²⁰.

¹⁷ HABERMAS, Jürgen. *A inclusão do outro: Estudos de teoria política*. São Paulo: Loyola, 2002.

¹⁸ HONNETH, Axel. *Luta por reconhecimento: a gramática moral dos conflitos sociais*. Tradução de Luiz Repa. São Paulo: Ed. 34, 2003.

¹⁹ SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

²⁰ Podem ser definidas nas lições de Celina Souza: “Não existe uma única, nem melhor, definição sobre o que seja política pública. Mead (1995) a define como um campo dentro do estudo da política que analisa o governo à luz de grandes questões públicas e Lynn (1980), como um conjunto de ações do governo que irão produzir efeitos específicos. Peters (1986) segue o mesmo veio: política pública é a soma das atividades dos governos, que agem diretamente ou através de delegação, e que influenciam a vida dos cidadãos. Dye (1984) sintetiza a definição de política pública como "o que o governo escolhe fazer ou não fazer".³ A definição mais conhecida continua sendo a de Laswell, ou seja, decisões e análises sobre política pública

Este “conjunto de ações do governo que irão produzir efeitos especiais” são as Políticas públicas²¹ que necessitam de identificação dos efeitos específicos (redução das desigualdades) e como se darão suas implementações²², “A discussão é, portanto, muito importante no contexto atual. Com as propostas das Deputadas Marília Arraes e Tabata Amaral, que objetivam, por exemplo, a distribuição gratuita de absorventes femininos e a ausência de atenção do governo federal quanto a esse cenário na proposta de Reforma Tributária, vê-se pouco andamento na discussão da acessibilidade na aquisição de absorventes, principalmente quando comparado aos debates em outros países.” como bem adverte Caroline Bittencourt²³. Portanto, parafraseando Roque Antonio Carrazza²⁴, de que da dúvida só estão libertos os ignorantes, porque desconhecem que ignoram, é preciso trazer luz à maioria da população que sequer tem noção – no sentido de ignorar - com programas estatais de conscientização do enorme problema que isso acarreta.

Apesar de 200 anos de “história da igualdade”, a justiça fiscal do Estado continua inserindo desigualdades na sociedade brasileira. É construída para reduzir as desigualdades mas acaba acirrando as diferenças. O Estado busca através de sua atividade financeira²⁵ fomentar as necessidades públicas com as receitas públicas. Assim, elabora o orçamento público padronizando tudo e a todos numa ânsia arrecadatória sem limites. Num

implicam responder às seguintes questões: quem ganha o quê, por quê e que diferença faz.” SOUZA. Celine. Políticas Públicas: Uma Revisão da Literatura. Sociologias (UFRGS), Porto Alegre, v. 8, n.16, p. 20-45, 2006.

²¹ BITENCOURT. Caroline Müller. FRIEDERICH. Denise. Bittencourt. A DINÂMICA DO FEDERALISMO BRASILEIRO NO TEMA DAS POLÍTICAS PÚBLICAS, CONTROLE SOCIAL E A COVID-19 Revista de Direitos Fundamentais & Democracia, Curitiba, v. 25, n. 3, p. 49-77, set./dez. 2020.

²² “A discussão é, portanto, muito importante no contexto atual. Com as propostas das Deputadas Marília Arraes e Tabata Amaral, que objetivam a distribuição gratuita de absorventes femininos e a ausência de atenção do governo federal quanto a esse cenário na proposta de Reforma Tributária, vê-se pouco andamento na discussão da acessibilidade na aquisição de absorventes, principalmente quando comparado aos debates em outros países.” In: NERIS, Brenda Borba dos Santos. Políticas fiscais e desigualdade de gênero: análise da tributação incidente nos absorventes femininos. Revista de Filosofia do Direito, do Estado e da Sociedade - FIDES, Natal, v. 11, n. 2, p. 743-759, 2020, p. 745.

²³ “[...] pode-se compreender a descentralização na dimensão de: I) política ou autogoverno, perfectibilizada por meio de eleições que determinam a gestão em diferentes níveis federativos; II) legislativa, com uma distribuição e reserva de competências legislativas próprias para os diferentes entes, com competências legislativas de ordem exclusiva; III) fiscal, a partir da garantia de recursos financeiros prevendo uma sistema de arrecada próprio e também de repasses de recursos ou transferências; IV) administrativa, com reserva de competências de ordem administrativa exclusivas e comuns, na prestação de serviços e implementação de políticas públicas.” *Idem*.

²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2019, pg. 29.

²⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

primeiro olhar, toda a complexidade orçamentária que impede ao homem médio compreender (cognoscibilidade²⁶) a ordem jurídica financeira e identificar seus direitos e deveres na ciência das finanças. Assim, a Justiça Fiscal de hoje é uma grande ilusão no que diz com a igualdade, pois trata situações jurídicas padronizadas e limita o alcance dos direitos do cidadão de forma enraizada, enalacrada até a medula do legislador. Eis uma das forças a mover este estudo, pois a criação de um **índice de capacidade contributiva** poderá ajudar a reduzir a distância entre a efetiva igualdade entre as pessoas em situação igual.

A teoria da igualdade não pode fechar os olhos para o fato de que todas as pessoas possuem situações naturais diferentes. Assim, por força do Estado a igualdade foi imposta como se todos fossem iguais, mas, para isso, seria preciso igualdades mínimas para o exercício da liberdade. A igualdade imposta limita a liberdade.

Mas a igualdade também é um direito fundamental tributário. No catálogo de limitações ao poder de tributar, no art. 150 da CF/88 inciso II, encontra-se a seguinte prescrição normativa aduzindo que é vedado ao Estado tributante brasileiro especialmente: “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.”. Surge daí o princípio da igualdade tributária, como um limite a atuação tributária que deve levar em conta a igualdade formal e material no momento da aplicação e criação do tributo.

É preciso fazer referência ao princípio da capacidade contributiva, cuja polêmica com relação a sua origem – se deriva da igualdade ou da essência da tributação – será analisada mais a frente, como uma espécie de conformação da capacidade econômica do contribuinte ao peso do que efetivamente deve pagar. Ver-se-á adiante que o princípio da capacidade contributiva será instituto absolutamente relevante para este estudo, pois é através da análise dele e de sua aplicabilidade que a proposta desta tese será apresentada. Vale dizer, o **índice de capacidade contributiva** será obtido com as propriedades deste princípio.

²⁶ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

Diante destas limitações, o Estado deve tomar cuidado para não esvaziar sua arrecadação, pois sua missão constitucional é satisfazer as necessidades públicas através de sua atividade financeira.

Um dos mecanismos que utiliza para facilitar e simplificar a aplicação da legislação tributária é a chamada **praticabilidade tributária** – que ora se comporta como princípio ora como regra – que são técnicas de simplificação tributária com aplicação de abstrações generalizantes. A ideia é deixar todo o emaranhado legislativo de lado e aplicar fórmulas de massificação de tributos e simplificações do suporte fático tributário. Com isso, a arrecadação é garantida pelas presunções que a praticabilidade permite. Como exemplo pode-se citar o sistema simples de tributação da lei complementar 123/2006 onde são categorizadas as empresas de acordo com sua receita bruta e alocados oito espécies tributárias em uma única forma de arrecadação.

Ocorre que essas abstrações generalizantes acabam por ignorar os detalhes individuais dos contribuintes nivelando todos de maneira igual, não respeitando o comando constitucional de considerar como desiguais contribuintes em condições desiguais. E vai mais além. Também pouco importa a real capacidade contributiva do cidadão. Havendo o encaixe na presunção, tributa-se. Assim atuando, o Estado causa um impacto negativo na ordem constitucional de tratar igual os iguais e desigual os desiguais e, ainda, desrespeita a capacidade contributiva não importando a suportabilidade de pagamento do tributo.

Essa crise é amenizada pela possibilidade de haver, em troca dessas generalizações, alguma economia tributária na maioria dos casos. O que não se revela como um ideal na busca da igualdade e da capacidade contributiva.

De outro lado, surge como um meteoro a **inteligência artificial** que marca de modo indelével a vida cotidiana das pessoas. Conceitos como *machine learning*, *big data* tornam-se cada vez mais comuns e habituais no dia-a-dia das pessoas.

E o direito? Nesta toada, o direito acaba por ser uma ferramenta imprescindível na regulamentação da nova forma de registro da atividade humana. A nuvem a captar toda a espécie de relações jurídicas registrando as atividades e os relacionamentos humanos através de algoritmos que comandam os resultados de nossa vida habitual. O direito surge como um instrumento de controle das eventuais abusividades que podem ser produzidas pela inteligência artificial.

Com o direito tributário não é diferente. Ao contrário. É possível que se capta a exata dimensão do acontecimento fático apto a criar uma relação jurídica tributária com o monitoramento do rastro eletrônico que deixamos em nossas relações pessoais. Dito de outro modo, é possível aferir, com a acurácia que os sistemas de inteligência artificial contém, a exata conformação do fato à norma a não deixar espaços de presunção e de massificação da tributação, ou seja, é possível aferir os contornos exatos a revelar todo o desenho da regra-matriz de incidência e, especialmente, revelar a real capacidade contributiva dos cidadãos. Isso é perfeitamente possível com a criação de um **índice de capacidade contributiva** obtida através dos sistemas de inteligência artificial como ver-se-á mais adiante neste estudo.

Uma maneira de se buscar todos os elementos que podem ajudar a revelar a real capacidade contributiva do cidadão pode ser obtida com os estudos dos ensinamentos de Pierre Bourdieu²⁷ com sua contribuição no estudo da sociologia com suas posições sobre o capital, especialmente o econômico para revelar a capacidade contributiva do cidadão e, também, o chamado *habitus* como uma forma de se chegar ao conteúdo de **um índice de capacidade contributiva** objeto da tese.

Um tributo que será utilizado para a aferição da hipótese da aplicação do índice de capacidade contributiva é o imposto de renda da pessoa física. Este imposto tem contornos fáticos e jurídicos específicos com relação a pessoa que está sendo tributada e poderá ser a base para uma grande parte dos demais tributos a se aplicar o **índice de capacidade contributiva**.

Como bem adverte Jeferson Teodorovicz²⁸, a interdisciplinaridade é absolutamente necessária neste estudo que condensa sistemas de conhecimentos diversos como o direito tributário, inteligência artificial e sociologia na busca de congregar todos esses ramos do conhecimento, com o objetivo de conectar e modular seus conteúdos na obtenção do índice de capacidade contributiva. É o desafio. Como já dito por Nietzsche: “Não

²⁷ BOURDIEU, Pierre. Sociologia geral, Vol. 1: lutas de classificação: Curso no Collège de France (1981-1982). 2020. 1o ed, Editora Vozes.

²⁸ “A problemática da interdisciplinaridade, mais propriamente estudada nos campos da pedagogia e da epistemologia, tem sido levantada por uma série de estudiosos brasileiros, no campo da tributação, como paradigma possível (e até mesmo necessário) para o desenvolvimento de novas análises, que permitiriam o diálogo frutífero entre o Direito Tributário e outros campos afetos do conhecimento.” TEODOROVICZ, Jeferson. (2023). O Direito Tributário Brasileiro e a Interdisciplinaridade: Perspectivas, Possibilidades e Desafios. Revista Direito Tributário Atual, (48), 568–637.

vos aconselho o trabalho, mas a luta. Não vos aconselho a paz, mas a vitória. Seja o vosso trabalho uma luta! Seja vossa paz uma vitória!”²⁹. Assim falou Zaratustra.

²⁹ NIETZSCHE, Friedrich. Assim falou Zaratustra. Mimética. Edição do Kindle.

1. A IGUALDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO.

Como se pode perceber ao longo da introdução desse estudo, a igualdade vem sendo o objeto de análise por muito tempo. Uma forma de se adentrar ao seu conteúdo e alcance é buscar uma forma analítica para poder entender-se qual a real dimensão da igualdade. Será necessário, portanto, que façamos um desdobramento da igualdade sob os vieses da sua horizontalidade e verticalidade e, também, sob o aspecto da sua conformação material e formal, substantiva e objetiva, separando isonomia da igualdade.

O princípio da igualdade (também chamado princípio da isonomia³⁰) representa o símbolo da democracia, pois é base de um tratamento justo para os cidadãos. Tão intensa quando a essencialidade deste princípio é a sua complexidade, razão pela qual torna-se imperiosa a necessidade de entender-se o contexto cultural e histórico em que foi criado. É importante registrar que não se pretende fazer uma análise linear histórica sobre o princípio da igualdade, mas elencar as situações mais relevantes em que este princípio veio sendo construído, para ganhar o protagonismo que merece. Desde as antigas civilizações, o Princípio da Igualdade tem feito parte da história humana. Ocorre, contudo, que ao longo da história, não poucas vezes, fora violado em sua essência, revestindo-se, em verdade, de desigualdade, a fim de garantir a manutenção das classes dominantes no poder.

Numa visão inicial, na antiguidade, o princípio da isonomia já era utilizado na Grécia antiga. Contudo, a isonomia, em sua vertente material, era pouco praticada. Exemplo disso é que em Atenas apenas os homens livres e acima de 20 anos tinham direito ao exercício da cidadania. Significa dizer, que a democracia não era para estrangeiros, escravos e mulheres; situação que, não se olvida, feria de morte o princípio da igualdade.

Tal princípio, ainda na Grécia Antiga, passou a ganhar forma nos ensinamentos de Aristóteles, a partir de suas noções de justiça. Aristóteles defendia que a igualdade e a justiça só seriam alcançadas em sua magnitude quando os indivíduos iguais fossem tratados igualmente, e os desiguais, desigualmente, cada qual na medida de sua desigualdade. Em Roma, todavia, a desigualdade ainda se impunha, haja vista que os direitos eram concedidos de acordo com a classe social de cada indivíduo.

³⁰ Não se desconhece o esforço de uma parte da doutrina que tenta traçar a diferenciação entre a igualdade e isonomia, todavia ingressar nesta seara fugiria do objetivo deste estudo, razão pela qual trataremos os dois conceitos como sinônimos.

Assim, ante a urgente necessidade de se rever o conceito de justiça e igualdade, impôs-se pela primeira vez, no direito romano, o princípio da isonomia em sua vertente formal, positivado através da Lei das XII Tábuas, a qual, de modo expresso, vedou o estabelecimento de privilégios, *ex lege*, a determinadas classes em detrimento de outras³¹.

Fazendo um salto na história, notadamente, a Revolução Francesa representou um marco histórico da luta pela materialização do princípio da igualdade, em sua vertente material. Os revolucionários franceses acreditavam em ideais de igualdade, fraternidade e liberdade, incorporando, através de sua luta, os princípios básicos do cidadão junto ao pensamento mundial. Na política, significava que todos deveriam ter os mesmos direitos e deveres dentro de uma sociedade. A ideia do iluminismo era transmitir para o povo uma sociedade igual, sem diferenças entre a burguesia, a nobreza, os escravos e o clero.

Posteriormente, decorrente da evolução do conceito de igualdade, passou-se a interpretá-lo para que, além da isonomia política entre cidadãos, a igualdade pudesse abranger também as diferentes etnias, classes, gêneros e etc. Como consequência disso, aliada à criação das cartas constitucionais, as quais se opunham às normas do feudalismo e do regime monárquico, criou-se, então, o conhecido Estado de Direito.

O princípio da igualdade, portanto, surgiu para regular e garantir, diante da lei, a igualdade de todos os homens. No cenário internacional, fora inserido nas primeiras Constituições da França, dos Estados Unidos e através da Declaração Universal dos Direitos do Homem, em 1948, pela ONU, onde previu-se já no artigo inaugural daquele instrumento, que “todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e em direitos. Dotados de razão e de consciência, devem agir uns para com os outros em espírito de fraternidade.”

No Brasil, a primeira aparição positivada do princípio da igualdade, deu-se com a Constituição Brasileira de 1934, a qual previa na inteligência de seu artigo 113, inciso I, que “todos são iguais perante a lei. Não haverá privilégios, nem distinções, por motivo de nascimento, sexo, raça, profissões próprias ou dos pais, classe social, riqueza, crenças religiosas ou ideais políticos”.

³¹ Mais tarde, criou-se o Édito de Caracala (212 d.C.), uma legislação que surgiu no Império Romano e garantiu a igualdade e liberdade dos povos.

A Constituição de 1988, Constituição Cidadã, inseriu como caput do artigo 5º, o qual inaugura o título II, acerca dos direitos e garantias fundamentais, a imperiosa determinação de que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”. Por óbvio, tal determinação trata-se da positivação do princípio da igualdade (vez que, não se olvida, é mandado de otimização) e visa garantir que tanto os cidadãos, bem como os que têm como competência efetivar essa igualdade (poder executivo), os aplicadores da lei (poder judiciário) e os que incumbem-se de sua própria confecção (poder legislativo), não afastem-se desse tratamento igualitário.

Aliás, partindo do mesmo ideal, Canotilho diz que “o princípio da igualdade possui dimensões subjetivas e objetivas, sendo que esta última funciona como um princípio jurídico informador de toda a ordem jurídico-constitucional³²”.

É certo que o princípio da igualdade constitucional, diz-se, atua em duas vertentes: (i) perante a lei e; (ii) na lei. Perante a lei, aplicar-se-á a igualdade através de um caso concreto, com suas individualidades e idiossincrasias; por sua vez, na lei, a aplicação da igualdade guarda direta relação com a impossibilidade de as normas jurídicas preverem outras distinções além das constitucionalmente autorizadas.

Neste sentido é a lição de Alexandre de Moraes:

“O princípio da igualdade consagrado pela constituição opera em dois planos distintos. De uma parte, frente ao legislador ou ao próprio Poder Executivo, na edição, respectivamente, de leis, atos normativos e medidas provisórias, impedindo que possam criar tratamentos abusivamente diferenciados a pessoas que se encontram em situação idêntica. Em outro plano, na obrigatoriedade ao intérprete, basicamente, a autoridade pública, de aplicar a lei e atos normativos de maneira igualitária, sem estabelecimento de diferenciações em razão de sexo, religião, convicções filosóficas ou políticas, raça e classe social³³”.

Partilhando do mesmo entendimento, José Afonso da Silva examina o princípio constitucional da igualdade sob a perspectiva de direito fundamental e com foco da função jurisdicional:

³² CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003. p. 1.129-1.130.

³³ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 35ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 65.

“A igualdade perante o Juiz decorre, pois, da igualdade perante a lei, como garantia constitucional indissoluvelmente ligada à democracia. O princípio da igualdade jurisdicional ou perante o juiz apresenta-se, portanto, sob dois prismas: (1) como interdição ao juiz de fazer distinção entre situações iguais, ao aplicar a lei; (2) como interdição ao legislador de editar leis que possibilitem tratamento desigual a situações iguais ou tratamento igual a situações desiguais por parte da Justiça³⁴”.

Ademais, é de suma relevância ressaltar-se que na Constituição de 88, o princípio da igualdade caracteriza-se como uma espécie de “regra de ouro”, vez que serve de corolário e de base interpretativa para todas as demais normas contidas no texto constitucional.

É possível afirmar-se, de modo contundente e irretratável, que não se pode permitir que num Estado Democrático de Direito, atos discriminatórios ou atentatórios à igualdade dos cidadãos possam ocorrer. Isso porque a convivência com tais atos ou ainda a omissão em repudiá-los e puni-los, ocasionaria o retrocesso da humanidade, com a perda de direitos conquistados pelo derramamento do sangue daqueles que, bravamente, lutaram pela igualdade, e nos remetendo a tempos despóticos, onde os direitos eram reservados a poucos, enquanto a grande maioria da população ficava à margem do direito e da justiça.

A Igualdade, norte de todo o sistema jurídico constitucional e infraconstitucional, será tratada como princípio, razão pela qual, tem-se pela inexistência de democracia, onde impere a desigualdade. Na mesma toada, jamais haverá falar-se em igualdade, onde não se admita a efetivação de direitos fundamentais do cidadão. Isso porque a igualdade é, indubitavelmente, a própria expressão dos direitos e garantias fundamentais.

Encaminhando-se para a seara tributária, tem-se que para Hugo de Brito Machado³⁵, que ao nos debruçarmos sobre o tema “[...] nos levará certamente à conclusão de

³⁴ SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 42ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2019, p. 221.

³⁵ O maior problema, nesse caso, como ocorre sempre que se cogita do princípio da isonomia em seu aspecto material, ou substancial, é saber qual medida de desigualdade deve ser tomada como critério pelo legislador, para tratar desigualmente os desiguais, e para que isso deve ser feito. Em matéria tributária, essa medida será, em regra, a capacidade contributiva, que será examinada a mais adiante. Diz-se em regra porque, em situações excepcionais, nas quais se estiver utilizando o tributo para atingir finalidades extrafiscais, por exemplo, outras medidas de desigualdade podem ser consideradas (v. g., tributos mais altos para o cigarro, não por conta da maior capacidade contributiva de quem fuma, mas em face da nocividade desse produto). Assim, em regra, dois contribuintes serão considerados como “em situação equivalente”, a fim de se submeterem ao mesmo tratamento tributário, quando ostentarem a mesma capacidade contributiva, vale dizer, a mesma capacidade econômica para contribuir com o custeio das despesas públicas. Mas pode ocorrer,

que o isonômico é o justo. O que a lei não pode fazer é tratar desigualmente pessoas que estejam nas mesmas condições factuais.”³⁶.

Há uma advertência feita por Celso Antônio Bandeira de Mello, na intenção de entender-se a igualdade, há que se buscar ampliar o seu debate quando afirma que: “[...] é insuficiente recorrer à notória afirmação de Aristóteles, assaz de vezes repetida, segundo cujos termos a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.” Com essa preocupação, Celso Antonio³⁷ afirma que: “[...] Quem são os iguais e quem são os desiguais? E arrematada afirmando que: “[...] não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.”.

De acordo com Humberto Ávila, sua aplicação reside no atendimento aos seus elementos estruturais: sujeitos, medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade da diferenciação, vale dizer, a estrutura funcional da “[...] igualdade é a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em uma medida de comparação, aferida por meio de um elemento indicativo, que serve de instrumento para a realização de uma devida realidade”³⁸.

Como bem explica Celso Antonio Bandeira de Mello: “Sabe-se que entre as pessoas há diferenças óbvias, perceptíveis a olho nu, as quais todavia, não poderiam ser, em

circunstancialmente, de dois contribuintes receberem tratamento desigual mesmo tendo capacidade contributiva semelhante, em razão, por exemplo, de um deles, no exercício de uma atividade, adotar práticas que preservam o meio ambiente, enquanto o outro, exercendo a mesma atividade, o faz de forma a poluir o meio ambiente. O critério de discriminação, no caso, usado para tratar desigualmente os desiguais, não será a capacidade contributiva (que até pode ser a mesma), mas o caráter nocivo ou poluente da atividade exercida. Registre-se que o princípio da isonomia não veda a concessão de isenções, de maneira geral, mas impede que estas sejam instituídas de maneira discriminatória, a partir de critérios não razoáveis, até como forma de preservação da livre concorrência, no que tange a isenções concedidas a agentes econômicos que concorrem com outros eventualmente não isentos. Afinal, não se pode tratar desigualmente contribuintes que estejam em situação equivalente, o que significa precisamente a igualdade material: tratar desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam. O problema está, como já apontado, em saber que “medida” de desigualdade pode ser tomada como parâmetro. Em outras palavras, as diferenciações feitas pelo legislador, para a concessão de isenções, devem prestigiar de modo proporcional os valores constitucionalmente consagrados, em vez de os malferir. A distinção legal deve ser feita tendo em conta, sempre, uma justa ponderação dos valores constitucionais envolvidos, sendo razoável em função da finalidade que com a norma se quer chegar.” *In* Machado, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 12. ed. – Barueri [SP]: Atlas, 2022, p.61.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 40. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2019, pg. 145.

³⁷ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. Ed. São Paulo: Malheiros Ed., 1997.

³⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.192.

quaisquer casos, erigidas, validamente, em critérios distintivos justificadores de tratamento jurídicos díspares.”³⁹. Ou seja, um mínimo de legalidade e constitucionalidade tem que marcar a medida de comparação e nunca seria válido eleger como medida de comparação apenas a condição de gênero, por exemplo.

Assim, para começarmos a aproximação com um dos objetos deste estudo, a praticabilidade tributária, devem se conectar com esses elementos da igualdade, ou seja, considerar os *sujeitos* que estão envolvidos nas medidas generalizantes; respeitar-se as *medidas de comparação* como critérios de redução da desigualdade criada pelos instrumentos; também firmar os *elementos indicativos da medida de comparação* sendo a relação de causa e efeito da medida de comparação; por fim a *finalidade da diferenciação* como um motivo determinante para a utilização da diferenciação, de acordo com Humberto Ávila⁴⁰.

No próximo tópico, adentrar-se-á na análise do desdobramento da igualdade e sua conexão com o princípio da capacidade contributiva, pois a aplicabilidade da igualdade revela-se nas percepções das capacidades econômicas dos sujeitos.

1.1 O princípio da capacidade contributiva como desdobramento da igualdade ou como uma derivação da própria lógica dos tributos.

A percepção de que o princípio da capacidade contributiva é desdobramento do princípio da igualdade é intuitiva, pois acaso pensada em sua dimensão subjetiva, faz crer que os tributos serão necessariamente proporcionais na medida das desigualdades econômicas dos cidadãos, como bem afirma Roque CARRAZZA⁴¹ que: “Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco.” É uma regra de proporcionalidade extraída da igualdade. Ensina, também que “[...] Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza.”

³⁹ *Idem*, pg. 11.

⁴⁰ ÀVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2012, p. 96-97.

E para reforçar essa dificuldade de alocar a capacidade contributiva como desdobramento ou derivação da igualdade, Adam Smith defendia que tratava-se de **igualdade** quando afirma que:

“O gasto do governo com os indivíduos de uma grande nação equivale ao gasto de gerenciamento para com os locatários de um grande estado, os quais são todos obrigados a contribuir proporcionalmente aos seus respectivos interesses nesse estado. Na observância ou negligência dessa máxima consiste a chamada igualdade ou desigualdade da tributação.”⁴²

Assim, entende-se que, para Adam Smith, o tratamento diferenciado em razão da contribuição proporcional é **igualdade** ou **desigualdade**, na medida em que aduz que “os cidadãos de cada estado devem contribuir para o sustento do governo, tanto quanto possível, em proporção às suas respectivas habilidades; ou seja, em proporção à renda que cada um respectivamente goza sob a proteção do estado”⁴³. A razão deste pensamento é extraída da ideia de Adam Smith no sentido que o tributo é visto sob duas óticas distintas: habilidade para pagar e o princípio do benefício. Habilidade para pagar seria exatamente a aproximação da capacidade contributiva e o princípio do benefício seria o que hoje teríamos com os tributos vinculados, ou seja, o benefício seria a contraprestação estatal direta. E é justamente nesta polêmica que o princípio da capacidade contributiva precisa ser melhor explorado para chegar-se a alguma conclusão acerca de sua real dimensão.

Note-se que Paulo de Barros Carvalho afirma que a capacidade contributiva possui dois momentos, um que denomina pré-jurídico que chama de capacidade contributiva absoluta ou objetiva, sendo a escolha de fatos signos presuntivos de riqueza pelo legislador, e de outro lado, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, quando dirigida aos sujeitos que contribuem de acordo com o tamanho econômico do evento. Assim, para Paulo de Barros Carvalho, nessa divisão, quando empregada em sua esteira subjetiva: “[...] embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo.”⁴⁴.

⁴² SMITH, Adam. Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1987. v.2, p. 297.

⁴³ SMITH, Adam. Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1987. v.2, p. 317.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário (p. 247). Editora Saraiva. Edição do Kindle.

Daniel Giotti de Paula traz importante contribuição no exato contorno do que o princípio da capacidade contributiva pode representar, quando afirma que:

A complexidade do sistema tributário pode crescer, porque a busca demasiada da capacidade contributiva para cada classe de contribuintes e situações, atendendo ao desiderato da igualdade particular, pode gerar tantos regimes tributários específicos que fique impossível a fiscalização de cada um, chegando-se a uma situação de desigualdade na aplicação das normas jurídico-tributárias.

Sendo a igualdade também um valor, a eliminação da desigualdade é utópica e, no Direito Tributário, mais ainda, porque como a aplicação da lei depende de uma série de atos e processos do Estado, a eventual impossibilidade por recursos humanos e materiais para sua aplicação e execução acirra a desigualdade.⁴⁵

Ou seja, caminhamos para o entendimento de que eliminar as desigualdades tornar-se impossível, na medida em que é possível pensar-se em uma redução e não erradicação total das desigualdades. Decorre daí que o princípio da capacidade contributiva pode realizar uma conformação com o potencial econômico dos indivíduos para reduzir as desigualdades.

Ainda, dentro desse espírito de se buscar o efetivo alcance do princípio da capacidade contributiva, tem-se que o **princípio da capacidade contributiva** deriva da igualdade, em razão da direta conexão que esses princípios têm como explica Roque Antonio Carrazza que: “[...] o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos.”

E, reforçando esta constatação Regina Helena Costa diz que “[...] a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.” Pode-se colher, ainda com Paulo de Barros de Carvalho, que este princípio é ordem emanada ao legislador quando aduz que quando for identificar nos: “[...] eventos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subsequentemente, distribuir a carga tributária de maneira equitativa [...]”

⁴⁵ PAULA, Daniel Giotti de. A Praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade. 1. ed. Rio de Janeiro: Multifoco, 2018. v. 1., pg. 369.

e, portanto, deve o legislador estabelecer “[...] proporcionadamente às dimensões do acontecimento, o grau de contribuição dos que dele participaram.”⁴⁶.

Elisabeth Carrazza, contribui demonstrando que a capacidade contributiva “[...] se refere às manifestações objetivas de riqueza do contribuinte, que se revela no patrimônio como um todo considerado e, não apenas, por meio do exame da conta bancária”. Ou seja, a análise do seu alcance está na materialização da riqueza do contribuinte revelada por suas “manifestações”⁴⁷ desta riqueza. Essa noção da capacidade contributiva vem na mesma esteira do que busca esse estudo, pois o que será proposto é a criação de um **índice da capacidade contributiva** para aproximar-se do que chama de patrimônio considerado no seu todo. Ver-se-á adiante em tópico específico e próprio.

Construindo uma racionalidade deste princípio Regina Helena Costa⁴⁸ demonstra que se traduz na “[...] aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.”. E, ainda, explica que esta aptidão pode ser absoluta quando revela um sujeito passivo em potencial, ou relativa quando este contribui na medida das suas possibilidades econômicas, arrematando que, “[...] presente a capacidade contributiva in concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário.”. Note-se que há um diálogo com Adam Smith e seu princípio da igualdade.

Como pode-se perceber a **capacidade contributiva** deriva do **princípio da igualdade**, e está umbilicalmente atrelado a este, pois trata-se de uma regra de proporcionalidade entre aquilo que o contribuinte manifesta de riqueza e sua potencial aptidão de contribuir para o custeio das necessidades públicas, justamente porque devem ser consideradas estas manifestações de riquezas na suportabilidade da carga tributária de modo equilibrado e proporcional. A capacidade contributiva implica em dizer, então, que o contribuinte suportará a carga tributária de acordo com a sua capacidade econômica, vale dizer, quem pode mais deve pagar mais.

É bem verdade que a capacidade contributiva também é limitada pela expressão "sempre que possível" prevista no parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição da

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário (p. 247). Editora Saraiva. Edição do Kindle.

⁴⁷ CARRAZZA, Elisabeth Nazar. IPTU e progressividade – Igualdade e capacidade contributiva, p. 74.

⁴⁸ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pg. 123.

República, e, assim, a própria Carta Política coloca uma espécie de “válvula de escape” para o legislador infraconstitucional – dimensão objetiva do princípio - no que diz respeito à capacidade contributiva, pois nem sempre é possível graduar os tributos de modo pessoal e de acordo com a sua capacidade econômica, especialmente sobre tributos incidentes sobre a propriedade em que esta capacidade é revelada pelo simples fato de ser proprietário demonstrando riqueza.

O que não quer dizer que este comando constitucional não deva ser respeitado. Ao contrário, deve-se respeito à capacidade contributiva na implantação e administração dos tributos. O princípio da capacidade contributiva decorre, indubitavelmente, da busca da materialização do princípio da igualdade ou isonomia. Isso porque, tanto em sentido *lato*, pelo prisma da justiça social, como em sentido *strictu*, pelo prisma da justiça fiscal, o princípio da capacidade contributiva, consubstanciado no chavão, “quem pode mais, paga mais”, visa permitir que o contribuinte hipossuficiente possa arcar com suas obrigações fiscais sem que a arrecadação o onere a tal ponto que tanto o seu sustento, bem como de seus dependentes, fique comprometido. Quer-se com isso, a manutenção de um equilíbrio social e fiscal, numa clara obediência de não violação da dignidade humana. Neste sentido, as lições de Soares da Silva:

“Nessa perspectiva de similitude relevante entre os postulados, note-se a relação entre o nobre princípio objeto deste estudo, e os princípios da progressividade, proporcionalidade, seletividade e da personalização todos em comunhão, de modo a expressar a instrumentalidade que se propõe a capacidade contributiva como derivada dos ideais de igualdade, se utilizando de critérios objetivos para distinguir os contribuintes, que por sua vez terão tratamento igual ou desigual na medida de seus respectivos enquadramentos socioeconômicos, e tais princípios institucionalizados merecem tratamento pormenorizado a seguir⁴⁹”.

No texto da atual Constituição da República, o princípio da capacidade contributiva apresenta-se na inteligência do artigo 145, § 1º, o qual dispõe que “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”. Todavia, antes mesmo de positivado no texto da Carta Magna brasileira, tal princípio já constava previsto na Declaração de Direitos de Homem e do Cidadão, de 1789 no seu artigo 13 que para a manutenção da força pública e para as

⁴⁹ SOARES da SILVA, Whesley Ramos. Princípio da capacidade contributiva: um instrumento de políticas públicas voltadas à promoção do desenvolvimento regional com justiça social, Âmbito Jurídico

despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades. E também na Constituição de 1946, no seu art. 202, prescrevia que: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”.

Isso, não se olvida, em razão de a capacidade contributiva ser elemento de suma importância para o alcance da igualdade, com toda a sua magnitude, em matéria tributária. É admitir-se, portanto, que a capacidade de arrecadação do contribuinte fiscal dar-se-á de forma equânime àqueles contribuintes que manifestem a mesma quantia de riqueza e desigualmente quando os sujeitos passivos manifestarem diferentes níveis de riqueza. São oportunos, neste diapasão, os ensinamentos de Fernando Braz Ximenes:

“No entanto, o princípio da capacidade contributiva oferece um plus, posto que, além de propiciar o igualamento do tratamento tributário quanto a contribuintes que demonstrem a mesma manifestação de riqueza, é um limite individual para cada um dos contribuintes, no sentido de que a tributação deve ser consoante a sua capacidade contributiva. Ou seja, o princípio da isonomia atua na comparação de situações entre contribuintes, mas não serve de limite individual, considerando a capacidade contributiva de cada um, isoladamente⁵⁰”.

Importante consignar em destaque, ante o que já se expôs, o fato de que, malgrado certa parte da doutrina (ainda que minoritária) defenda a posição de relativa autonomia entre os dois princípios, é forçoso reconhecer que a maioria da doutrina disso discorda e entende que a capacidade contributiva está contida na própria isonomia, sendo que, portanto, dela deriva; por isso, tratar-se-ia de um subprincípio.

Outro ponto importante é a extrafiscalidade, como alerta Àvila:

[...] enquanto a desigualdade com base em fins internos (finalidades fiscais) deve corresponder à capacidade contributiva dos contribuintes (relação “parâmetro-medida”), a desigualdade com base em fins externos (finalidades extrafiscais) deve ser proporcional (relação “medida-fim-bem jurídico”), no sentido de saber se a medida (o meio) é apto para promover a finalidade extrafiscal almejada (relação “meio- -fim”), se a medida consiste no meio mais suave relativamente ao direito fundamental à igualdade de tratamento (relação “meio x meio”) e se as vantagens decorrentes da promoção da finalidade extrafiscal estão em relação de

⁵⁰ XIMENES, Fernando Braz. O princípio da capacidade contributiva e sua relação com os princípios que implementam a justiça fiscal, Boletim Jurídico.

proporção com as desvantagens advindas da desigualdade (relação “vantagens x desvantagens”).⁵¹

Ainda, é preciso fazer menção ao uso extrafiscal e a capacidade contributiva. Isso porque o uso extrafiscal é uma espécie de relativização da capacidade contributiva, pois quando aplicada a extrafiscalidade, o desejo do legislador é a obtenção de um fim constitucional diverso da mera arrecadação tributária:

“Por sua vez, fala-se de função extrafiscal quando o tributo é utilizado para um fim, ou um propósito, diferente da obtenção de receitas. A entidade não institui e cobra o tributo para financiar seu orçamento, ou o orçamento de “prolongamentos” seus, mas sim para atingir outras finalidades, dirigindo comportamentos, estimulando ou desestimulando condutas etc. Todo tributo tem esse efeito na economia, de estimular ou desestimular condutas, ainda que isso não seja conhecido ou desejado por quem o idealiza. A extrafiscalidade consiste em utilizar deliberadamente esse efeito para a consecução de propósitos específicos. É o caso do imposto de importação e do imposto de exportação, que são majorados ou reduzidos para interferir no comércio exterior, ora estimulando importações, ora desestimulando-as, para proteção e controle do mercado interno. Suponha-se que haja uma oferta muito grande de determinado produto importado a preços muito baixos, pondo em risco as fábricas brasileiras desse mesmo produto: o Governo Federal aumentará o imposto de importação, mas não estará fazendo isso para arrecadar mais. Na verdade, aumentará o imposto para que as importações diminuam.”⁵²

Mas a utilização da extrafiscalidade não é “livre”. Exige uma atenção especial do ente tributante, pois seus uso – da extrafiscalidade – intervêm na economia, em razão disso também é conhecido como uso interventivo dos tributos, e é preciso atender ao seus elementos, pois a força dos tributos podem impactar negativamente na economia. Assim, são elementos da extrafiscalidade:

[...] i) fim constitucional pretendido; ii) meio utilizado; e a iii) técnica adotada. Dessa forma, o fim constitucional pretendido deve estar expresso no texto constitucional e objetiva a realização das finalidades da ordem constitucional ou social (família, cultura, meio ambiente etc.). Não é a destinação do recurso ou a técnica utilizada que determina a natureza da norma extrafiscal, mas a sua finalidade constitucional. A

⁵¹ AVILA, Humberto B. Sistema Constitucional Tributário. 5ª edição, Editora Saraiva, 2012, p. 419.

⁵² SEGUNDO, Hugo de Brito M. Manual de Direito Tributário. 13ª edição, Grupo GEN, 2023, p. 63.

extrafiscalidade econômica, assim, pretende realizar determinado desiderato constitucional previsto na ordem econômica (art. 170 da CF/88); a extrafiscalidade ambiental, os objetivos para a um meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225 da CF/88)⁵³, entre outros.

A extrafiscalidade e a capacidade contributiva são vetores de uma mesma lógica de utilização tributária. Ao passo que a capacidade contributiva deve ser observada na criação e aplicação em tributos com fins arrecadatórios, a extrafiscalidade atende um fim constitucional que se torna superior ao princípio da capacidade contributiva na medida em que o este fim constitucional suplanta a mera arrecadação em razão da intervenção e, nesta toada, a suportabilidade individual deve ser relativizada para o atingimento deste fim.

Ver-se-á a seguir, uma análise da igualdade e da capacidade contributiva com o ideal de justiça fiscal, onde abordar-se-á as conexões do federalismo e se essa forma de distribuição de renda atende ao comando constitucional de igualdade e capacidade contributiva.

1.2. A igualdade e a justiça fiscal

Para que este estudo possa adentrar minimamente em sua propositura final com o índice de capacidade contributiva, mister se faz colocar sob o enfoque como se dá a distribuição das receitas públicas ainda que de modo breve. É preciso que fique bem acen-tuado que o papel do direito financeiro não sofrerá impacto na criação do índice proposto, pois efetivamente não se trata, o índice, de uma lógica de direito financeiro, mas essencialmente de direito tributário, mais especificamente de técnica de obtenção da efetiva capacidade contributiva.

Deveras importante ressaltar do que se trata o chamando **pacto federativo**, o **federalismo fiscal** e a **repartição de receitas**. Assim, com relação ao Estado Federal tem-se uma **teoria dualista** para configurar estrutura de estado Federal, vale dizer, por **agregação** de Estados pré-existentes decorrente de força centrípeta e por **segregação** quando a descentralização de um Estado unitário decorrente de força centrífuga. Pode também

⁵³ CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. 4ª edição. Editora Saraiva, 2022, p. 168.

apontar dois tipos de federalismo: por **cooperação** quando há necessidade de coordenação de todas as competências dirigidas ao estado Federal e federalismo por **integração** quando se integra através de sujeição do ente Estadual ao Federal.⁵⁴

O Estado Federal também se caracteriza pelos seguintes elementos⁵⁵: (i) sua soberania e autonomia interna e externa; (ii) em razão da existência de uma constituição; (iii) através de repartição de competências entre os entes federados; (iv) voz dos estados-membros na vontade federal; (v) impossibilidade do direito de secessão e (vi) intervenção Federal. Ainda, o Estado brasileiro caracteriza-se também pela (vii) separação dos poderes, (viii) pelo princípio da simetria e (ix) poder constituinte dos Estados membros.

Portanto, federação é a união entre os estados que se agregam para formar um só todo mantendo suas características regionais, vale dizer, a federação é a forma de exercício de Poder compartilhado entre as pessoas políticas daquele Estado analisado.

Considerando então que a Constituição tratou de atribuir competências para os membros da federação que devem ser cumpridas para atender as necessidades públicas de seus cidadãos e, considerando também, que estas competências implicam em responsabilidades dos membros federativos, a Constituição também outorgou competências tributárias para os Estados Unidos para que estes tenham recursos para fazer frente às referidas necessidades.

A Constituição da República tratou de cuidar da forma como são repartidas as receitas públicas. Determinou alguns critérios para essa repartição os quais falaremos de maneira breve. Vale dizer, as receitas públicas podem ser **originárias** ou **derivadas**, ou seja, serão originárias quando essas advêm do patrimônio do Estado e derivadas quando advêm da exploração do patrimônio, renda e consumo do cidadão, ou seja, através da instituição de tributos. Anote-se que:

As receitas originárias, o Estado as obtém de seu próprio patrimônio, de seus bens e empresas comerciais ou industriais. Caracterizam-se pelo fato de o Estado não necessitar valer-se do seu poder de império sobre os cidadãos para arrecadá-las. As receitas derivadas, ao revés, são obti-

⁵⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional - 7ª ed. 2012. São Paulo: Saraiva, pg. 1116.

⁵⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional - 7ª ed. 2012. São Paulo: Saraiva, pg. 1116.

das pelo Estado valendo-se do seu poder de autoridade – sempre exercido na forma de lei – para extraí-las do patrimônio ou da renda dos particulares.⁵⁶

A primeira forma foi a determinação de competências tributárias próprias elencando, a Constituição, quais são os fatos econômicos relevantes sobre os quais as pessoas políticas (os entes federados) poderiam criar os tributos.

Assim surge a chamada classificação **quinquipartite** dos tributos que redundam em cinco espécies: (1) impostos, (2) taxas, (3) contribuição de melhoria, (4) empréstimos compulsórios e (4) contribuições.

Distribui-se a partir daí a competência para criação de cada espécie tributária para que o ente federado possa atender as necessidades públicas, vale dizer, se de um lado os estados membros possuem deveres constitucionais para com seu cidadão, de outro possuem mecanismos de captação de receitas para poder cumprir com seus deveres.

Entretanto, tal sistema é insuficiente para atender todas as necessidades dos entes federados especialmente os municípios, isto porque a sistemática de repartição de competências tributárias se mostra incapaz de suprir as necessidades daquele membro federado de pequena capacidade arrecadatória, seja pelo pífio desenvolvimento de sua região ou por razões que não importam para este estudo.

Por essas razões existe a previsão constitucional da **participação** de ente federado de menor capacidade de captação de recurso com sua competência própria na arrecadação de outro com maior abrangência de capacidade. Isso quer dizer que o membro federativo de menor potencial arrecadatório recebe parcela daquele membro cuja capacidade seja maior, por exemplo, o ICMS de competência Estadual, com a parcela de 25% pertencente ao município de origem de acordo com a dicção do art. 158, IV da CR/88.

Também existem os chamados *fundos de participação* dos estados e dos municípios que englobam uma parcela significativa de determinados tributos e que são destinados ao estados e municípios, de acordo com critérios da renda *per capta* de cada estado e pela população de cada município.

⁵⁶ OLIVEIRA, Regis Fernandes de, HORVATH, Estevão. Manual de Direito Financeiro. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 50.

A Federação e o pacto federativo devem estar em consonância com os anseios da sociedade e, portanto, devem manter respeito ao desejo que o cidadão/contribuinte tem de viver em uma sociedade, cuja economia se desenvolva no sentido de beneficiar a quem verdadeiramente interessa, vale dizer, se a estrutura do poder (pacto federativo) for de alguma maneira barreira para o atingimento desse objetivo, este deve harmonizar-se com a sociedade, pois é de sabença que o poder emana do povo e é com base na estrutura autorizada por ele, o povo, é que o estado deve pautar-se.

1.3. O desvirtuamento intrínseco do sentido de igualdade no Sistema Tributário brasileiro: uma questão de enraizamento.

A igualdade necessita de um tratamento especial dentro do sistema tributário. Isto porque, embora ainda não adentremos na **praticabilidade tributária**, a simplificação e as generalizações acabam por não olharem de modo intenso e cuidadoso para a igualdade e acaba por reduzir a racionalidade necessária ao Sistema Tributário Brasileiro com as formas de aplicabilidade e praticidade das normas. Por isso, é preciso descortinar o pensamento sistemático para poder confirmar essa afirmação.

O pensamento sistemático é uma forma de trazer racionalidade interpretativa aos elementos que fazem parte desse conjunto. Aliás, é justamente por essa racionalidade que Paulo de Barros Carvalho entende que não há necessariamente um mínimo de racionalidade, pois, diz que: “A Ciência do Direito, sim, organizando descritivamente o material colhido do direito positivo, atingiria o nível de sistema. Tal não é, contudo, nosso entendimento. [...]”⁵⁷ e, explica que “[...] o direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser compreendido pelos sujeitos destinatários, circunstância que lhe garante, desde logo, a condição de sistema.”⁵⁸. Por essas razões, essa racionalidade é por vezes deixada de lado e, há a necessidade de se buscar o conteúdo da ideia de **Sistema**.

Inicialmente, sua conceituação pode ser extraída, de seu precursor Claus-Wilhelm Canaris⁵⁹ onde apresenta a necessidade de ordenação e unidade, sendo a ordenação

⁵⁷ Paulo de Barros Carvalho. Curso de Direito Tributário (p. 197). Editora Saraiva. Edição do Kindle.

⁵⁸ Paulo de Barros Carvalho. Curso de Direito Tributário (p. 197). Editora Saraiva. Edição do Kindle.

⁵⁹ CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

como “[...] um estado de coisas intrínseco racionalmente apreensível”⁶⁰ e a unidade como sendo “[...] uma dispersão numa multitude de singularidades desconexa, antes devendo deixá-las reconduzir-se a uns quantos princípios fundamentais”⁶¹. Como já tivemos a oportunidade de registrar que a racionalidade é, como viu-se, intrínseca pois entende-se o “[...] sistema como um conjunto de elementos harmônicos e independentes que interagem entre si. A teleologia do sistema é atribuir racionalidade interpretativa aos elementos que o compõem e harmonizar a convivência desses elementos dentro desse sistema. [...]”⁶². Pode-se dizer que a ideia de sistema tem com Paulo de Barros Carvalho que:

[...] o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema.⁶³

Percebe-se, assim, que a unidade e coerência dos elementos ganham uma dimensão especial na conceituação de sistema. Bem por isso que é preciso entender que a racionalidade dos elementos reside exatamente em sua unidade e ordenação. Eis seu objetivo. Assim, o objetivo de se sistematizar o direito é trazido por Humberto Ávila que explique que:

“O objetivo principal dessa sistematização é a construtiva explicação dos princípios jurídicos, não de acordo com expectativas meramente subjetivas de justiça, de pouca valia normativa e prática, mas de acordo com as prescrições constitucionais relativas à justiça, de maior valia normativa e prática.”⁶⁴

Vale dizer, de acordo com Ávila, o objetivo é obter racionalidade, pois como dito por Paulo de Barros Carvalho alhures, há que se ter um mínimo de racionalidade, especialmente por expectativas objetivas de justiça, como por exemplo. Desse modo, tem-se que o pensamento sistemático é aquele que ordene e confere unidade racional a determinado ramo do direito ou conhecimento humano. Quer isto dizer que quando se está

⁶⁰ CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, pg. 12.

⁶¹ CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, pgs. 12 e 13.

⁶² GUIESELER JUNIOR. Luiz Carlos. Direito Falencial. Curitiba: Intersaberes, 2021, pg. 183.

⁶³ Paulo de Barros Carvalho. Curso de Direito Tributário (pp. 197-198). Editora Saraiva. Edição do Kindle.

⁶⁴ AVILA, Humberto B. Sistema Constitucional Tributário, 5ª edição. Editora Saraiva, 2012, p.80.

diante da possibilidade de se adentrar a algum entendimento sobre determinado conhecimento - como já dito, direito ou conhecimento humano – deve-se organizar os elementos desse conhecimento de modo coerente entre seus elementos formadores e manter uma unidade de sentido para esses elementos. Como exemplo, pode-se citar a ideia de um automóvel que, enquanto sistema, congrega uma série de elementos que formam a unidade automóvel e seus elementos tem um racionalidade dentro do sistema. A chave só tem aquela racionalidade (função) dentro do sistema automóvel.

Ainda, dentro dessa ideia de sistema e fazendo um recorte metodológico, adentrando-se no **Sistema Tributário**, destaca-se que, como já dito, que o sistema deve ser uma espécie de organização coerente, especificamente se tratando de **direito tributário**, mas não só a ele⁶⁵, como explica Heleno Torres que: “[...] o “Sistema Tributário” passa a representar uma organização coerente de princípios e regras em torno do conceito de tributo [...], e mais adiante explica que “[...] o fenômeno tributário por uma metodologia puramente jurídica, sem interferências econômicas e a constituir uma legitimidade do tributo baseada em critérios de justiça e segundo fundamentos constitucionais.”⁶⁶. Neste viés, Humberto ávila acrescenta que são duas características que formam o sistema:

“[...] constata-se que a interpretação sistemática do Direito Tributário é marcada — com as conhecidas exceções — por duas características: primeiro, a descrição das limitações ao poder de tributar é feita preponderantemente a partir de textos normativos cujo significado frontal é negativo e que são expressamente previstos na Constituição; segundo, ela é caracterizada pela falta de combinação entre princípios e bens jurídicos.”⁶⁷

Portanto, nosso próximo passo é adentrar ao conteúdo principiológico extraído do texto constitucional e seus limites ao poder de tributar. O **Sistema Tributário** assim, é composto pelos elementos normativos da Constituição da República, especialmente os **Direitos Fundamentais Tributários**, insculpidos no art. 150 e outros que representam estes direitos. A Constituição insere neste sistema os elementos que explicitam os valores que deseja proteger: **Segurança Jurídica; Justiça da Tributação e Liberdade**.

O valor **segurança jurídica** é garantido pelos princípios da *segurança jurídica*; da *legalidade tributária*; da *irretroatividade tributária* e da *anterioridade tributária*. O

⁶⁵ Implica em dizer que todos os ramos do direito formam sistemas.

⁶⁶ TORRES, Heleno Taveira. A justiça dos tributos. Justiça fiscal. Belo Horizonte: DelRey, 2016.

⁶⁷ AVILA, Humberto B. Sistema Constitucional Tributário, 5ª edição. Editora Saraiva, 2012, p.72.

princípio da *segurança jurídica* é o direito de o cidadão poder-se autodeterminar sem surpresas com os elementos da cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do direito. Como bem ensina Humberto Ávila é preciso conhecer hoje o direito de amanhã.⁶⁸ O *princípio da legalidade* é a ordem emanada da CR/88 ao legislador que somente poderá haver exigência ou majoração de tributos através de lei. Esta lei somente poderá ter projeção de efeitos para o futuro – com algumas exceções, cuja proibição é projetada pelo *princípio da irretroatividade* e, esta lei deverá respeitar um período de adaptabilidade ao cidadão sob a nova ordem normativa tributária. É o *princípio da anterioridade*.

Desdobrar-se-ão um a um para dar ter-se uma visão mais aprofundada do papel da cada um destes valores e princípios constitucionais como forma de proteção ao cidadão e ao sistema como um todo. Coloquemos um olhar como o de Valter Hugo Mãe sobre o Brasil, tal qual sua análise da colonização em “As doenças do Brasil”⁶⁹ para entender que esses conjuntos de regras são formas de amor pelo nosso Brasil.

Veja-se que a legalidade é uma forma de proteção do cidadão, pois não permite que o Estado exija ou majore tributo sem lei anterior devidamente dentro dos limites do

⁶⁸ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

⁶⁹ MÃE, Valter Hugo. *As doenças do Brasil*. 1.^a ed. Rio de Janeiro: Biblioteca Azul, 2021.

processo legislativo. Note-se que Hugo⁷⁰ de Brito⁷¹ alerta para esse importante princípio de proteção constitucional e, se faz importante referir que, de acordo com Schoueri⁷²:

⁷⁰ “Lei, para fins de atendimento do princípio da estrita legalidade, é o ato normativo editado pelo órgão dotado da função legislativa, nos termos do processo legislativo previsto constitucionalmente (lei em sentido formal). Mas esse ato deve ser, também, dotado de hipoteticidade, ou, por outras palavras, deve ser “geral e abstrato” (lei em sentido material). Cabe ressaltar que a medida provisória, embora a rigor não seja lei em sentido formal, também pode criar tributos. Isso porque a medida provisória tem força de lei, o que significa ter a aptidão de fazer tudo o que a uma lei competiria fazer, desde que, naturalmente, sejam observadas as exigências e as exceções previstas na própria Constituição. Para que o tributo se considere “criado” pela lei, é preciso que, partindo apenas do texto legal, seja possível determinar em quais circunstâncias será devido (hipótese de incidência), por quem (sujeito passivo), em que montante (base de cálculo e alíquota) e a qual ente tributante (sujeito ativo). Não basta que a lei lhe anuncie o nome e transfira para o decreto, ou para outro ato normativo inferior, a definição de tais elementos essenciais. Apenas o prazo para o recolhimento do tributo, caso já não esteja fixado na lei, pode ser estabelecido e alterado por norma infralegal. É por essa razão que, do princípio da legalidade, extrai-se, como desdobramento, o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual a lei deve descrever com clareza em quais hipóteses o tributo será devido, fazendo com que, por exclusão, o tributo não seja devido em todas as outras hipóteses nela não expressamente referidas. Registre-se, contudo, que é impossível, dada a vaguidade inerente à linguagem (e à própria realidade por ela referida), que as normas legais se expressem de forma inequívoca, sem um certo grau de indeterminação, o qual admitirá sempre valoração, “deixando uma tarefa problemática ao aplicador”, o que torna inútil pretender que essa tipicidade seja “fechada”⁴. Como consequência do princípio da legalidade, ressalvadas as exceções previstas na própria Constituição, somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos ou a sua extinção; a majoração de tributos ou a sua redução; a definição do fato gerador da obrigação principal e de seu sujeito passivo; a fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo; a cominação de penalidades para as infrações nela definidas e as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (CTN, art. 97). É ainda uma decorrência do princípio da legalidade a exigência de que o texto das leis seja claro e compreensível,⁵ sem contradições, incoerências ou obscuridades, além de dever ser, em regra, prévio aos fatos que visa a disciplinar, aspecto que será explorado quando do trato do princípio da irretroatividade. As exceções estabelecidas pela Constituição ao princípio da estrita legalidade tributária dizem respeito apenas à fixação das alíquotas do imposto de importação, do imposto de exportação, do IPI e do IOF (e, depois, por obra do poder constituinte derivado, também da CIDE-Combustíveis), que podem ser majoradas ou reduzidas por ato infralegal do Poder Executivo. Mesmo assim, é importante esclarecer que deverão ser atendidos as condições e os limites estabelecidos em lei, ou seja, a lei deve necessariamente determinar uma alíquota máxima e uma mínima (que geralmente é zero), bem como os parâmetros que o Executivo deverá observar para, em cada caso e dentro desses limites, fixar a alíquota correspondente. A partir da EC nº 33/2001, a contribuição de intervenção no domínio econômico cobrada sobre operações com combustíveis (CIDE-Combustíveis) também passou a figurar como exceção à estrita legalidade, em relação à fixação das alíquotas (CF/88, art. 177, § 4º, I, b). Autorização semelhante foi dada ao ICMS incidente sobre combustíveis, que pode ter suas alíquotas definidas, reduzidas e restabelecidas por convênio interestadual (CF/88, art. 155, § 4º, IV). Tais inovações, entretanto, diversamente das demais exceções ao princípio, não constavam do texto originário da Constituição. Foram inseridas pelo poder constituinte “derivado”. Assim, e como o princípio da legalidade é considerado “cláusula pétrea”, a validade da EC nº 33/2001, neste ponto, pode ser posta em dúvida. Expediente semelhante, e mais grave, foi adotado um nível normativo hierárquico abaixo, o que o torna ainda mais evidentemente contrário ao princípio da legalidade. Trata-se da permissão, por lei, para que o Executivo altere alíquotas do PIS e da COFINS, dentro dos limites fixados em lei (art. 27, § 2º, da Lei 10.865/04, e art. 5º, §§ 8º e 11, da Lei 9.718/98, com a redação dada

pela Lei 11.727/08). Tal como se dá em relação ao imposto de importação e ao imposto de exportação, por exemplo, só que sem qualquer remissão, no texto constitucional, quanto a essa possibilidade de delegação. Questionada a validade da delegação, porém, o Supremo Tribunal Federal a considerou válida, até porque o Poder Público havia feito uma manobra – semelhante à feita pela EC 33/01 no art. 177, § 4º, da CF/88 – que terminou por render-lhe a vitória: a lei fixa uma alíquota, e permite ao ato normativo inferior, feito pelo Executivo, reduzi-la ou restabelecê-la. Caso se considere inválida a delegação, a consequência seria o restabelecimento da alíquota legalmente fixada, mais alta. Por isso os contribuintes não se queixaram quando da redução, mas apenas quando do posterior aumento, ainda que este se tenha situado dentro dos limites legais. Com a manobra, porém, a União terminou por fazer letra morta não só do princípio da legalidade, mas das próprias exceções previstas constitucionalmente a ele, no que se refere às alíquotas. A prevalecer o entendimento firmado pelo STF (RE 1.043.313/RS – Tema 939 da Repercussão Geral; e ADIn 5.277/DF), em relação a qualquer tributo, e não só àqueles referidos no art. 153, § 1º, da CF/88, as alíquotas poderão ser reduzidas e restabelecidas por decreto, desde que respeitado eventual teto fixado em lei. Com o máximo respeito, trata-se de entendimento equivocado, que risca do texto constitucional o art. 153, § 1º, da CF/88 como uma regra excepcional, ainda que tenha sido o que prevaleceu no âmbito da jurisprudência do STF. Note-se que, como já explicado, a teor do disposto no art. 150, I, da CF/88, todos os aspectos da hipótese de incidência da norma que institui ou majora o tributo devem ser veiculados em lei: fato gerador, base de cálculo, alíquotas (observadas as exceções constitucionais e o deslize jurisprudencial acima comentado), contribuintes, responsáveis etc. Mas não está nesse rol a fixação do prazo para o recolhimento do tributo, que pode ser estabelecido em normas infralegais.⁶ Entretanto, caso a lei fixe um determinado prazo para o vencimento, só outra lei poderá alterá-lo.” SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 04 out. 2023, p. 66-69.

⁷¹ Há, de fato, uma série de matérias que não precisam contar com disciplinamento legal, mas que, se vierem a ser disciplinadas em lei, somente por outra lei poderá haver a devida alteração, ressalvada, é claro, a hipótese de ser inválido esse disciplinamento (v.g., por ser tido como irrazoável – muito curto – o prazo de vencimento fixado na lei) e isso vir a ser reconhecido posteriormente pelo Poder Judiciário, que assim retira a norma legal da ordem jurídica, abrindo espaço a que a matéria volte a ser disciplinada por atos infralegais, o que é outra questão. Convém insistir, ainda, que decorre do princípio da legalidade a exigência de que a autoridade da administração tributária desenvolva o máximo esforço possível para determinar a verdade quanto à ocorrência dos fatos, quando da cobrança de um tributo. É dever da autoridade que efetua o lançamento do tributo a demonstração de que ocorreram os fatos previstos em lei como pressuposto para a incidência da regra legal tributária, e é seu dever, também, investigar os aspectos de fato suscitados pelo contribuinte em oposição a essa cobrança. A produção de provas não deve ser vista como favor ou benefício concedido ao contribuinte, mas como algo indispensável a que a lei seja corretamente aplicada: afinal, aplicar a lei a fatos diversos dos nela previstos como necessários e suficientes à sua incidência é o mesmo que violar suas disposições⁷. Se, de acordo com a lei, o imposto pode ser exigido se e quando o contribuinte auferir renda, mas o imposto é exigido mesmo sem que o contribuinte tenha auferido renda (tendo ele tentado provar a ocorrência do prejuízo e sido cerceado em seu direito de fazê-lo), a lei estará sendo evidentemente violada, fazendo-se letra morta da garantia de que os tributos somente podem ser exigidos nos termos da lei. Quando se cogita de legalidade e tributação, a norma veiculada pelo art. 150, I, da Constituição é vista como um importante limite, a dispor sobre como o tributo pode ser cobrado e, a contrário, sobre todas as outras situações dentro das quais ele não poderá ser exigido, abrindo espaço para o chamado planejamento tributário, do qual se tratará brevemente, em item dedicado ao art. 116 do CTN, infra. É importante lembrar, porém, que a legalidade significa, ainda, uma importante oportunidade de participação democrática, oferecendo aos cidadãos a possibilidade de se organizarem e influírem junto a seus representantes eleitos para que a tributação aconteça de determinada forma, e não de outra⁸. A participação da sociedade no processo de elaboração dos textos normativos dá-se, ainda, de forma pulverizada, tímida e desorganizada, mais como lobby para que se favoreça este ou aquele setor, quando poderia ocorrer de forma mais madura e consistente, de sorte a que possa haver uma aproximação entre o sistema tributário positivo e aquele considerado ideal, não por acadêmicos ou estudiosos, mas pela sociedade que a ele se submete⁹. Isso pode ser difícil, mas sem a via aberta pelo art. 150, I, da CF/88 seria impossível”. SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível

Tem-se no Princípio da Legalidade um bom exemplo de enunciado que permite se extraíam regras como a autoridade não poder exigir um tributo na falta de lei prevendo-o, sem que ali se esgote o dispositivo, já que há um mandamento de otimização (princípio), igualmente baseado no mesmo dispositivo, que implica esperar-se que o legislador descreva, com a maior precisão possível, as circunstâncias que darão ensejo à tributação.

Note-se a aproximação do princípio da legalidade com o princípio da tipicidade que deve conter toda a descrição hipotética da ocorrência ata a gera tributos. Podemos ver que a legalidade é derivada da própria manifestação da legalidade geral que implica que ninguém poderá fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Ademais, Hugo de Brito Machado⁷³ aduz acertadamente que:

De acordo com o art. 150, I, da CF/88, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. É o conhecido princípio da estrita legalidade. Diz-se estrita porque considerada mais “exigente” que a legalidade “ampla”, ou “genérica”, já contida no art. 5º, II, da CF/88. Com efeito, segundo a legalidade tributária, não apenas o dever de pagar deve estar referido na lei, mas todos os seus atributos devem estar nela expressamente previstos, como explicita o art. 97 do CTN. Por outras palavras, todas as dimensões ou parcelas da estrutura da norma jurídica tributária devem constar, ou devem ser passíveis de reconstrução pelo intérprete, a partir do texto legal. Daí a qualificação de “estrita”.

Percebe-se que a chamada estrita legalidade impõe a reconstrução pelo intérprete do texto legal no momento da aplicação da lei tributária, aproximando-se, também do princípio da tipicidade tributária. A legalidade é forma de se prevenir do arbítrio do Estado, pois evita que se tenha uma tributação de inopino e que respeite as regras de produção legislativa. Ainda com Schoueri⁷⁴ rigoroso deve ser o o trato da legalidade, do mesmo modo que Paulo Caliendo que ensina que:

em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 04 out. 2023, p. 66-69.

⁷² SCHOUERI, Luís E. Direito tributário. Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 02 out. 2023, p.162

⁷³SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 04 out. 2023, p. 66.

⁷⁴ “A ideia da legalidade é própria do Estado de Direito. É algo que se encontra no art. 5º, II, da Constituição Federal: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. É uma

O princípio da legalidade possui conteúdo e eficácia de regra geral para instituição ou majoração de tributos. Sua inobservância acarreta a inconstitucionalidade ou ilegalidade do ato normativo (decreto, portaria etc.). Diversos casos têm sido solucionados pela jurisprudência, clareando o sentido e o alcance deste dispositivo.⁷⁵

Uma situação deve ser bem delimitada, a de que o princípio da legalidade é absoluto e inafastável, na medida em que tem status de direito fundamental, exatamente como defende a doutrina de Caliendo⁷⁶. O princípio da legalidade não deve ser aplicado

garantia do cidadão contra abusos por parte dos governantes. Em matéria tributária, o Princípio da Legalidade é anterior mesmo ao Estado de Direito. É o direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados. Mesmo em regimes ditatoriais, a matéria tributária foi excepcionada, preservando-se o princípio de que a cobrança de um tributo é condicionada à concordância prévia dos contribuintes, diretamente ou por meio de seus representantes. Parece importante estudar as origens do Princípio da Legalidade em matéria tributária, tal como hoje se apresenta, sob a perspectiva da divisão entre o poder de tributar e o poder de regular, que, segundo Ruy Barbosa Nogueira, devem ser analisados em paralelo, mas sem confusão, já que o poder de regular “é um poder legislativo de criar disciplina por meio de normas categóricas”; ou “o poder de promover o bem público pela limitação e regulação da liberdade, do interesse e da propriedade”. SCHOUERI, Luís E. *Direito tributário*. Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 02 out. 2023, p.162.

⁷⁵ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 04 out. 2023, p. 77.

⁷⁶ “O princípio da legalidade possui como conteúdo a exigência de que a instituição de tributos somente pode ser realizada por meio de lei. Esta é uma exigência constitucional prevista no art. 5º, II, da CF/88 que determina que: “II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. São características do princípio da legalidade: i) conteúdo democrático, ou seja, o valor consagrado de que a legalidade representa a vontade da maioria social, decidida por seus representantes legais; ii) sentido concretizador do texto constitucional. As normas infraconstitucionais têm por função concretizar as regras e os princípios constitucionais. As leis devem ser portadoras dos princípios, dos valores e do sentido do texto constitucional; iii) conteúdo garantista no sentido de que a norma legal representa a proteção dos direitos e garantias do contribuinte. O conteúdo essencial do texto constitucional é de defesa geral de contribuinte; iv) conteúdo republicano, dado que a legislação deve proteger a coisa pública. A lei representa a forma de repartição igualitária de encargos (tributos) e de distribuição de bens e serviços (destinação dos tributos vinculados); v) conteúdo federativo, pois a norma tributária demarca a competência de cada esfera federativa e determina de modo rígido o poder de tributar em relação a cada ente federado. Teremos, de um lado, as normas federais, estaduais e municipais e, de outro, as normas nacionais dirigidas a todos os entes federados. O princípio da legalidade no Direito brasileiro se apresenta ou sob a forma de um princípio ou de uma regra. A regra de legalidade é uma norma de conduta determinada: respeito à produção normativa por via legal. Esse é o caso da regra contida no art. 150, II, da CF/88 que determina que: “II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. A regra da legalidade densifica o princípio da legalidade de modo absoluto e inafastável. O seu descumprimento implicará inconstitucionalidade formal. O princípio da legalidade surge como um dever geral para que todas as formas impositivas sobre o contribuinte sejam estabelecidas por meio de lei, ou seja, respeitando a ideia de representação democrática. Os ônus gerais somente podem ser estabelecidos pela vontade geral. Esse princípio está subjacente ao estabelecido no art. 150, I, da CF/88, que impõe uma vedação absoluta a que qualquer instituição ou majoração de tributo, salvo mediante lei. A regra de legalidade terá a eficácia de regras jurídica com todas as implicações que disso decorre. Em nosso entender, essa regra não irá entrar em contradição ou conflito direto com outros princípios. Se uma regra entrar em conflito com o princípio, em verdade, teremos um conflito subjacente entre dois princípios. De um lado, o princípio implícito na regra e, do outro, princípio em conflito. O texto constitucional entendeu de modo claro que o princípio da legalidade é uma das garantias fundamentais do contribuinte e, portanto, se houver um conflito com outro princípio, por exemplo, da isonomia tributária, haverá uma ponderação entre dois princípios de igual estatura (isonomia versus legalidade) e não entre um princípio e uma regra. A regra da legalidade não pode ser simplesmente afastada

de modo isolado, mas em conjunto com o princípio da irretroatividade e da anterioridade como ver-se-á adiante.

Não basta lei. Essa não lei não pode atingir fatos pretéritos, pois a irretroatividade tributária é um princípio que estabelece que as normas tributárias não podem retroagir para criar ou aumentar obrigações. Assim, as regras tributárias são aplicadas apenas a partir do momento em que entram em vigor, respeitando os eventos ocorridos durante sua vigência. Como bem explica Schoueri:

Com o Princípio da Irretroatividade, vê-se que, no sistema brasileiro, o legislador não pode "consertar", ainda que por meio adequado (lei), uma omissão na definição da hipótese tributária. Qualquer mudança apenas valerá dali em diante. Em levantamento efetuado no direito comparado, Klaus Tipke conclui não se poder falar em uma universalidade da irretroatividade da lei tributária: segundo o entendimento da corte constitucional da Áustria, inexistia naquele país tal Princípio, nada impedindo que o legislador austríaco dê efeito retroativo à exigência tributária, desde que não fira a igualdade; na França, somente se reconhece a irretroatividade da lei penal sendo o parlamento o maître de legalité, que expressa a volonté générale; na Bélgica tampouco existe uma proibição do efeito retroativo da lei tributária, que é apenas uma règle de bonsens; em Luxemburgo também se nega nível constitucional à proibição da retroatividade.⁷⁷

Isso significa que uma lei tributária nova não pode ser aplicada a fatos geradores ocorridos antes de sua entrada em vigor. Esse princípio visa proteger a segurança jurídica e a previsibilidade para os contribuintes, evitando surpresas e arbitrariedades por parte do fisco. Também com Schoueri⁷⁸ podemos ver que a segurança jurídica ganha um contorno

por outras regras sem que ocorra uma ofensa ao sistema constitucional tributário. A regra de legalidade possui uma presunção de exclusividade, ou seja, em um conflito normativo, presume-se que a legalidade deva prevalecer, afastando a norma aparentemente em conflito. Pressupõe-se que o constituinte já ponderou e decidiu que dada a possibilidade de antinomia normativa deve-se respeitar a exigência de lei para instituição ou majoração de tributos. Primordialmente, deve-se respeitar a regra da legalidade e afastar o princípio conflitante. Trata-se de uma forma de concretização da segurança jurídica e do Estado de Direito.” CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 04 out. 2023, p. 77.

⁷⁷ SCHOUERI, Luís E. Direito tributário. Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 02 out. 2023, p.194.

⁷⁸ “Em matéria tributária, diante da previsão expressa de irretroatividade, não se invoca a segurança jurídica como balança na ponderação dos bens jurídicos quando se está diante de um tributo afetado por retroatividade verdadeira, autêntica ou própria. Ou seja, havendo regra sobre o assunto (Princípio da Irretroatividade), não se abre a discussão acerca da observância do princípio da segurança jurídica. A segurança jurídica, contudo, continuará a servir de critério de ponderação em situações de retroatividade imprópria, inautêntica ou falsa, tutelando a confiança dos contribuintes depositada na atuação dos órgãos do Estado.

especial na proteção do cidadão com a conjugação dos princípios protetores do contribuinte. Sua inteligência é bem simples como bem explica Hugo de Brito:

É proibida a exigência de tributos em relação a fatos ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Trata-se do princípio da irretroatividade das leis, de resto presente na generalidade dos ramos do direito, ínsito à própria ideia de Direito enquanto sistema de normas que disciplina previamente as condutas, que teve sua aplicação ao Direito Tributário devidamente explicitada no art. 150, III, a, da CF/88.⁷⁹

Defende Brito⁸⁰ que se trata de verdadeiro limite à atuação estatal por ser impositivo e sem exceções à sua aplicação.

No Direito Tributário brasileiro, vale ressaltar, o Princípio da Irretroatividade diz respeito apenas a situações de irretroatividade própria (fatos passados). No que diz respeito às situações de retroatividade imprópria, ou retrospectividade (fatos futuros), é possível afirmar, com base nas lições do Direito Comparado, que o princípio da segurança jurídica poderá, em determinadas situações, ser invocado como balança de ponderação dos bens jurídicos afetados. Mais especificamente, em alguns casos de retroatividade imprópria, é possível alegar que o princípio da segurança jurídica tenha sido afetado. Assim, ao lado da irretroatividade própria (explicitamente adotada pelo constituinte), a irretroatividade imprópria também se faz presente no ordenamento brasileiro. Enquanto, entretanto, a irretroatividade própria é expressamente consagrada no texto, como regra positivada, a irretroatividade imprópria decorre do princípio da segurança jurídica, fazendo-se aplicar em conjunto com o princípio do qual flui”. SCHOUERI, Luís E. *Direito tributário*. Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 02 out. 2023, p.195.

⁷⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 04 out. 2023, p. 72 e 73.

⁸⁰ Diversamente da anterioridade e da estrita legalidade, a vedação à retroatividade das leis não comporta qualquer exceção relativamente à instituição ou ao aumento de tributos. Não existem situações excepcionais nas quais seja possível exigir tributo em relação a um fato ocorrido antes de iniciar-se a vigência da lei correspondente. Entretanto, como se trata de proteção do cidadão contribuinte em face do Estado, a limitação de que se cuida não impede o poder público de editar normas de efeitos retroativos em benefício do contribuinte (p. ex., anistia, redução de penalidades etc.). Essa ideia resta hoje cristalizada na Súmula 654 do STF (“A garantia da irretroatividade da lei, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição da República, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado”), que se originou do entendimento segundo o qual “o princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser visto e interpretado, desse modo, como garantia constitucional instituída em favor dos sujeitos passivos da atividade estatal no campo da tributação. Trata-se, na realidade, à semelhança dos demais postulados inscritos no art. 150 da Carta Política, de princípio que – por traduzir limitação ao poder de tributar – é tão somente oponível pelo contribuinte à ação do Estado”. Fundado na ideia segundo a qual a irretroatividade não veda a aplicação imediata da lei a fatos “pendentes” e considerando que o fato gerador do imposto de renda também é “complexo”, iniciando-se em 1º de janeiro e consumando-se à meia-noite do dia 31 de dezembro, o STF chegou a proferir decisões nas quais considera que leis que majoram o imposto de renda, ainda que publicadas no final de dezembro, podem alcançar todo o ano que se encerra, pois o fato gerador iniciado em 1º de janeiro ainda estaria “pendente”. Como essa aplicação imediata também encontra obstáculo no princípio da anterioridade, o STF o afastava, interpretando literalmente o art. 150, III, b, da CF/88. Considerava que exercício financeiro, na legislação do imposto de renda, seria aquele no qual ocorre a “cobrança” do imposto, de sorte que, desde que publicada antes do ano da cobrança (exercício financeiro), ainda que nas últimas horas do ano no qual os rendimentos foram auferidos (ano-base), a lei poderia ser aplicada a todo esse ano. Era o entendimento cristalizado na vetusta Súmula 584/STF, segundo a qual “ao imposto de renda calculado sobre os rendi-

Não basta lei. Não basta que não atinja fatos pretéritos. Há que se respeitar um período de adaptabilidade da nova legislação tributária. É o princípio da anterioridade tributária que estabelece que não se pode cobrar um tributo no mesmo exercício financeiro em que foi instituído ou aumentado. Isso implica que uma nova lei tributária, criando ou majorando um tributo, só pode produzir efeitos no ano seguinte à sua publicação. Esse princípio visa proporcionar aos contribuintes um período de tempo para se prepararem para as alterações tributárias, promovendo maior segurança jurídica e evitando surpresas fiscais abruptas. Existem exceções a esse princípio, como nos casos de tributos não sujeitos à anterioridade, mas, em geral, ele busca garantir uma certa estabilidade e previsibilidade no cenário tributário. Como bem faz a doutrina de Hugo de Brito Machado:

Para dar maior segurança jurídica aos contribuintes, a CF/88 estabelece que, além de a lei tributária não poder alcançar fatos ocorridos antes de sua vigência, a mesma também não pode, em regra, tributar fatos ocorridos no mesmo exercício de sua publicação. Textualmente, afirma-se ser vedada a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (CF/88, art. 150, III, b). A limitação alcança, em princípio, todo e qualquer tributo, ressalvados apenas aqueles que a Constituição excepciona expressamente. Isso significa que, caso uma lei aumente as alíquotas do ISS, por exemplo, e seja publicada em maio de 2017, a cobrança do imposto já com essa majoração somente será possível a partir de janeiro de 2018. O STF já decidiu que se trata de garantia fundamental do cidadão contribuinte, a qual não pode ser afastada nem mesmo por obra do poder constituinte derivado.⁸¹

Também faz parte do rol de garantias fundamentais do cidadão como bem defende Paulo Caliendo que “O texto constitucional entendeu que a regra da anterioridade

mentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”. Tal posicionamento há muito é duramente criticado por abalizados estudiosos da matéria.¹⁶ Interpretando o art. 150, III, b, da CF/88, essa corrente de pensamento afirma que a lei publicada durante um exercício financeiro somente entra em vigor no início do exercício subsequente, não podendo ser aplicada àquele dentro do qual fora apenas publicada, pois este já estará encerrado quando do início de sua vigência. Está correto o entendimento, pois a anterioridade nada mais estabelece que uma *vacatio legis* obrigatória, porquanto imposta por norma de hierarquia superior. Assim, exemplificando, se uma lei for publicada em agosto de 2017, alterando os critérios de cálculo do IR, entrará em vigor apenas em janeiro de 2018, somente podendo alcançar os fatos (rendimentos) auferidos a partir dessa data. O ano de 2017 não poderá ser por ela alcançado, sob pena de ofensa não apenas à anterioridade, mas à própria irretroatividade”. SEGUNDO, Hugo de Brito M. Manual de Direito Tributário. Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 04 out. 2023, p. 72 e 73.

⁸¹ SEGUNDO, Hugo de Brito M. Manual de Direito Tributário. Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 04 out. 2023, p. 76, 77 e 78.

é uma das garantias fundamentais do contribuinte e, portanto, se houver um conflito com outro princípio, ela não poderá, ser simplesmente afastada por outras regras [...]”⁸² aduzindo que fere o sistema tributário. Também é preciso fazer uma breve referência às exceções⁸³ a anterioridade, como em alguns tributos que não podem aguardar o exercício fiscal seguinte ou os 90 dias sob pena de perda de seu objeto.

Eis as bases dos princípios que fundamentam e ordenam o valor **Segurança Jurídica** como vetores da organização tributária do Sistema Tributário. Nosso próximo passo é desdobrar os demais valores com o fim especial de se adentrar minimamente no ideal de proteção do cidadão contribuinte.

O valor **Justiça da Tributação** é a configuração dos princípios da *igualdade tributária*, da *capacidade contributiva* e o princípio do *não confisco*. A *igualdade tributária* é a necessidade de se levar em conta a subjetividade do contribuinte no momento da criação do tributo, vale dizer, não é possível criar tributos que impliquem em tratamento desigual para contribuintes em situações de igualdade. Aqui não far-se-á maiores digressões ante o destaque que este princípio ganhará em momento posterior no cotejo com os sistemas de IA e o tributário. O princípio da *capacidade contributiva* é a necessidade de se respeitar os limites econômicos do contribuinte, ou seja, quem ganha mais deverá, sempre que possível, pagar mais. Já o princípio do *não confisco* implica em evitar que a tributação tenha uma carga tão pesada que signifique efeito de confisco, dito de outro modo, não pode simbolicamente retirar do contribuinte o valor efetivo de seus bens e direitos, através de alíquotas insuportáveis.

O Princípio do Não Confisco é um conceito fundamental no direito tributário, que estabelece que a tributação não deve ser excessiva a ponto de confiscar os bens dos contribuintes. Ele visa proteger os cidadãos contra tributos que seriam confiscatórios, ou

⁸² CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 04 out. 2023, p. 81.

⁸³ “São excepcionados da exigência da anterioridade do exercício (CF/88, art. 150, § 1º): (i) o empréstimo compulsório cobrado para atender despesas extraordinárias com guerra ou calamidade pública; (ii) o imposto de importação; (iii) o imposto de exportação; (iv) o imposto sobre produtos industrializados – IPI; (v) o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros – IOF, também conhecido como IOC; (vi) o imposto extraordinário de guerra. Também configuram exceções a essa limitação, mas apenas em relação a mudanças em suas alíquotas, a CIDE incidente sobre combustíveis (CF/88, art. 177, § 4º, I, b), e, também apenas quanto às alíquotas, o ICMS incidente sobre combustíveis. Essa ressalva inerente ao ICMS só será aplicável caso venha a ser adotada a sistemática de incidência diferenciada prevista na EC nº 33/2001, que ainda não foi implantada pelos Estados (CF, art. 155, § 4º, IV, c).” SEGUNDO, Hugo de Brito M. Manual de Direito Tributário. Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 21 out. 2023, p.78.

seja, que ultrapassariam limites razoáveis e comprometeriam substancialmente sua capacidade financeira e propriedade. Este princípio tem base na ideia de justiça fiscal, buscando garantir que a arrecadação de impostos seja feita de maneira equitativa e proporcional. Tributos confiscatórios poderiam infringir princípios constitucionais relacionados aos direitos individuais e à propriedade privada. Assim, ao aplicar o Princípio do Não Confisco, os legisladores e tribunais buscam assegurar um equilíbrio entre a necessidade de financiamento do Estado e a proteção dos direitos e interesses dos contribuintes. Este princípio desempenha um papel crucial na formulação e interpretação de leis tributárias para evitar excessos que possam prejudicar a estabilidade econômica e a justiça social.

De acordo com Brito, com relação ao princípio do não confisco:

Em função do direito de propriedade e da proteção à livre-iniciativa, na Constituição foi explicitada a proibição de que o tributo seja utilizado com efeito de confisco (art. 150, IV). Pode ser difícil determinar, de forma prévia, quando um tributo é confiscatório e quando não o é. Mas isso não impede o Poder Judiciário de, caso considere estar havendo confisco, considerar o tributo inconstitucional por ofensa a esse princípio, porquanto confiscar significa, como esclarece Humberto Ávila, “aniquilar a eficácia mínima dos princípios da proteção da propriedade e da liberdade em favor da tributação”.⁸⁴

Hugo de Brito⁸⁵ faz várias considerações importantes sobre o não confisco e explica que o grande desafio é evitar o efeito de confisco que a tributação matematicamente

⁸⁴ SEGUNDO, Hugo de Brito M. Manual de Direito Tributário. Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 21 out. 2023, p.80.

⁸⁵ “Para se avaliar se um tributo está sendo usado de forma confiscatória, seu “ônus” deve ser considerado em conjunto com os demais tributos que oneram o mesmo fato, e não isoladamente. Assim, mesmo que a Constituição autorize a União a instituir mais de um tributo sobre um mesmo fato (por exemplo, IRPJ e CSLL, ou IRPF e contribuição previdenciária), haverá inconstitucionalidade se esses dois tributos, somados, tornarem-se confiscatórios, mesmo que cada um, isoladamente, aparentemente não o seja.²⁵ Outro dado a ser considerado é a forma como o tributo onera a riqueza revelada pelo contribuinte, notadamente no que tange aos impostos (e às contribuições e aos empréstimos compulsórios, que podem muito se assemelhar aos impostos, no que diz respeito aos seus pressupostos de fato ou “fatos geradores”). Se se alcança a renda imobilizada e estática, que não está a produzir novas riquezas, como geralmente acontece com os impostos incidentes sobre a propriedade imobiliária, alíquotas em torno de 10% já são consideradas muito altas. Em se tratando da renda auferida – passível de ser consumida ou poupada – onerada pelo imposto de renda, alíquotas de 10% seriam brandas, sendo suportáveis percentuais superiores a 30% ou mesmo 40% sem que se pudesse cogitar de confisco (a depender, por igual, das bases por eles alcançadas, que nestes percentuais teriam de ser bases bastante mais expressivas, como será explicado no item dedicado ao imposto de renda, infra). Já no que se relaciona a impostos incidentes sobre o consumo, que de forma mais imediata podem levar a um encarecimento do produto ou do serviço de cujo consumo se cogita, alíquotas ainda mais altas serão juridicamente admissíveis, pois, a depender da procura pelo produto e de sua importância para o consumidor, ônus até superiores a 100% serão em tese possíveis, levando apenas a um grande encarecimento do produto, mas não necessariamente à inviabilização de sua produção e de seu comércio. O IPI incidente sobre produtos derivados do tabaco fornece exemplo eloquente disso. Segundo

pode implica. Mesmo dois tributos isolados podem configurar confisco ainda que haja previsão constitucional para sua incidência. Importante destacar que essa imposição é pra todos os tipos tributários, Note-se que, de acordo com Caliendo:

O princípio da vedação de confisco contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias, mas especialmente aos impostos. No caso dos tributos vinculados, esta aplicação se dá de modo restritivo, especialmente com relação à capacidade contributiva e à proteção do mínimo existencial.⁸⁶

Há uma obediência direta da capacidade contributiva com o princípio do não confisco, em razão do princípio da capacidade contributiva, especialmente no imposto de

parte dos estudiosos do Direito Tributário, a vedação ao confisco diz respeito apenas aos tributos, não alcançando as penalidades pecuniárias (multas). Para os partidários de tal corrente, o verdadeiro limite ao poder de aplicar multas é a proporcionalidade que deve haver entre o montante da multa e a gravidade da infração praticada. Infrações leves, havidas no âmbito de operações não tributadas, que não causam prejuízos ao Erário, por exemplo, não devem ser punidas com multas pesadas em função da desproporção entre a infração e a multa, e não por conta do suposto caráter “confiscatório” destas. Para outros autores, porém, as multas também estão abrangidas pelo princípio, e não podem ser confiscatórias. Ambos estão corretos, em certo sentido, se admitirmos que as multas realmente não podem ser confiscatórias, e que o confisco acontece não quando se desrespeita a “capacidade contributiva” do infrator, mas sim quando a multa é desproporcionalmente elevada diante da pequena gravidade do ilícito correspondente²⁶. Esse parece ter sido o posicionamento assumido pelo STF. No julgamento da ADI 551/RJ, por exemplo, quando da concessão da medida cautelar, o STF simplesmente afirmou que as multas também não podem ser confiscatórias.²⁷ Ao se pronunciar de modo definitivo, porém, o Tribunal consignou que “a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal”.²⁸ Em seu voto, o Min. Ilmar Galvão consignou que “o eventual caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e sua consequência jurídica, a própria multa”. As penalidades pecuniárias (multas tributárias), portanto, não podem ser confiscatórias, desde que assim entendidas não propriamente aquelas que se afigurarem “elevadas”, mas sim as que forem desproporcionais ao ilícito que visam combater. É preciso notar que o tributo, ainda que possa alcançar, circunstancialmente, atividades ilícitas, tem por hipótese de incidência situações nas quais não se exige a presença da ilicitude. Daí dizer-se que incide, em regra, sobre atividades lícitas, que o contribuinte tem o direito de exercitar. É por isso que não pode ser excessivo, a fim de evitar que, por meio dele, se inviabilize o exercício de um direito assegurado pela ordem jurídica. Um tributo muito pesado sobre a propriedade imobiliária urbana, por exemplo, seria uma maneira indireta de negar aos cidadãos o próprio direito de propriedade, assegurado constitucionalmente. O mesmo pode ser dito da importação, da exportação, da prestação de serviços, e assim por diante. Mas o mesmo não pode ser dito das penalidades, e dos fatos que geram o dever de pagá-las. Um contribuinte do imposto sobre serviços pode legitimamente protestar contra a cobrança desse imposto por alíquotas excessivas, afirmando que isso o impede de continuar prestando um serviço lícito e útil à comunidade, nos termos em que lhe assegura o princípio da livre iniciativa, mas seria absurdo que um motorista reclamasse da cobrança de multas elevadas de quem dirige embriagado ou com excesso de velocidade, usando como argumento o fato de que assim ele não poderia continuar dirigindo bêbado ou participando de “rachas”, pois as multas elevadas o estariam desestimulando a tanto. Afinal, elas, as multas, servem exatamente para isso. Elas não podem ser desproporcionais à gravidade dos ilícitos que combatem, é certo, mas essa é outra questão. SEGUNDO, Hugo de Brito M. Manual de Direito Tributário. Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 21 out. 2023, p.81.

⁸⁶ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 21 out. 2023, p.103.

renda, como bem adverte Caliendo⁸⁷ e alguns outros tributos devem uma obediência indireta, mas que deve ser sempre levada em consideração em sua aplicação, por se tratar de um direito fundamental e, portanto, um limite, exatamente como ensina Schoueri:

O Princípio da Proibição do Efeito de Confisco exterioriza a necessidade de um limite máximo para a pretensão tributária. Estende-se a todos os tributos, conforme se extrai do texto constitucional. O dispositivo apresenta um conteúdo imediato: não pode o tributo ser proibitivo. Se uma atividade é ilícita, o legislador não pode valer-se de subterfúgios para impedi-la. A uma atividade ilícita, aplica-se uma sanção. Esta, sim, constitui seu consequente. Por outro lado, se a atividade é lícita, o tributo não pode ser exagerado, i.e., impedir seu exercício.⁸⁸

A também uma análise sobre o chamado exagero tributário, como pode-se ver com Schoueri⁸⁹, o tributo deve ter uma carga de suportabilidade daquele que vai promover

⁸⁷ “No caso do imposto sobre a renda, o princípio da vedação de confisco se aplica diretamente (art. 145, § 1º, da CF/88), em razão do princípio da capacidade contributiva. Indiretamente, os princípios específicos da generalidade, da universalidade e da progressividade devem respeitar a proibição de confiscatoriedade. Os impostos sobre o consumo têm obediência indireta ao princípio por meio da aplicação do princípio da seletividade e da essencialidade. Os tributos sobre a propriedade e as contribuições sociais devem igualmente sujeição ao princípio da vedação de confisco, princípios da capacidade contributiva, da proibição de excesso, do mínimo existencial e da proteção das imunidades tributárias.” CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Editora Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 21 out. 2023, p.103.

⁸⁸ SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 21 out. 2023, p. 204.

⁸⁹ “Dessa forma, o Princípio ora estudado relaciona-se com a ideia de proibição de exagero, impondo que se indague não apenas se um contribuinte está sendo mais gravado que o outro (o que seria a igualdade), mas, ao mesmo tempo, se o tributo não ultrapassou o necessário para atingir sua finalidade. A proibição do exagero ganha especial importância quando se tem em conta a necessidade de se encontrarem limites à tributação. Como visto no Capítulo I, o Estado do século XXI já não mais tolera que a tributação se dê sem limites; a sociedade exige que parte de seus recursos seja preservada. Não se justifica uma tributação excessiva por parte do Estado se com aqueles recursos não se acrescentará parcela de liberdade coletiva, enquanto, ao mesmo tempo, tais recursos, nas mãos da sociedade civil, revelam-se mais aptos a promover a inclusão social. O Princípio da Proibição do Efeito de Confisco integra-se, pois, ao sistema político e econômico da Constituição, dada a garantia da propriedade, salvo desapropriação (art. 5º, XXII a XXIV). A grande dificuldade do Princípio da Proibição do Efeito de Confisco está na confirmação de sua ocorrência. Afinal, confisco é conceito indeterminado. Já se viu, quando do estudo do Princípio da Legalidade, que o conceito indeterminado é ferramenta de que se vale o legislador, diante da limitação da linguagem, para expressar situação sujeita a submissão. Se confisco é conceito indeterminado, nem por isso o Princípio ora examinado tem feição de princípio: apresenta uma regra. O intérprete/aplicador pode ter dificuldade em identificar uma situação de confisco; caracterizada esta, entretanto, o mandamento constitucional é claro, proibindo tal tributação. A identificação de uma situação de confisco dificilmente pode ser descrita com limites precisos. Afinal, se é notório que uma tributação da quase totalidade da renda, ou do patrimônio, constitui confisco, uma parcela ínfima não terá tal efeito, ainda que tome por base o mesmo patrimônio ou a mesma renda. A questão é saber o que é a “parcela ínfima” ou a “quase totalidade”. Onde encontrar o equilíbrio? Podem ser encontradas algumas indicações, quando se vê que tem efeito confiscatório o tributo que aniquila a propriedade, ou torna inútil a sua finalidade. Assim, por exemplo, se a tributação atinge nível tão elevado a ponto de afetar o Princípio da Livre-iniciativa, i.e., quando a liberdade de empreender já não passa a produzir qualquer efeito prático, uma vez que o empresário já não tem perspectiva de lucrar em sua

seu pagamento, pois corre-se o risco de aviltar a suportabilidade do pagamento do tributo para além das forças do contribuinte, o que é por demais indesejável.

A **liberdade de tráfego** é garantida pelos princípios da *liberdade de locomoção* e o princípio da *proibição da diferenciação em razão da procedência ou destino dos bens*. Assim, o chamado princípio da *liberdade de locomoção* significa que o Estado não pode usar o tributo como forma de impedimento de circulação de pessoas e/ou bens. Já o princípio da *diferenciação* proíbe que os entes federados limitem sua circulação em razão de sua origem.

O princípio da liberdade de tráfego refere-se à ideia de permitir a livre circulação de pessoas, bens e serviços dentro de determinadas fronteiras. Esse conceito está muitas vezes associado à integração econômica e à remoção de barreiras que possam restringir o movimento. Na União Europeia, por exemplo, a liberdade de tráfego é um princípio fundamental, permitindo a livre circulação de mercadorias, serviços, trabalhadores e capital entre os países membros. No entanto, o equilíbrio entre a liberdade de tráfego e a proteção

atividade, independentemente de seu esforço ou talento, poder--se--á afirmar estar presente um efeito confiscatório da tributação. Pacífica a proibição do uso dos tributos com efeito de confisco, difícil é sua constatação. Afinal, como diz Kruse, o chamado “imposto sufocante” mais se assemelha ao “monstro do Lago Ness do direito tributário: ninguém o viu e todos escrevem sobre ele”⁸⁸¹. Assim é que em raros exemplos no direito comparado, encontram-se tentativas de limites quantitativos à tributação. Tal o caso da Argentina, onde a Corte Constitucional declarou inconstitucional o imposto imobiliário que consumisse mais de 33% da renda calculada segundo o rendimento normal médio de uma correta e adequada exploração, assim como o imposto sobre heranças e doações que excedesse a 33% do valor dos bens recebidos pelo beneficiário⁸⁸². Na Alemanha, desenvolveu--se, na Corte Constitucional, o princípio da *meação* (*Halbteilungsgrundsatz*), segundo o qual “o imposto sobre o patrimônio somente pode ser acrescido aos demais impostos sobre rendimentos se a carga tributária total da renda esperada, numa consideração de rendas típicas, deduzidas as aplicações e demais desembolsos, ficar próxima do meio a meio entre as mãos públicas e as mãos privadas”⁸⁸³. Esse raciocínio baseou-se no art. 14, II, da Lei Fundamental alemã, segundo o qual o uso da propriedade deve servir ao gozo privado e ao bem de todos (equivalendo, daí, à ideia de função social da propriedade). Neste sentido, o poder público não se poderia apropriar de algo além de “sua metade”⁸⁸⁴. No México, o texto constitucional proíbe o confisco, em seu art. 22; a jurisprudência, entretanto, tem dificuldade em sua aplicação, tendo negado o efeito do confisco até mesmo em caso de imposto sobre propriedades de campo que atingia 50% do valor dos imóveis. Na argumentação da corte, “impuesto del 50% de los valores que tienen las fincas, no es confiscatorio de bienes, ya que por confiscación debe enterarse jurídicamente la adjudicación que se hace al fisco de los bienes de algún deudor, y ninguno de los preceptos que contiene el aludido decreto, dispone que se quiten a los quejosos los bienes de su propiedad que mencionan en su demanda, ya que sólo fija un impuesto a los propietarios de las casas señaladas en su artículo 1º”; ou seja: como os proprietários poderiam manter seus imóveis, desde que pagassem aquele imposto, não haveria o confisco⁸⁸⁵. No Brasil, a Constituição de 1934 chegou a estabelecer que “nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento” (art. 185) e o texto de 1946 impôs um teto ao imposto de exportação (art. 19, V e § 6º).” SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 21 out. 2023, p. 204.

de interesses nacionais é um desafio constante em diferentes contextos globais. De acordo com Hugo de Brito⁹⁰, esse princípio:

Estabelece a Constituição ser vedado à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. Trata-se do conhecido princípio da liberdade de tráfego, que tem fundamento na forma federativa de Estado, pois serve para viabilizar a integração entre os diversos entes que compõem o Estado Federal.

Podemos ver com Brito⁹¹ que a teleologia do princípio é garantir que as pessoas não sejam impedidas de circular com altas cargas tributárias que impeçam a efetiva e tranquila circulação das pessoas e coisas:

Encerrando a seção das limitações ao poder de tributar, o art. 152, dirigido especificamente a Estados, Distrito Federal e Municípios, assevera ser-lhes vedado estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. O objetivo da proibição é evitar que estes estabeleçam, dentro do território nacional, pequenas “aduanas” ou “alfândegas”, dando tratamento mais gravoso a produtos que tenham origem x e menos gravoso àqueles que tenham origem y. Essa diferenciação, quando cabível, somente pode ser feita pela União.⁹²

⁹⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 21 out. 2023, p.82.

⁹¹ O citado princípio não veda, propriamente, a cobrança de tributos em operações interestaduais ou intermunicipais. Não há uma imunidade para essas operações. O que não é possível é tributá-las de modo mais pesado que as operações internas, utilizando-se o tributo como forma de desestimular o tráfego de pessoas e bens dentro do território nacional. Exemplificando, se um comerciante estabelecido no Ceará compra mercadorias de outro, estabelecido no Piauí, pode haver a incidência do ICMS, mas o ônus fiscal não deve ser superior ao que incidiria se a mercadoria tivesse sido comprada dentro do próprio Estado do Ceará. O fato de haver sido transposta uma fronteira estadual ou municipal não pode ser motivo para a cobrança de um tributo específico, nem fator de discriminação para a elevação de um tributo já existente. Para evitar dúvidas, a Constituição ressaltou a possibilidade de cobrança de pedágio pelo uso de vias conservadas pelo Poder Público, sendo importante observar que esse pedágio, para ser válido, deve ter como fundamento o uso da via, e não a transposição da fronteira em si mesma. Em razão do princípio em questão, são inconstitucionais as normas estaduais que exigem uma “antecipação” do ICMS pelo simples fato de a mercadoria ser oriunda de outros Estados, especialmente quando o contribuinte que as pretende revender é optante do SIMPLES, sistemática de recolhimento unificada e simplificada de tributos, aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte (LC 123/2006), pois não se assegura a tais empresas sequer o direito ao crédito do imposto que são forçadas a “antecipar”, o que faz com que paguem a exação novamente quando da venda da mercadoria ao consumidor final. Essa distorção, contudo, ainda não foi corrigida pela legislação, nem coibida pelo Poder Judiciário.” SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 21 out. 2023, p.82.

⁹² SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 21 out. 2023, p.98.

Numa análise de posicionamento jurisprudencial, pode-se ver com Hugo de Brito⁹³ que há uma grande preocupação com as diretrizes desse tão importante princípio constitucional. Importante destaque se faz com relação aos pedágios existentes pelo Brasil afora. Pedágio não é tributo. Veja-se que, de acordo com Caliendo, sua origem é remota:

O pedágio [do latim vulgar *pedaticu*, pelo it. *pedaggio*] é uma das prestações coativas mais antigas que temos conhecimento, remontando a sua utilização à antiguidade e ao direito feudal de passagem nas terras do senhorio. No Brasil Império, estava ligado também aos direitos de barcagem. Sua origem moderna remonta às primeiras companhias de estradas de barreira (*Turnpikes Companies*), que detinham os direitos para construir estradas, interditá-las, fechar e abrir caminhos, desapropriar terras, entre outros. O primeiro pedágio organizado é de 1792 na Pensilvânia, restaurado posteriormente em 1940 (*Pensylvania Turnpike*).⁹⁴

O pedágio, enquanto tarifa paga pelo uso de infraestrutura rodoviária, difere dos tributos. Enquanto o pedágio é uma tarifa específica cobrada diretamente do usuário da via, os tributos são geralmente cobrados pelo governo para financiar despesas públicas. No contexto dos tributos, existe a discussão sobre a carga tributária total que os cidadãos

⁹³ “Com base nessa disposição, o STF já considerou inválidas leis estaduais que estabelecem alíquotas de IPVA mais elevadas para veículos importados. “Se o artigo 152 da Constituição Federal estabelece a isonomia tributária, impedindo tratamento diferenciado dos contribuintes em razão da procedência e destino de bens e serviços, vinculando Estados e Municípios, não se pode conceber que a alíquota do IPVA seja uma para os veículos de procedência nacional e outra, maior, para os importados. Na verdade, o tratamento desigual apenas significa uma nova tributação pelo fato gerador do imposto de importação, já que nenhuma diferença se pode admitir em relação aos atos de conservação de vias entre veículos de nacionalidades distintas. Se o Estado pretende exigir IPVA mais elevado de veículos luxuosos, de preço também mais alto, essa é outra questão. Está, evidentemente, autorizado a fazê-lo, mas de modo uniforme para veículos importados e nacionais, até porque entre estes, convém não esquecer, também há os caros e luxuosos, assim como existem importados de preço mais baixo e proposta popular. O que não pode, de acordo com o STF, é estabelecer a origem – importado ou nacional – como o elemento diferenciador, distintivo, em face do qual se exige imposto mais alto. Do contrário, como observou o STF, tem-se verdadeiro “adicional” do imposto de importação, que os Estados não têm competência para instituir. Além de tudo, tal discriminação seria contrária aos tratados internacionais firmados pelo Brasil, nos quais se prevê (v.g., OMC) que a discriminação entre produtos nacionais e importados pode ser feita, apenas, no que tange ao imposto de importação, cujas alíquotas são fixadas em observância ao que se negocia internacionalmente. Uma vez pagos os tributos incidentes na importação e incorporado o produto ao mercado interno, qualquer discriminação seria contrária ao princípio da não discriminação, convencionado internacionalmente.” SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 21 out. 2023, p.98.

⁹⁴CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Editora Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 21 out. 2023, p. 111.

suportam, incluindo impostos como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre combustíveis, que também afeta indiretamente os custos associados ao transporte. O pedágio, embora não seja um tributo tradicional, pode ser considerado uma forma de contribuição direta do usuário para a manutenção e expansão da infraestrutura viária. A interação entre o pedágio e os tributos faz parte das complexidades do financiamento público e levanta questões sobre a equidade na distribuição dos custos associados ao uso das vias. Fazendo uma análise bem aprofundada sobre o pedágio Paulo Caliendo⁹⁵

⁹⁵ “O pedágio recebeu um tratamento vacilante nos textos constitucionais brasileiros, com uma relativa desatenção a sua importância. O termo “pedágio” consagrou-se perante a sua impropriedade terminológica e da alternativa vernacular sugerida por Aliomar Baleeiro (“rodágio”). A doutrina e a legislação nacional consagraram este termo como referência consensual. O instituto do selo-pedágio instituído pela Lei n. 7.712, de 22 de dezembro de 1988, foi declarado inconstitucional pela sua base de cálculo própria a um imposto sobre a propriedade de veículos automotores. Sua base de cálculo tinha como critérios quantificadores as características do veículo e seu ano de fabricação. A declaração de inconstitucionalidade decorria da sua ofensa ao art. 145, § 2º, da CF. O selo-pedágio não reveria a característica de taxa. Não havia nenhuma atividade específica em relação ao contribuinte. Este era impelido a pagar o tributo mesmo que não viesse a utilizar o veículo. O valor cobrado não era utilizado apenas para a manutenção de vias, mas também para a construção de estradas. O pedágio não pode ser instituído para o mero uso de via pública, visto que não existe nenhuma atuação estatal. A Lei n. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, determina que o pedágio pode servir para a construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de vias públicas. Nesse caso, o concessionário realiza a construção da obra e a disponibiliza para a sociedade que remunerará este investimento com o pagamento da amortização do investimento. Geralmente, as despesas de manutenção do empreendimento e dos serviços adicionais ofertados com a obra comporão o preço da tarifa. Nada impede a realização de obras públicas com o uso de investimentos privados remunerados por meio de concessões de uso e do fornecimento de serviços públicos. Admite-se tanto a concessão de uso de bem público como a concessão de obra pública. Os pedágios podem ser considerados taxas, preços públicos ou prestação coativa de direito público que pode assumir a forma de taxa ou pedágio, conforme a situação e elementos caracterizadores. O pedágio poderia ter a sua natureza considerada como taxa pelo fato de que existe um serviço de manutenção ou conservação sendo prestado, esse serviço possui o caráter essencial de um serviço *stricto sensu* e não há possibilidade de escolha por parte do usuário, especialmente, no caso de ausência de via alternativa. Podemos argumentar de modo contrário a esta tese afirmando que mesmo serviços essenciais, como o fornecimento de energia elétrica, podem ser prestados sob o regime de concessão por particulares sob a forma de preços públicos, sem existir ofensa à natureza essencial desses serviços. Nada impede que determinado serviço possa ser prestado sob a forma monopolística por inviabilidade técnica ou econômica, como no caso do fornecimento de energia elétrica ou água por um concessionário, sem a presença de um fornecedor alternativo ou de uma via alternativa de suprimento. Em nenhum desses casos, questiona-se a natureza de preço público de serviços públicos essenciais prestados por concessionário privado. O pedágio pode ser entendido como uma forma de preço público. Poder-se-ia alegar que o serviço se realiza no entorno à utilização de um bem público e nunca na utilização de um serviço. Assim, caberia ao viajante escolher qual o meio de transporte a utilizar e se faria uso deste bem (estrada) ou não. Se usaria a via pedagiada ou a via alternativa. Nada impede que o pedágio venha configurado sob a forma de taxa para a conservação de vias pela utilização efetiva de uma estrada conservada. O pedágio poderia ser considerado um instituto autônomo, sendo irredutível às figuras dos preços público e da taxa. Se caracterizaria como um instituto autônomo e dotado de características próprias. O pedágio seria irredutível tanto às taxas de serviço quanto às de fiscalização (exercício do poder de polícia). Poderia ser considerado uma espécie de prestação coativa de direito público. O pedágio pode assumir tanto a forma de taxa quanto a de preço público. Nada impediria que houvesse a cobrança de pedágio sob a forma de taxas e com a cobrança de preços públicos pela utilização de serviços prestados ao longo do trecho da rodovia (conservação, banheiro, refúgio, iluminação, socorro, segurança, estacionamento, entre outros). A remuneração do serviço de pedágio, por meio de taxas ou preços públicos, não importa em maior ou menor respeito aos direitos fundamentais do contribuinte ou menor respeito aos direitos do usuário. Trata-se de técnicas distintas de financiamento da construção, conservação e prestação de serviços rodoviário, que devem ser pautados pela eficiência. Cabe ressaltar que a exigência da presença de via alternativa decorre da redação da Lei n. 8.987/95, que dispõe sobre o Regime de Concessões de Serviços Públicos e regulamenta o art. 175 da CF “a tarifa não

traz preciosas contribuições para o estudo, mas é importante ressaltar, acaso tivesse tratamento tributário para o pedágio, seguramente teríamos maior e melhor trato dessa exigência do cidadão.

Como vimos, são todos limites ao poder de tributar que contém funtores deônticos ao Estado para que, no trato tributário, harmonizem os elementos de seus sistema com as atribuições que cada princípio visa proteger na projeção dos valores constitucionais.

Para poder-se concluir com as diretrizes desse estudo, serão lançadas algumas perspectivas sobre o elemento **Justiça da tributação**, pois dentro deste valor maior estão inseridos os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e o princípio do não confisco. Por uma questão metodológica não far-se-ão apontamentos sobre o princípio do não confisco.

Uma constatação que deve ser ressaltada é que, apesar do sistema tributário Nacional ser permeado por princípios de proteção ao contribuinte, ainda é preciso se pensar em modelos de reforma tributária. Isto porque, ainda que os princípios sejam os vetores da pacificação da relação entre Estado e cidadão, há que se avançar para uma busca incessante de mudanças benéficas para o cidadão, verdadeiro dono do poder. Ver-se-á a seguir a proposta de reforma igualitária tributária. É deveras relevante entender estas propostas, pois o objeto deste estudo, também é uma proposta de mudança de mentalidade na obtenção de recursos e na relação jurídica tributária.

1.3.1. A Reforma igualitária tributária.

O cientista político, sociólogo e economista italiano Vilfredo Pareto⁹⁶, ao observar que 80% das terras italianas pertenciam à 20% da população e que, também, 20% das vagens resultavam em 80% das ervilhas, nota a conexão das coisas na proporção 80/20 e

será subordinada à legislação específica anterior e somente nos casos expressamente previstos em lei, sua cobrança poderá ser condicionada à existência de um serviço público alternativo e gratuito ao usuário”. CA-LIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Editora Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 21 out. 2023, p.111-112.

⁹⁶ PARETO, Vilfredo. Manual de Economia Política. São Paulo, Abril Cultural, col. Os economistas, 2 dois volumes 1984.

essas observações acabam por inspirar o Princípio de Pareto, onde, aproximadamente 20% das causas correspondem a 80% dos efeitos.

Esse princípio tem várias possibilidades de aplicação e é efetivamente utilizado na economia, na informática, nas empresas, etc. Ao que importa a este estudo, o *Human development report*⁹⁷ de 1992 aponta que 82,70% da riqueza mundial é controlada pelos 20% mais ricos, o que indica a acurácia do Princípio 80/20 de Pareto.

A arrecadação tributária atual pode ser também vista sobre essa proporcionalidade: aproximadamente 80% da arrecadação advém de aproximadamente 20% das classes mais pobres, exatamente em razão da tributação sobre o consumo da população atingir de modo indiscriminado o contribuinte, pobre ou rico. A questão é se esse modelo regressista não é a causa das desigualdades sociais e da manutenção do *status quo* de concentração de renda.

Surge então, a chamada *reforma igualitária tributária* que tem como ideia central a (re)distribuição da carga tributária de modo que as forças arrecadatórias se voltem para as classes mais abastadas da sociedade. Ou seja, no modelo atual, a tributação se aproxima do formato regressivo incidindo especialmente sobre o consumo e, assim, impingem de modo discriminatório a carga tributária, como ver-se-á adiante.

A arrecadação, com a reforma, seria dirigida para a tributação da renda, das heranças e do patrimônio, a tributação progressiva da renda e das heranças e a adoção da tributação mundial sobre os capitais (grandes fortunas)⁹⁸, atuando como uma forma de readequação da tributação numa tentativa de reduzir as desigualdades sociais e rearranjo do Princípio de Pareto: 20% dos mais ricos contribuiriam para 80% da arrecadação.

Como bem adverte Piketty: "O imposto não é nem bom nem ruim em si: tudo depende da maneira como ele é arrecadado e do que se faz com ele."⁹⁹ E, neste passo, a questão a ser enfrentada, nestes dois modelos, regressivo e progressivo, qual seria o papel da **praticabilidade tributária**, objeto a ser enfrentado no próximo capítulo, que tem como escopo principal reduzir as complexidades da atividade tributária e sua (dis)função

⁹⁷ Programme, United Nations Development (1992). Human Development Report 1992 (em inglês). [S.l.]: Human Development Report. ISBN 9780195077735

⁹⁸ RIBEIRO, R. L. Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 3, pg. 8.

⁹⁹ PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI (p. 806). Intrínseca. Edição do Kindle.

simplificadora nesta tentativa de reduzir as desigualdades considerando que a praticabilidade tributária “equaliza” as diferenças no intuito da simplificação.

Nesta tentativa de redução das complexidades estão inseridas uma série de técnicas legislativas e interpretativas para alcançar um fim maior: manutenção da arrecadação e simplificação da alta carga tributária que podem significar dificuldades de ambos os lados dessa relação, isto é, cidadão e Estado, pois de um lado a necessidade de arrecadar (Estado) e de outro a necessidade de uma arrecadação justa (cidadão).

Uma nova alocação das forças arrecadatórias voltadas para as manifestações efetivas de riqueza é a proposta da **reforma tributária progressiva**. Ricardo Lodi Ribeiro indica que as seguintes medidas seriam necessárias para implementar a referida reforma:

[...]

a) tributação progressiva de todos os rendimentos da pessoa física, ficando a tributação dos lucros das empresas como mera antecipação da primeira;

b) ampliação do número de alíquotas da tabela do imposto de renda das pessoas físicas, de modo a tributar efetivamente os mais ricos, e elevação dos limites das faixas mais baixas, a fim de preservar a renda dos assalariados;

c) aumento das alíquotas e estabelecimento da progressividade da tributação sobre heranças e doações;

d) instituição do imposto sobre grandes fortunas, considerando o patrimônio todo do contribuinte, inclusive as dívidas, e desonerando a tributação sobre o patrimônio imobiliário urbano e rural, que passaria a ter função meramente extrafiscal, sendo as perdas municipais compensadas pelo incremento do fundo de participação dos municípios em relação ao imposto de renda dos mais ricos;

e) alívio na carga fiscal sobre o consumo, especialmente na tributação federal pelo IPI, PIS e COFINS, até o limite do aumento das receitas advindas da tributação da renda e do patrimônio dos mais ricos;

f) incremento das políticas de transparência fiscal, de combate à evasão e à elusão, da flexibilização do sigilo bancário e da imunização dos efeitos dos paraísos fiscais.¹⁰⁰

A partir da adoção dessas medidas poder-se-ia reduzir as desigualdades paulatinamente como modelo de tributação igualitária. Na arrecadação é preciso assegurar tributação advinda da lei, lei que não retroaja, respeita a adaptabilidade (anterioridade) e que atenda uma igualdade ao menos formal e desejadamente material, além de respeitar a capacidade contributiva do cidadão.

Mas a complexidade tributária e a desconfiança do Estado em seu cidadão empurram o Estado a adotar medidas simplificadoras de execução das normas tributárias – praticabilidade tributária – para garantir um mínimo de arrecadação.

No primeiro cenário, qual seja, da tributação regressiva atual, a praticabilidade tributária ganha um destaque importante de redução de complexidades e segurança para o cidadão que, apesar de sofrer a carga da tributação no seu consumo, em outras formas de tributação, consegue economizar adotando as técnicas da praticabilidade tributária. Mas percebe que, como ensina Martin:

Por tributação regressiva compreende-se o mecanismo de arrecadação que não se leva em conta o poder aquisitivo dos contribuintes, equiparando pobres e ricos no concernente à contribuição, fazendo gerar, dessa forma, um desfalque na capacidade pecuniária daqueles que possuem rendas mínimas, o que no fim causa um disparate ainda maior entre ricos e pobres. Em seu plano básico, o caráter regressivo da tributação contribui nada menos para que a desigualdade social se agrave ainda mais. [...]”¹⁰¹

Porém, sofrendo com a inevitável carga ostensiva tributária sobre o consumo, que como bem adverte Rosso que:

Na história e em sociedades muito diferentes das atuais, a preocupação em garantir um mínimo de recursos para as classes carentes já estava presente, como ocorria, por exemplo, entre os astecas. Nos primórdios de sua organização social, os soberanos tinham o dever de zelar pelos

¹⁰⁰ RIBEIRO, R. L. .Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento , v. 3, p. 1-39, 2015, pgs. 35 e 36.

¹⁰¹ MARTIN, Samuel Antônio. Visão interpretativa de reforma tributária progressiva conciliada ao dever de pagar tributos. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 05, Ed. 08, Vol. 14, pp. 49-63. Agosto de 2020.

pobres, viúvas e órfãos. Na ocasião de sua investidura, os sacerdotes lembravam ao soberano seu dever de distribuir alimentos aos idosos. [...]¹⁰²

No outro cenário, da progressividade, a tributação voltada para o patrimônio e efetivas manifestações de riquezas, a praticabilidade tributária serviria apenas como uma garantia de padronização em situações específicas de conflitos normativos e de suportes fáticos e não teria o protagonismo que têm nos dias atuais.

Porém, é na igualdade que tornam-se mais complexas e problemáticas. Na tentativa de superar os paradoxos que o tema encerra, Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁰³ leciona que não podemos resolver o problema da isonomia tornando absolutos alguns critérios de distinção ou equiparação. Não podemos dizer, por exemplo, que nunca será possível haver uma discriminação com base no sexo, na raça ou na idade (ou, em nosso caso, sem considerar exclusivamente a capacidade contributiva). Para ele:

“[...] qualquer elemento residente nas coisas, pessoas ou situações, pode ser escolhido pela lei como fator discriminatório, donde se segue que, de regra, não é no traço de diferenciação escolhido que se deve buscar algum desacato ao princípio isonômico”.

Afinal, “nada obsta que sejam admitidas apenas mulheres – desequiparação em razão de sexo – em concursos para preenchimento de cargo de ‘polícia feminina’”¹⁰⁴. Percebe-se, assim, que os critérios da igualdade podem ser os mais diversos.

A igualdade tributária é o ponto mais frágil da praticabilidade tributária, pois pode criar desigualdades com as presunções, como teremos oportunidade mais adiante de aferir. Utilizando-se para isso o que ensina Humberto Ávila¹⁰⁵, com o atendimento aos seus elementos estruturais: sujeitos, medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade da diferenciação, poder-se-á diminuir a potencial quebra deste limite. Assim, na tributação progressiva, efetivamente quem tem mais suportabilidade tributária, pagaria mais e as desigualdades diminuiriam.

¹⁰² ROSSO, P. S. TRIBUTAÇÃO E SOLIDARIEDADE NO ESTADO BRASILEIRO. Revista Direitos Fundamentais & Democracia, [S. l.], v. 5, n. 5, 2009. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/231>, pg. 10.

¹⁰³ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. Ed. São Paulo: Malheiros Ed., 1997, pg. 37.

¹⁰⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. Ed. São Paulo: Malheiros Ed., 1997, pg. 38

¹⁰⁵ ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

Calha aqui a certeza de também que a praticabilidade tributária contribuirá para a segurança protetora, atuando como uma rede de segurança social, pois aquele que pode contribuir mais cooperará com aquele que tem menor capacidade contributiva e, neste círculo virtuoso, a manutenção da diminuição das desigualdades e da concentração de renda. Assim, a lógica do Princípio de Pareto pode se manter o mesmo com a variação de sinal: 80% da arrecadação advém de 20% dos mais ricos.

A reforma igualitária tributária poderia trazer um sopro de esperança para aqueles que mais sofrem na pele as discriminações sociais e a carga tributária inevitável sobre si incidente. Pensar em um modelo progressivo de tributação é, no mínimo, a tarefa que todos aqueles que se debruçam sobre direito tributário tem como dever. Como dito, é o mínimo.

A conexão da reforma tributária igualitária com a capacidade contributiva é inegável, pois a tributação voltada para a efetiva manifestação de riqueza está em consonância com a capacidade contributiva e, ao que importa para esta tese, na criação do índice de capacidade contributiva, consignando que tal índice pode ser aplicado tanto na forma regressiva quanto na forma progressiva – seu modelo ideal.

1.4. A principiologia tributária e a igualdade. Uma releitura propositiva para um Sistema Tributário Nacional justo com o índice de capacidade contributiva.

Embora ainda que se tenha adentrado na praticabilidade tributária de um modo breve – o que será abordado no próximo capítulo – é possível traçar as diretrizes do objeto deste estudo, qual seja, a releitura propositiva de uma sistemática de arrecadação tributária, utilizando-se sistemas de inteligência artificial contando para isso com as técnicas de praticabilidade tributária. Como ver-se-á adiante, a propositura de um índice de capacidade contributiva onde poder-se-á, ao menos em hipótese, extrair as delimitações individuais dos contribuintes em razão de vetores extraídos da inteligência artificial, revelar-se-á como um instrumento para a redução – dificilmente a eliminação – das desigualdades.

O papel da praticabilidade tributária será demonstrada nas próprias técnicas que ela contém, especialmente na construção de suas abstrações generalizantes – exatamente o que causa as desigualdades como vamos ter a oportunidade de constatar – para servir

como métodos de criação de algoritmo para a obtenção do índice de capacidade contributiva.

Como dito neste capítulo, é preciso uma reforma tributária para que a relação fisco/contribuinte se dê de modo mais pacífico e com menos desconfianças de ambos os lados. Por essas razões é que se pode utilizar os sistemas de inteligência artificial a pôr a descoberto, tentando-se uma aproximação mais real da realizada vivida pelos contribuintes. A ideia é criar, buscando-se identificar no lastro eletrônico cada vez mais presente em nossas vidas, os indicativos dos fatos jurídicos tributários e que podem reduzir as desigualdades.

Como veremos adiante, é possível identificar comportamentos sócio culturais que serviriam de base para a criação de algoritmos que trariam uma diminuição das desigualdades. É o que veremos a seguir.

2. A Praticabilidade tributária: a complexidade do conflito interno no direito tributário.

O simples e o complexo. A simplicidade e a complexidade. A cognoscibilidade de todas as normas, princípios e regras tributárias perpassa pela impossibilidade de se atender a todo o contido em seus comandos. Ou seja, é quase impossível ao contribuinte e ao Estado atender a todas as prescrições normativas existentes no ordenamento jurídico tributário brasileiro. Esse fenômeno acaba por deixar a atividade financeira do Estado mais difícil na medida em que dificulta a identificação exata dos contornos do fato jurídico – o que pode comprometer a arrecadação – e ao contribuinte ante as formas de lançamento tributário – onde geralmente o Estado transfere ao cidadão comum a quase totalidade da atividade de lançamento – que se vê diante de dúvidas da conformação legal de sua atividade.

Por isso, essa complexidade necessita de técnicas de simplificação para se evitar suas mazelas. Assim, surgem as abstrações generalizantes como forma de se adentrar, ao menos minimamente, na identificação dos fatos jurídicos tributários a dar suporte à incidência tributária. De um lado o cidadão tem facilitada sua responsabilidade no lançamento tributário e, de outro, o Estado na manutenção de um mínimo de arrecadação. O que se está a afirmar é que a eficiência da aplicação das normas tributárias e, claro, para manter atendidas as necessidades públicas, depende de modelos de facilitação através da simplificação das regras tributárias na captação do fato jurídico tributário.

Eis a chamada **praticabilidade tributária**¹⁰⁶ que é uma forma de se atribuir exequibilidade às normas captadoras de recursos para os cofres públicos. O seu papel reside em aproximar realidades fáticas das realidades normativas, quando estas últimas encontram óbices em sua descrição que dificultam a exata subsunção daquele fato à norma. Vale dizer, quando o **fato jurídico tributário** (aqui entendido como a projeção factual da hipótese tributária) padece de detalhamento específico previsto na norma em razão de que o **evento tributário** contenha lacunas que impedem que o fato relevado se

¹⁰⁶ Para alguns doutrinadores como José Roberto Vieira, Mizabel Derzi, Heleno Torres e Octavio Campos Fischer a natureza jurídica da praticabilidade tributária é de princípio. Mas há quem defenda sua natureza institucional, como Eduardo Morais da Rocha em ROCHA, Eduardo Morais da. Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária. São Paulo: Noeses, 2016.

conforme com a **hipótese tributária**, não haverá a obtenção do crédito tributário potencialmente gerado. Melhor explicando, o **fato jurídico tributário**, além da projeção factual da hipótese, é o “relato linguístico” de um acontecimento, ou seja, depois de um **evento jurídico tributário**¹⁰⁷, é a consolidação da hipótese, atuando como o fato que realmente sucede no quadro do relacionamento social, de acordo com as lições de Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁸, que faz nascer a relação jurídica tributária, decorrente da obrigação de pagar tributos aos Estado.

Surge aqui a dificuldade arrecadatória. As normas tributárias podem não traduzir exatamente o que comando legal estatal prevê para a obtenção do crédito tributário. A norma tributária, deve conter a descrição das minúcias do suporte fático que ensejará a incidência tributária. Na Teoria da Norma tributária, aqui adotada a teoria de Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁹, aduz-se que todas as nuances do fato devem ser observadas nos contornos do fato jurídico. Como bem observam Octavio Fischer e Marcos Maliska de que: “[...] na hipótese de incidência, existem apenas três critérios, suficientes em si para a correta captação do fato jurídico nela desenhado de modo abstrato. [...]”¹¹⁰. Esse “desenho abstrato” do fato jurídico tributário, advém, além do princípio da legalidade, também do princípio da **tipicidade tributária** que, como bem adverte Regina Helena Costa impõe que: “[...] a lei deve conter todos os elementos configuradores do fato cuja ocorrência é idônea a deflagrar a obrigação de pagar tributo.”¹¹¹.

Entretanto, ainda que a lei contenha toda a descrição configuradora do tributo, o **evento** ocorrido no plano da realidade pode conter elementos que se traduzem em dúvidas sobre sua conformação com a norma, não disparando a relação jurídica tributária. A importância do evento tributário ganha cores de relevância, pois é preciso “completar” o evento com generalizações e abstrações. Entretanto, abstração e generalização demasiadas podem se traduzir em não conformação exata do texto legal quando do evento no plano fático, não atendendo a tipicidade tributária. Paulo de Barros de Carvalho ensina que a tipicidade tributária: “[...] é a plena correspondência entre o fato jurídico tributário

¹⁰⁷ Há diferença entre fato e evento. Um exemplo prático desta diferença pode ser sentida com as seguintes frases: “A viagem de José para a Europa” é um evento e “José viajou para Europa” é um fato.

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva. Edição do Kindle.

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 4.ªEd. São Paulo: Max Limonad, 2002.

¹¹⁰ FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, M. A. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA? SEGURANÇA JURÍDICA E A BASE DE CÁLCULO DO IPTU. Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil), v. 22, p. 273-293, 2017.

¹¹¹ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva. 2018, pg. 63.

e a hipótese de incidência, fazendo surgir a obrigação correspondente, nos exatos termos previstos em lei.”. Ou seja, a tipicidade tributária, significa que, além da exigência da existência de lei para majorar ou instituir tributos, é preciso uma descrição “plena” de “todos os elementos” da norma tributária para a exata conformação do fato à norma.

Essa norma tributária terá como conteúdo a descrição hipotética do fato suporte da incidência tributária e, ainda, o Estado deve descrever com minúcias seu conteúdo, pois de acordo com a Teoria da Norma tributária, como já dito aqui adotada a teoria de Paulo de Barros Carvalho¹¹², onde de forma analítica, ensina que a norma tributária se divide em *antecedente* e *consequente* da Norma, alocando no antecedente os critérios material, espacial e temporal do tributo e, no consequente, os critérios pessoal e quantitativo dos tributos, a seguir assim definidos os critérios: No *antecedente* da Norma Tributária tem-se critério *material*: verbo mais complemento; critério *espacial*: condicionante de lugar e critério *temporal*: condicionante de tempo. No *consequente* da Norma Tributária tem-se o critério *pessoal*: sujeição ativa e passiva e o critério *quantitativo*: base de cálculo e alíquota.

Aqui é preciso fazer referência ao estudo de Octavio Fischer e Marcos Maliska, como já apontado, de que:

[...] Paulo de Barros passou a sustentar que, na hipótese de incidência, existem apenas três critérios, suficientes em si para a correta captação do fato jurídico nela desenhado de modo abstrato: o critério material, o critério espacial e o critério temporal. No mandamento, por consequência, estariam outros dois critérios: o critério quantitativo e o critério pessoal.¹¹³

Por seu turno e importância da tipicidade tributária é deveras significativa, em razão de impor ao Estado que descreva todos os elementos que configurem a hipótese tributária exatamente como ensina Regina Helena Costa que: “[...] a lei deve conter todos os elementos configuradores do fato cuja ocorrência é idônea a deflagrar a obrigação de pagar tributo.”¹¹⁴.

¹¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 4.ªEd. São Paulo: Max Limonad, 2002.

¹¹³ FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, M. A. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA? SEGURANÇA JURÍDICA E A BASE DE CÁLCULO DO IPTU. Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil), v. 22, p. 273-293, 2017.

¹¹⁴ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva. 2009, pg. 63.

Tudo isso para dizer que o dever de pagar tributos tem que seguir uma fórmula constitucional e legal, qual seja, norma tributária com os critérios para a captação do fato jurídico nela desenhado e pormenorizado pela tipicidade tributária. Desse modo, é preciso que para que se entregue um mínimo de segurança jurídica ao cidadão que se descreva qual é o tributo incidente para aquele fato a ser realizado (irretroatividade) e que possa trazer um mínimo de confiabilidade para que o cidadão possa se autodeterminar, de uma maneira cognoscível, estável e confiável, pois como bem adverte Ávila: “[...] a segurança jurídica garante o direito de o particular, com exatidão, conhecer, hoje, o Direito de amanhã [...]”¹¹⁵.

Por outro lado, generalidade e abstração comedidas também podem causar discrepância no sistema e abranger casos que não se amoldam perfeitamente ao que contém a legislação, o que se traduz, essas duas circunstâncias, em ineficiência do sistema. Vale dizer, os vetores da abstração e generalização devem ser equilibrados. Aqui surge uma primeira tensão.

Eis o papel da **praticabilidade tributária**. Luís Eduardo Schoueri ensina que a praticabilidade atua “[...] autorizando o aplicador da lei a adotar medidas globais, generalizantes, com a finalidade de simplificar o sistema tributário. [...]”¹¹⁶. José Roberto Vieira ensina que a “[...] Praticabilidade atua exatamente no interesse de um direito mais simples, e nesse sentido, mais justo, fazendo por reduzir as patentes complexidades da legislação tributária.”¹¹⁷. Atua como uma ferramenta a colaborar no **desenho abstrato** do fato jurídico tributário, pois seu foco reside em, como alerta Misabel Derzi, “[...] todos os meios e técnicas utilizadas com o objetivo de tornar simples viável a execução das leis. [...]”¹¹⁸. Esses “meios” e “técnicas” são exatamente o que se quer desvendar com este estudo, pois seguramente se traduzem nos instrumentos de viabilização da execução simplificadora.

¹¹⁵ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, pg. 125.

¹¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pg. 23.

¹¹⁷ VIEIRA, José Roberto. O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade! In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia (Coord.). Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

¹¹⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. 3 ed. Atual e ver. Belo Horizonte: 2018, p. 138-139.

A praticabilidade tributária deriva de uma ideia de confiança ou desconfiança do Estado em seu contribuinte, pois a depender das informações que necessita para realizar o ato do lançamento, deposita maior ou menor confiança no contribuinte e, para reduzir ou eliminar, esta confiança ou desconfiança, aplica seus instrumentos de viabilização. Um instrumento de viabilização das normas tributárias, a **presunção**, tem embutida em si uma clara desconfiança.

Note-se que o próprio art. 148 do CTN¹¹⁹, quando fala do lançamento por arbitramento, traz em si uma desconfiança quando prescreve que “[...] a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos”, deixando claro que podem não “merecer fé” as informações do contribuinte. Essa é uma mentalidade de desconfiança, pois o Estado presumirá que as informações não são dignas de fé e ele próprio atribuirá valor à base de cálculo do tributo independente da “verdade” de suas informações. Aqui reside o ponto central da ideia de confiança. Niklas Luhmann afirma que “[...] a confiança e a desconfiança são formas para que a complexidade seja reduzida, em princípio, difusas e orientadas a pessoas concretas, grupos ou objetos e aos acontecimentos que simbolizam sua confiabilidade.”¹²⁰. Ou seja, para reduzir complexidades utiliza-se a (des)confiança mesmo sem a completude das informações.

E a (des)confiança também atua na simplificação, pois reduz a necessidade de informações completas, como bem adverte Eduardo Moraes da Rocha que: “[...] a desconfiança também objetiva uma simplificação, mas uma simplificação mais radical, na medida em que aquela pessoa que desconfia ficará mais dependente com menos informações.”¹²¹. Assim, é mais que intuitivo que o sistema contenha o elemento desconfiança inserido na praticabilidade tributária como conjugação da redução das complexidades e de obtenção de simplicidade.

¹¹⁹ CTN Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

¹²⁰ LUHMANN, Niklas, Confianza. Barcelona: Anthropos; México: Universidad Iberoamericana; Santiago do Chile: Instituto de Sociología. Pontificia Universidad Católica de Chile, 1996, pg. 161.

¹²¹ ROCHA, Eduardo Moraes da. Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária. São Paulo: Noeses, 2016, pg. 111.

Uma das faces mais importantes para a razão da existência da praticabilidade é a impossibilidade de o Estado se fazer presente em todas as circunstâncias do caso concreto, pois implicaria uma estrutura arrecadatória gigantesca. O problema é a possibilidade de se esvaziar a arrecadação com essa impossibilidade estrutural. Por isso, é na simplificação que o sistema torna-se eficiente com a praticabilidade.

Existem várias formas de se enxergar a praticabilidade tributária. Ela possui várias camadas que precisam ser descortinadas para o fim deste estudo. Veremos, no momento oportuno, qual a conexão da praticabilidade com a ideia de um índice de capacidade contributiva extraído dos sistemas de inteligência artificial.

2.1. A aproximação da praticabilidade tributária com a mentalidade utilitarista.

Um dos primeiros registros da praticabilidade deu-se com Fritz Neumark¹²² e também com Adam Smith, no campo da ciência das finanças, onde, ambos os autores afirmam que são os princípios que garantem uma tributação equilibrada ao cidadão. Adam Smith traz seus postulados e Neumark seus dezoito princípios da imposição. Porém, antes de se adentrar à configuração normativa da praticabilidade, ou seja, princípio, regra, postulado, política ou instituição, é preciso identificar a aproximação da praticabilidade com a mentalidade utilitarista, vez que tal qual aplicada, se aproxima muito da somatória das satisfações coletivas em detrimento das satisfações individuais no ideal de o Estado suprir as necessidades públicas.

Sempre existirão dilemas morais e éticos a ser dirimidos pelas pessoas no momento de tomada de decisão relevante. Os dilemas morais e éticos envolvem, num primeiro momento, como esclarece Sandel¹²³, duas abordagens da Justiça: uma depende tão só das suas consequências e deve considerar os melhores resultados obtidos e, outra abordagem, aduz que as consequências não são tudo e que deve-se observar deveres e direitos independentes das consequências sociais dos nossos atos.

¹²² NEUMARK, Fritz. *Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

¹²³ SANDEL, Michael. *Justiça. O que é fazer a coisa certa*. 9 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012. pg. 47.

A questão então é determinar qual o caminho a ser trilhado para a solução do dilema apresentado utilizando-se o **utilitarismo** para tanto de acordo com a proposta deste trabalho. Assim, as ideias trazidas por Jeremy Bentham, acerca do utilitarismo e o princípio da máxima felicidade serão brevemente apresentados, bem como o pensamento de John Stuart Mill, como um contraponto atenuante às ideias utilitaristas de Bentham. Importante destaque se faz com relação ao objeto deste estudo. O que se quer verificar é a mentalidade utilitarista presente na praticabilidade tributária com os instrumentos de viabilidade das normas tributárias, pois como já alertado por Sandel, duas são abordagens da Justiça. Ver-se-á a primeira delas e sua aproximação com a praticabilidade.

A ideia central de Jeremy Bentham sobre a teoria utilitarista consiste em assegurar a máxima felicidade sobressaindo-se o prazer em detrimento da dor. Para ele, então, deve-se tomar a atitude que maximize a **utilidade** que ele define como algo que realize felicidade e evite a dor. Sendo, esta **utilidade** para Bentham, a “[...] propriedade em virtude da qual o objeto tende a produzir ou proporcionar benefício, vantagem, prazer, bem ou felicidade. [...]”¹²⁴. A lógica de Bentham é que as pessoas são movidas pela dor ou prazer e assim, maximizando o prazer as pessoas serão mais felizes¹²⁵. E ao que importa aos limites deste trabalho, Bentham afirma ainda, com relação à felicidade comunitária, que: “[...] uma medida de governo [...] está em conformidade com o princípio de utilidade [...] quando, analogamente, a tendência que tem a aumentar a felicidade da comunidade for maior do que qualquer tendência que tenha a diminuí-la.”¹²⁶.

Bentham propõe alguns métodos de aferição de prazer segundo quatro circunstâncias: intensidade; duração; certeza ou incerteza e; sua longinquidade. E atribui ao legislador que crie mecanismos de promoção desta máxima felicidade como política pública. Vale dizer, é a superação da quantidade em detrimento da qualidade, pois não importam as condições deste prazer, cada um é considerado igual. Trata-se de uma teoria que parte da vontade da maioria em detrimento dos direitos individuais, manifestada na expressão de Bentham que: “Soma todos os valores de todos os *prazeres* de um lado e todos os valores de todas as *dores* de outro” e, diz o autor que “[...] se for favorável ao

¹²⁴ PENSADORES. Stuart Mill e Bentham. 3 ed. São Paulo: Abril Cultural, 1984, pg.4.

¹²⁵ SANDEL, Michael. Justiça. O que é fazer a coisa certa. 9 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012, pg. 48.

¹²⁶ *Idem*. PENSADORES. Stuart Mill e Bentham. 3 ed. São Paulo: Abril Cultural, 1984 pg. 4.

prazer indicará a tendência *boa* do ato em seu conjunto [...]”¹²⁷. Daí a ideia da “soma das satisfações”¹²⁸.

Parece tentador ceder aos encantos do utilitarismo considerando que o prazer é, ao menos para a maioria das pessoas, melhor do que a dor e, ainda, a ideia matemática da obtenção da felicidade: soma de todas as satisfações. Como ressalta Roberto Gargarella que:

“De fato, implícita ou explicitamente, muitos de nós tendemos a favorecer soluções utilitaristas quando temos dúvidas sobre como decidir algum dilema moral. Por exemplo, tendemos a preferir as decisões que beneficiam uma maioria de pessoas quando não sabemos como decidir um certo caso; tendemos a considerar como aceitáveis aquelas políticas orientadas a promover o bem-estar geral.”¹²⁹

No entanto, como método de resolução de dilemas, o utilitarismo causa outros dilemas que surgem na tomada de decisão. Como já dito alhures, são duas abordagens da Justiça: uma utilitarista e seu consequencialismo e, outra abordagem, que as consequências não são tudo, pois devem-se observar direitos individuais independentes das consequências sociais dos nossos atos e, ainda, não se pode equalizar valores distintos em escala como iguais¹³⁰.

É preciso cotejar a filosofia utilitarista de Bentham com as ideias de John Stuart Mill, revisor da doutrina de Bentham, que faz uma tentativa de conciliação da filosofia utilitarista com as fundadas críticas a esse método. Mill contextualiza que os prazeres devem ser medidos por sua qualidade e não pela sua quantidade, pois identifica existirem “prazeres” mais ou menos “elevados”. Inclusive há uma frase memorável de Mill quando afirma que: “É melhor ser um ser humano insatisfeito do que um porco satisfeito; é melhor ser Sócrates insatisfeito do que um tolo satisfeito.”¹³¹. O autor explica que os prazeres devem ser qualitativos para determinar qual o melhor caminho a ser escolhido. Sandel, ao analisar as teorias de Mill, relatando a experiência “Shakespeare versus Os Simpsons”,

¹²⁷ PENSADORES. Stuart Mill e Bentham. 3 ed. São Paulo: Abril Cultural, 1984, pg. 17.

¹²⁸ SANDEL, Michael. Justiça. O que é fazer a coisa certa. 9 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012, pg. 51.

¹²⁹ GARGARELLA, Roberto. As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p.4.

¹³⁰ SANDEL, Michael. Justiça. O que é fazer a coisa certa. 9 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

¹³¹ MILL, John Stuart. Utilitarismo. Porto: Porto Editora, 2005, pg. 51.

conclui que: “[...] Mill salva o utilitarismo da acusação de que ele reduz tudo a um cálculo primitivo de prazer e dor, mas o consegue apenas invocando um ideal moral da dignidade e da personalidade humana independente da própria utilidade.”¹³².

A aproximação da filosofia utilitarista ou de uma mentalidade utilitarista, no uso da praticabilidade está bem configurada na medida em que, com seus instrumentos de viabilização, há presente este espírito utilitarista. Adverte Eduardo Morais da Rocha que:

“A praticabilidade, [...], também poderia, claramente, se inserir no cômputo dessa "moeda comum" benthamista e servir como um critério de comparação para se aferir se, com ela, seriam maximizadas as receitas tributárias em nome do chamado bem-estar coletivo aproximando mais arrecadação potencial daquela real, mesmo que isso importasse solapar os direitos fundamentais de uma minoria de contribuintes.”¹³³

A praticabilidade tem uma aproximação da mentalidade utilitarista em seu viés consequencialista, pois o que importa é a arrecadação para a manutenção e atendimento das necessidades públicas como consequência de seus atos tributantes de generalização e abstração. Note-se, que a praticabilidade deriva de uma ideia de confiança ou desconfiança do Estado em seu contribuinte, pois a depender das informações que necessita para realizar o ato do lançamento, deposita maior ou menor confiança no contribuinte e, para reduzir ou eliminar, esta confiança ou desconfiança, aplica seus instrumentos de viabilização.

A praticabilidade tributária, como técnica de aumento do sentido e incidência das normas tributárias também caminha por essa via perceptiva, exatamente na utilização de instrumentos de viabilização das normas. O que é absolutamente normal e esperado dentro de um ordenamento jurídico coeso e justo. E, com essa premissa, a aproximação da filosofia utilitarista, no seu viés consequencialista, ficou bem demarcada na análise dos instrumentos que viabilizam a aplicabilidade tributária.

O grande dilema que surge nesta aproximação é a real possibilidade de se ignorar a principiologia tributária especificamente com relação aos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, pois, como por exemplo, as presunções, do regime do

¹³² SANDEL, Michael. Justiça. O que é fazer a coisa certa. 9 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012, pg. 71.

¹³³ ROCHA, Eduardo Morais da. Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária. São Paulo: Noeses, 2016, pg. 194.

simples nacional e das plantas genéricas fiscais dos imóveis, modelos de praticabilidade que ver-se-ão adiante, conduzem às abstrações generalizantes que acabam por descurar do que efetivamente respeitar direitos fundamentais tributários.

De uma lado tem-se que a praticabilidade tributária deriva de uma desconfiança do Estado em seu contribuinte e por isso, ele preenche os eventos com suas técnicas generalizantes e presuntivas. De outro lado, tem-se o contribuinte que tem como garantia, no momento deste preenchimento, que sejam respeitados seus direitos fundamentais tributários. Eis o dilema.

As informações que são necessárias para que o Estado “confie” em seu cidadão são, de algum modo, escassas e, por vezes, não são identificáveis de modo pleno pelo ente tributante. Por isso a mentalidade utilitarista presente nesta relação jurídica tributária que ainda se revela como uma forma de se diminuir o risco de redução da arrecadação diante deste quadro. De outro lado, o contribuinte deve compreender que há um espaço de razoabilidade para a utilização destas ferramentas que justificam a prática destes atos.

O que é necessário é ter-se em mente que há uma tendência futura de redução desta mentalidade utilitarista que proporcionará mais confiança nas informações e que merecerão fé do Estado. É a tecnologia que capta nossas relações cotidianas e que acaba por registrar, em mundo virtual, nossas atividades econômicas e sociais em um banco de dados (*big data*¹³⁴) e que poderá ser uma ferramenta de redução desta distância fática dos eventos tributários.

Exatamente no depósito da confiança da acurácia da tecnologia é que se poderá buscar ferramentas de inteligência artificial, como ver-se-á adiante, na criação de um *Índice de Capacidade Contributiva*.

George Orwell, na obra 1984¹³⁵, criou um mundo distópico (ou não), onde através das teletelas, tudo se sabia e era informado ao Grande Irmão (*Big Brother*) para seu controle. Neste mundo totalitário e repressor, todos (quase) eram controlados pelo Grande Irmão, pois não havia privacidade dos indivíduos.

¹³⁴ Big Data, pode-se apontar como sendo “[...] a capacidade de processamento de grandes volumes de dados, calculando em tempo real as programações de máquinas e ajustes nos processos de forma integrada na cadeia produtiva.” MORAIS, Izzabelly Soares. GONÇALVES, Priscila de Fátima. LEDUR, Cleverson Lopes. JUNIOR, Ramiro Sebastião Córdova. SARAIVA, Maurício de Oliveira. FRIGERI, Sandra Rovená. Introdução a Big Data e Internet das Coisas (IoT). Porto Alegre: SAGAH, 2018.

¹³⁵ ORWELL, George. 1984. São Paulo: IBEP, 2003.

Caminhamos para algo parecido. O Grande Irmão de hoje é nosso rastro eletrônico que vamos deixando no desenrolar de nossos dias. E é exatamente esse rastro que poderá ser um caminho para a redução das desconfianças estatais, ao passo que também, poderá se traduzir, esse rastro, para celebrar Jeremy Bentham, em um “[...] Panopitcon, um presídio com uma torre central de inspeção que permitisse ao supervisor observar os detentos sem que eles o vissem. [...]”¹³⁶, ou seja, exatamente como nos dias de hoje. Somos vigiados e nem sabemos como.

Após essa análise da aproximação da praticabilidade com a mentalidade utilitarista, é mister alocar a densidade normativa da praticabilidade tributária, pois a análise da sua natureza jurídica deve ser apontada neste estudo.

2.2. Praticabilidade: tópica jurídica, regra, princípio, *policy* ou instituição?

Após perceber-se que a praticabilidade contém em si uma mentalidade utilitarista em razão de se prestar à condição de simplificadora das normas para manter-se a arrecadação, é necessário entender-se como ela se comporta nas mais variadas formas (modelos) que veremos adiante. Assim, urge investigar o conteúdo da praticabilidade tributária como princípio ou como regra; a fixação de lugares comum (tópica jurídica) como premissas verdadeiras; na utilização da proporcionalidade como resultado do conflito entre os princípios constitucionais tributários e a praticabilidade tributária. Valem as palavras de Clève e Lorenzetto, que com muita clareza advertem:

Não existe norma que esteja distanciada da operação hermenêutica. A produção de normas e de seus sentidos são atividades que precisam da interpretação, ou seja, para que possam ter força normativa, força de lei, elas demandam alguém com autoridade para dizer qual é a lei para a situação em disputa. Disso se depreende que os dispositivos que serão interpretados, em princípio, terão como resultado uma norma.¹³⁷

Assim, há uma necessidade premente de se analisar a praticabilidade sobre essas vertentes normativas.

¹³⁶ SANDEL, Michael. *Justiça. O que é fazer a coisa certa*. 9 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012. pg. 49.

¹³⁷ CLÈVE, Clèmerson Merlin; LORENZETTO, Bruno Meneses. *Governo Democrático e Jurisdição Constitucional*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

2.2.1. A tópica jurídica

Os topos, também chamados de lugares comum, muito se assemelham com as presunções e ficções jurídicas e é preciso então cotejar estas realidades para que se possa ter um raciocínio jurídico na aplicabilidade de tais normas. Nas palavras de Atienza: [...] do ponto de vista do instrumento com que opera, o que se torna central é a noção de *topos* ou *lugar-comum*; [...]”¹³⁸, além disso, bem visto e criticado por Manuel Atienza que: “[...] O mérito fundamental de Viehweg não é ter construído uma teoria, e sim ter descoberto um campo para investigação. Algo, ao fim e ao cabo, que parece se encaixar perfeitamente no ‘espírito’ da tópica.”¹³⁹

Registre-se, por oportuno, que Atienza não estudou apenas a teoria de Viehweg, também se debruçou sobre a teoria de Perelman¹⁴⁰ e a nova retórica, a teoria da argumentação de Toulmin¹⁴¹, estudou Neil MacCormick¹⁴², o discurso racional de Robert Alexy¹⁴³ e, ao final, propõe um projeto de uma teoria da argumentação jurídica. Nunca é demais lembrar que os autores fazem crescer a discussão jurídica com seus antagonismos como bem adverte Terezinha Inês que:

Os principais autores que se debruçam na busca de um modelo discursivo íntegro, adequado para justificar as normas e decisões, na seara do direito, estabelecem importante diálogo entre si, mas apresentam, também, antagonismos que precisam ser debatidos, com o propósito de melhor delinear as premissas do raciocínio jurídico. [...]”¹⁴⁴

No entanto, a teoria que mais se aproximou das presunções e ficções jurídicas foi a tópica jurídica de Viehweg. Pode-se notar a aproximação das presunções e ficções que

¹³⁸ ATIENZA, Manuel. As razões do direito: teoria da argumentação jurídica. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2016, pg. 49

¹³⁹ *Idem*, pg. 57.

¹⁴⁰ PERELMAN, Chaün Tratado da argumentação: a nova retórica tradução Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão; [revisão da tradução Eduardo Brandão]. - 3ª ed. -São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2014.

¹⁴¹ TOULMIN, Stephen. The uses of argument. Cambridge: Cambridge University Press, 2003.

¹⁴² MACCORMICK, Neil. Argumentação jurídica e teoria do direito. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

¹⁴³ ALEXY, Robert. Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

¹⁴⁴ TELES PIRES. Terezinha Inês. TEORIAS DA ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA E A PRÁTICA DISCURSIVA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: Metodologias Analíticas e Estudo de Casos (AC 4.070/DF e ADI 5526/DF). Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil) , v. 24, p. 102-127, 2019.

a praticabilidade se utiliza, com a tópica proposta por Viehweg, na sua dimensão de instrumento que se opera do ponto de vista de atividade como uma “[...] busca e exame de premissas [...]”¹⁴⁵ conectando, num primeiro olhar, as presunções e ficções com os topos.

Por sua vez topos tem sua etimologia extraída do grego¹⁴⁶ que pode significar *lugar*. Assim, surge a ideia de lugar comum, premissas, fundamentos para uma discussão. Poder-se-ia, então, afirmar que a tópica pode ser utilizada na construção de presunções e ficções jurídicas que embasam a praticabilidade tributária? Antes de responder, passaremos a análise das críticas da tópica por Atienza.

As críticas começam já com relação ao conceito da tópica que reputa como imprecisas e até mesmo equivocadas. Aduz que a noção de *problema* é excessivamente vaga. Por estas iniciais críticas já se percebe que Atienza vai demonstrar que não se tem uma teoria da argumentação jurídica, mas um campo de investigação, como já foi dito neste estudo. O próprio conceito de *topos* referido alhures, segundo Atienza citando Robert Alexy, reúne coisas muito heterogêneas que trazem a chamada imprecisão. Ainda com relação ao conceito, a noção de sistema é muito estreita.

Outra crítica de Atienza é que a tópica se afasta da lógica. Também aduz que a tópica com relação a jurisprudência e seu funcionamento é indubitavelmente ingênua. Identifica que a tópica fica na estrutura superficial dos argumentos padrões e não analisa a sua estrutura profunda. Ao final, Atienza reconhece valor nas lições de Viehweg para quem deseja começar a estudar e praticar o raciocínio jurídico.

Já se pode perceber que o uso da tópica para chegar-se a determinações e fixações de presunções e ficções jurídicas não é possível sob uma perspectiva da segurança jurídica¹⁴⁷. “A segurança jurídica implica na atenção à liberdade e autonomia que o cidadão deve ter na condução de seu presente e futuro”. E ainda, “Em um Estado Democrático de

¹⁴⁵ ATIENZA, Manuel. As razões do direito: teoria da argumentação jurídica. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2016, pg. 49

¹⁴⁶ “ἀριστος”

¹⁴⁷ “A segurança jurídica implica na atenção à liberdade e autonomia que o cidadão deve ter na condução de seu presente e futuro”. GUIESELER JUNIOR, Luiz Carlos. Do direito fundamental à segurança jurídica e a prescrição intercorrente em matéria tributária. Dissertação (Mestrado). Curitiba: UNIBRASIL, 2014, pg. 32. E ainda, “Em um Estado Democrático de Direito, uma ordem jurídica legítima somente deve realizar segurança jurídica em conexão com a justiça. [...]” FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, M. A.. Regra matriz de incidência tributária? Segurança jurídica e a base de cálculo do iptu. Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil) , v. 22, p. 273-293, 2017.

Direito, uma ordem jurídica legítima somente deve realizar segurança jurídica em conexão com a justiça. [...]”¹⁴⁸.

Ora, se a pretensão da praticabilidade e tornar mais fácil e simples o processo de arrecadação dos tributos, ela também não pode descurar da necessidade de se preservar a segurança jurídica, da qual tem o cidadão como um direito fundamental, se a tópica parte de premissas imprecisas e até mesmo equivocadas como aponta Atienza. Ela trará no sistema situações de incerteza tanto para o fisco quanto para o contribuinte e assim não se poderá utilizar da tópica na praticabilidade tributária.

A praticabilidade funciona como princípio em determinados momentos e como regra em outros. Isso quer dizer que para formação de um princípio e de uma regra não é possível a utilização de situações imprecisas e lugares-comuns que tragam incerteza. Veremos com mais detalhes no próximo tópico a diferença da praticabilidade como regra e como princípio.

Atienza colabora de maneira muito sólida para uma construção da argumentação jurídica no que diz respeito a utilização das premissas e presunções na praticabilidade tributária. Isto porque quando propõe um projeto de uma teoria da argumentação jurídica, o faz com um cuidado analítico com a observância do objeto, seu método e sua função.

Com relação ao objeto, ensina Atienza que é necessário se pensar em argumentação sobre fatos e não especialmente sobre os tipos normativos. Propõe, assim, uma série de racionalidades a ser observadas pelos atores interpretativos.

Com relação ao método, Atienza separa em representação da argumentação e apresenta uma série de passos a serem seguidos e elenca o seguinte: problemas de *pertinência* quanto à qual norma deve ser o suporte utilizado; problemas de *interpretação* quando se tem dúvidas sobre o alcance dessa norma; problemas de *prova* com relação aos fatos efetivamente ocorridos e; problemas de *qualificação* se há pertinência entre o caso e a consequência jurídica da norma. Ainda, fala em critérios de correção onde afirma ser necessário ampliar a noção de racionalidade prática.

¹⁴⁸ FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, M. A.. Regra matriz de incidência tributária? Segurança jurídica e a base de cálculo do iptu. Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil) , v. 22, p. 273-293, 2017.

Assim, o método proposto por Atienza pode ser considerado no trato com a praticabilidade tributária na medida em que se tem desencaixe do caso concreto com as presunções e ficções jurídicas, vale dizer, se tudo que foi presumido não espelha a realidade, pode ser usado o método de Atienza para a interpretação e alcance das presunções e ficções.

Com relação à função, o autor identifica três funções: a primeira de caráter teórico ou cognoscitivo; a segunda de natureza prática ou técnica e a terceira; política ou moral.

A aproximação de Atienza com essas funções deixa clara a dimensão relevante da função da teoria da argumentação e seu papel pertinente no trato da praticabilidade tributária. Após a análise das lições de Atienza, passo importante para este estudo é discorrer sobre a tensão entre alguns princípios constitucionais tributários e a praticabilidade tributária e a aplicação da máxima da proporcionalidade.

2.2.2. Princípios, regras, *policy* ou instituição

Klaus Tipke, jurista alemão de direito tributário, cujos estudos se concentram na ideia de sistematização do direito tributário e no papel dos princípios - que são segundo uma de suas lições: “[...] valorações fundantes da ordem institucional. [...]”¹⁴⁹, faz interessante digressão sobre a classificação das normas tributárias, pois entende que sistemas tributários não são *monísticos*, mas *pluralísticos*, do qual derivam três espécies de normas tributárias: as (i) com objetivo financeiro, que são aquelas que servem para atender as necessidades financeiras do Estado; as (ii) com objetivo social, ou seja, as intervencionistas ou regulatórias, que se aproximam da ideia de extrafiscalidade e as (iii) de simplificação, como sendo aquelas normas que tem como objetivo facilitar a aplicação da tributação, deixar mais simples, prático e econômica sua aplicabilidade¹⁵⁰. Para os fins deste estudo, as normas que serão objeto de análise serão as de terceira ordem, isto é, as normas de simplificação, exatamente de onde deriva a chamada praticabilidade tributária, pois,

¹⁴⁹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito tributário. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris ed., 2008.

¹⁵⁰ TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e a Ideia de Sistema no Direito Tributário”. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, pgs. 523-524.

como ver-se-á adiante, são as normas que buscam facilitar a aplicação e tornar mais eficaz a lei tributária.

Uma constatação interessante sobre as lições de Tipke é que aparentemente o autor faz distinção entre norma e princípio considerando a norma como sinônimo de regra e em outras ocasiões princípios como algo diferente das normas. Importante destacar que ensina Tipke que: “[...] Regras ou normas são aplicáveis ou inaplicáveis, mas os princípios jurídicos exigem a realização otimizada do consenso ético-jurídico a elas imanente, con-substanciando pois, **comandos de otimização**. [...]”¹⁵¹, numa aproximação com Alexy, princípios são mandados de otimização, como ver-se-á adiante, e, em outro texto Tipke aduz que: ‘Princípios transformados em normas e princípios que geram normas (que dirigem, que inspiram normas).’¹⁵², aparentemente utilizando as expressões *normas* como sinônimo de regra. Entretanto, a natureza jurídica das *normas*, e especialmente a praticabilidade tributária, precisa ser descortinada, pois as normas podem ser distinguidas em *princípios* e *regras* para Robert Alexy e ainda, como princípios, regras e *policy* para Ronald Dworkin, ou ainda, *instituição*, como defende Eduardo Moraes da Rocha.

Robert Alexy¹⁵³ quando fala da estrutura das normas de direitos fundamentais aponta que há uma necessária distinção entre regras e princípios e, inicialmente, refuta a *generalidade*, pois entende não se tratar de uma questão de grau e também apresenta outras teses de distinção que não se justificam aduzindo que a diferença é qualitativa.

Ensina que os princípios são mandamentos de otimização pois são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível de sua satisfação dependendo das possibilidades jurídicas e fáticas. Os princípios contêm caráter *prima facie* e por isso tem um grau de realização variável.

Com relação às regras entende que estas são satisfeitas ou não satisfeitas e se uma regra vale deve fazer exatamente o que exige, nem mais nem menos. Também explica que regras são sempre razões definitivas e não variam de grau. Alexy entende que na representação do conflito entre regras e da colisão entre princípios é que as diferenças são mais facilmente perceptíveis. Isto porque acaso aplicados de modo isolados, os resultados

¹⁵¹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito tributário. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris ed., 2008.

¹⁵² TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e a Ideia de Sistema no Direito Tributário”. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, pg. 522.

¹⁵³ ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

seriam contraditórios. Assim, para resolução de um conflito entre regras há que se inserir uma cláusula de exceção que elimine o conflito ou, não sendo isso possível, uma das regras deve ser declarada inválida. Isso também não sendo possível, deve-se resolver com critérios de hermenêutica tradicional, como a lei posterior que revoga a lei anterior ou a lei especial revoga a lei geral.

No que diz com os princípios ensina Alexy que não há possibilidade de se inserir uma cláusula de exceção ou a declaração de invalidade de um princípio e que há uma dimensão de peso aproximando-se de Dworkin¹⁵⁴. Aduz que o que precisa ser realizado é um sopesamento entre os interesses conflitantes e também ensina que para sopesar os princípios leva-se em consideração a *lei de colisão* e o resultado do sopesamento transforma as normas em normas de direito fundamental atribuída. Registre-se que não se pretende debruçar sobre toda a teoria da colisão e conflito de Alexy, em razão dos limites deste trabalho e seu objetivo que é alocar a praticabilidade na visão de Alexy e de Dworkin.

Ronald Dworkin¹⁵⁵ converge com Alexy na afirmação de que há distinção entre regras e princípios sob o prisma qualitativo. Mas não é apenas isso. Também há uma aproximação com relação ao conteúdo normativo das regras e princípios. As regras seguem a lógica da validade e os princípios a dimensão de peso e, ainda:

“Denomino “princípio” um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade.”¹⁵⁶

Inicialmente Dworkin critica o positivismo como um conjunto unitário de regras, como bem constata Virgílio Afonso da Silva: “O ponto de partida da teoria de Dworkin é uma crítica ao positivismo jurídico, principalmente ao positivismo na forma desenvolvida por seu antecessor em Oxford, Herbert Hart.”¹⁵⁷, da mesma maneira que Jefferson Teodorovicz confirma essa crítica aduzindo que “Dworkin baseia sua posição teórica criticando o positivismo jurídico, especialmente o positivismo jurídico desenvolvido

¹⁵⁴ *Idem*, pg. 94.

¹⁵⁵ DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. tradução e notas Nelson Boeira. - São Paulo : Martins Fontes, 2002.

¹⁵⁶ *Idem*.

¹⁵⁷ SILVA, Luis Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais, Belo Horizonte, n. ja/ju 2003, p. 607-630, 2003.

por Herbert Hart.”¹⁵⁸. Identifica que um sistema composto de apenas regra válida e inválida poderia ser necessário para a resolução de casos complexos que o juiz não teria outra opção senão a de usar a discricionariedade judicial para a resolução dos conflitos, exatamente como identificam Claudio Carneiro e Marcos Lemos:

A tese de Dworkin contrapõe-se ao sistema de regras positivas de Kelsen e Hart em que o sistema jurídico é composto por regras, regras válidas e/ou eficazes. Se diante da vagueza da linguagem da norma e diante de casos não regulados por leis positivas, neste espaço vazio, não cabe ao juiz agir de forma subjetiva, levando em consideração a utilização de métodos.¹⁵⁹

A contribuição para este estudo específico ficará com a ideia de *policy* que Dworkin ensina. Isto porque, há divergência do alcance dos princípios na comparação entre os dois autores. Para Alexy os princípios podem ser aplicados para estabelecer tanto um direito individual quanto para estabelecer direitos coletivos. Dworkin entende que os princípios estabelecem um direito individual, o que traria dificuldade de encaixar a praticabilidade como um princípio sob esta ótica. Portanto, é preciso identificar, ainda que de modo resumido, o que Dworkin entende por *policy* para poder cotejar com a ideia de praticabilidade tributária. O referido jurista americano assim explica o que entende por *policy* ou política:

Denomino “política” aquele tipo de padrão que estabelece um objetivo a ser alcançado, em geral uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade (ainda que certos objetivos sejam negativos pelo fato de estipularem que algum estado atual deve ser protegido contra mudanças adversas).¹⁶⁰

Desse modo, pode-se entender que diferentemente dos princípios, as *policy* são destinadas à coletividade, para propor objetivos gerais a serem alcançados, como por exemplo, trazido por Dworkin, o da eficiência que entende se tratar de uma diretriz polí-

¹⁵⁸ TEODOROVICZ, Jeferson. A problemática da tipologia de princípios e regras no ordenamento jurídico positivo. Revista Direitos Fundamentais & Democracia / Faculdades Integradas do Brasil. Curso de Mestrado em Direito da UniBrasil. – v.1, n.1 (jan./jun. 2007) UniBrasil, 2007.

¹⁵⁹ CARNEIRO. Claudio. LEMOS. Marcos A. F.. O Movimento Pós-Positivista e a “visão” Neoconstitucionalista da Ponderação: a valoração de princípios em Robert Alexy. Revista de Direitos Fundamentais & Democracia. Jul/Dez 2012.

¹⁶⁰ DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. tradução e notas Nelson Boeira. - São Paulo : Martins Fontes, 2002.

tica. Antes de se adentrar na configuração normativa da praticabilidade é importante deixar registrado que sempre deve-se evitar a chamada *exacerbação do processo de principiologização* exatamente para não banalizar a exata dimensão desses marcos teóricos como ensina Paulo Ricardo Schier:

O que parece é que o discurso (sedutor) da dogmática principialista, tomado sem cautelas, tem se prestado a relativizar todo e qualquer bem ou valor constitucionalmente protegido através dos princípios. Sob esta perspectiva, a idéia de dogmática principialista, que, como se afirmou, de partida emergiu constitucional, tem-se prestado para, na prática, realizar o seu contrário. Ou seja, a exacerbação do processo de principiologização não pode atingir o ponto de tornar tudo "subjetivo" (no sentido de arbitrário). [...] ¹⁶¹

Assim, existem vários doutrinadores que entendem que a natureza jurídica da praticabilidade tributária seja de princípio. Rapidamente podemos citar José Roberto Vieira, Mizabel Derzi, Heleno Torres, Octavio Campos Fischer.¹⁶² Regina Helena Costa, como já dito neste trabalho, foi a precursora da praticabilidade e afirma que:

A nosso ver, trata-se de autêntico princípio, e não simples regra jurídica, porque apresenta traços característicos daquela espécie normativa: (i) contém elevado grau de generalidade e abstração irradiando seus efeitos sobre múltiplas normas; e (ii) contempla valor considerado fundamental para a sociedade, qual seja, a viabilização da adequada execução do ordenamento jurídico no campo tributário. [...] ¹⁶³

Entretanto, pode-se perceber que no falar de Regina Helena Costa, não houve uma conformação com as teses aqui expostas, pois configura a praticabilidade como princípio em razão do grau de generalidade e abstração exatamente em posição contrária a Alexy e Dworkin que defendem a distinção qualitativa dos princípios e regras. Teodorovicz já alertava que:

¹⁶¹ SCHIER, Paulo Ricardo. Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, n. 4, out./dez. 2005.

¹⁶² CUNHA. Carlos Renato. Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica / Carlos Renato Cunha; orientadora: Betina Treiger Gruppenmacher. – Curitiba, 2019, pgs 216-17.

¹⁶³ COSTA. Regina Helena. Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributário e direitos do contribuinte. São Paulo; Malheiros, 2007.pg. 92.

No âmbito da qualificação de princípios e regras, embora a discussão entre a sua diferenciação já seja antiga, a mesma ganhou força contemporaneamente com as teorias de Dworkin e Alexy, que defendem a diferenciação qualitativa entre regras e princípios, indicando a existência de um caráter lógico na distinção. Outra tentativa de distinção estaria no critério de grau das normas, onde as normas se diferenciariam através da abstração, grau, generalidade e fundamentalidade. Esta posição é a mais difundida pelos autores brasileiros, e que terá maior influência na classificação tipológica dos princípios e regras, ou normas, aqui trabalhados.¹⁶⁴

Assim, se buscarmos as lições de Alexy para distinguir princípios e regras encontraremos as seguintes máximas: regras estão no campo da validade e suas prescrições estão na dimensão de que deve ser realizado aquilo que elas determinam. O mesmo acontece com as lições de Dworkin pois defende a lógica do tudo-ou-nada e, assim, a praticabilidade tributária pode se encaixar como regra em algumas situações? A resposta é afirmativa quando se leva em conta a aplicação de presunções criadas pela Lei. Explica-se. Acaso a lei necessite que a praticabilidade crie padrões generalizantes, como as presunções, todos os que não se enquadram na presunção estarão fora do alcance da presunção, nem mais menos, tudo-ou-nada. O exemplo disso é a presunção de empresa de pequeno porte trazida pela Lei Complementar 123/2006 onde o critério é a receita-bruta, ou seja, acaso a empresa tenha receita bruta anual de até R\$ 4.200.000,00 (quatro milhões e duzentos mil reais) ela será presumidamente de pequeno porte. Acima disso não, nem mais nem menos, tudo-ou-nada.

Desse modo, há harmonia entre a praticabilidade como otimização de eficiência confirmada pela regra. Poder-se-ia argumentar que a praticabilidade não poderia ser regra, pois não conflitaria com os princípios, mas isso não ganha pertinência pois, conforme ensina Virgílio Afonso da Silva:

Quando um princípio entra em colisão com uma regra, deve haver um sopesamento. Mas esse sopesamento não ocorre entre o princípio e a regra, já que regras não são sopesáveis. Ele deve ocorrer entre o princípio em colisão e o princípio no qual a regra se baseia¹⁶⁵

¹⁶⁴ TEODOROVICZ, Jeferson. A problemática da tipologia de princípios e regras no ordenamento jurídico positivo. Revista Direitos Fundamentais & Democracia / Faculdades Integradas do Brasil. Curso de Mestrado em Direito da UniBrasil. – v.1, n.1 (jan./jun. 2007) UniBrasil, 2007, pg. 2.

¹⁶⁵ SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. Malheiros, São Paulo, 2010, pg. 52.

No que diz com os princípios há uma segura aproximação, pois, sendo mandados de otimização, podem ser aplicados em seu grau máximo na medida das circunstâncias fáticas e jurídicas. Desse modo, se a praticabilidade é um jeito de simplificar a aplicabilidade das normas e torná-las mais eficazes, há sem dúvida uma aproximação desta com os princípios de Alexy. Isto porque Alexy reconhece, como já dito neste trabalho, que os princípios também defendem direitos coletivos e a praticabilidade funciona nesta exata dimensão, ou seja, impulsiona a arrecadação com as padronizações, presunções e ficções que utiliza, trazendo ao grau máximo de otimização a incidência da tributação, sob a perspectiva de direito coletivo.

Na perspectiva teórica de princípio de Dworkin a praticabilidade não se amolda. Isto porque o autor defende que os princípios são direitos individuais e reputar a praticabilidade na sua dimensão principiológica de Alexy só tem espaço como direito coletivo. Assim, o que melhor se aproxima como praticabilidade tributária é o que ele denomina como diretriz política ou *policy* que como já vimos são normas destinadas à coletividade, para propor objetivos gerais a serem alcançados, e tais objetivos gerais são a facilitação e eficiência da tributação.

Sabe-se que a diferença entre princípios e regras se encontra em sua estrutura e também quando da colisão entre princípios e princípios e do conflito entre regras. No entanto, ambos são espécies de normas, porém cada um com suas características estruturais diferentes. Os *princípios* são conhecidos como mandados de otimização e devem ser aplicados no seu grau máximo de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas do caso concreto. As *regras*, por sua vez, são mandamentos definitivos e seguem a lógica do tudo ou nada e em sua estrutura encontra-se a ideia de validade.

Um conflito entre regras pode ser solucionado com a inserção de uma cláusula de exceção em uma das regras ou através da declaração de invalidade de uma das normas. Em regra, soluciona-se a colisão entre princípios através da atividade de sopesamento, também chamada de regra da ponderação ou de máxima da proporcionalidade¹⁶⁶ cujos elementos são a *adequação*, *necessidade* e *proporcionalidade em sentido estrito*.

Há uma tese de que a **praticabilidade tributária** se trata de uma **instituição**. Tese defendida por Eduardo Morais da Rocha que afirma que:

¹⁶⁶ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2 ed. Malheiros, 2014.

“[...] a praticidade é uma instituição-coisa de natureza instrumental que serve a uma racionalidade de, coerentemente, dar exequibilidade a uma outra instituição-coisa, no caso, à regra de direito — ou, mais especificamente no direito tributário, à regra-matriz de incidência —, e aos grandes princípios a ele pressupostos e compartilhados comunitariamente”¹⁶⁷

Esse pensamento deriva de uma constatação da aproximação de instituição-coisa porque a praticabilidade se organiza por meio de órgãos de poder para dar a eficiência e aplicabilidade. Ao final da sua tese defende que:

“[...] a praticabilidade tributária é uma instituição instrumental que integra o sistema jurídico com o desiderato de, racionalmente, por razões de eficiência ou de economicidade, tornar coerente a execução das regras-matrizes de incidência em geral, sem tolher a dignidade da pessoa humana, sendo passível de incorporação não somente da desconfiança, mas, também da confiança sistêmica, as quais operam, funcionalmente, potencializando os seus efeitos simplificadores para, assim superar a complexidade premente do hodierno subsistema tributário.”¹⁶⁸

Essa configuração coloca a praticabilidade em um contexto de supremacia em detrimento a outros tipos normativos. O que se pode perceber é que a praticabilidade muda de comportamento normativa a depender do modelo a ser utilizado. Assim, será regra, princípio, *policy* ou instituição de acordo com o instrumento que se está a utilizar. Neste capítulo, ver-se-ão vários modelos de praticabilidade para entender-se a dimensão do comportamento de cada modelo.

É preciso registrar que há outra complexidade a ser analisada na configuração normativa da praticabilidade. Trata-se da forma como cada unidade em que se aplica a praticabilidade se comporta. Para isso há que se adentrar minimamente nas noções do chamado pluralismo, nosso próximo passo.

2.2.3. Pluralismo

¹⁶⁷ ROCHA, Eduardo Moraes da. Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária. São Paulo: Noeses, 2016, pg.01.

¹⁶⁸ ROCHA, Eduardo Moraes da. Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária. São Paulo: Noeses, 2016, pg. 429.

Morte e vida Severina¹⁶⁹ é a obra-prima de João Cabral de Melo Neto, poeta racional, em que se sente presente a tensão entre as intempéries do sertão pernambucano e a luta pela sobrevivência. As dificuldades do retirante da seca e seus encontros com a morte fazem dessa obra uma excelente visão de uma relação tensa entre dualidades: vida e morte. A tensão em que somos inebriados no nosso dia-a-dia refletem nosso eterno conflito entre várias dimensões das nossas dificuldades. O doce e o salgado; o quente e o frio; o bom e o mal; o singular e o plural; o individual e o coletivo são formas de se exemplificar o recheio que permeia essas tensões do nosso cotidiano. Como lidar com essas tensões é a chave para uma vida equilibrada.

No mundo jurídico, especialmente no direito público, existem várias colisões entre seus institutos que se entrelaçam em tensão constante: a supremacia do direito público sobre o direito privado; os interesses coletivos e os interesses privados e assim por diante. Na lógica arrecadatória tributária isso se acentua na eterna tensão entre o pagar menos e o arrecadar mais, fazendo com essa corda sempre esteja no seu limite de tensionamento.

Uma constatação inicial deve ser feita desde logo. É a advertência de que é preciso fazer um corte específico com relação ao objeto deste estudo. Aqui tratar-se-á do pluralismo sob a perspectiva de seu viés enquanto sociedade plural. Explica-se. O pluralismo deve ser pensado, para este estudo, como uma forma de se enxergar as mais variadas maneiras de interesses conjugados.

Aqui entra o ideário da tensão entre o plural e o singular¹⁷⁰, pois não há plural sem o singular. Assim, importante deixar consignado que o que se quer trazer de contribuição com este trabalho é a dimensão do *pluralismo social* ou *multiculturalismo social*, como bem explica Marcos Maliska que:

“No contexto do pluralismo garantido pela constituição é possível se afirmar a existência de pluralismos. Além do pluralismo político, decorrente da legitimidade das diversas formas de pensar a política; do

¹⁶⁹ MELO NETO, João Cabral de. Morte e vida Severina: e outros poemas para vozes. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1996.

¹⁷⁰ “A relação entre constituição e pluralismo deve considerar que em uma ordem constitucional, o respeito à diferença implica a aceitação de que nenhuma das ordens legitimadas pela constituição possui caráter absoluto, ou seja, de que o pluralismo deve ter como premissa básica o direito de um não negar o direito de outro. A ordem constitucional necessita compatibilizar os diversos interesses em jogo, e os atores sociais devem compreender essa condição. O entendimento de que não é possível o plural sem o singular, ou seja que o pluralismo é garantido pela constituição traz implícita essa ideia.” MALISKA. Marcos Augusto. Fundamentos da Constituição. Abertura. Cooperação. Integração. Curitiba: Juruá, 2013, pg. 57.

pluralismo religioso, no qual se garante a fé como elemento subjetivo do sujeito e o direito das diversas congregações religiosas que se organizam socialmente; do pluralismo de ideias e de concepções filosóficas que retrata a liberdade de opinião e expressão; tem-se como síntese dessa variedade de pluralismo o pluralismo social ou multiculturalismo social, que, em alguns casos, pode levar ao pluralismo jurídico, conceito que alarga a compreensão do direito para além da lei positivada pelo Estado.”¹⁷¹

Desse modo, é a reunião destes “pluralismos” ¹⁷² que se formará a base da concepção do contexto da diversidade, demonstrando Marcos Maliska que:

“A relação entre Constituição e pluralismo talvez possa ser compreendida na relação entre igualdade e diversidade. Se a Constituição afirma a igualdade dos cidadãos, o pluralismo reconhece as particularidades e clama para que o princípio da igualdade seja interpretado no contexto da diversidade”.¹⁷³

Não se pode confundir também as ideias de *pluralidade* com o *pluralismo*, pois embora sejam faces de uma mesma moeda, são de contextos distintos. É da pluralidade que deriva o pluralismo. Pluralidade implica na ideia de diversidade, no sentido de multiplicidade de interesses e culturas.

Como já dito alhures e aproveitando-se daquele contexto, o pluralismo social ou multicultural pode conduzir ao pluralismo jurídico que pode ser entendido, inicialmente, como explica Mikhail Antonov que:

O termo “pluralismo jurídico” possui uma longa história e uma doutrina profundamente elaborada por trás dele. Uma vez que a permutabilidade dos termos “pluralismo jurídico” e “globalização do direito” (e os fenômenos que estariam por trás desses termos) é aceita, pode-se iniciar uma nova discussão substancial sobre as novas realidades jurídicas¹⁷⁴

¹⁷¹ MALISKA. Marcos Augusto. Fundamentos da Constituição. Abertura. Cooperação. Integração. Curitiba: Juruá, 2013, pg. 56.

¹⁷² “Sobre a designação de pluralismo jurídico é possível observar a investigação das mais variadas que permitem afirmar a existência de um pluralismo do pluralismo jurídico” MALISKA, M. A. Pluralismo Jurídico e Direito Moderno. Notas para pensar a racionalidade jurídica na modernidade. 2. Ed. rev. ampl. Curitiba-PR: Juruá, 2022. 244p., pg.11.

¹⁷³ *Idem*, pg. 42.

¹⁷⁴ ANTONOV. Mikhail. Em Busca Do Pluralismo Jurídico Global. Revista de Direitos Fundamentais & Democracia, Curitiba, v. 26, n. 1, p. 238-257, jan./abr. 2021., pg. 14.

Pode-se afirmar que o pluralismo jurídico pode ser entendido como a existência de diferentes mecanismos jurídicos que se aplicam a uma mesma situação em um contexto social, ou ainda, na ideia que reconhece a existência de diferentes grupos sociais dentro de uma sociedade com diferentes ordens jurídicas. Conforme se pode perceber das ideias centrais de Antonio Carlos Wolkmer¹⁷⁵, o pluralismo jurídico, como fonte de direitos, pode ser a antítese do monismo jurídico. Não há necessidade de se adentrar na revisão histórica do pluralismo, tampouco a sua tradição europeia e na América Latina, para os limites desta pesquisa.

Partiremos da premissa de que se trata do exercício de poder, na palavras de Marcos Maliska que: “Garantir o tratamento isonômico no campo da diversidade é, por certo, estabelecer novas formas de repartição do exercício do poder, não mais exclusivamente segundo a forma tradicional da Liberdade negativa, em que forças naturais da sociedade delimitam o lugar que cada um irá ocupar, mas por meio de intervenções que buscam corrigir as desigualdades.”¹⁷⁶

Eis o cenário da tensão entre o plural e o singular. De um lado, tem-se a necessidade de se criar mecanismos de controle social (plural) e, de outro, os direitos individuais do cidadão (singular), como partes indissociáveis. Dessa chamada tensão, é que se busca concatenar os interesses coletivos (arrecadação) e os interesses individuais (satisfação das necessidades públicas). Portanto, sempre haverá uma eterna queda de braços entre os protagonistas da relação jurídica estatal: a necessária busca de recursos para o Estado satisfazer as necessidades públicas e os direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte. Como bem adverte Paulo Sérgio Rosso que “Toda sociedade organizada tem sempre uma questão a solucionar: de que forma os recursos produzidos e arrecadados pelo poder central serão redistribuídos.”¹⁷⁷

Desse modo, a questão objeto desse estudo é a praticabilidade tributária como uma forma de redução ou aumento dessa tensão entre o plural e o singular. A praticabilidade pode se revelar como uma ferramenta de simplificação e até mesmo de eliminação

¹⁷⁵ WOLKMER, Antônio Carlos. *Pluralismo Jurídico. Fundamentos de uma Nova Cultura no Direito*. 4a ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

¹⁷⁶ *Idem*, pg. 50.

¹⁷⁷ ROSSO, Paulo Sérgio. *Tributação e Solidariedade no Estado Brasileiro*. *Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil)*, v. 5, p. 1, 2009, pg. 02.

dessa tensão. Ainda, como uma conexão da configuração normativa da praticabilidade, como se percebe e como se comporta a praticabilidade nas diferentes dimensões plurais.

Com o respeito a essa principiologia é possível reduzir ou até mesmo eliminar a tensão entre o singular e o plural, pois como adverte Roberto Gargarella exatamente que: “[...] tendemos a preferir as decisões que beneficiam uma maioria de pessoas quando não sabemos como decidir um certo caso; tendemos a considerar como aceitáveis aquelas políticas orientadas a promover o bem-estar geral.”¹⁷⁸.

Como pode-se perceber, a redução ou até mesmo a eliminação da tensão entre o singular e o plural na unidade da principiologia tributária é perfeitamente possível com o respeito ao Sistema Tributário Nacional.

É da natureza do cidadão não gostar de pagar tributo, especialmente quando estes não se traduzem na aplicação correta dos recursos na satisfação das necessidades públicas e, ainda, quando não paga corretamente. E também há tensão entre a necessidade de proteger a arrecadação com a aplicação de técnicas generalizante com a praticabilidade tributária e essa relação simbiótica entre estes atores do tecido social.

Entretanto, ao final sempre deve prevalecer a ótica do respeito aos direitos fundamentais do cidadão neste contexto, afinal, como bem dito por João Cabral de Melo Neto, que:

“[...] não há melhor resposta que o espetáculo da vida: vê-la desfiar seu fio, que também se chama vida, ver a fábrica que ela mesma, teimosamente, se fabrica, vê-la brotar como há pouco em nova vida explodida; mesmo quando é assim pequena a explosão, como a ocorrida; mesmo quando é uma explosão como a de há pouco, franzina; mesmo quando é a explosão de uma vida severina.”¹⁷⁹

Como viu-se, a diversidade da aplicabilidade da praticabilidade pode mudar sua natureza jurídica, na medida em que, a depender do contexto social plural a qual for aplicada, poderá ser de natureza jurídica distinta. Essas ideias ficarão mais claras quando adentrarmos nas suas ferramentas e nos seus modelos que é nosso próximo desafio.

¹⁷⁸ GARGARELLA, Roberto. As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p.4.

¹⁷⁹ MELO NETO, João Cabral de. Morte e vida Severina: e outros poemas para vozes. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1996.

2.3. As generalizações e padronizações no âmbito tributário e a praticabilidade tributária

Escolheu-se, para início de estudo, um instrumento de viabilização que está dentro das chamadas abstrações generalizantes, qual seja, as **presunções**, pois são muito utilizadas conjuntamente com outros instrumentos de execução da praticabilidade. Outros instrumentos escolhidos para ilustrar a aproximação a analisar são o chamado **regime de tributação do Simples Nacional** e as **plantas fiscais genéricas de imóveis**, por acentuarem as generalizações e abstrações e servirem de exemplo de uma aproximação com o utilitarismo. Optou-se por não abordar de modo específico as chamadas **ficções jurídicas**. Explica-se.

As ficções são objeto de estudo há bastante tempo, podendo-se colher, em 1954, as lições de Pontes de Miranda, quando este ensinava que: “[...] A ficção enche de artificial o suporte fáctico; a presunção legal apenas tem como acontecido, ou não acontecido, o que talvez não aconteceu, ou aconteceu. [...]”¹⁸⁰ e revela que “A ficção tem no suporte fáctico elemento de que não se poderia induzir a situação que ela prevê. Daí, nada se presumir, quando se elabora ficção”. Também contribui na busca de se desvendar os mistérios das ficções, Tercio Sampaio Ferraz Junior¹⁸¹ aduzindo que as ficções são uma “des-naturação” do real e intervém após uma qualificação de uma situação de fato dada e percebida como diferente. Afirma que as consequências deduzidas sejam determinadas de uma situação da qual não seriam dedutíveis e, completa argumentando que “[...] Seu fundamento, portanto, é uma dessemelhança e um juízo prévio de diferença, a partir do que se procede a uma igualação. [...] mas um tratamento impositivo de uma desigualdade como se igual fosse”. De outra banda, Cristiano Rosa Carvalho, explica que: “[...] A ficção jurídica é, portanto, uma desvinculação normativa entre o real e o Direito”.¹⁸²

Em razão de que adotamos o posicionamento de Luís Cesar Souza de Queiroz de que “[...] não se pode usar a ficção para construir a hipótese de incidência tributária, porque isso acarretaria uma hipótese de incidência não tributária”¹⁸³, bem como a posição

¹⁸⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de Direito Privado. Parte Geral. Tomo III. 2 ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954., pg. 446.

¹⁸¹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Equiparação - CTN, art. 51. Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo: RT, ano 7, n. 28, p. 9-14, jul./set. 1999.

¹⁸² CARVALHO, Cristiano. Ficções Jurídicas no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008, pg. 57.

¹⁸³ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Sujeição passiva tributária. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pg. 245.

de Regina Helena Costa que “[...] as ficções são inadmissíveis para efeito de instituição de obrigações tributárias.”¹⁸⁴, não será objeto de desdobramento as ficções jurídicas, embora sejam absolutamente relevantes para o direito como um todo.

Nosso primeiro instrumento de viabilização a simplificar e tornar mais fácil a arrecadação dos tributos, e que será objeto de análise são as **presunções tributárias**. A doutrina do direito tributário, por sua vez, já se debruçava sobre o assunto com Rubens Gomes de Souza, desde 1970, que afirma que: “[...]” as presunções resultam do raciocínio ou são estabelecidas por lei que substitui a sua própria razão à razão humana. Daí, classificarem-se em presunções hominis ou humanas, e presunções legais”¹⁸⁵. Também com Geraldo Ataliba em 1979, ensinava que: “[...] a presunção é um meio especial de prova, consistente em um raciocínio que, do exame de um fato conhecido, conclui pela existência de um fato ignorado”¹⁸⁶. Ainda tem-se Gilberto Ulhôa Canto, em 1984, aduzia que: “[...] as presunções e as ficções fazem parte do processo gnosiológico figurativo. Por ambas chega-se a uma realidade legal que não coincide com a realidade fenomenológica conhecida através dos meios de percepção direta”¹⁸⁷. Alfredo Augusto Becker, com muito acerto, contribui com suas lições acerca do conceito do que se tratam as presunções: “[...] quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe-se a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural da existência entre estes dois fatos.”¹⁸⁸

Esta ferramenta da praticabilidade tributária, também pode ser desvendada como algo para ser ter na mente, para concluir-se antecipadamente algo que não se tem certeza a partir de fato conhecido e provado. Parece uma lógica difícil de se chegar, porém as coisas são mais intuitivas. Parte-se de algo conhecido para chegar-se a algo provável. Assim, a verossimilhança deste algo provável é absolutamente relevante na aplicação das presunções, exatamente como bem explicado por Antônio da Silva Cabral, que:

¹⁸⁴ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pg. 169.

¹⁸⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no Direito Tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. Revista de Direito Público, São Paulo, v. 11, p. 13-32, 1970, pg. 23.

¹⁸⁶ ATALIBA, Geraldo. Avaliação de Imóveis para lançamento de imposto – Ato administrativo por natureza – caráter regulamentar da planta de valores – Atualização de valores imobiliários. Revista de Direito Tributário, São Paulo: RT, ano 3, n. 7/8, p. 36-59, jan./jul. 1979.

¹⁸⁷ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Presunções no Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Caderno de Pesquisas Tributárias nº 9: Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1984. p. 1-33.

¹⁸⁸ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

“Presunção (de origem latina, *prae* mais *sumere*, que significa tomar, captar alguma coisa, com antecedência) é um ato da mente em razão do qual se tira, por antecipação, uma conclusão que se supõe ou se toma como verdadeira, sem que se tenha certeza da existência dessa conclusão (ou, conforme o caso, de um efeito), partindo-se de um fato conhecido e provado [...]”¹⁸⁹.

As presunções contém em si “[...] a própria operação intelectual que estabelece relação de causalidade entre o fato indiciário e o fato probando”¹⁹⁰. José Eduardo Soares de Melo afirma que presunção é o “[...] resultado do processo lógico, mediante o qual, do fato desconhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável”. Outra forma de se entender a presunção é o que ensina Paulo Bonilha afirmando categoricamente que esta é “[...] o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando”.

Também Aires Barreto¹⁹¹ afirma que “O ato ou processo presuntivo, intelectual que é, ocorre e se esgota no plano no raciocínio.” Revelando, assim, a atividade intelectual humana neste processo e, concluindo que a função da presunção se dá quando esta circunstância “[...] Presta-se a induzir convicção quanto a existência de fato (por definição, desconhecido), dado o reconhecimento da ocorrência de outro, do qual geralmente depende.”¹⁹², e esta convicção, “Firma, assim, a aceitação da veracidade ou verossimilhança do chamado “fato suposto” (presumido)”¹⁹³.

Maria Rita Ferragut¹⁹⁴ traz uma importante contribuição para o alcance da presunção e ensina que esta é uma norma jurídica “deonticamente incompleta”, uma norma *lato sensu*, de natureza probatória e que, na sua aplicabilidade, explica que “[...] a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante) implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato

¹⁸⁹ CABRAL, Antônio da Silva. Processo administrativo fiscal. São Paulo, Saraiva, 1993. p. 211, 311-312.

¹⁹⁰ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova do direito tributário. São Paulo. Noeses, 2005. p. 133.

¹⁹¹ BARRETO, Aires Fernandino. Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais. São Paulo: RT, 1986.

¹⁹² BARRETO, Aires Fernandino. Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais. São Paulo: RT, 1986.

¹⁹³ BARRETO, Aires Fernandino. Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais. São Paulo: RT, 1986.

¹⁹⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Fato gerador presumido. Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: RT, ano 4, n. 16, p. 68-85, jul./set. 1996.

indiretamente conhecido, fato implicado)”¹⁹⁵. Em uma forma simples de se descrever a presunção,

Roque Antonio Carrazza, ensina que “[...] presunção é a suposição de um fato desconhecido, por consequência indireta e provável de um outro conhecido”¹⁹⁶. Na mesma esteira de simplificação, tem-se Paulo de Barros Carvalho ponderando que a presunção é um “[...] processos lógico em que de um fato conhecido infere-se fato desconhecido e, portanto, incerto”¹⁹⁷.

Portanto, as **presunções** podem ser conceituadas como aquelas situações em que, para se poder realizar um raciocínio jurídico de uma norma incompleta ou de difícil subsunção, devem ser tomadas determinadas condições fáticas derivadas de uma realidade legal (**algo conhecido e pré-existente**) e que são não coincidentes com a realidade fenomenológica (**algo provável mas incerto**), sendo que, após um processo de raciocínio jurídico, a realidade verossímil é presumida pelo ente tributante. Alerta-se que ao utilizar a presunção o Estado está a preencher o evento tributário e com isso completa o fato jurídico tributário e faz nascer a relação jurídica e consequentemente as obrigações tributárias. Ou seja, presumir é desprezar a realidade fática para obter o recurso tributário.

Após a análise das generalizações e padronizações próximo passo importante para ser enfrentado é o desdobrar de outras formas de aplicação de praticabilidade. Para tanto, nos debruçaremos sobre o Simples Nacional, na sua vertente de presunção, também as plantas fiscais genéricas com suas formas de generalização e os demais modelos de praticabilidade. Registre-se que serão colacionadas algumas decisões jurisprudenciais, do STF, do STJ e de alguns tribunais para ilustrar as posições do Judiciário quanto a sua interpretação.

2.3.1. O Simples Nacional como outro exemplo de praticabilidade tributária (presunções)

¹⁹⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Fato gerador presumido. Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: RT, ano 4, n. 16, p. 68-85, jul./set. 1996.

¹⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

¹⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Editora Saraiva. Edição do Kindle.

Outro exemplo é o regime tributário do **Simples Nacional**¹⁹⁸ outro instrumento de viabilização da legislação tributária. O Simples Nacional é um regime tributário simplificado do Brasil, destinado a micro e pequenas empresas. Esse regime unifica a arrecadação de vários impostos e contribuições em uma única guia, facilitando o cumprimento das obrigações fiscais para empresas de menor porte. As empresas optantes pelo Simples Nacional recolhem, em uma única guia, impostos como o Imposto sobre Serviços (ISS), Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), entre outros que veremos adiante. O cálculo do valor a ser pago leva em consideração a receita bruta da empresa. Além da simplificação tributária, o Simples Nacional oferece vantagens como a redução da carga tributária para pequenos negócios, simplificação das obrigações acessórias e facilidade no processo de formalização. Entretanto, há limites de faturamento para que uma empresa possa aderir ao Simples Nacional, pois nem todas as atividades são contempladas pelo regime.

A emenda constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003, tratou de vários assuntos pertinentes ao desenvolvimento econômico do país: inseriu normativas tributárias; novas funções para o Senado; implantou a anterioridade nonagesimal; determinou novas formas de distribuição de receitas, entre outras coisas. A ideia era dar tratamento diferenciado aos pequenos empreendimentos empresariais e, naquele cenário econômico de 2003, funcionaria como uma forma de retirar da informalidade algumas microempresas e, inserindo-as num sistema unificado de tributo e, como contrapartida para o Estado, distribuir uma maior arrecadação, ainda que de forma ficta, para as pessoas políticas, especialmente os municípios, garantindo acesso aos recursos tributários que outrora não tinham como aceder.

A teleologia inserida na emenda 42, no que diz com a ideia de desenvolver a economia do país através de um sistema de benefícios fiscais para as microempresas e empresas de pequeno porte, foi levada a efeito através da edição da lei complementar 123/2006. Por seu turno, a lei complementar 123/2006 cria critérios para que as empresas possam se amoldar no regime por ela definido. Assim, o legislador ordinário complementar determinou que o que define a categoria da empresa, micro ou pequeno porte, é sua **receita bruta**, vale dizer, tudo aquilo que a empresa gera economicamente durante um

¹⁹⁸ “São mais de 17 milhões de pequenos negócios (7 milhões de micro e pequenas empresas e 10,9 milhões de MEI), que, juntos, representam 99% de todas as empresas do país e são responsáveis por cerca de 30% do PIB”. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/economia/brasil-abre-14-milhao-de-novas-micro-e-pequenas-empresas-em-2020/>

ano e, ainda, de acordo com o artigo 12 do decreto-lei 1598 de 26 dezembro de 2017 com redação dada pela lei 12.973 de 12 de maio de 2014, pode-se configurar **receita bruta** como sendo: (i) o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (ii) o preço da prestação de serviços em geral; (iii) o resultado auferido nas operações de conta alheia (aqueles obtidos pela venda de produtos ou mercadorias pertencentes a terceiros, mediante o pagamento de comissão); (IV) as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos itens I a III.

De acordo com o artigo 3º da lei complementar 123/2006 reputa-se como microempresa aquela que auferir **receita bruta** anual até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e empresa de pequeno porte aquela que auferir **receita bruta** anual de até R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). Deixa-se registrado, embora não seja o objeto deste estudo, que o critério utilizado para qualificar as empresas em micro e de pequeno porte não é o ideal, pois a **receita bruta** não espelha, de modo fidedigno, o tamanho do empreendimento.¹⁹⁹

Configuradas as empresas e estas aderindo a este sistema, tem-se que haverá um modo simplificado de recolhimento de vários tributos reunindo várias hipóteses tributárias em um único modo de cobrança: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP), tributos os quais falaremos mais adiante.

Poder-se-ia dizer que o sistema simples de cobrança de tributos reunidos de uma só vez para aquelas empresas que se amoldam nos conceitos da lei, torna mais simples e viável a execução das leis. Para exemplificar, pode-se trazer a ideia da configuração das empresas em microempresas e empresas de pequeno porte, utilizando-se como critério, sua receita bruta. Assim, empresas cuja receita bruta (**algo conhecido e pré-existente**) seja superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e não ultrapassem a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) por ano, presumem-se empresas de pequeno porte (**algo provável mas incerto**).

¹⁹⁹ As complexidades de todas as operações que as empresas realizam não se medem pela sua receita bruta, mas de acordo com negócios jurídicos realizados e seus resultados.

Considerando então o que a praticabilidade tributária e, como já dito, uma Norma de competência tributária, é tarefa neste estudo a conformação dos tributos afetos ao simples nacional e as presunções contidas na reunião de todos os tributos e a individualização de cada um deles pela perspectiva dos critérios material e quantitativo.

Com relação aos tributos federais inseridos no Sistema Simples, ou seja, imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ); imposto sobre produtos industrializados (IPI); contribuição sobre lucro líquido (CSLL); contribuição para o PIS PASEP (PIS/PASEP) e contribuição patronal previdenciária (CPP), mister se faz tratar um a um deles, analisando-os sob o enfoque da Teoria da Norma Tributária.

O imposto de renda tem como critério material auferir (verbo) renda (complemento). Vale dizer, *auferir* significa obter, conseguir, alcançar, receber, ganhar, lucrar, etc. Todas essas ações conectadas como o complemento *renda* que é, segundo o Código Tributário nacional, o fruto do capital do trabalho ou da combinação de ambos e os acréscimos patrimoniais não derivados do capital ou do trabalho. A problemática do imposto de renda pessoa jurídica reside na conformação do conceito de *renda* com o conceito de *receita bruta* e que é a base de cálculo para o simples nacional. *Receita bruta* não é *renda*. A *renda* pode estar ou não embutida na *receita bruta*, o que pode contaminar a aplicabilidade da praticabilidade tributária, especialmente com relação ao princípio da capacidade contributiva, de que mesmo não obtendo *renda*, ou seja, mesmo o resultado sendo negativo para a empresa, a *receita bruta* continuará a ser a base de cálculo, ainda que não se tenha lucro, ou seja, mesmo não havendo capacidade contributiva. Assim, o IRPJ cobrado de maneira simplificada pode eventualmente não respeitar a capacidade contributiva do empresário que é um debate para os próximos momentos destes estudo.

Com relação ao imposto sobre produtos industrializados (IPI) esse tem como critério material a realização (verbo) de operações com produtos industrializados (complemento). Por sua vez o critério quantitativo tem no valor do produto industrializado sua base de cálculo. Decorre daí que a Lei Complementar 123 de 2006 está em consonância com o item “b” das limitações da praticabilidade tributária pois, de modo ficto e simplificado utiliza-se das mesmas lógicas da incidência de tributo. Quer isto dizer, que a realização de operações com produtos industrializados guarda relação com a obtenção de receita bruta, pois é justamente nessa realização que o empresário obtém seu faturamento.

Na contribuição sobre o lucro líquido (CSLL) o critério material é auferir (verbo) lucro líquido (complemento). Desta maneira, o critério material da CSLL é auferir lucro. Por aqui já basta para se averiguar que não há correlação entre a presunção do Simples Nacional com o tributo aqui analisado, exatamente em razão, mais uma vez, está claro está que *receita bruta* difere de *lucro*, pois se o empresário tiver prejuízo, o Sistema ignorará esta situação fática.

No que pertine com as contribuições do PIS/PASEP, há coerência entre a presunção do sistema simples nacional com a sistemática da Norma tributária geral do PIS/PASEP, porque tem como base a *auferição* de receita/faturamento.

Por seu turno, as contribuições patronais previdenciárias (CPP), mantém-se hígido o atendimento ao requisito “b” da limitação da praticabilidade tributária.

Com relação aos tributos ICMS de competência Estadual ISS de competência municipal far-se-á uma análise mais detida acerca desta harmonia. O imposto de circulação de mercadorias e serviços (ICMS) tem como critério material a realização (verbo) de operação de circulação de mercadorias e serviços (complemento)²⁰⁰ e como base de cálculo o produto ou o serviço prestado. Para se poder conectar a sistemática do Simples Nacional com a praticabilidade tributária e o critério da *receita bruta* pode-se afirmar que na *receita bruta* está inserida a realização de operação de circulação de mercadorias e serviços e assim não surge malferimento do item “b” já referido.

O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) tem como critério material a prestação (verbo) de serviços (complemento) e sua base cálculo o serviço prestado. Dúvidas não há de que da mesma maneira que o ICMS a prestação de serviço é contida na receita bruta o que por si só conecta a praticabilidade do sistema simples nacional com a sistemática geral.

Essa parcial harmonia tem uma justificativa maior que é o desenvolvimento da economia e das Micro e Pequenas Empresas do país. Desse modo, ainda que padeça de eventual inconstitucionalidade, o sistema segue mais nos acertos do que dos erros que ele contém, o que não significa dizer que não há vilipêndio ao pacto federativo, o que ver-se-á nos próximos tópicos.

²⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

Conclui-se, assim, que a realidade legal (receita bruta anual) redundará em uma realidade verossímil (empresa de pequeno porte) mesmo que esta empresa, no plano da realidade fática, não tenha efetivamente estes contornos fenomenológicos, ainda que a empresa em sua estrutura real do seu estabelecimento, seja de outra categoria.

Portanto, na massificação da arrecadação é que os recursos aumentam, pois é preferível receber algo a não receber nada, ainda que implique, sob o aspecto da coletividade na prática individual da arrecadação dos contribuintes, das padronizações e presunções, uma redução de tributos, mas que, em razão de um número maior de contribuintes, tenha-se aumento na arrecadação.

Há uma evidente conexão do simples nacional com a proposta deste trabalho, qual seja, a de aproveitar as ferramentas da praticabilidade e utilizá-las na obtenção do índice de capacidade contributiva, como veremos suas possibilidades mais adiante em tributo específico, porém é possível estabelecer que, através do registro dos dados das micro e empresas de pequeno porte, sejam obtidos suportes de aferição de sua capacidade contributiva na exata dimensão de suas forças com o seu rastro eletrônico, como poderá ser observado mais adiante neste estudo.

Veremos a seguir, outro modelo de praticabilidade tributária para ilustrar nosso estudo dirigido e consentâneo com o propósito da criação de um índice de capacidade contributiva, as chamadas plantas fiscais genéricas.

2.3.1. As plantas fiscais genéricas como modalidade de praticabilidade tributária (generalização)

As **plantas fiscais genéricas dos imóveis** configuram outra modalidade de instrumento de viabilização e exequibilidade das normas tributárias. Especificamente para a arrecadação do IPTU²⁰¹, as dificuldades dos municípios brasileiros (5570 segundo o IBGE²⁰²) em identificar o valor individual de cada imóvel urbano de seu território, justificaria a utilização destas presunções. Não há dúvidas de que se trata de instrumento da

²⁰¹ CR/88: Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; [...]

²⁰² <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>.

praticabilidade tributária como bem adverte Helena Costa que “Tais instrumentos revelam-se, claramente, mecanismos de praticabilidade, pois visam a tornar exequível a aplicação da lei tributária, que restaria inviabilizada caso não fossem adotados os referidos padrões.”²⁰³

Também, na mesma esteira, Eduardo Moraes da Rocha aponta que:

“[...] o fato de serem os cadastro fiscais imobiliários desatualizados, ou mesmos inexistentes, e não disporem os municípios de fiscais em número suficiente para fazer a apuração do valor venal de cada imóvel isoladamente, demonstra a extrema complexidade de se dar um trato individual à situação de cada contribuinte, ficando autorizada a esses entes a criação de plantas fiscais genéricas de imóveis, que atuam como verdadeiras presunções.”²⁰⁴

O IPTU é um tributo de competência municipal e tem no antecedente de sua norma tributária, como critério material de sua incidência a circunstância de alguém **ser proprietário de bem imóvel urbano**; como critério espacial o **município onde localizado**; como critério temporal **o ano exercício**. No conseqüente, tem-se o critério pessoal, **o sujeito ativo o município onde localiza-se e o sujeito passivo, o proprietário, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título do imóvel urbano**; no critério quantitativo, na base de cálculo, **o valor venal do imóvel urbano** e a sua alíquota progressiva de acordo com o a base de cálculo. Segundo Florence Haret: “Hoje a elaboração da Planta Fiscal do IPTU é regulada pela NBR – 14653-2 (Avaliação de Imóveis Urbanos da ABNT – Associação Brasileira de Normas técnicas) e pela Norma Básica para Perícias de Engenharia e Avaliação de Imóveis Urbanos do Instituto Brasileiro de Avaliações e Perícias de Engenharia (IBAPE). Os valores venais apurados são aproximados ao preço real, pois a avaliação em massa, além de ser extremamente complexa em face da pluralidade dos critérios adotados, nunca dará o real preço de venda do imóvel. É, pois, conceito do campo do possível, por isso mesmo é presunção e não ficção, porém não é real.”²⁰⁵

²⁰³ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pg. 259.

²⁰⁴ ROCHA, Eduardo Moraes da. Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária. São Paulo: Noeses, 2016, pg. 138.

²⁰⁵ HARET, Florence Cronemberger. Presunções no direito tributário: teoria e prática. São Paulo, Noeses, 2012, pg. 697.

Com pode perceber-se é na **base de cálculo** que atua o instrumento de viabilização, com o uso das plantas fiscais genéricas dos imóveis, método de generalização e abstração próprio da praticabilidade tributária e que segue a lógica das presunções. Ou seja, a partir de dados conhecidos (localização, metragem quadrada, etc.) chega-se ao valor venal²⁰⁶ (presumido) do imóvel em questão, sendo desimportantes as reais diferenças entre o valor de mercado do imóvel e o valor que foi a ele atribuído pela presunção. Como explica Humberto Ávila, que “[...] na tributação imobiliária, em que o preço de mercado do imóvel segue uma planta de valores que, em razão de sua generalidade, não leva em consideração as diferenças entre os imóveis. [...]”²⁰⁷. Este instrumento da praticabilidade demonstra de modo incontestado que se tratará de uma abstração generalizante ante a obtenção de valores dos imóveis mesmo sem a real dimensão de seu conteúdo econômico de mercado.

Note-se que as plantas fiscais genéricas podem ser aferidas com registro de cada imóvel e suas características gravadas em banco de dados digitais. Não há muito tempo, os municípios começaram a utilizar da ferramenta *Google Maps* para ter acesso a construções intra muros antes desconhecidas²⁰⁸. Ainda, existem vários modelos de praticabilidade também a utilizar-se das abstrações generalizantes como ver-se-á a seguir.

2.3.3. Demais modelos de praticabilidade

A praticabilidade engloba outras formas de simplificação e generalização. Isso porque precisa criar mecanismos de administração em massa da tributação. Assim, surgem alguns modelos de aplicação de abstrações generalizantes. A doutrina demonstra algumas hipóteses, como demonstra Eduardo Morais da Rocha²⁰⁹, também como instrumentos de viabilização, aduzindo que estas situações derivam ora da confiança sistêmica

²⁰⁶ CTN. Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel. Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

²⁰⁷ ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pg. 78.

²⁰⁸ <https://www.crecipr.gov.br/news/ultimas-noticias/684-curitiba-usa-fotos-de-satelite-para-flagrar-puxadinhos>

²⁰⁹ ROCHA, Eduardo Morais da. Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária. São Paulo: Noeses, 2016, pg. 120.

ora da desconfiança. Assim, denomina de exemplos de desconfiança no contribuinte²¹⁰ para potencializar os efeitos reprodutores da complexidade tributária, em razão da rejeição pelo Estado de qualquer manifestação de vontade do contribuinte.

Deixa-se consignado que Regina Helena Costa separa os demais modelos de praticabilidade em adequados e não adequados²¹¹, por entender que as adequadas respeitam o direito dos contribuintes e as inadequadas não. Identificaremos todas em sua referência.

2.3.3.1. Os preços de transferência (inadequada).

Preços de transferência são um conjunto de regras e políticas fiscais que regulamentam a forma como as empresas devem precificar transações entre suas unidades de negócios em diferentes jurisdições. O objetivo é garantir que essas transações sejam tratadas de forma justa e que os lucros sejam alocados de maneira apropriada para fins fiscais. Os preços de transferência são especialmente importantes em empresas multinacionais, onde as diferentes partes da empresa podem estar localizadas em países com diferentes sistemas fiscais. Se as transações entre essas partes não forem precificadas corretamente, isso pode levar a evasão fiscal, onde os lucros são transferidos para jurisdições com tributações mais baixas. Existem várias abordagens para determinar os preços de transferência, como o método do preço de custo, o método do preço de mercado comparável e o método do lucro. As autoridades fiscais em todo o mundo têm diretrizes e regulamentos específicos para lidar com preços de transferência, com o objetivo de garantir que as empresas paguem os impostos devidos em cada jurisdição.

O não cumprimento das regras de preços de transferência pode levar a disputas fiscais e multas substanciais. Portanto, as empresas multinacionais devem dedicar atenção

²¹⁰ O autor faz interessante análise acerca da praticabilidade como uma ideia instrumental acrescida ora de confiança e de desconfiança e que a praticabilidade atua como substituição que absorve essas desconfianças. Assunto que será abordado mais adiante.

²¹¹ “Permitimo-nos distinguir as hipóteses analisadas em dois grupos. Primeiramente, os exemplos de adequado emprego da praticabilidade tributária, a significar as situações nas quais tal diretriz foi devidamente aplicada, uma vez que refletem o respeito aos direitos do contribuinte. E, após, os exemplos de inadequada aplicação desse princípio, à vista da nítida ofensa que perpetraram àqueles mesmos direitos, em especial observância do primado da capacidade contributiva.” COSTA. Regina Helena. Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributário e direitos do contribuinte. São Paulo; Malheiros, 2007, pg. 247

significativa ao cumprimento dessas regulamentações e garantir que suas transações internas sejam documentadas e precificadas de acordo com as diretrizes fiscais aplicáveis.

2.3.3.2 As limitações às deduções nos gastos com educação (inadequada).

As limitações às deduções nos gastos com educação variam de acordo com o sistema fiscal de cada país e podem ser influenciadas por políticas governamentais e legislações específicas. Abaixo estão algumas das limitações comuns que podem ser aplicadas: a) Teto de dedução: Muitos sistemas fiscais estabelecem um limite máximo de dedução para gastos com educação. Isso significa que os contribuintes só podem deduzir até um determinado valor, independentemente de seus gastos reais com educação; b) Tipos de despesas elegíveis: Algumas jurisdições podem restringir quais tipos de despesas educacionais são elegíveis para dedução.

Por exemplo, apenas mensalidades escolares, livros didáticos ou taxas de matrícula universitária podem ser dedutíveis; c) Nível de ensino: As limitações podem variar de acordo com o nível de ensino. Por exemplo, as deduções para educação infantil podem ser tratadas de maneira diferente das deduções para ensino superior; d) Dependentes: Em alguns sistemas fiscais, as deduções para gastos com educação podem estar condicionadas à inclusão do beneficiário como dependente na declaração de imposto de renda; e) Renda do contribuinte: A elegibilidade para deduções com despesas educacionais pode depender da renda do contribuinte. Em alguns casos, as deduções podem ser negadas ou reduzidas para contribuintes de alta renda; f) Instituições de ensino: Alguns países podem restringir as deduções a instituições de ensino específicas que atendam a determinados critérios de acreditação.

Além disso, as políticas fiscais podem mudar ao longo do tempo, portanto, é essencial estar atualizado com as regulamentações fiscais em vigor. Note-se que Hugo de Brito Machado:

Desde o início dos anos 1990, a arrecadação tributária brasileira tem crescido, em razão, sobretudo, do crescimento econômico verificado desde então. E, juntamente com ela, têm aumentado também as despesas públicas, mantendo-se por muito tempo, todavia, um superávit pri-

mário, assim entendida a diferença positiva entre as receitas e as despesas, antes do pagamento dos juros da dívida. Em outras palavras, o Poder Público, pelo menos no âmbito federal, conseguia arrecadar mais do que gastava, mantendo assim a dívida pública sob controle.²¹²

Hugo de Brito Machado²¹³ ainda contribui com análise sobre a evolução dessa

²¹² SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 21 out. 2023, p.485.

²¹³ “Em 2015 e especialmente em 2016, porém, uma retração na economia, e no consumo, base sobre a qual se apoia precipuamente a arrecadação tributária brasileira, levou a uma queda significativa na arrecadação, mantendo-se, todavia, crescentes as despesas públicas. Isso gerou um déficit primário significativo, vale dizer, o Poder Público, pelo menos no plano federal, passou a arrecadar menos do que gasta, o que o obrigou a aumentar a dívida pública como forma de pagar todas as suas despesas. Essa situação, todavia, poderia levar a um incremento descontrolado da dívida e à própria insolvência do Estado Brasileiro, problema para o qual três soluções, em tese, seriam possíveis. A primeira delas seria um aumento na carga tributária, com a instituição de novos tributos ou a majoração das alíquotas dos tributos pré-existentes, bem como com a supressão de desonerações fiscais (isenções, alíquota zero etc.). A segunda consistiria no corte atual de despesas públicas, algo que a Presidente Dilma Rousseff, inclusive, já estava fazendo nos últimos meses de seu segundo mandato. A terceira, proposta pela equipe econômica do governo de Michel Temer, consistiria em um congelamento dos gastos públicos, os quais passariam a se submeter a um teto fixado com base na totalidade das despesas referentes ao exercício anterior, corrigidas apenas pela inflação. As três soluções não se excluem, mas se optou precipuamente pela terceira delas, o que gerou bastante polêmica por conta de possíveis impactos que esse “teto” estabelecido para as despesas públicas poderia ter, notadamente sobre despesas com saúde e educação. Estabeleceu-se, no texto constitucional, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), por obra da Emenda Constitucional 95/2016, o “Novo Regime Fiscal”. Assim, o limite para a despesa primária (sem se considerar o pagamento dos juros da dívida), será, nos termos do art. 107 do ADCT, para o exercício de 2017, equivalente “à despesa primária paga no exercício de 2016, incluídos os restos a pagar pagos e demais operações que afetam o resultado primário, corrigida em 7,2% (sete inteiros e dois décimos por cento);” e “para os exercícios posteriores, ao valor do limite referente ao exercício imediatamente anterior, corrigido pela variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA, publicado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, ou de outro índice que vier a substituí-lo, para o período de doze meses encerrado em junho do exercício anterior a que se refere a lei orçamentária.” O Novo Regime Fiscal, e o limite de despesas a ele inerente, terá vigência por vinte anos, podendo ser revisto ao cabo dos primeiros dez anos de utilização. Algumas despesas são excepcionadas do limite assim estabelecido, como aquelas atinentes à realização de eleições, e as transferências relacionadas à repartição de receitas tributárias, por exemplo. Caso se ultrapasse o limite assim estabelecido, aplicam-se, como sanções, diversas vedações, como de que se realizem concursos públicos ou se concedam aumentos a servidores públicos (art. 109). Como explicado, muitas críticas e protestos foram provocados pela instituição do referido limite para o crescimento dos gastos públicos, dizendo-se, em suma, que seria um congelamento dos incentivos em educação e em saúde, em prol dos credores da dívida pública, beneficiados pelo pagamento dos juros. Criar-se-ia, assim, perverso instrumento para aumento das desigualdades, pois se limitam despesas com pessoas dotadas de menores condições econômicas, ligadas à concessão de uma maior igualdade de oportunidades, em favor do pagamento de juros, rendimento oriundo do capital acumulado. Além disso, a Constituição estabelecia limites mínimos para aplicação de recursos em áreas como saúde e educação, atrelados à arrecadação, o que significa que, quanto maior a arrecadação, maior seria o gasto com saúde e com educação. Com o advento do Novo Regime Fiscal, esse limite mínimo fica prejudicado pelo teto de despesas, sob o qual se encontram igualmente aquelas relacionadas à saúde e à educação. Assim, se nos anos de aplicação do regime a arrecadação tributária federal crescer consideravelmente, diante de uma recuperação da economia, o valor excedente não seria aplicado em melhoria em tais áreas, mas no pagamento dos juros da dívida pública. Como contraponto a essas críticas, porém, é preciso lembrar que o teto não diz respeito apenas às despesas com saúde e com educação. Trata-se de um limite global para a despesa pública, sendo certo que uma das exceções a ele diz respeito a gastos com a educação básica (art. 212, § 6º, da CF/88 c/c art. 107, § 6º, I, do ADCT). É possível, portanto, que se invista mais em educação e em saúde, desde que se economize em outra área, de modo a que o total das despesas não ultrapasse o limite. Por outro lado, o pagamento dos juros é importante para que a dívida pública não assuma montante demasiadamente elevado, saindo do controle e levando o Poder Público à insolvência. Com o pagamento

forma de praticabilidade tributária tão significativa. O STF²¹⁴ tem posicionamento de não

dos juros, o equilíbrio das contas públicas e a recondução da dívida a patamares controláveis, é possível que os juros sejam reduzidos, e não elevados, como invariavelmente ocorreria caso a dívida crescesse e com ela fosse incrementado também o risco de insolvência.” SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 21 out. 2023, p.485.

²¹⁴ DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IRPF. DEDUÇÕES. GASTOS COM EDUCAÇÃO DE DEPENDENTES. ALTERAÇÃO DO TETO. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO. SOBRESTAMENTO. PROCESSO DE CONTROLE CONCENTRADO PENDENTE DE JULGAMENTO. EXISTÊNCIA DE ORIENTAÇÃO COLEGIADA. POSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO DA MATÉRIA. 1. O acórdão recorrido está alinhado à orientação do Supremo Tribunal Federal no sentido de que não cabe ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer isenções, reduções de tributos e deduções de despesas da base de cálculo. Precedentes. 2. Esta Corte possui entendimento consolidado de que a existência de processo do controle concentrado pendente de julgamento não é impeditivo para apreciação de matéria que possuir orientação colegiada (ARE 1.242.609-ED-AgR, sob a minha relatoria, e ARE 1.064.517-AgR, Rel. Min. Edson Fachin). 3. Nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015. 4. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015. STF - ARE: 1343997 SP 0021916-79.2015.4.03.6100, Relator: ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 04/11/2021, Primeira Turma, Data de Publicação: 01/12/2021.

AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE GASTOS COM EDUCAÇÃO (LEI N. 9.250/1995). IMPOSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DE LIMITES PELO PODER JUDICIÁRIO. IMPEDIMENTO DE ATUAÇÃO COMO LEGISLADOR POSITIVO. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM O ENTENDIMENTO FIRMADO PELAS TURMAS DO SUPREMO. PRECEDENTES. MAJORAÇÃO EM 1% DA VERBA HONORÁRIA ANTERIORMENTE FIXADA PELAS INSTÂNCIAS DE ORIGEM (ART. 85, § 11, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. DESPROVIMENTO. 1. O acórdão impugnado está em conformidade com o entendimento firmado por ambas as Turmas do Supremo. A Corte, em diversas decisões monocráticas e colegiadas, deliberou não caber ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para ampliar limites estabelecidos em lei visando dedução de gastos em educação da base de cálculo do imposto de renda. 2. Nos termos do § 11 do art. 85 do Código de Processo Civil, fica majorada em 1% a verba honorária anteriormente fixada pelas instâncias de origem. 3. Agravo interno desprovido. STF - ARE: 1004455 DF, Relator: NUNES MARQUES, Data de Julgamento: 17/08/2021, Segunda Turma, Data de Publicação: 23/09/2021.

AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LEI N. 9.250/1995, QUE ESTABELECE LIMITES À DEDUÇÃO DOS GASTOS COM A EDUCAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE AMPLIAÇÃO DESTES LIMITES PELO PODER JUDICIÁRIO. IMPEDIMENTO DE ATUAÇÃO COMO LEGISLADOR POSITIVO. ACÓRDÃO RECORRIDO EM DESCONFORMIDADE COM ENTENDIMENTO FIRMADO POR AMBAS AS TURMAS DESTA CORTE SUPREMA. PRECEDENTES. AO AMPARO DO § 11 DO ART. 85 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, É MAJORADA EM 1% (UM POR CENTO) A VERBA HONORÁRIA ANTERIORMENTE FIXADA PELAS INSTÂNCIAS DE ORIGEM. 1. O acórdão impugnado divergiu do entendimento firmado por ambas as Turmas do Supremo, tendo em vista que esta Corte, em diversas decisões monocráticas e colegiadas, deliberou que não cabe ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para ampliar limites estabelecidos em lei para dedução da base de cálculo do imposto de renda de gastos com a educação. 2. Nos termos do § 11 do art. 85 do Código de Processo Civil, majora-se em 1% (um por cento) a verba honorária anteriormente fixada pelas instâncias de origem. 3. Agravo interno desprovido. STF - RE: 1176158 SP 0013289-23.2014.4.03.6100, Relator: NUNES MARQUES, Data de Julgamento: 08/09/2021, Segunda Turma, Data de Publicação: 21/10/2021.

adentrar no que concerne com relação as limitações às deduções nos gastos com educação, ao passo que o STJ²¹⁵ não se encontram decisões sobre o tema e o TFR3²¹⁶ decide que essa forma de praticabilidade não fere o princípio da capacidade contributiva.

2.3.3.3 Da lista de serviços no imposto sobre serviços de qualquer natureza (inadequada).

²¹⁵ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. IMPOSTO DE RENDA. GASTOS COM EDUCAÇÃO. DEDUÇÃO ILIMITADA. ILEGITIMIDADE PROCESSUAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO. 1. O STJ possui o entendimento de que o Parquet não possui legitimidade processual para, em Ação Civil Pública, deduzir pretensão relativa a matéria tributária. 2. Agravo Regimental não provido. STJ - AgRg no Ag: 1102503 SP 2008/0223062-6, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 08/02/2011, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/03/2011.

²¹⁶ DIREITO TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - DEDUÇÃO INTEGRAL DE DESPESAS COM EDUCAÇÃO SEM QUALQUER LIMITAÇÃO – PREQUESTIONAMENTO - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. 1. A pretensão do contribuinte é vedada, nos termos do artigo 8º, II, b, da Lei Federal nº. 9.250/95. 2. A limitação legal da dedução das despesas com educação não ofende o princípio da capacidade contributiva, pois não se trata de oneração do contribuinte, mas, sim, de fixar a extensão do benefício - política fiscal sujeita à reserva legal, não judicial, nos termos do artigo 150, § 6º, da Constituição Federal. 3. Não se ignora que o Plenário do Tribunal Regional Federal da 3ª Região reconheceu a inconstitucionalidade da expressão "até o limite anual individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais)" contida no art. 8º, II, b, da Lei Federal nº 9.250/1995 (ARGINC 00050678620024036100, Desembargador Federal Mairan Maia, TRF3 - Órgão Especial, e-DJF3 Judicial 1 data: 11/05/2012). 4. Contudo, nos termos do artigo 176, parágrafo único, do Regimento Interno do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, pode o Relator aderir ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal, o qual, no presente caso, diverge da decisão plenária desta Corte. Precedentes. 5. No tocante ao prequestionamento, cumpre salientar que, ainda nos embargos de declaração opostos com este propósito, é necessária a observância aos requisitos previstos no artigo 535, do Código de Processo Civil de 1973, ou do artigo 1.022, do Código de Processo Civil de 2015. 6. Embargos de declaração rejeitados. TRF-3 - ApCiv: 00018613920174036100 SP, Relator: Desembargador Federal ERIK FREDERICO GRAMSTRUP, Data de Julgamento: 21/06/2021, 6ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 23/06/2021.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ARTIGO 932 DO CPC/2015. DEDUÇÃO INTEGRAL DE DESPESAS COM EDUCAÇÃO. LIMITE DE DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONSTITUCIONALIDADE DA LIMITAÇÃO VALORATIVA APRECIADA PELO STF. RECURSO DESPROVIDO. 1. A disposição contida no artigo 932, IV, o Código de Processo Civil de 2015 possibilita ao relator do recurso negar-lhe provimento por decisão monocrática, sem submeter a questão ao respectivo Órgão Colegiado. 2. Ação cujo objeto consiste na dedução integral da base de cálculo do imposto de renda das despesas efetuadas com a educação de seus sindicalizados, bem como a restituição de eventuais diferenças por eles apuradas nos cinco anos antecedentes ao ajuizamento da ação. 3. Não se ignora a existência de entendimento exarado no âmbito desta Corte Regional, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP, Órgão Especial, DE 11/05/2012, que, nos termos do artigo 176 do Regimento Interno, possuía caráter vinculante. 4. No entanto, posteriormente ao referido julgamento, o Supremo Tribunal Federal, por suas duas Turmas, fixou entendimento no sentido de que: "Por não possuir função legislativa, o Poder Judiciário não pode estabelecer isenções tributárias, redução de impostos ou alterar limites de deduções previstas em lei." 5. A agravante litiga contra a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que obviamente se sobrepõe ao quanto resolvido por este Tribunal, na medida em que, apesar de proferida em controle difuso, foi cancelada por ambas as Turmas da Suprema Corte. 6. Agravo improvido. TRF-3 - ApCiv: 50120586520174036100 SP, Relator: Desembargador Federal MAIRAN GONCALVES MAIA JUNIOR, Data de Julgamento: 29/04/2023, 6ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 04/05/2023.

A *lista de serviços no ISSQN* é outro modelo de praticabilidade, pois neste rol trazido pela Lei Complementar 116/2003 há uma tentativa de simplificar a atuação fiscalizatória dos Municípios e deixar mais claro quais serviços inseridos nesta Lista. Há discussão acerca da sua natureza de rol exemplificativo ou exaustivo, mas refugiria ao objeto desta pesquisa. O STF²¹⁷ tem um posicionamento já consolidado com relação a interpretação constitucional da lista. Em razão de sua competência de uniformizar a legislação

²¹⁷ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ITENS 21 E 21.1. DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. CONSTITUCIONALIDADE. Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. Alegada violação dos arts. 145, II, 156, III, e 236, caput, da Constituição, porquanto a matriz constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão-somente sobre a prestação de serviços de índole privada. Ademais, a tributação da prestação dos serviços notariais também ofenderia o art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição, na medida em que tais serviços públicos são imunes à tributação recíproca pelos entes federados. As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executam, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não-tributação das atividades delegadas. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente. ADI 3089, Relator(a): CARLOS BRITTO, Relator(a) p/ Acórdão: JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2008, DJe-142 DIVULG 31-07-2008 PUBLIC 01-08-2008 EMENT VOL-02326-02 PP-00265 RTJ VOL-00209-01 PP-00069 LEXSTF v. 30, n. 357, 2008, p. 25-58.

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. ART. 156, III, DA CARTA POLÍTICA. OPÇÃO CONSTITUCIONAL PELA LIMITAÇÃO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS POR MEIO DA ATRIBUIÇÃO À LEI COMPLEMENTAR DA FUNÇÃO DE DEFINIR OS SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS PELO ISS. LISTAS DE SERVIÇOS ANEXAS AO DECRETO-LEI 406/1968 E LEI COMPLEMENTAR 116/2003. CARÁTER TAXATIVO COMPATÍVEL COM A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 1. Recursos extraordinários interpostos contra acórdãos do Tribunal de Justiça de Alagoas e do Superior Tribunal de Justiça relativos à exigência do ISS sobre determinadas atividades realizadas por instituição financeira. Processo selecionado, em caráter substitutivo, para dirimir a controvérsia constitucional definida no Tema 296 da repercussão geral. 2. O recurso extraordinário interposto contra o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça é inadmissível, porquanto as alegadas violações da Constituição Federal não se referem ao decidido neste acórdão, mas sim no julgamento efetuado pelo Tribunal de Justiça de Alagoas. 3. O argumento de suposta afronta ao art. 5º, LV, da Constituição Federal, ou seja, a pretensão de reconhecimento da violação dos direitos fundamentais processuais ao contraditório e à ampla defesa por não ter sido realizada prova pericial requerida não tem pertinência jurídica no caso. O acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Alagoas decidiu que os documentos juntados foram suficientes para a valoração adequado dos fatos arguidos, bastante, portanto, para a formação do convencimento judicial. Entendimento contrário ao certificado no acórdão do Tribunal de Justiça local demandaria reexame da prova dos autos. Aplicação da Súmula 279/STF que afirma o não cabimento de recurso extraordinário quando necessária nova valoração das provas. 4. O acórdão recorrido excluiu parte da atuação fiscal por dizer respeito à atividades já tributadas pelo IOF. Fê-lo com exame apenas de dispositivos do Decreto 6.306/2007, não tendo havido exame do tratamento constitucional deste imposto da União. Ausente o prequestionamento do art. 153, III, da Constituição Federal, o recurso não pode ser conhecido quanto ao ponto. 5. Ao determinar que compete à lei complementar definir os serviços tributáveis pelo ISS, a Constituição fez escolha pragmática para evitar que, a todo momento, houvesse dúvida se determinada operação econômica seria tributada como prestação de serviços ou de circulação de mercadorias, especialmente tendo em conta o caráter economicamente misto de muitas operações. 6. Os precedentes judiciais formados por

infraconstitucional, o STJ²¹⁸, enfrenta várias teses acerca do encaixe dos serviços na listas

este Supremo Tribunal definiram interpretação jurídica no sentido do caráter taxativo das listas de serviços. Nesse sentido: RE 361.829, Rel. Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 24.2.2006; RE 464.844 AgR, Rel. Ministro Eros Grau, Segunda Turma, DJe de 09.5.2008; RE 450.342 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJ 03.8.2007. 7. As listas de serviços preveem ser irrelevante a nomenclatura dada ao serviço e trazem expressões para permitir a interpretação extensiva de alguns de seus itens, notadamente se socorrendo da fórmula “e congêneres”. Não existe obstáculo constitucional contra esta sistemática legislativa. Excessos interpretativos que venham a ocorrer serão dirimíveis pelo Poder Judiciário. 8. Embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviços tudo aquilo que queira, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não exige que ela inclua apenas aquelas atividades que o Direito Privado qualificaria como tais. Precedentes nesse sentido julgados em regime de repercussão geral, a saber: RE 592.905, Rel. Ministro Eros Grau, e RE 651.703, Rel. Ministro Luiz Fux, em que examinadas as incidências do ISS, respectivamente, sobre as operações de arrendamento mercantil e sobre aquelas das empresas de planos privados de assistência à saúde. 9. O enquadramento feito pelo Tribunal local de determinadas atividades em itens da lista anexa ao DL 406/1968 não pode ser revisto pelo Supremo Tribunal Federal. Eventual violação da Constituição Federal apresenta-se como ofensa reflexa e a análise do recurso extraordinário demanda a reavaliação das provas produzidas no processo. 10. Recurso extraordinário interposto contra o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça não conhecido. Recurso extraordinário contra o acórdão do Tribunal de Justiça de Alagoas parcialmente conhecido e, no mérito, não provido. 11. Tese de repercussão geral: “É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.” RE 784439, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-228 DIVULG 14-09-2020 PUBLIC 15-09-2020.

²¹⁸ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. ISSQN. ENQUADRAMENTO DE SERVIÇOS DE SOLUÇÃO COMPLETA DE DATA CENTER COMO SERVIÇOS DE VALOR ADICIONAL PARA AFASTAR A INCIDÊNCIA DO ISSQN. IMPOSSIBILIDADE NA HIPÓTESE. SERVIÇOS ENQUADRADOS NA ORIGEM NO ITEM 1.03 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 7 DO STJ. REVOLVIMENTO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. PREJUDICADA A ANÁLISE DA QUESTÃO RELATIVA À REPETIÇÃO DO INDÉBITO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ACÓRDÃO RECORRIDO NO MESMO SENTIDO DA ORIENTAÇÃO DO STJ FIRMADA NO TEMA 1.076, EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. 1. Não há falar em negativa de prestação jurisdicional, visto que tal somente se configura quando, na apreciação de recurso, o órgão julgador insiste em omitir pronunciamento sobre questão que deveria ser decidida, e não foi. De comum sabença, cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso (c.f. AgRg no AREsp 107.884/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 16/05/2013), não estando obrigado a rebater, um a um, os argumentos apresentados pela parte quando já encontrou fundamento suficiente para decidir a controvérsia (c.f. EDcl no AgRg no AREsp 195.246/BA, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 04/02/2014). Relembre-se, conjuntamente, que a motivação contrária ao interesse da parte não se traduz em maltrato ao artigo 1.022 do CPC/2015. 2. O acórdão recorrido afirmou que a prestação de serviços da autora não trata de meros serviços de valor adicional, mas sim de serviços com emprego, também, de capital humano para fins de processamento e gerenciamento de dados e congêneres, tudo a caracterizar soluções completas de data center que caracterizam obrigação de fazer prevista na redação original do item 1.03 da Lista de Serviços anexa à LC 116/2003 e da correspondente lei municipal. 3. “A jurisprudência desta Corte firmou entendimento de que é taxativa a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, para efeito de incidência de ISS, admitindo-se, aos já existentes apresentados com outra nomenclatura, o emprego da interpretação extensiva para serviços congêneres” (REsp 1.111.234/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 8.10.2009 - recurso submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ). 4. No caso em tela, não obstante a jurisprudência sobredita, que permite uma interpretação extensiva dos serviços constantes na lista anexa, verifica-se que o Tribunal de origem embasou a incidência do ISSQN em consonância com as peculiaridades apontadas no exame do conjunto fático e probatório dos autos, concluindo que os serviços prestados estão dissociados do serviço de telecomunicações. Assim, a reversão do entendimento ora firmado pela Corte a quo, de modo a reexaminar as peculiaridades do caso e verificar a não ocorrência do fato gerador do ISSQN, requer na espécie, o inegável revolvimento do acervo

probatório dos autos, o que se mostra inviável em recurso especial por óbice da Súmula n. 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial". 5. Afastada a tese de não incidência do ISS, resta prejudicada a questão da restituição dos valores pagos. 6. O acórdão recorrido, acolhendo recurso adesivo da municipalidade, majorou a verba honorária fixada na origem para aplicar os percentuais mínimos de cada uma das faixas previstas no § 3º do art. 85 do CPC, tomando por base de cálculo o valor da causa devidamente atualizado, manifestando-se no mesmo sentido do entendimento fixado pela Corte Especial do STJ na assentada de 16/3/2022, no âmbito do REsp 1.850.512/SP, e outros, em sede de recurso especial repetitivo (Tema 1.076), onde foram fixadas as seguintes teses: 1) A fixação dos honorários por apreciação equitativa não é permitida quando os valores da condenação ou da causa, ou o proveito econômico da demanda, forem elevados. É obrigatória, nesses casos, a observância dos percentuais previstos nos parágrafos 2º ou 3º do artigo 85 do Código de Processo Civil (CPC) - a depender da presença da Fazenda Pública na lide -, os quais serão subsequentemente calculados sobre o valor: (a) da condenação; ou (b) do proveito econômico obtido; ou (c) do valor atualizado da causa. 2) Apenas se admite o arbitramento de honorários por equidade quando, havendo ou não condenação: (a) o proveito econômico obtido pelo vencedor for inestimável ou irrisório; ou (b) o valor da causa for muito baixo. 7. Agravo interno não provido. AgInt no AREsp n. 1.525.342/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 13/6/2023, DJe de 15/6/2023.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. CONFIGURAÇÃO. OPERAÇÕES MISTAS. ENQUADRAMENTO NA LISTA DO ISSQN. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO. 1. Este Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido da necessidade de verificação da atividade da empresa no caso de operações mistas para a definição do imposto a ser recolhido. "Se a atividade desenvolvida estiver sujeita à lista do ISSQN, o imposto a ser pago é o ISSQN, inclusive sobre as mercadorias envolvidas, com a exclusão do ICMS sobre elas, a não ser que conste expressamente da lista a exceção" (EDcl no AgRg no AgRg no REsp 1.168.488/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 21/6/2010). 2. Assim, caberia à Corte de origem a análise acerca do enquadramento ou não dos serviços de ensaio de tipo, inspeção, repotenciamento e supervisão de montagem na lista do ISSQN, uma vez que o fornecimento de mercadorias não é suficiente para atrair a incidência do ICMS, consoante firme jurisprudência deste e. STJ. 3. Trata-se, portanto, de omissão relevante ao deslinde da controvérsia, a justificar o retorno dos autos ao Tribunal de origem. 4. Agravo interno não provido. AgInt no REsp n. 1.996.763/MG, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 28/11/2022, DJe de 2/12/2022.

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. DISCUSSÃO SOBRE O FATO GERADOR DE ISSQN. SÚMULA 7/STJ. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. QUESTÃO SUPERADA. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO. 1. Deveras, impende registrar que o posicionamento do Tribunal de origem é consentâneo com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que, embora a lista anexa ao Decreto-lei 406/1968 e à Lei Complementar 116/2003 seja taxativa, permite-se a interpretação extensiva, devendo prevalecer não a denominação utilizada pelo prestador de serviço, mas a efetiva natureza do serviço por ele prestado. Esse entendimento foi, inclusive, ratificado pela Primeira Seção quando do julgamento, pela sistemática do art. 543-C do CPC, do REsp 1.111.234/PR. Pautado nesse precedente, o Tribunal de origem interpretou que os serviços prestados pelo Centro de Registro de Veículos Automotores é atividade que se insere, por sua natureza, no item 21 da Lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Portanto, reexaminar as características e as nuances da referida atividade analisada para a partir disto se depreender se ela está incluída na interpretação extensiva do item 21 da Lista anexa à Lei Complementar 116/2003, requer inegavelmente uma avaliação do conjunto fático e probatório dos autos, o que não se prospera em sede de recurso especial. 2. Sobreindo a denegação da segurança, a decisão liminar que autorizou o depósito judicial mensal esvaiu-se, porquanto não reconhecido o direito líquido e certo da parte impetrante, razão pela qual não há como se perscrutar qualquer causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, ante a perda de objeto da questão. 3. Agravo Interno não provido. AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.814.643/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 30/8/2021, DJe de 2/9/2021.

de serviço. Já o TRF3²¹⁹ e o TRF4²²⁰ enfrentam especialmente as questões acerca da extensão da lista de serviços mas sempre confirmando o posicionamento do STF e do STJ.

²¹⁹ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LISTA TAXATIVA EM SUA ENUMERAÇÃO, COMPORTANDO, DENTRO DE CADA ITEM, INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. FALTA DE DEMONSTRAÇÃO, PELO MUNICÍPIO, DE QUE AS OPERAÇÕES TRIBUTADAS PARTICIPAM DA MESMA NATUREZA DOS SERVIÇOS ESPECIFICADOS NA LISTA. EXCLUSÃO. PERÍODO NÃO CONTEMPLADO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO: INCLUSÃO INDEVIDA NA CDA. CEF: FALTA DE INTERESSE RECURSAL QUANTO À ALEGAÇÃO DE PRESCRIÇÃO E QUANTO À TAXA DE ABERTURA DE CRÉDITO - TCA. AUTUAÇÃO QUE NÃO SE PAUTOU NA LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL Nº 13/2008: INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. APELO NÃO CONHECIDO NO QUE SOBEJA, POR FALTA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS MANTIDOS EM REEXAME NECESSÁRIO. 1. É certo que embora seja taxativa em sua enumeração, a lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68 comporta, dentro de cada item, interpretação extensiva para o efeito de fazer incidir o tributo sobre os serviços bancários congêneres àqueles descritos. Nesse sentido, o entendimento firmado pelo STJ no julgamento do REsp Repetitivo nº 1111234/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 08/10/2009. E ainda: Resp 68658-RS, Ministro Castro Meira, julgamento em 20/10/2005, DJ 07.11.2005 p. 218; Resp 775741-PA, Rel. Ministra Eliana Calmon, julgamento em 20/09/2007, DJ 02/10/2007 p. 231; Resp 1016072-PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgamento em 27/05/2008, DJ de 09/06/2008; AgRg no Resp 1079341-MG, Ministro Humberto Martins, julgamento em 04/12/2008, DJE 18/12/2008. E ainda: "a lista de serviços tributáveis pelo ISS, a despeito de taxativa, admite a interpretação extensiva intra muros, qual seja, no interior de cada um de seus itens, permitindo a incidência da mencionada exação sobre serviços correlatos àqueles expressamente previstos na aludida lista de serviços" (EDcl no REsp 724.111/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/12/2009, DJe 12/02/2010). 2. Transportando esse raciocínio para o caso dos autos, conclui-se que, uma vez que não inseridas textualmente nos itens pertinentes ao assunto, abrigadas na Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, as operações realizadas pela embargante e apuradas pelo Município exequente/embargado só estão sujeitas à tributação pelo ISS se o Município demonstrar que, embora com designações diferentes, essas operações participam da mesma natureza dos serviços especificados na lista que autoriza a incidência do ISS. 3. Quanto aos exercícios de 2002 e 2003, essa demonstração não foi feita pelo Município. O exequente restringe-se à alegação genérica de que a lista de serviços, de princípio taxativa, não impede a interpretação ampla de seu conteúdo com o propósito de descortinar-se a efetiva natureza dos serviços sobre os quais pretende fazer incidir o tributo. E só. 4. O mesmo entendimento quanto à taxatividade e interpretação extensiva intra muros é aplicado para a lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, consoante jurisprudência do STJ. 5. Na singularidade, o Município não demonstrou que as operações correspondentes às subcontas nº 7.1.9.99.13.06-3 (0558-8) Redeshop; nº 7.1.9.99.15.19-8 (0608-1) Part. Receita Desc. Líquida de I; nº 7.1.9.99.15.19-8 (0707-0) Receita de Antecipação de Vendas; e nº 7.1.9.99.91.01-3 (0558-8) Redeshop participam da mesma natureza dos serviços especificados na lista da Lei Complementar nº 116/2003. 6. Quanto à subconta nº 7.1.1.65.30-1 "Rendas de Comissões s/ financ. Habit.", a sentença excluiu corretamente a tributação sobre as receitas financeiras nela lançadas (juros, comissão de permanência, multa e correção monetária), mantendo o ISS sobre as Tarifas de Abertura de Crédito - TAC, prevista no item 15.08 da Lei Complementar nº 116/2003, respeitada a anterioridade nonagesimal. 7. Correta, ainda, a sentença ao excluir da execução os valores constantes da CDA à fl. 292 dos autos de execução, nº de inscrição de 1181 a 1192, do exercício de 2007, livro 57, fl. 46, tendo em vista que o período foi indevidamente incluído pela municipalidade, sem constar do processo administrativo. 8. A Caixa Econômica Federal não tem interesse recursal no que tange à alegação de prescrição, pois a sentença cancelou o crédito tributário correspondente a todas as subcontas lançadas para os exercícios de 2002 e 2003. 9. Não houve aplicação retroativa da Lei Complementar Municipal nº 13/2008. Conforme consta do auto de infração, as diferenças de tributos foram impostas com espeque na lista de serviços anexa à Lei Complementar Municipal nº 786/98 e alterações introduzidas pelas Leis Complementares nº 943/2001 e nº 1.065/2003. 10. O Magistrado a quo manteve a tributação sobre a subconta nº 7.1.1.65.30-1 "Rendas de Comissões s/ financ. Habit." (somente para as receitas relativas a taxa de abertura de crédito - TAC para os anos de 2004, 2005 e 2006, excluindo os meses de janeiro, fevereiro e até 20 de março de 2004), conforme tabela apresentada pela própria embargante/apelante (fl. 227), de modo que ela não tem interesse recursal, no ponto. 11. Quanto à subconta nº 7.1.7.99.55.24-0 (0609-9) "FEE por estabelecimento novo F", o magistrado a quo manteve o lançamento questionado ao fundamento de que a embargante nada esclareceu a respeito, deixando de ilidir a presunção de liquidez e certeza da CDA. Porém, a CEF não impugnou tal

fundamento adotado na sentença. Neste contexto, constata-se, de logo, que o recurso não merece ser conhecido, já que competia à parte apelante deduzir razões capazes de afastar os fundamentos da sentença, o que não fez; destarte, ante a presença de razões dissociadas do quanto decidido na r. sentença recorrida, descabe o conhecimento do apelo, no ponto. 12. Verba honorária imposta ao Município mantida em reexame necessário. 13. Reexame necessário e recurso adesivo improvidos. Apelação não conhecida em parte e, na parte conhecida, improvida. TRF-3 - ApelRemNec: 00108927820114036105 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL JOHONSOM DI SALVO, Data de Julgamento: 25/07/2019, SEXTA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:02/08/2019.

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA/ISSQN - - LISTA ANEXA AO DL 406/68 E LC 116/03 - INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA - SERVIÇOS BANCÁRIOS: CESTA DE SERVIÇOS - DESCONTO CONDICIONADO - INCIDÊNCIA DO TRIBUTO TAXA CCF - RESSARCIMENTO DE DESPESAS - TRIBUTO INDEVIDO -RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO - SENTENÇA REFORMADA EM PARTE. 1. Nos termos do art. 156, inc. III, da Constituição Federal, compete aos Municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar. 2. Segundo a LC nº 166/03, a base de cálculo do imposto é o preço do serviço (art. 7º), cuja hipótese de incidência é a prestação dos serviços relacionados na lista anexa. 3. O art. 14 da Lei Municipal nº 13.701/03 dispõe que: "A base de cálculo do Imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição". 4. O oferecimento de pacote ou "cesta de serviços" aos clientes, com fundamento na Resolução BACEN n. 3.919/2010, contempla um conjunto de serviços bancários postos à disposição do contratante, cujo preço total é inferior à soma das tarifas cobradas individualmente. 5. Tendo em vista que o preço praticado na "cesta de serviços" está relacionado à política de relacionamento entre cliente e a instituição bancária, conforme o volume de operações financeiras e outros produtos contratados, a hipótese configura-se como um desconto condicionado. 6. Consoante entendimento firmado pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça "se o abatimento no preço do serviço fica condicionado a uma condição a cargo do tomador do serviço, tal desconto deve-se agregar à base de cálculo", "diferentemente, se o desconto não é condicionado, não há base econômica impositiva para fazer incidir o ISS sobre valor não recebido pelo prestador." (EDcl no REsp 1412951/PE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 17/12/2013, DJe 07/02/2014). 7. O Superior Tribunal de Justiça, firmou o entendimento, em sede de Recurso Especial Repetitivo (REsp 1.111.234/PR), que a lista de serviços anexa do Decreto-Lei 406/68 (modificada pela LC 56/87 e 116/03), que estabelece quais serviços sofrem a incidência do ISS, comporta interpretação extensiva, para abarcar os serviços correlatos àqueles previstos expressamente, apresentados com outra nomenclatura. Entendimento consolidado na Súmula 424 do STJ. 8. Especificamente quanto à Taxa de Exclusão do Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos - CCF a sentença deve ser mantida pois é indevida a incidência do ISS por se tratar de mero ressarcimento perante o Banco Central do Brasil das despesas arcadas pela Instituição Bancária na operação. 9. Recurso de apelação parcialmente provido. TRF-3 - ApCiv: 00170362620144036182 SP, Relator: Desembargador Federal MONICA AUTRAN MACHADO NOBRE, Data de Julgamento: 03/09/2021, 4ª Turma, Data de Publicação: DJEN DATA: 13/09/2021.

²²⁰ EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. 1. O Imposto sobre serviços é regido pelo DL 406/68, possuindo, como fato gerador, a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, a fim de enquadrar-se serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedentes do STF). TRF-4 - AC: 50037617920134047200 SC 5003761-79.2013.404.7200, Relator: AMAURY CHAVES DE ATHAYDE, Data de Julgamento: 24/08/2016, PRIMEIRA TURMA. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDA ATIVA, IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISSQN). LISTA DE SERVIÇOS, TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. 1. Aplicação da tese 132 de recursos repetitivos do Superior Tribunal de Justiça e da tese 296 de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal. 2. Serviços bancários ou financeiros. Município de Igrejinha. Análise da natureza das receitas registradas em variadas contas contábeis que serviram para apuração da base de cálculo do imposto. TRF-4 - AC: 50102966720174047108, Relator: MARCELO DE NARDI, Data de Julgamento: 25/05/2022, PRIMEIRA TURMA

Sabe-se que a praticabilidade se pauta na desconfiança, existem situações em que poderá inverter e transferir ao contribuinte uma maior participação os encargos de apuração do fato jurídico tributário. Porém, é sempre bom lembrar que todas essas situações a seguir elencadas serão, de algum modo, homologadas pelo Estado, retornando ao fundamento da desconfiança. Desse modo, atuam como exemplos de confiança no contribuinte²²¹:

2.3.3.4. O lançamento por homologação (adequada).

O lançamento por homologação é um procedimento comum em sistemas fiscais, onde a autoridade fiscal emite uma notificação ou autuação com base nas informações fornecidas pelo próprio contribuinte em sua declaração de imposto de renda ou em outros documentos fiscais. Este método é amplamente utilizado em países como o Brasil.

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. ISS. LISTA TAXATIVA. DECRETO-LEI 406/68. TITULARIDADE DA ATIVIDADE LOTÉRICA. 1. O Imposto Sobre Serviços - ISS está previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal, tendo como fato gerador a prestação de serviços que se encontram descritos no Decreto-Lei 406/68 (quanto aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2003), e na Lei Complementar 116/2003 (quanto aos fatos geradores posteriores a 31/12/2003). 2. O ISS em cobrança é relativo às competências de 1996 até 1999, logo, os fatos geradores, ocorridos antes da vigência da Lei Complementar nº. 116/2003, que revogou o Decreto-Lei 406/68, ainda são por este regidos. 3. À época dos fatos geradores, ocorridos antes da vigência da Lei Complementar 116/03, a administração de bens e negócios de terceiros integrava o item 43 da Lista Anexa do Decreto-lei 406/68 que na redação dada pela Lei Complementar nº 56/87 foi vetado. 4. A CEF não presta os serviços de administração de loterias e prognósticos ao Governo Federal tendo como fundamento legal o art. 247, item 42, do art. 256 da LC 07/1997 (L 5.054/1997), uma vez que se trata de empresa pública que explora economicamente os serviços de loteria federal na qualidade de titular autorizada pelo poder concedente, conforme se verifica no art. 1º do Decreto nº 99.268/1990. Interpretação de precedente da Turma. TRF-4 - AC: 50008075520164047200 SC 5000807-55.2016.4.04.7200, Relator: ALEXANDRE GONÇALVES LIPPEL, Data de Julgamento: 18/11/2020, PRIMEIRA TURMA.

²²¹ *Idem*, pg. 154.

Aqui estão os principais aspectos do lançamento por homologação: a) Autodeclaração: O contribuinte é responsável por apresentar suas informações fiscais de forma precisa e completa, incluindo renda, despesas, deduções e outros elementos relevantes. A autoridade fiscal confia na veracidade dessas informações fornecidas pelo contribuinte; b) Prazo para revisão: Após a apresentação da declaração ou documentos fiscais, a autoridade fiscal tem um prazo legal para revisar as informações. Durante esse período, eles podem analisar os dados e verificar se estão em conformidade com as leis fiscais; c) Homologação: Após a revisão, se a autoridade fiscal concordar com as informações apresentadas pelo contribuinte e considerá-las corretas, a declaração é homologada, ou seja, é aprovada pela autoridade fiscal. Nesse caso, o processo é encerrado; d) Retificação: Se a autoridade fiscal identificar discrepâncias, erros ou omissões nas informações apresentadas pelo contribuinte, eles podem emitir uma notificação de autuação ou ajuste fiscal. O contribuinte tem a oportunidade de retificar ou contestar essas discrepâncias; e) Pagamento de impostos: Após a homologação ou o acordo sobre as discrepâncias, o contribuinte deve pagar os impostos devidos, bem como quaisquer multas ou juros decorrentes das correções.

O lançamento por homologação é baseado na confiança mútua entre o contribuinte e a autoridade fiscal, mas isso não impede a fiscalização rigorosa. Portanto, é essencial que os contribuintes forneçam informações precisas e estejam preparados para retificar qualquer erro identificado pela autoridade fiscal para evitar penalidades. De acordo com Schoueri²²²:

²²² “Quando do advento do Código Tributário Nacional, o lançamento por homologação possuía importância menor do que possui atualmente. Sua aplicação se reduzia ao imposto de renda na fonte, a algumas modalidades de arrecadação de impostos indiretos e aos tributos cobrados em estampilhas⁴⁷. Somente a partir do Decreto-lei n. 1.967/82 é que se passou a considerar que o IRPJ, por exemplo, seria um tributo sujeito ao lançamento por homologação.

Como é sabido, os tributos mais relevantes do Sistema Tributário Nacional assentam-se contemporaneamente sobre o lançamento por homologação: as tantas “declarações” exigidas dos sujeitos passivos, não raro com informações sobrepostas⁴⁸, são, em sua quase totalidade, deveres instrumentais relacionados ao lançamento por homologação. Difundiu-se o entendimento de que “o lançamento por homologação consistia verdadeiro e salutar instrumento de praticabilidade, voltado à simplificação e à racionalização da atividade administrativa em matéria tributária, com a diminuição dos custos dessa atividade e a democratização da gestão fiscal”.

Chega-se, finalmente à modalidade mais corriqueira de lançamento: aquele que se dá por homologação. Aqui, a atuação da administração é mínima, ou mesmo inexistente. O sujeito passivo apura o montante devido e o recolhe aos cofres públicos, estando sujeito a um controle, a posteriori, por parte da administração tributária. É por isso que esse tipo de lançamento é por vezes denominado “autolancamento”.

Paulo Caliendo²²³ explica sobre o instituto da denúncia espontânea no lançamento por homologação:

Ocorre que a ideia de que o contribuinte apure, ele mesmo, o montante devido, recolhendo-o aos cofres públicos, sem qualquer participação da Administração, é contraditória com o próprio conceito de lançamento. Afinal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, lançamento é uma atividade da Administração. É verdadeiro ônus, pois a Administração somente pode exigir o tributo (crédito) depois de estabilizar a sua pretensão, pelo lançamento, que a vincula, já que os critérios jurídicos ali adotados não podem ser revistos à luz do art. 146 do mesmo Código. Como, então, admitir um lançamento por parte do contribuinte? Como conceber lançamento sem que a Administração tenha fixado seus critérios jurídicos? Ainda mais complexo fica o raciocínio quando se reconhece que, na verdade, não há uma atividade de lançamento, já que este deve ser notificado ao contribuinte. Chega-se, então, à constatação de que o tributo foi recolhido sem lançamento. Mas, aqui, cai-se numa situação paradoxal, já que o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, nos termos do art. 3º do Código. Se não houver lançamento, chega-se à conclusão de que não há tributo.

Foi precisamente diante de tal dilema que o Código Tributário Nacional previu a solução criativa do lançamento por homologação. Buscando conciliar, por um lado, a necessidade de ocorrência de um lançamento e, por outro, as contingências práticas da economia de massa, em que não é possível esperar uma atuação da Administração para cada lançamento individualmente.”

SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 21 out. 2023, p.368.

²²³ “O STJ tem entendido que a declaração pelo contribuinte nos tributos lançados por homologação se constitui como confissão e, conseqüentemente, como formalização dos créditos tributários. Havendo formalização, não haveria como ocorrer o instituto da denúncia espontânea. Sendo o pagamento realizado em atraso, não há como afastar a multa de mora. O STJ havia firmado precedente sobre o tema em voto de lavra do Min. José Delgado, no sentido de que: “não há denúncia espontânea quando o crédito em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolancamento e é pago após o vencimento”.

A jurisprudência tem entendido que existe distinção entre o lançamento e a constituição do crédito tributário. A formalização e a constituição do crédito tributário são condição para a exigibilidade da obrigação tributária e pode realizar-se de diversas formas. O lançamento é forma de constituição do crédito reservada ao fisco, mas não é a única forma. O contribuinte pode e deve individualizar a obrigação tributária, com todos os seus elementos essenciais (materialidade, quantum debeatur e sujeição passiva) para que se constitua em crédito líquido, certo e exigível. Este ato configura-se como modo de constituição do crédito nos casos em que a legislação impute ao contribuinte o dever de proceder ao lançamento por homologação e mesmo por declaração.

São exemplos dessas formas de lançamento a apresentação do de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, instituída pela IN-SRF 129/86, regulada pela IN SRF n. 395/2004, editada com base no art. 5º do Decreto-lei n. 2.124/84 e art. 16 da Lei n. 9.779/99 ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA (já extintas e substituídas pelos seus sucedâneos SPED e Notas Fiscais Eletrônicas). Nesses dois casos, há a exigência de apresentação de declaração, mas não de pagamento imediato do tributo devido. Sendo assim não se constituem como modalidades de lançamento por homologação. Havendo o crédito tributário originado por declarações do contribuinte, considera-se que neste momento teria ocorrido a constituição definitiva do crédito tributário. A partir desse momento, poderá o fisco proceder a exigibilidade do tributo declarado, inicia-se o prazo para a propositura de execução fiscal, bem como o início da contagem do termo prescricional de cinco anos.

CALIENTO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Editora Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 277-278.

No caso de lançamento por homologação, entende-se que não é aplicável o instituto da denúncia espontânea. Observa-se que a informação prestada ao fisco tem sentido de confissão, contudo, não se trata de denúncia espontânea, pois a norma legal obriga a informação pelo contribuinte. Desse modo, somente haveria confissão espontânea no caso de o contribuinte ter efetuado informação errônea ou não haver informado o tributo devido.²²⁴

Explicando a participação do contribuinte no lançamento por homologação Hugo de Brito Machado²²⁵ aduz que:

²²⁴ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 277.

²²⁵ “Percebe-se que a principal distinção entre o lançamento por declaração e o lançamento por homologação reside na obrigação de antecipar o pagamento presente nesta última modalidade. Enquanto no lançamento por declaração o sujeito passivo apenas está obrigado ao pagamento depois de notificado pela autoridade competente da realização do lançamento, uma vez examinadas as suas declarações, na modalidade por homologação o pagamento é feito antes de qualquer exame por parte da autoridade.

Para se compreenderem os fundamentos do lançamento por homologação, pode-se fazer uma analogia com o processo judicial. A competência para encerrar um processo, por meio de ato denominado sentença, é privativa da autoridade judiciária. As partes não podem, sozinhas, dar fim ao processo. Mas a finalidade deste é pôr fim ao litígio, que, em certos casos, é de fato superado por meio de um acordo. Nesse contexto, a realidade fática do conflito encerrado pela composição das partes é compatibilizada com a competência privativa do juiz para extinguir o processo quando se exige que, por meio da sentença, o acordo seja homologado.

É preciso atenção, portanto, para o significado da palavra homologar. Para Houaiss, homologação é o mesmo que “aprovação, ratificação ou confirmação, por autoridade judicial ou administrativa, de certos atos particulares, a fim de que possam investir-se de força executória ou apresentar-se com validade jurídica”¹⁴. O ato de lançar, como se explicou, é privativo da autoridade administrativa, mas vem a ser de fato realizado pelo sujeito passivo. Assim, para que produza os efeitos jurídicos que lhe são próprios, é ele confirmado, ratificado ou aprovado pela autoridade, como se estivesse assim a fazê-lo de sua autoria.

Precisamente por isso, o objeto da homologação não é, propriamente, o pagamento feito pelo sujeito passivo, mas a apuração do montante a ser pago. Diz-se por vezes – e impropriamente – “homologação do pagamento” por economia de palavras, como não raro ocorre na linguagem coloquial, quando uma maior precisão não é necessária: a rigor, o que se homologa é a apuração em virtude da qual o pagamento foi feito, passando assim a ser considerado suficiente.

No plano do lançamento por homologação, o pagamento antecipado, feito pelo obrigado, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (CTN, art. 150, § 1º). Isso significa que o pagamento antecipado extingue o crédito, mas essa extinção só é “definitiva” quando acontece a homologação pela autoridade que a confirma.

Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito (CTN, art. 150, § 2º). Assim, por exemplo, se o contribuinte pagar parcialmente o tributo, ou efetuar compensação, no âmbito do lançamento por homologação, esse pagamento ou essa compensação não terão influência sobre a obrigação tributária subjacente (que, p. ex., não será extinta). Só quando ocorrer a homologação é que tais efeitos poderão ser produzidos, se assim entender a autoridade competente. Tais atos (compensação, pagamento parcial etc.), porém, serão considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (CTN, art. 150, § 3º).

Desse modo, exemplificando, caso um contribuinte apure, no âmbito do lançamento por homologação, que o tributo por ele devido é de R\$ 100,00, pagando essa quantia, quando na verdade o tributo corresponde a R\$ 300,00, a apuração feita pelo contribuinte e o pagamento parcial não “transformarão” a obrigação tributária, reduzindo-a. A autoridade poderá, portanto, recusar-se a homologar a apuração insuficiente, mas deverá, ao efetuar o lançamento de ofício, considerar os valores já pagos, de sorte a exigir apenas o saldo.

Finalmente, por homologação é aquele lançamento no qual todos os atos de apuração, quantificação, cálculo etc., relativos à liquidação da obrigação tributária, são efetuados pelo próprio sujeito passivo. Depois de calcular o montante do tributo devido, o sujeito passivo submete essa apuração à autoridade administrativa, para que esta a homologue. O dever de efetuar o pagamento respectivo, entretanto, é antecipado, devendo ser o tributo recolhido antes do exame da autoridade e da respectiva homologação.²²⁶

A autoridade competente tem cinco anos, contados da ocorrência do respectivo fato gerador, para examinar a retidão das apurações feitas pelo sujeito passivo, bem como a suficiência do que houver sido pago por ele. Findo esse prazo, opera-se a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar, e nada mais pode ser exigido do sujeito passivo, salvo se restar demonstrado que este agiu com dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º). Nesse caso (de dolo, fraude ou simulação), não se aplica o prazo de decadência de que cuida o art. 150, § 4º, do CTN, mas sim o prazo, um pouco maior, referido no art. 173, I, do mesmo Código.

Quando a autoridade competente examina as apurações feitas pelo sujeito passivo, e afirma explicitamente que estão corretas, há a chamada “homologação expressa”. Caso tenha havido pagamento integral, o crédito tributário é definitivamente extinto (CTN, art. 156, VII). Caso não tenha havido pagamento, mas a apuração tenha sido declarada ao Fisco, que a considera correta, a jurisprudência do STJ entende que a autoridade pode “homologar” apenas essa apuração, inscrevendo em dívida ativa e exigindo a quantia não paga através da execução fiscal. E, apesar de parte da literatura especializada ser contrária a isso, a jurisprudência do STJ entende também, e de modo pacífico, que essa cobrança pode ocorrer “independentemente da instauração de processo administrativo e de notificação do contribuinte”.¹⁶ Nesse caso, porém, como não se faz necessária a prática de ato formal de lançamento, também não se deve cogitar de decadência do direito de lançar. Vencida e não paga a dívida declarada, já tem início o prazo de prescrição de que cuida o art. 174 do CTN.¹⁷ Caso a declaração tenha sido apresentada, com a apuração do montante devido, depois do vencimento, a prescrição conta-se da entrega da declaração. De decadência somente se cogita na hipótese de a Fazenda pretender constituir exigência diversa daquela decorrente da atividade do sujeito passivo, hipótese na qual, naturalmente, terá a Fazenda de efetuar lançamento e facultar ao sujeito passivo o exercício do direito de defesa na via administrativa.

A homologação deve ocorrer, se a lei não fixar outro prazo, em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo sem que a autoridade competente se tenha pronunciado, opera-se a decadência, e a Fazenda não pode mais lançar ou exigir qualquer diferença não apurada ou não paga. Por ficção, segundo o CTN, opera-se uma “homologação tácita”, ou seja, considera-se que a autoridade concordou com os valores pagos (ou não pagos...) pelo contribuinte, visto que deixou passar o prazo de que dispunha para discordar e nada fez.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 186 e 187.

²²⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 186.

O STF²²⁷ tem posicionamento a respeito dos prazos do lançamento por homologação, ao passo que o STJ²²⁸ posiciona-se sobre os termos iniciais e finais e o TRF²²⁹ esse e o TFR²³⁰ discutem acerca da natureza jurídica decadencial deste modelo de praticabilidade.

²²⁷ EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. LC 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. OBSERVAÇÃO DA VACATIO LEGIS. 1. O órgão julgador pode receber, como agravo interno, os embargos de declaração que notoriamente visam a reformar a decisão monocrática do Relator, sendo desnecessária a intimação do embargante para complementar suas razões quando o recurso, desde logo, exibir impugnação específica a todos os pontos da decisão embargada. Inteligência do art. 1.024, § 3º, do Código de Processo Civil de 2015. 2. É inconstitucional a segunda parte do art. 4º, da Lei Complementar 118/2005, de modo que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo de 5 anos para a repetição ou compensação de indébito aplica-se às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. 3. Embargos de declaração recebidos como agravo interno, ao qual se nega provimento. Não se aplica o art. 85, § 11, do Código de Processo Civil de 2015, tendo em vista que não houve fixação de honorários advocatícios nas instâncias de origem. STF - ED RE: 913222 GO - GOIÁS 0010520-54.2005.4.01.3500, Relator: Min. ALEXANDRE DE MORAES, Data de Julgamento: 18/05/2018, Primeira Turma.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. MULTA. EFEITO DE CONFISCO. BASE DE CÁLCULO POR DENTRO. EXCLUSÃO DO VALOR ACRESCIDO ÀS VENDAS A PRAZO. TAXA SELIC. AGRAVO REGIMENTAL. Se a autoridade fiscal não inovou a motivação apresentada pelo próprio sujeito passivo por ocasião do registro do fato gerador e da apuração do montante devido (lançamento por homologação), eventual violação dos princípios do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e da legalidade será indireta ou reflexa (legislação infraconstitucional que define os requisitos da CDA). Sem a indicação precisa das razões que justificariam a desproporcionalidade, a multa calculada em 20% do valor do tributo devido não viola a Constituição. Aparente situação de mero inadimplemento. Precedentes. De forma semelhante, esta Suprema Corte já reconheceu a constitucionalidade da inserção do valor equivalente ao ICMS no cálculo do tributo. Sobre a exclusão dos encargos financeiros da base de cálculo do tributo nas vendas a prazo, o provimento do recurso nos moldes pretendidos pela agravante demandaria exame das operações realizadas, para estabelecer se se tratavam de financiamentos oferecidos por instituições devidamente autorizadas a atuar em tal ramo ou da imposição pura e simples de juros (Súmula 279/STF). Por fim, a constitucionalidade da Taxa Selic como índice de correção do crédito tributário também foi reconhecida por esta Suprema Corte. Agravo regimental ao qual se nega provimento. STF - AI: 794679 SP, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 28/08/2012, Segunda Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-182 DIVULG 14-09-2012 PUBLIC 17-09-2012.

²²⁸ TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DÍSSÍDIO JURISPRUDENCIAL. EXAME. PREJUÍZO. 1. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, a obrigação tributária não declarada pelo sujeito passivo no tempo e modo determinados pela legislação de regência está sujeita ao procedimento de constituição do crédito pelo Fisco, por meio do lançamento substitutivo, o qual deve se dar no prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, quando não houver pagamento antecipado, ou no (prazo) referido no art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorrer o recolhimento de boa-fé, ainda que em valor menor do que aquele que a Administração entende devido, pois, nesse caso, a atividade exercida pelo contribuinte ou responsável de apurar e pagar o crédito tributário está sujeita à verificação pelo ente público pelo prazo de cinco anos, sem a qual ela (a atividade) é tacitamente homologada. Precedentes. 2. Hipótese em que equivocam-se as instâncias ordinárias ao afirmarem que a decadência do art. 173 do CTN aplicar-se-ia à espécie pela simples ausência de recolhimento do ICMS em cada uma das operações fiscalizadas, consideradas individualmente, devendo, para tanto, observar a existência de recolhimento do imposto no período de apuração. 3. Análise de violação expressa de dispositivo de lei federal (alinea a do permissivo constitucional) que não exige apreciação do alegado dis-

sídio de jurisprudência com os precedentes paradigmas arrolados no recurso especial e da correta demonstração da divergência pela recorrente (alínea c do permissivo constitucional). 4. Agravo interno desprovido. STJ - AgInt no AREsp: 1303605 GO 2018/0132603-8, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Julgamento: 12/04/2021, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 05/05/2021.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC/2015. FUNDAMENTAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ENTREGA DA DECLARAÇÃO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÚMULA 436/STJ. 1. Não se conhece do Recurso Especial em relação à ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015 quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF. 2. É inadmissível Recurso Especial quanto à questão, inapreciada pelo Tribunal de origem, (art. 3º da Lei 6.830/1980 e os arts. 139, 142 e 201 do CTN) a despeito da oposição de Embargos Declaratórios. Incidência da Súmula 211/STJ. 3. O acórdão recorrido consignou: "Ademais, insustentável também a alegação de inexistência de lançamento, eis que em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento, em sede de recurso repetitivo (REsp 1120295/SP), de que o crédito tributário, nestes casos, é constituído a partir da entrega da declaração do sujeito passivo reconhecendo o débito fiscal, sendo dispensada qualquer outra providência por parte do fisco, o que se verificou no caso em tela, conforme se depreende da documentação acostada às fls. 68/80" (fl. 264, e-STJ) . 4. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, é despicienda a instauração de prévio processo administrativo ou notificação para que haja a constituição do crédito tributário, tornando-se exigível a partir da declaração feita pelo contribuinte. 5. Esse entendimento foi consolidado com a edição da Súmula 436/STJ que dispõe: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco". 6. Recurso Especial não provido. STJ - REsp: 1782348 RJ 2018/0272150-7, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 07/05/2019, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 22/05/2019.

²²⁹ TRIBUTÁRIO. COFINS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO DO VALOR A SER PAGO A ESSE TÍTULO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NECESSIDADE DE NOTIFICAÇÃO AO CONTRIBUINTE. I - No caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a constituição do crédito se dá com a entrega da declaração pelo sujeito passivo, independentemente de qualquer atuação por parte do Fisco, nos moldes do art. 150 do CTN. II - A constituição do crédito tributário também poderá ocorrer de ofício, nos moldes do art. 149 do CTN, na ausência de declaração do contribuinte ou se elaborada em desacordo com a legislação tributária, com omissões ou inexatidões, sujeitando-se ao prazo decadencial do inciso I, do art. 173, do CTN. III - No caso de lançamento de ofício, a constituição definitiva do crédito se dá após a notificação do contribuinte, o qual terá o prazo de trinta dias para protocolizar eventual impugnação. Não havendo irresignação, a constituição definitiva ocorrerá no trigésimo primeiro dia após a notificação do lançamento. IV - No caso dos autos, conforme afirmado pela própria exequente, a contribuinte não declarou os valores a serem pagos a título de COFINS, por entender que estava abrangida pela isenção contida no art. 6º da Lei Complementar nº 70/91. V - Tendo ocorrido o lançamento de ofício, já que a apelada não declarou nem pagou o tributo que a exequente entende devido, havia a necessidade de notificação da apelada, não sendo cabível o entendimento de que, apesar de não ter declarado expressamente os valores a serem recolhidos a título de COFINS, tendo discriminado o faturamento e a referida contribuição incidindo à alíquota de 2% sobre o faturamento declarado, a contribuinte teria confessado tal débito. VI - Verificando ter havido omissão na declaração da contribuinte acerca da COFINS devida, a Fazenda Pública efetuou o lançamento de ofício, mostrando-se imprescindível, assim, a notificação regular do lançamento, que conduziria à constituição do crédito tributário, oportunizando-se à contribuinte apresentar eventual impugnação (art. 145, I, do CTN), no prazo legal de trinta dias. VII - Não tendo havido a notificação do lançamento, não se verifica a constituição do crédito tributário, devendo ser reconhecida a inexistência do título executivo. VIII - Recurso de apelação improvido. TRF-3 - ApelRemNec: 00140055220014036182 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL MARCELO SARAIVA, Data de Julgamento: 13/06/2019, QUARTA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:17/07/2019.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. ARTIGOS 202 DO CTN E 2º, §§ 5º E 6º, LEI Nº 6830/80. OBSERVÂNCIA. VALIDADE. PRESCRIÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO FINAL. SÚMULA 106 DO STJ. DATA DA PROPOSITURA DA AÇÃO. TERMO FINAL. DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. PARCELAMENTO. SUSPENSÃO E INTERRUÇÃO DA CONTAGEM DO PRAZO. RECURSO DESPROVIDO. - A CDA que observa o disposto nos artigos 202 do CTN e 2º, §§ 5º e 6º da Lei nº 6.830/80, são plenamente válidas - No caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados e não pagos, o fisco dispõe

de cinco anos para a cobrança do crédito, contados do dia seguinte ao vencimento da exação ou da entrega da declaração pelo contribuinte, o que for posterior. Relativamente à observação da alteração promovida no artigo 174 do CTN pela LC 118/2005 para fins de interrupção da prescrição, o STJ também já decidiu a controvérsia em sede de recurso representativo, no sentido de que, como norma processual, a referida lei complementar tem aplicação imediata, inclusive às ações em curso, o que deve ser posterior à sua vigência (09/06/2005), sob pena de retroação da nova legislação, é o despacho citatório - À vista de o juízo a quo não ter recebido a petição inicial dentro do prazo previsto no artigo 226, I, do CPC, vigente à época, é de se aplicar o disposto na Súmula 106 do STJ e o marco final será a data da propositura do feito - O termo inicial da contagem do prazo prescricional, no caso concreto, é a data da entrega da declaração - O pedido de parcelamento resulta em interrupção do prazo prescricional e a sua suspensão enquanto vigente (artigos 174, IV, e 151, IV, ambos do CTN)- Agravo de instrumento desprovido. TRF-3 - AI: 50146143120224030000 SP, Relator: Desembargador Federal ANDRE NABARRETE NETO, Data de Julgamento: 13/09/2022, 4ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 16/09/2022.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - IRPF. TRIBUTOS SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL PARA LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS APURADAS PELO FISCO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º OU DO ART. 173, I, AMBOS DO CTN. TERMO INICIAL VARIÁVEL DE ACORDO COM A EXISTÊNCIA OU NÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DE PARCELA DOS DÉBITOS IMPUGNADOS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. 1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a declaração do contribuinte constitui confissão de dívida e supre a necessidade da constituição formal do crédito tributário, tornando-o exigível independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação. Súmula 436 do STJ. 2. Havendo débitos não informados na declaração original, deve-se ponderar eventual decurso do prazo decadencial para constituição dos respectivos créditos tributários, seja mediante declaração retificadora do próprio contribuinte ou lançamento de ofício pelo Fisco. 3. O cômputo do prazo decadencial para a Administração lançar de ofício eventuais diferenças apuradas nessa modalidade de exação irá variar de acordo com a existência ou não de pagamento antecipado do tributo. Feito o recolhimento prévio pelo contribuinte, mesmo que insuficiente, o lustro decadencial é contado da ocorrência do fato gerador, (art. 150, § 4º, do CTN). Não havendo qualquer pagamento antecipado - seja pelo fato de a lei não exigir ou, apesar da exigência, em razão de o contribuinte não adimplir, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação - a fluência do quinquênio decadencial tem início a partir "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, do CTN). Precedentes do STJ. 4. No caso concreto, a documentação aponta que houve recolhimento antecipado de parte do imposto cobrado, incidindo, portanto, a regra insculpada no art. 150, § 4º, do CTN, motivo por que parte dos créditos impugnados encontra-se fulminada pela decadência. 5. Consoante previsão na legislação específica, a taxa SELIC incide sobre os créditos tributários, afastando a incidência de outro índice de correção monetária ou juros. Precedentes do STJ e dessa Sexta Turma. 6. Sucumbência recíproca, nos termos do art. 21, caput, do CPC. 7. Apelação provida em parte. TRF-3 - Ap: 00320938320074036100 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL MAIRAN MAIA, Data de Julgamento: 31/07/2014, SEXTA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:08/08/2014.

²³⁰ TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. LC 118/2005. TEMA 4 DO STF. 1. O acórdão antecedente desta Primeira Turma está em dissonância com a tese fixada pelo Plenário do STF, no julgamento do Tema 4, segundo a qual o prazo de 5 anos para a repetição ou compensação de indébito, previsto na LC 118/2005, aplica-se tão somente às ações ajuizadas a partir de 9 de junho de 2005. 2. Julgamento reformado parcialmente em sede de juízo de retratação. TRF-4 - APL: 50206452720204047108 RS, Relator: LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, Data de Julgamento: 23/08/2023, PRIMEIRA TURMA.

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IRPF. TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ART. 150, § 4º E 173, I, DO CTN. 1. Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN. 2. A regra prevista no art. 173, I, do CTN, segundo a qual o prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo inicia-se: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", aplica-se às hipóteses em que não houve o pagamento antecipado. 3. No caso em tela, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação em que houve parcial pagamento da exação devida, incide o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, razão pela qual não se aplicam as normas dispostas no art. 173, inciso I e parágrafo único, do CTN. TRF-4 - APELREEX: 015325 PR 2007.70.00.015325-1, Relator: MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data de Julgamento: 29/06/2011, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 06/07/2011.

2.3.3.5 A substituição tributária progressiva (inadequada).

A substituição tributária progressiva é um conceito menos comum que se relaciona com o sistema de tributação de imposto sobre vendas ou circulação de mercadorias, como o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) no Brasil.

Nesse contexto, a substituição tributária progressiva é uma abordagem onde o ônus do imposto é transferido de forma progressiva ao longo da cadeia de produção e distribuição, com taxas que aumentam à medida que a mercadoria avança na cadeia: 1. Escalada de alíquotas: Diferentemente da substituição tributária regressiva, onde a mesma alíquota é aplicada em toda a cadeia, na substituição tributária progressiva, as alíquotas de imposto aumentam à medida que a mercadoria passa por diferentes etapas da cadeia de produção ou distribuição; Foco na justiça fiscal: A substituição tributária progressiva é projetada para ser mais justa do ponto de vista da distribuição da carga tributária. Ela visa evitar a concentração do ônus do imposto sobre os consumidores com menor poder aquisitivo; 3. Complexidade administrativa: A implementação da substituição tributária progressiva pode ser mais complexa do ponto de vista administrativo, pois requer o cálculo e o acompanhamento de alíquotas variáveis em diferentes etapas da cadeia de suprimentos; 4. Equilíbrio entre simplificação e justiça: Os legisladores precisam equilibrar a simplificação da arrecadação com a justiça fiscal ao considerar a adoção da substituição tributária progressiva. É importante garantir que as alíquotas progressivas sejam definidas de maneira apropriada para atingir os objetivos fiscais e sociais desejados.

A substituição tributária progressiva é uma abordagem menos comum, e sua implementação pode variar de acordo com as políticas fiscais adotadas em uma jurisdição específica. Ela é projetada para abordar questões de justiça fiscal, mas pode ser mais desafiadora do ponto de vista administrativo em comparação com sistemas mais simplificados de tributação. De acordo com Paulo Caliendo²³¹:

²³¹ “Em nosso entender, a grande distinção ocorre com relação ao fato gerador praticado. Na responsabilidade por transferência, o contribuinte realiza a conduta descrita na hipótese de incidência que faz nascer a obrigação tributária, contudo, por alguma razão fática ou jurídica, a norma transfere esta obrigação para um terceiro. Assim é o caso da responsabilidade por sucessão em que o fato gerador teria sido praticado pelo de cujus, mas passa a ser responsabilidade do espólio ou do inventariante. Na substituição tributária, não existe esta transferência de encargo, visto que o próprio substituto coloca-se na posição do contribuinte e pratica um fato gerador presumido antecipando ou postergando a ocorrência do fato gerador, em razão de alguma razão de praticidade ao fisco, porque o setor de contribuintes é desorganizado ou muito difuso.

A substituição tributária, primeiro ocorreria a imputação normativa ao substituto e, depois, a ocorrência do fato gerador por parte de um terceiro. No caso da responsabilidade por transferência, o contribuinte praticaria o fato gerador e depois ocorreria a imputação. Tal distinção funciona, contudo, somente no caso da substituição tributária para a frente, em que o substituto é responsável por fatos geradores que somente depois ocorrerão no ciclo econômico. A substituição opera-se sobre fatos geradores presumidos. No caso da substituição tributária para trás, contudo, provoca um postergamento da cobrança de fatos geradores anteriormente praticados por terceiros. A não ser que não se admita ser a substituição regressiva ou para trás como uma verdadeira forma de responsabilidade por substituição, não poderemos aceitar o critério cronológico como demarcador das duas espécies.²³²

Explica Schoueri²³³ a respeito da aplicabilidade deste modelo de praticabilidade que:

Não somente o substituto tributário substitui o contribuinte originário e o exclui da relação jurídico-obrigacional, impedindo inclusive que este proceda ao pagamento do tributo, como é o substituto que pratica o fato gerador presumido que dá ensejo à incidência tributária. O fato gerador presumido pode ocorrer tanto pressupondo futura operação (substituição tributária para frente) como operação anteriormente realizada (substituição tributária para trás). Presume-se presente fato ocorrido posteriormente ou ainda não realizado. Existem vários exemplos de substituição tributárias, tais como a retenção do IRRF pelo empregador sobre o salário do empregado ou pela indústria em relação a diversos produtos, tais como o leite, as bebidas e os produtos de limpeza.”

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Editora Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 21 out. 2023, p.253.

²³² CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Editora Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 21 out. 2023, p.253.

²³³ “Na chamada “substituição para frente”, espera-se que o “substituto” recolha o tributo antes mesmo de se ter imputado ao contribuinte um fato jurídico tributário. Se na substituição “para trás”, a sujeição passiva tributária surgia com o próprio fato jurídico tributário, agora se tem algo diverso: a situação que dará azo à sujeição passiva é diversa (e até mesmo anterior) ao fato jurídico tributário. Desse modo, assim como na responsabilidade stricto sensu se apontava a peculiaridade de que a sujeição passiva tributária surgiria em virtude da concretização de uma hipótese que não se confundia com a hipótese tributária, também na substituição “para frente” tem-se a necessidade de o legislador descrever hipótese para seu surgimento. Cabe alertar que esta hipótese não se confunde com a hipótese tributária. Esse ponto é relevante, já que enquanto a hipótese tributária necessariamente deve circunscrever-se ao campo de competência constitucionalmente definido, por se tratar de incidência tributária, a hipótese do surgimento da sujeição passiva por substituição não guarda compromisso com aquele campo de competência. Tampouco se trata de fixação do critério temporal da hipótese tributária, já que aquele se dará em momento posterior, segundo a lei então vigente. Não significa esta afirmação, entretanto, que qualquer circunstância será constitucionalmente aceitável para a substituição “para frente”. Afinal, o dispositivo constitucional cogita um fato que deva ocorrer posteriormente, o que indica que a hipótese para a substituição exige que se tenha uma alta probabilidade e que posteriormente se concretize uma situação, esta sim compreendida dentro do campo de competência tributária. Ou seja: a hipótese de substituição será uma situação, hipoteticamente descrita pelo legislador, que deve ser anterior ao fato jurídico tributário e cuja ocorrência indique, com alto grau de probabilidade, a iminência daquele fato. Se com relação à materialidade da hipótese de antecipação se tem, pelo texto constitucional, uma indicação mínima, i.e., de que ela deve guardar uma correlação com a própria hipótese tributária, de modo que aquela seja uma indicação de que a última provavelmente ocorrerá, nada mais disse o constituinte quanto à observância das demais disposições tributárias. Contudo, ao referir-se o constituinte, na disciplina da substituição “para frente”, à condição do substituto como um “sujeito passivo de

Diversa da figura acima é a substituição “para frente”, hoje constitucionalmente prevista no art. 150, § 7º, da Constituição Federal. Com efeito, no modelo clássico de substituição, encontrou-se um substituto definido a partir de uma situação já concretizada (o fato jurídico tributário). O tributo já é devido, bastando apenas sua liquidação. Na substituição tributária “para frente”, o substituto recolhe o tributo referente a fato jurídico tributário a ser realizado, no futuro, pelo substituído²⁴⁸. Geralmente, ocorre em situações em que o industrial se responsabiliza

obrigação tributária”, o texto constitucional acaba por inserir o regime de substituição nos moldes daquela. Assim, se a obrigação tributária se rege pela legalidade, não há como ter dúvida de que também a hipótese de substituição deverá ser definida pela lei. Se a obrigação tributária se dobra à irretroatividade e à anterioridade, tampouco se admitirá que o legislador, ao instituir uma substituição “para frente”, fuja daqueles parâmetros. Ainda, o constituinte silencia sobre quem seria um possível substituto. Aplica--se aqui o art. 128 do Código Tributário Nacional? A resposta exige cautela. Se o fato jurídico tributário, posto que provável, ainda não ocorreu, não há como determinar quem seja a ele vinculado. Por outro lado, tampouco se admitiria que o substituto fosse completamente estranho à situação que constituirá, no futuro, o fato jurídico tributário. Afinal, deve--se ter em mente que é do contribuinte que se espera venham os recursos para o pagamento do tributo. O fato de o legislador definir terceiro como sujeito passivo não afasta a circunstância de que o fato jurídico tributário – fundamento imediato da tributação – é imputável ao contribuinte, não ao terceiro. Este deve ter condições de se ver ressarcido por aquele, já que antecipou recurso cuja dívida (“Schuld”) não gerou. Daí a ideia de o substituto antecipar o contribuinte na cadeia de consumo, ressarcindo--se, por meio do preço, do tributo antecipado. Nota-se, então, que a substituição “para frente” se adapta aos tributos plurifásicos sobre o consumo, quando um agente econômico recolhe, ao lado do tributo devido em nome próprio (i.e., em virtude da situação imputável ao próprio agente), outro montante, a título de antecipação daquele tributo que poderá vir a ser devido quando o produto passar pelas etapas seguintes de produção e comercialização. O referido agente econômico será, portanto, sujeito passivo na qualidade de contribuinte, no que se refere ao primeiro montante e na qualidade de substituto, no montante concernente ao fato presumido. Não obstante tenha embasamento constitucional, são diversas as críticas tecidas à substituição tributária “para frente”. Diz, entre outras coisas, que tal figura importaria a constituição de uma obrigação tributária sem a ocorrência do fato jurídico tributário desrespeitando o art. 128 do Código Tributário Nacional, já que não haveria vínculo econômico entre substituto e substituído, além de contrariar o princípio da não cumulatividade, na medida em que não se conheceria o exato valor da venda ao consumidor final no momento em que a mercadoria sai do estabelecimento industrial. Nesse sentido, pode--se afirmar que a substituição tributária, enquanto técnica que visa facilitar a arrecadação, fiscalização e a coibir a evasão²⁵⁴, surgiu também com o intuito de assegurar a concorrência, na medida em que busca anular as vantagens concorrenciais desfrutadas por aqueles que se furtam ao pagamento de tributos. Dessa forma, em princípio, a substituição tributária poderia ser encarada como um instrumento tributário que realiza a concorrência, ao evitar que a evasão fiscal conduza a distorções, prejudicando concorrentes no mercado. Mesmo que, com o atual posicionamento jurisprudencial, tenha desaparecido a fundamentação baseada na necessidade de assegurar eficiência à Administração Tributária (já que não cabe falar em eficiência se as operações individuais estão sujeitas a fiscalização e controle), permanece a justificativa baseada no Princípio da Livre Concorrência. No entanto, analisando-se os mecanismos da substituição tributária “para frente”, fica claro que esta, embora, em um primeiro momento, tivesse a função de proteger a concorrência, acabou por trazer novas distorções. Não é outra a opinião de Misabel Derzi, para quem, nessa espécie de substituição tributária, “(...) não raramente, criam--se preços arbitrários ou fictícios (pautas), interfere--se na formação dos valores de mercado, distorce--se a concorrência, ofende--se a capacidade contributiva do contribuinte e desnatura--se profundamente o perfil constitucional do tributo”. Na substituição tributária “para frente”, o tributo é calculado sobre uma base presumida, que dificilmente corresponderia ao valor efetivo da futura operação. Por ser uma média é de esperar que em alguns casos, o preço efetivo seja inferior e noutros, superior. Em uma situação como essa, o comerciante eficiente, que conseguisse revender seu produto aos consumidores a preços baixos, acabaria repassando em suas mercadorias o mesmo montante a título de tributo que outros comerciantes, que não fossem tão eficientes e praticassem preços superiores.” SCHOULER, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 23 out. 2023, p. 332-335.

pelo pagamento do tributo devido pelo comerciante que revenderá o seu produto, a exemplo do que ocorre na indústria do cigarro.²³⁴

Numa clara identificação da desconfiança do Estado no Contribuinte, Hugo de Brito²³⁵ Machado ensina que:

Com a justificativa de combater fraudes praticadas por contribuintes, e facilitar a fiscalização do imposto (problemas agravados com a adoção da “não cumulatividade”), foi implantada a sistemática da “substituição tributária para frente”. Com a EC nº 3/93, foi inserido no art. 150 da CF/88 um § 7º, que dispõe: “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,

²³⁴ SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 23 out. 2023, p. 332.

²³⁵ “Assim, em relação a diversos produtos, o imposto é todo pago no início da cadeia. Em relação à cerveja, por exemplo, em vez de o imposto ser exigido, de forma “não cumulativa”, pelo fabricante, pelo distribuidor e pelo vendedor varejista, a cobrança é feita de uma vez só, ao fabricante, que paga o imposto calculado sobre o valor “presumido” pelo qual a cerveja será vendida, ao final da cadeia, ao consumidor. Essa sistemática foi muito criticada, mas terminou sendo declarada constitucional pelo STF, pois foi considerada mera forma de “antecipação” do imposto. Em vista disso, em momento subsequente, os contribuintes passaram a questionar seu direito de receber a restituição do imposto, caso a venda final fosse efetuada por preço inferior ao “presumido” quando do pagamento “antecipado” do ICMS no início da cadeia. Imagine-se, por exemplo, que uma montadora de automóveis “presume” que seu carro será vendido ao consumidor final por R\$ 40.000,00. O ICMS é recolhido, então, por “substituição tributária para frente”, calculado sobre esse valor. Posteriormente, porém, o carro é efetivamente vendido ao consumidor final, mas por R\$ 38.000,00. Nesse caso, coloca-se a questão de saber se o imposto pago sobre os R\$ 2.000,00 excedentes deve ser devolvido. O STF e o STJ, durante algum tempo, reconheceram esse direito aos contribuintes, mas, logo em seguida, o STF passou a entender que os contribuintes não teriam esse direito: só no caso de a venda a consumidor não acontecer é que o ICMS haveria de ser devolvido (STF, ADIn 1.854/AL). Depois de esse entendimento prevalecer por muitos anos, o Supremo Tribunal Federal o reviu, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 593.849, com repercussão geral, tendo sido firmada a tese segundo a qual “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.” Com isso, a Corte reconheceu ser relativa uma presunção que vinha sendo tratada como “absoluta”, que era a do preço final previsto para fins de cobrança do imposto frente ao substituto tributário. Considerando-se que a nova orientação terá efeitos significativos sobre as Fazendas dos Estados-membros, e, especialmente, que se trata da mudança na orientação pacificamente firmada pelo próprio STF em momento anterior, os efeitos do novo posicionamento foram modulados, de sorte a que sejam aplicados apenas a fatos ocorridos posteriormente à sua adoção, ressalvados apenas aqueles casos já judicializados quando da prolação do acórdão. Na mesma oportunidade, foram concluídos os julgamentos das ADIs 2675 e 2777, nas quais se impugnavam leis dos Estados de Pernambuco e São Paulo, as quais determinavam expressa a restituição do imposto em caso de preço final inferior ao previsto na antecipação. A rigor, mesmo que não tivesse havido a mudança no entendimento do STF, tais leis não poderiam ser consideradas inválidas, pois o fato de a Constituição não determinar a restituição em tais situações não significava que as leis dos Estados fossem proibidas de fazê-lo. De qualquer modo, com a mudança na orientação da Corte, a fortiori, tais leis passaram não apenas a ser consideradas constitucionais, mas tidas como explicitação de uma determinação que já se acha contida no próprio texto constitucional.” SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 23 out. 2023, p. 297 e 298.

assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.²³⁶

Neste modelo de praticabilidade o STF²³⁷ reconhece a repercussão geral do tema e o STJ²³⁸ não enfrenta a questão por entender que não há afronta a legislação infraconstitucional.

2.3.3.6 A dedução simplificada no Imposto de Renda das Pessoas Físicas (adequada).

A dedução simplificada no imposto de renda das pessoas físicas é uma opção oferecida em muitos sistemas fiscais para simplificar o processo de declaração de imposto de renda.

²³⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 23 out. 2023, p. 297.

²³⁷ RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA COM DIFERIMENTO. DIREITO A CREDITAMENTO DO TRIBUTO. VEDAÇÃO. HIPÓTESE DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA TRÁS. ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ADI 4.171. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. RE 781926 RG, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 21/11/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-044 DIVULG 05-03-2014 PUBLIC 06-03-2014.

²³⁸ ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA REGRESSIVA OU "PARA TRÁS". LEI PAULISTA 6.374/89. DECRETO REGULAMENTADOR EXORBITANTE. RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 280/STF. DISPOSITIVOS LEGAIS NÃO INDICADOS. SÚMULA 284/STF. AGRAVO REGIMENTAL. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 182/STJ. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA 284/STF. I - A decisão monocrática, que negou seguimento ao recurso especial, fundamentou-se na Súmula 280/STF, visto que a pretensão recursal da ora agravante esbarra em reexame de legislação estadual bem como na Súmula 284/STF, porque a ora agravante não teria mencionado qual norma federal havia sido violada. II - Segundo a remansosa jurisprudência desta Corte, é necessária a expressa enumeração dos dispositivos tidos como violados para que se admita a análise do recurso especial. O que não é imprescindível é o prequestionamento explícito dos dispositivos, bastando que o Tribunal a quo aprecie implicitamente a matéria debatida. Precedente: EDcl no REsp nº 922.710/CE, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJe de 26/03/2008. III - O agravante se equivocou durante a confecção do presente recurso, uma vez que seu argumento não rebate a Súmula 284/STF, mas pretende afastar as Súmulas 282/STF e 356/STF, enunciados que nem foram fundamentos da decisão monocrática. Incide, pois, a Súmula 284/STF. IV - Logo, como não restou rebatida a aplicação da Súmula 284/STF no recurso especial, incide o que dispõe a Súmula 182/STJ. V - Quanto ao argumento de que a pretensão do recurso especial não é o reexame de norma local, mas tão somente evidenciar maltrato à norma constitucional, novamente se mostra deficiente o presente recurso. Ao afirmar sua pretensão recursal, o agravante praticamente fulmina a apreciação do recurso especial, pois, conforme cediço, o recurso manejável contra julgado que contraria dispositivo constitucional é o extraordinário e não o apelo especial. Assim, aplico, no ponto, novamente, a Súmula 284/STF. VI - Agravo regimental improvido. AgRg no REsp n. 1.077.677/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 11/11/2008, DJe de 17/11/2008.

Ela é uma alternativa ao detalhamento de despesas e deduções específicas, como gastos com educação, saúde, previdência privada, entre outras. Em vez de listar todas as despesas dedutíveis individualmente, os contribuintes podem optar por uma dedução simplificada, que é uma quantia fixa determinada pela legislação fiscal do país. Essa dedução simplificada varia de um país para outro e, às vezes, de ano para ano. A principal vantagem da dedução simplificada é a simplicidade. Os contribuintes não precisam se preocupar em coletar e comprovar todas as despesas dedutíveis, o que pode ser um processo complicado. Em vez disso, eles aplicam a dedução simplificada e pronto. Não é necessário comprovar despesas:

Ao optar pela dedução simplificada, os contribuintes não precisam fornecer comprovantes ou documentação específica para justificar suas deduções. Isso reduz a burocracia e o tempo gasto na preparação da declaração de imposto de renda. A dedução simplificada pode ser limitada em termos de valor. Se os contribuintes acreditam que suas despesas dedutíveis excedem significativamente a dedução simplificada, pode ser vantajoso optar pelo detalhamento de despesas. Para determinar qual método é mais benéfico, os contribuintes devem avaliar suas despesas dedutíveis e compará-las ao valor da dedução simplificada. Em alguns casos, a dedução detalhada pode resultar em uma carga tributária mais baixa.

A escolha entre a dedução simplificada e a dedução detalhada depende das circunstâncias financeiras individuais de cada contribuinte. A dedução simplificada é mais atraente para aqueles com despesas dedutíveis limitadas e que buscam simplicidade no processo de declaração de imposto de renda.

No entanto, para aqueles com muitas despesas dedutíveis, a dedução detalhada pode ser a opção mais econômica. Portanto, é importante considerar as circunstâncias pessoais e calcular qual opção é mais vantajosa em termos de economia fiscal. De acordo com Daniel Giotti²³⁹ .:

²³⁹ “De igual sorte, no Superior Tribunal de Justiça, já se está fixado que “efetuada a apuração do imposto de renda por meio do lucro presumido, com a entrega da Declaração Simplificada de Rendimentos e Informações, resta impossibilitada a sua retificação posterior, com a opção pelo lucro real, ante a verificação de prejuízos por parte do contribuinte, por quanto o regime tributário eleito, de livre escolha, tornou-se definitivo. Inteligência dos arts. 13, caput e § 2º, e 18, inciso III, da Lei nº 8.541/92”⁹²¹. Quanto ao Imposto de Renda de Pessoa Física, o mesmo tribunal firmou que a opção pela declaração na forma completa ou simplificada é exclusiva do contribuinte, sendo possível a escolha até o fim do prazo para entrega da declaração⁹²². Assim, pode-se concluir que o consentimento do contribuinte é critério legitimador da praticabilidade, mas resta saber se é um requisito necessário, o que implica discutir, uma vez mais, a capacidade contributiva como um direito fundamental do contribuinte”.

Na legislação tributária, tem-se que o artigo 10, da Lei Federal 9.250/1996, o artigo 26, da Lei Federal 9.430/1996 e artigo 16, da LC 123/2006, colocam expressamente como opções os regimes da dedução simplificada no Imposto de Renda das Pessoas Físicas, da apuração do IRPJ pelo lucro presumido e do SIMPLES NACIONAL.²⁴⁰

O TFR4²⁴¹ tem o seguinte posicionamento a respeito da dedução simplificada no Imposto de Renda das Pessoas Físicas entrando na casuística dos casos que são objeto de julgamento.

2.3.3.7 O lucro presumido das pessoas jurídicas (adequada).

O chamado *lucro presumido das pessoas jurídicas* tem como fundamento deixar a aferição do resultado econômico das pessoas jurídicas mais simples, ou seja, fazer com que seja tributada uma base de cálculo obtida de uma matemática em que a real obtenção de lucro²⁴² seja ignorada e parta de um valor presumido.

PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no direito tributário**: controle jurídico da complexidade na tributação/Daniel Giotti de Paula. – Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 423.

²⁴⁰ PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no direito tributário**: controle jurídico da complexidade na tributação/Daniel Giotti de Paula. – Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 421.

²⁴¹ TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. EQUÍVOCO NO PREENCHIMENTO DO FORMULÁRIO DE AJUSTE SIMPLIFICADO. AUSÊNCIA DE INTENÇÃO DE SUBSTITUIR AS DEDUÇÕES REAIS PELA DEDUÇÃO LEGAL DE 20%. 1. Demonstrada in casu a ausência de opção inequívoca pela substituição das deduções efetivas pela legal, de 20%, já que operadas as deduções no preenchimento do campo "rendimentos tributáveis" da Declaração de Ajuste Anual do IRPF Simplificada, não subsiste a opção formal verificada pela apresentação do formulário sumarizado. 2. Embora objetiva, a responsabilidade tributária imposta pelo art. 136 do CTN tem por escopo a punição, a qual, por sua vez, legitima-se apenas quando presente o dano ou a tentativa de causá-lo. TRF-4 - AC: 1665 RS 2001.71.06.001665-3, Relator: DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, Data de Julgamento: 13/04/2004, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 16/06/2004 PÁGINA: 955.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL . IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÕES NÃO HOMOLOGADAS NA DECLARAÇÃO COMPLETA. INEXISTÊNCIA DE DÉBITO, CASO CONSIDERADOS OS CRITÉRIOS DA DECLARAÇÃO SIMPLIFICADA. VIOLAÇÃO À RAZOABILIDADE. É assegurada ao contribuinte a possibilidade de optar pelo tipo de declaração de imposto de renda que lhe seja mais vantajosa. Tal faculdade - ainda que lhe acarrete o ônus de comprovar as informações referentes às deduções efetuadas, no caso da declaração completa - não pode ser revertida em seu prejuízo, ao ponto de obrigar-lhe ao recolhimento de imposto indevido. Em obediência à razoabilidade e à proporcionalidade que devem pautar os atos administrativos, é descabida a simples descon sideração das deduções efetuadas por inobservância de forma, exigindo imposto indevido, quando há a possibilidade por parte do Fisco de impor ao contribuinte gravame menor - qual seja, negar-lhe a restituição - , devendo, para tanto, facultar-lhe os critérios da declaração simplificada.

(TRF-4 - AC: 2496 PR 2006.70.99.002496-2, Relator: LEANDRO PAULSEN, Data de Julgamento: 27/03/2007, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: D.E. 15/08/2007, D.E. 15/08/2007)

²⁴² Lucro aqui entendido como o resultado da diferença entre as receitas e as despesas de uma pessoa jurídica.

Assim, aplicando-se a alíquota correspondente ao lucro presumido se extrai o valor do tributo a ser pago. A presunção atua na base de cálculo e não atua na alíquota.

O posicionamento dos tribunais com relação ao modelo de praticabilidade do *lucro presumido das pessoas jurídicas*, tem alguns contornos interessantes. As discussões são exatamente no que integra a base de cálculo. O STF tem posicionamentos sobre essa natureza²⁴³, por outro lado, o STJ²⁴⁴ ainda tem que enfrentar algumas discussões sobre a composição da base de cálculo e o TRF3²⁴⁵ e o TRF4²⁴⁶ discutem sobre a base de cálculo.

²⁴³ AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CSLL. IRPJ. BASE DE CÁLCULO. LUCRO PRESUMIDO. VARIAÇÕES CAMBIAIS. EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE OFENSA CONSTITUCIONAL DIRETA. INAPLICABILIDADE DO ART. 1.033 DO CPC. DESPROVIMENTO DO AGRAVO. 1. A controvérsia relativa à incidência da CSLL e do IRPJ, calculado com base no lucro presumido, sobre receitas decorrentes de variações cambiais em exportações, pressupõe a reinterpretação de normas de natureza infraconstitucional, providência inviável em sede de recurso extraordinário. Precedentes. 2. Nos termos da jurisprudência do Supremo, somente é possível o envio dos autos ao Superior Tribunal de Justiça para que processe a demanda, quando não há interposição simultânea dos recursos extraordinário e especial e o acórdão recorrido tenha sido publicado posteriormente ao marco inicial de vigência do CPC/15. Art. 1.033 do CPC. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. STF - RE: 1296939 RS 5012707-83.2017.4.04.7108, Relator: EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 22/03/2021, Segunda Turma, Data de Publicação: 23/04/2021.

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO DA IGUALDADE. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURIDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. SOCIEDADES SIMPLES E EMPRESÁRIA. BASE DE CÁLCULO. 1. A jurisprudência do STF é pacífica no sentido de que ser impossível ao Poder Judiciário, por não possuir função legislativa típica, conceder benefício fiscal sem amparo legal, ao fundamento de concretização do princípio da isonomia. Precedentes. 2. A controvérsia relativa ao enquadramento de pessoas jurídicas prestadoras de serviços médicos para fins de aferição do regime tributário aplicável cinge-se ao âmbito infraconstitucional. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. RE 949278 AgR, Relator (a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 26/08/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-203 DIVULG 22-09-2016 PUBLIC 23-09-2016) STF - AgR RE: 949278 RS - RIO GRANDE DO SUL 5004661-76.2010.4.04.7100, Relator: Min. EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 26/08/2016, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-203 23-09-2016.

²⁴⁴ TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ E CSLL. REGIME DE LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ISSQN. CONTROVÉRSIA ACERCA DA POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DE VALORES DE ICMS NAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL, QUANDO APURADOS PELA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO; MATÉRIA AFETADA PARA JULGAMENTO PELO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. TEMA 1.008/STJ. APLICABILIDADE DAS MESMAS REGRAS DO ICMS AO ISS. PRECEDENTES. OBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS DA ECONOMIA PROCESSUAL E DA SEGURANÇA JURÍDICA. AGUARDAR JULGAMENTO DO REPETITIVO. SOBRESTAMENTO DO FEITO. RETORNO DOS AUTOS AO TRIBUNAL DE ORIGEM. INEXISTÊNCIA DE CARÁTER DECISÓRIO. IRRECORRIBILIDADE. 1. Cinge-se a controvérsia acerca da exclusão ou não do ISSQN da base de cálculo sobre Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando sujeitos à tributação pela sistemática do lucro presumido. 2. A matéria jurídica relativa à possibilidade de inclusão de valores de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados pela sistemática do lucro presumido, foi afetada pela Primeira Seção do STJ para julgamento dos representativos da mesma controvérsia - REspS ns. 1.772.634/RS, 1.767.631/SC e 1.772.470/RS - sob o rito dos recursos especiais repetitivos, Tema 1.008. Por ocasião desse julgamento, determinou-se "a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional, nos termos do art. 1.037, II, do CPC/2015". 3. Embora o tributo a ser excluído da base de cálculo não seja idêntico ao do Tema Repetitivo 1.008/STJ, o entendimento desta Corte Superior é no sentido de que as mesmas regras aplicáveis aos casos de ICMS devem ser adotadas ao ISSQN. Portanto, por economia processual e em observância ao princípio da segurança jurídica, o presente feito deve igualmente retornar ao Tribunal de origem para aguardar a manifestação deste Superior Tribunal de Justiça sobre o tema. Precedentes. 4. Assinale-se, ainda que, por ausência de conteúdo decisório, a jurisprudência deste Tribunal Superior tem por irrecorrível ato que determina o sobrestamento do feito no Tribunal de origem, a fim de aguardar a fixação de tese jurídica pelo

STJ. Precedentes. 5. Agravo interno não conhecido. STJ - AgInt no REsp: 1876273 PR 2020/0123566-5, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 14/03/2022, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 18/03/2022.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. IRPJ. CSLL. APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. ICMS. INCLUSÃO. 1. A questão submetida ao Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos repetitivos, diz respeito à possibilidade de inclusão de valores de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) quando apurados pela sistemática do lucro presumido. 2. No regime de tributação pelo lucro real, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é o lucro contábil, ajustado pelas adições e deduções permitidas em lei. Na tributação pelo lucro presumido, deve-se multiplicar um dado percentual - que varia a depender da atividade desenvolvida pelo contribuinte - pela receita bruta da pessoa jurídica, que constitui apenas ponto de partida, um parâmetro, na referida sistemática de tributação. Sobre essa base de cálculo, por sua vez, incidem as alíquotas pertinentes. 3. A adoção da receita bruta como eixo da tributação pelo lucro presumido demonstra a intenção do legislador de impedir quaisquer deduções, tais como impostos, custos das mercadorias ou serviços, despesas administrativas ou financeiras, tornando bem mais simplificado o cálculo do IRPJ e da CSLL. 4. A redação conferida aos arts. 15 e 20 da Lei n. 9.249/1995 adveio com a especial finalidade de fazer expressa referência à definição de receita bruta contida no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, o qual, com a alteração promovida pela Lei n. 12.793/2014, contempla a adoção da classificação contábil de receita bruta, que alberga todos os ingressos financeiros decorrentes da atividade exercida pela pessoa jurídica. 5. Caso o contribuinte pretenda considerar determinados custos ou despesas, deve optar pelo regime de apuração pelo lucro real, que prevê essa possibilidade, na forma da lei. O que não se pode permitir, à luz dos dispositivos de regência, é que haja uma combinação dos dois regimes, a fim de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos. 6. A tese fixada no Tema 69 da repercussão geral deve ser aplicada tão somente à Contribuição ao PIS e à COFINS, porquanto extraída exclusivamente à luz do art. 195, I, b, da Lei Fundamental, sendo indevida a extensão indiscriminada. Basta ver que a própria Suprema Corte, ao julgar o Tema 1.048, concluiu pela constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) - a qual inclusive é uma contribuição social, mas de caráter substitutivo, que também utiliza a receita como base de cálculo. 7. Tese fixada: O ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados na sistemática do lucro presumido. 8. Recurso especial desprovido. STJ - REsp: 1767631 SC 2018/0241398-5, Relator: REGINA HELENA COSTA, Data de Julgamento: 10/05/2023, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 01/06/2023.

²⁴⁵ TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ. OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. PREENCHIMENTO INCORRETO DO DARF. REGIME DE TRIBUTAÇÃO DETERMINADO PELOS PROCEDIMENTOS REALIZADOS PELO CONTRIBUINTE. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE. ILEGALIDADE NO ATO ADMINISTRATIVO. 1. A presente ação mandamental foi proposta com o objetivo de promover a retificação da guia de recolhimento (DARF) do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, referente ao 1º trimestre do ano de 2017, para constar o código 2089 - "IRPJ - LUCRO PRESUMIDO", e, como consequência, reconhecer a opção pelo lucro presumido para o ano-calendário de 2017. 2. Conforme relatado na peça exordial, a empresa era optante pelo sistema de apuração e recolhimento de IRPJ e CSLL com base no lucro real. Após estudos internos, decidiu-se pelo recolhimento dos tributos pela sistemática do lucro presumido para o ano-calendário de 2017. Nesse contexto, a impetrante passou a entregar todas as suas obrigações acessórias relativas a tal período com a apuração dos tributos sob a sistemática do lucro presumido. Contudo, a impetrante efetuou o recolhimento do IRPJ com código da Receita Federal equivocado, constando o código 2362 (IRPJ - PJ OBRIGADAS AO LUCRO REAL - ENTIDADES NÃO FINANCEIRAS - ESTIMATIVA MENSAL) ao invés de indicar o código 2089 (IRPJ - LUCRO PRESUMIDO) na guia DARF, conforme foi declarado na DCTF de março/2017. 3. Em que pese haver dispositivos legais impedindo a mudança no regime de tributação durante o ano-calendário, é de se notar que tal impedimento se restringe à situação em que o pagamento é realizado com base em apuração e recolhimento estipulados pelo lucro real. 4. No entanto, tal fato não se demonstra no presente caso, haja vista a impetrante ter declarado e recolhido todos os tributos Federais no ano-calendário de 2017 sob a sistemática do lucro presumido, com o mero equívoco no preenchimento do DARF em relação ao IRPJ, fato que causou o transtorno de ser enquadrado na opção incorreta para todo o ano-calendário. 5. Nesse sentido, resta claro que não é o código de recolhimento do DARF que define a opção do contribuinte por um determinado regime de tributação, mas sim todos os procedimentos adotados para apuração do tributo, não se mostrando razoável a conduta da autoridade coatora em não retificar a guia de recolhimento em razão de erro material, com previsão de correção ex officio no art. 147, § 2º do CTN. 6. Apelação improvida. TRF-3 - ApCiv: 50033054120174036126 SP, Relator: Desembargador Federal MARLI MARQUES FERREIRA, Data de Julgamento: 21/03/2023, 4ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 28/03/2023.

2.3.3.8 O tributo retido na fonte (adequada)

O tributo retido na fonte é uma prática comum em sistemas fiscais em todo o mundo. Consiste em reter parte do valor de um tributo, como o Imposto de Renda (IR),

TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO ISS PIS COFINS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. REGIME LUCRO PRESUMIDO. APLICAÇÃO DO RE 574.706/PR. AUSÊNCIA DE ANALOGIA. SITUAÇÃO NÃO IDÊNTICA. APELAÇÃO NÃO PROVIDA. - Não merece reforma a sentença denegatória da segurança que considerou não ser possível a exclusão do ISS, do PIS e da COFINS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido - As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados pelo lucro presumido, têm por parâmetro a aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta, e não sobre a receita líquida, conforme determina a legislação pertinente (art. 25 e 29 da Lei nº 9.430/96 e art. 20 da Lei n. 9.249/95)- A apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido é uma faculdade do contribuinte, tendo o mesmo a opção de efetuar a apuração desses tributos pelo lucro real, situação em que pode deduzir como custos os impostos incidentes sobre as vendas. Ao optar pela referida tributação, se submete às deduções e presunções próprias do sistema - Não se pode tolerar que empresa tributada pelo lucro presumido exija os benefícios da tributação pelo lucro real, mesclando os dois regimes - O recente entendimento do STF sobre o descabimento da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS firmado no RE nº 574.706/PR não se aplica, por analogia, ao presente caso, já que a situação não é idêntica, pois o PIS e a COFINS possuem como base de cálculo o faturamento ou a receita (art. 2º da Lei nº 9.718/98), e o IRPJ/CSLL o lucro presumido (artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249/95)- Apelação não provida. TRF-3 - ApCiv: 50000385420224036104 SP, Relator: MONICA AUTRAN MACHADO NOBRE, Data de Julgamento: 27/06/2023, 4ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 04/07/2023.

²⁴⁶ TRIBUTÁRIO. IRPJ/CSLL. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ISS. IMPOSSIBILIDADE. 1. O lucro presumido é estimado mediante a aplicação de um percentual sobre a receita bruta das empresas. Ao estabelecer esse percentual, o legislador considera todas as possíveis deduções da receita bruta, como os impostos incidentes sobre as vendas (dentre os quais se inclui o ICMS), o custo das mercadorias ou serviços vendidos, as despesas administrativas, as despesas financeira etc. 2. Tendo em vista essa específica forma de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, este Colegiado consolidou o entendimento de que, a despeito dos fundamentos da decisão proferida pelo STF no julgamento do Tema nº 69 (inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS), não se pode abater o valor do ICMS da receita bruta para fins de cálculo do lucro presumido, sob pena de se considerar tal despesa em duplicidade, conferindo-se aos contribuintes um verdadeiro privilégio fiscal. 3. O mesmo entendimento acima referido com relação ao ICMS aplica-se à hipótese dos autos, em que pretendida a exclusão do ISS da base de cálculo do IRPJ e CSLL. TRF-4 - AC: 50055453520204047107 RS 5005545-35.2020.4.04.7107, Relator: MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data de Julgamento: 15/12/2020, SEGUNDA TURMA.

IRPJ. REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. ENTREGA DA DECLARAÇÃO SIMPLIFICADA DE RENDIMENTOS E INFORMAÇÕES. POSTERIOR DECLARAÇÃO RETIFICADORA COM BASE NO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE. ARTS. 13 E 18 DA LEI 8.541/92. 1. A tributação pelo lucro presumido das pessoas jurídicas constitui-se em uma opção do contribuinte, o qual baseado nas vantagens que lhe proporcionará tal sistemática realiza a escolha que mais lhe convir. Não há qualquer imposição por parte do Fisco. 2. Por outro lado, evidente que se faz necessária a fixação de um marco por meio do qual de torne definitiva a opção pelo regime do lucro presumido a cada exercício. Tal marco é estabelecido pelo § 2º do art. 13 c/c inciso III do art. 18, ambos da Lei 8.5541/92: a opção pela tributação com base no lucro presumido será exercida e considerada definitiva pela entrega da Declaração Simplificada de Rendimentos e Informações. Razoável presumir-se que se o contribuinte presta tal declaração está ciente e convicto da escolha pelo lucro presumido e das consequências que daí virão. 3. Na hipótese dos autos, a Declaração Simplificada de Rendimentos e Informação (Formulário III com base no lucro presumido) foi entregue em 31 de maio de 1994 e, a partir deste momento, tornou-se definitiva a opção pela tributação com base em tal regime de tributação. A declaração retificadora com base no lucro real, apontando a existência de prejuízo no ano-base 1993, somente foi apresentada em 20 de julho de 1994, quando, conforme mencionado, já se tornara definitiva a opção pelo lucro presumido. TRF-4 - AC: 870 RS 2000.71.03.000870-4, Relator: MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA, Data de Julgamento: 04/08/2004, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 25/08/2004 PÁGINA: 465.

diretamente na fonte de pagamento, antes que o beneficiário receba o pagamento. Isso significa que a entidade ou indivíduo que faz o pagamento é responsável por coletar e remeter o valor do tributo para a autoridade fiscal. A retenção na fonte é aplicada na origem do pagamento. Isso pode incluir salários, honorários, juros, dividendos, aluguéis, entre outros tipos de renda ou transações financeiras.

O responsável pelo pagamento é quem deve reter o tributo na fonte e remetê-lo ao fisco. Isso implica em ter que calcular a quantia correta a ser retida com base nas alíquotas e regulamentações aplicáveis. O beneficiário da renda é quem, em última instância, arcará com a carga tributária. O valor retido na fonte é um adiantamento do imposto devido pelo beneficiário na declaração de imposto de renda.

Além do Imposto de Renda, outros tributos, como o Imposto sobre Serviços (ISS), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), podem ser retidos na fonte, dependendo da legislação e do tipo de transação. Em alguns casos, o tributo retido na fonte pode ser reduzido ou isentado com base em tratados de dupla tributação ou outros acordos internacionais. Isso visa evitar a dupla tributação de rendimentos que fluem entre diferentes jurisdições.

O valor retido na fonte é informado na declaração de imposto de renda do beneficiário, onde ele pode receber crédito pelo valor retido, reduzindo assim o valor do imposto devido. A retenção na fonte é uma ferramenta eficaz para as autoridades fiscais combaterem a evasão fiscal, uma vez que o tributo é coletado antes que o beneficiário receba a renda e, portanto, reduz a oportunidade de sonegação.

A retenção na fonte é uma prática importante para garantir que os tributos sejam pagos de forma eficiente e em conformidade com as leis fiscais. É uma maneira de distribuir a responsabilidade de pagamento de impostos entre pagadores e beneficiários de renda, ajudando a evitar a evasão fiscal e garantindo uma arrecadação eficaz. Nas palavras de Schoueri²⁴⁷:

²⁴⁷ “A apropriação indébita não trata de prisão por dívida: a conduta não está em deixar de pagar o que é devido; o ilícito surge quando alguém, encarregado de receber algo em nome de terceiro, deixa de repassar o numerário àquele que lhe confiou a tarefa. É o caso do advogado que, em nome de seu cliente, recebe valor pago pela outra parte e o toma para si, em vez de o repassar a seu mandante.

Daí que a fonte, no ordenamento brasileiro, cumpre papel de agente coletor de tributos, recebendo, em confiança, valores pagos pelos verdadeiros sujeitos passivos e incumbindo--se de repassá--los ao Fisco; não o fazendo, configura--se a apropriação indébita.

Ao tratar a conduta da fonte retentora como apropriação indébita, o legislador toma partido na questão da natureza da atuação da fonte: esta não é mero sujeito passivo (responsável), mas vero agente arrecadador. Com efeito, fosse a fonte responsável tributário, então teria ela obrigação em nome próprio, posto que referente a conduta de terceiro (do contribuinte); o não recolhimento do tributo não seria uma apropriação indébita; seria mera falta de pagamento. A prisão, neste caso, seria por mera dívida tributária. Seria, enfim, prisão por dívida e, enquanto tal, inconstitucional, já que não se a admite, senão nos caso de depositário infiel ou alimentos (art. 5º, LXVII).²⁴⁸

Nesses limites é que se deve entender, igualmente, a figura do inciso II do art. 2º da Lei 8.137/90: não revigora ela a prisão por dívida; o crime não está em não pagar algo que se deve, mas em não se recolher aos cofres públicos algo que foi, afinal, descontado ou cobrado de quem devia.

Criticável a redação do dispositivo, já que a fonte não é sujeito passivo, mas mero agente coletor; sujeito passivo é aquele que teve o tributo retido; entretanto, a circunstância de o próprio Código Tributário Nacional se referir à fonte como responsável, em matéria de Imposto de Renda (art. 45, parágrafo único), justifica a posição do legislador. A Lei n. 8.137/90 é mais precisa que a antiga apropriação indébita. Esta se fixava nas espécies tributárias (contribuições previdenciárias retidas dos segurados e não repassadas aos cofres públicos; retenção na fonte do Imposto de Renda e empréstimos compulsórios; valores descontados ou recebidos de terceiros em matéria do imposto do selo ou do imposto de consumo; e finalmente o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) cobrado e não recolhido). Na figura penal atual, a ênfase está na circunstância de descontar ou cobrar tributo ou contribuição social de terceiro e deixar de recolher o montante aos cofres públicos. Afastando--se da figura da apropriação indébita (art. 168 do Código Penal), deixa de haver espaço para questionamento acerca da intenção do agente de apropriar--se do valor retido. Com a nova redação, fica claro que se não houver o desconto ou a retenção, não há que cogitar crime. Afasta--se, daí, a possibilidade de se punir a fonte que não recolheu o tributo mas tampouco deixou de efetuar a retenção. Se, por engano, o pagamento foi feito sem retenção, a fonte pagadora torna--se responsável pelo recolhimento do tributo, mas o inadimplemento deste não se enquadrará na hipótese, já que não terá havido qualquer retenção ou cobrança. Se, entretanto, a fonte pagadora efetua o pagamento líquido ao beneficiário e este, por sua vez, dá quitação àquela, então desaparece a relação (privada) entre a fonte e o beneficiário. Ora, se este deu quitação àquela foi porque tudo aquilo que ela devia já foi pago; se o último não recebeu o montante total foi porque houve uma retenção. Esta, logicamente, só tem espaço se, antes, houve quitação do total da dívida. Ou seja: negar a natureza de retenção é rejeitar que tenha desaparecido a relação privada entre fonte e beneficiário; se aquela só tivesse pago parte de sua obrigação, restando algo a pagar, então a relação obrigacional persistiria até o último pagamento. Por outro lado, parece superada a possibilidade de se cogitar da prisão para o caso do não recolhimento do IPI, já que neste não há retenção ou desconto; o imposto é devido no momento da saída do produto do estabelecimento industrial (ou equiparado), pelo próprio contribuinte. A evidência está no fato de o imposto ser devido mesmo na hipótese de inadimplemento do preço por parte do adquirente do produto industrializado. Finalmente, o afastamento da figura da apropriação indébita já não mais permite que o agente alegue que o tipo penal não teria sido preenchido se o valor retido e não recolhido está contabilizado. Tal argumento seria válido se fosse relevante, para a configuração do crime, que o agente se apropriasse do valor. Neste caso, a contabilização do valor como um passivo seria evidência de que a apropriação não teria ocorrido. Na nova figura penal, basta que não se recolha o montante retido, irrelevante a intenção de se apropriar definitivamente do valor. O dolo (regra na matéria penal) estará presente se demonstrada a intenção de não recolher o montante no prazo devido.” SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 23 out. 2023, p. 488.

²⁴⁸ SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 23 out. 2023, p. 488.

O STF²⁴⁹ tem o seguinte posicionamento a respeito do tributo retido na fonte, ao passo que o STJ²⁵⁰ tem o seguinte e o TRF3²⁵¹ esse e o TFR4²⁵² decide desse modo.

²⁴⁹ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). COBRANÇA EM FACE DAS ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE. A jurisprudência da Corte e a doutrina especializada, quando tratam do art. 153, inciso III, e do art. 195, inciso I, c, da Constituição Federal, preceituam estarem as materialidades do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido conectadas com a existência de acréscimo patrimonial. 2. Embora as entidades fechadas de previdência privada não tenham fins lucrativos (não podendo distribuir lucros) e, contabilmente, apurem superávits ou déficits, podem elas auferir lucro, renda ou proventos de qualquer natureza (em outros termos, acréscimos patrimoniais), para fins de incidência do IR ou da CSLL. Ademais, o texto constitucional não exige que o contribuinte tenha, necessariamente, fins lucrativos para ficar sujeito àqueles tributos. 3. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 699: “É constitucional a cobrança, em face das entidades fechadas de previdência complementar não imunes, do imposto de renda retido na fonte (IRRF) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)”. 4. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento. STF - RE: 612686 SC, Relator: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 03/11/2022, Tribunal Pleno, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-240 DIVULG 25-11-2022 PUBLIC 28-11-2022.

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. RETENÇÃO NA FONTE. LEI ORDINÁRIA. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade em que se discute a constitucionalidade da retenção na fonte do Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisões da Justiça do Trabalho, da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP. 2. A disciplina da retenção de valores pela fonte pagadora não necessita de lei complementar, não se enquadrando no conceito de fato gerador, base de cálculo, contribuinte de tributos (CF, art. 146, a), ou mesmo obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (CF, art. 146, b). 3. A obrigação do responsável tributário no recolhimento na fonte dos rendimentos tributáveis não se confunde com a obrigação tributária prevista no art. 128 do Código Tributário Nacional ou no art. 150, § 7º, da Constituição Federal. 4. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pela constitucionalidade da retenção na fonte como técnica de arrecadação de tributos. Precedentes. 5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente. Fixação da seguinte tese: “É constitucional a retenção na fonte como técnica de recolhimento de tributos. STF - ADI: 3141 DF - DISTRITO FEDERAL 0000496-04.2004.1.00.0000, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 13/12/2018, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-025 08-02-2019.

AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA. REPARTIÇÃO DIRETA DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. ARTIGO 157, I, DA CF/88. RENDIMENTOS PAGOS A QUALQUER TÍTULO. ALCANCE. PARCELA RETIDA PELAS UNIDADES SUBNACIONAIS. PAGAMENTOS FEITOS A PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS PELO FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS. POSSIBILIDADE. 1. A Constituição de 1988 preceitua pertencer às unidades subnacionais o valor advindo do imposto de renda incidente sobre “rendimentos pagos, a qualquer título”, por elas, por suas autarquias ou pelas fundações que instituírem ou mantiverem, não se utilizando das expressões limitativas presentes nas Cartas anteriores nem de outras similares a elas. 2. Pertence aos estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto de renda incidente na fonte sobre os pagamentos feitos por eles, por suas autarquias ou pelas fundações que instituírem ou mantiverem a pessoas físicas ou jurídicas em razão do fornecimento de bens ou serviços. As referidas pessoas têm o direito de reter na fonte o produto decorrente da mencionada incidência tributária, independentemente de essa obrigação acessória estar prevista em legislação infraconstitucional federal. 3. Ação cível originária julgada procedente. Sem custas. Condenação da ré ao pagamento de honorários advocatícios, arbitrados em 10% sobre o valor da causa. STF - ACO: 2897 AL 4002549-64.2016.1.00.0000, Relator: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 11/10/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 11/11/2021.

²⁵⁰ PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NA FONTE. RENDIMENTOS PAGOS A SOCIEDADES EMPRESÁRIAS COM DOMICÍLIO FISCAL NO CANADÁ, CHILE, ARGENTINA, PERU. DESPROVIMENTO DO AGRAVO INTERNO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. I - Na origem, trata-se de mandado de segurança com o intuito de afastar a incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF sobre pagamentos de serviços técnicos e de assistência técnica, sem transferência de tecnologia, efetuados a empresas situadas no Canadá, Chile, Argentina e Peru, excepcionadas as hipóteses em que o prestador de serviços possua estabelecimento permanente no Brasil, conforme previsto no

art. 7º dos respectivos tratados internacionais contra dupla tributação. Na sentença a segurança foi parcialmente concedida. No Tribunal a quo, a sentença foi reformada.

II - Como visto, o recurso especial tem origem em mandado de segurança por meio do qual a empresa impetrante defende a não incidência da tributação partindo de uma narrativa que consiste, basicamente, na contratação de uma empresa sediada no exterior que vem a prestar, no Brasil, serviços técnicos sem a transferência de tecnologia. Para a empresa impetrante, a não incidência seria justificada pelo art. 7º dos Tratados Contra Dupla Tributação celebrado entre Brasil e os países Canadá, Chile, Argentina e Peru.

III - Inicialmente, considerando que a recorrente aponta que a discussão dos autos seria objeto do REsp 1.161.467/RS, como argumento de defesa para afastar a tributação pelo IRRF, é mister esclarecer que, naquela oportunidade, o Superior Tribunal de Justiça se posicionou contra a incidência do tributo sobre remessas ao exterior decorrente do pagamento pela prestação de serviços técnicos, sem transferência de tecnologia, ao interpretar a expressão "lucro", contida no art. 7º, como sendo "lucro operacional". Entretanto, atualmente, a discussão acerca da tributação dos pagamentos decorrentes da prestação de serviços técnicos, sem transferência de tecnologia, possui contornos outros.

IV - A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp n. 1.759.081/SP, da relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, reconheceu a incidência de IRRF na remessa de valores à empresa contratada, independentemente de transferência de tecnologia, na hipótese em que houver a previsão contida no protocolo anexo ao tratado que conferir à situação o regime jurídico do pagamento de royalties, cuja regra de tributação adota a fonte como elemento de conexão.

V - Em síntese, no julgamento do REsp n. 1.759.081/SP, adotou-se o posicionamento de que o art. 7º dos Tratados Internacionais contra Dupla Tributação possui natureza residual, cabendo a análise primordial de previsões específicas de tributação que, se omissas, autorizariam a aplicação da regra remanescente, tributando-se o valor no país sede da empresa estrangeira contratada.

VI - No presente caso, os tratados contra dupla tributação celebrados com a Argentina, Canadá, Chile e Peru possuem, em seus protocolos anexos, previsão acerca da sujeição dos pagamentos pela prestação de serviço técnico, ainda que sem transferência de tecnologia, ao regime jurídico do pagamento de royalties, cuja regra de tributação adota a fonte como elemento de conexão, ou seja, no Brasil, mediante a incidência do IRRF. Agravo interno improvido. AgInt no REsp n. 1.863.764/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 19/6/2023, DJe de 22/6/2023.

²⁵¹ DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. REDIRECIONAMENTO (ART. 135, II, DO CTN). INEXISTÊNCIA DE PROCEDIMENTO FISCAL PARA APURAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. DESCABIMENTO DA COBRANÇA PERANTE O CONTRIBUINTE. COMPENSAÇÃO E PARCELAMENTO. QUITAÇÃO DO TRIBUTO DEVIDO PELA FONTE PAGADORA. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO NÃO PROVIDAS. 1. Não se admite a alegação de responsabilidade solidária do autor sobre o repasse do IRRF devido aos cofres públicos apenas por exercer cargo de diretor na empresa pagadora, nos termos do art. 8º do Decreto-Lei nº 1736/1979. 2. A pretendida responsabilização tributária demanda a comprovação, por parte da Fiscalidade, de alguma das hipóteses previstas no art. 135, do CTN. Dessa forma, necessária se faz a demonstração da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ou ainda da dissolução irregular da empresa, inadmitindo-se, em dito contexto, a pessoal responsabilização tão-somente em virtude do inadimplemento de tributos. 3. Competia a Fazenda Nacional requisitar esclarecimentos da empregadora do autor, responsável pelo repasse e emissão da DIRF, e apurar eventual responsabilidade da empresa ou de terceiros através de procedimento administrativo adequado, sujeito ao contraditório, e não efetuar a glosa do tributo retido na fonte. 4. Ademais disso, como visto em sentença, a empresa INEPAR, mediante compensação e parcelamento, procedeu à quitação do débito. Os débitos inscritos na CDA nº. 80.1.21.110520-06 foram objetos de compensação, devidamente homologada, por meio de PER/DCOMP, à exceção dos débitos mês de outubro, novembro e dezembro, em que o saldo devedor foi parcelado. 5. Em que pese o autor ter exercido o cargo de diretor na empresa responsável pela retenção do IRPF e conseqüente repasse ao Fisco, o débito discutido nos autos não se refere ao valor eventualmente devido pela pessoa jurídica, fonte pagadora, mas sim, ao declarado pela pessoa física em sua Declaração de Ajuste Anual e tido como compensando indevidamente, por ausência de comprovação do efetivo recolhimento do imposto retido. 6. Assim, tendo em vista que o imposto retido de janeiro/13 a dezembro/13, declarado em DIRF, foi em parte compensado e em parte parcelado pela empresa INEPAR S.A. INDÚSTRIA E CONSTRUÇÕES, não há que se falar em qualquer valor devido pelo apelado em lançamento suplementar, sob pena de cobrança em dobro. 7. Apelação e remessa oficial não providas. TRF-3 - ApelRemNec: 50255005920214036100 SP, Relator: MARLI MARQUES FERREIRA, Data de Julgamento: 28/06/2023, 4ª Turma, Data de Publicação: DJEN DATA: 04/07/2023.

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

FONTE PAGADORA. RETENÇÃO NA FONTE INFORMADA EM DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. GLOSA DE DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO. RESPONSABILIZAÇÃO DO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE. APELAÇÃO NÃO PROVIDA. 1. Cinge-se a controvérsia acerca de crédito tributário inscrito em Dívida Ativa da União referente à compensação indevida de imposto de renda retido na fonte. 2. A cópia de descrição dos fatos e enquadramento legal de ID 67682766 – fl. 44 demonstra que o Lançamento nº. 13888.600161/2015-04 pautou-se em alegada compensação indevida correspondente à diferença entre o valor de imposto retido na fonte declarado pelo contribuinte (R\$ 22.228,44) e o total declarado em DIRF pela fonte pagadora (R\$0,00). 3. Tratando-se de rendimentos tributáveis pagos em Reclamação Trabalhista, cumpre à fonte pagadora, pessoa jurídica obrigada ao pagamento, reter o imposto de renda na fonte, nos termos do art. 718, do Decreto nº 3000, de 1999, aplicável à época, entregando ao contribuinte o valor já líquido. 4. Comprovado que a fonte pagadora efetuou a retenção do imposto de renda, é incorreta a glosa da dedução informada na declaração de ajuste anual, e por consequência, indevido o lançamento do imposto suplementar correspondente. Ressalte-se que o valor glosado pela Receita Federal não foi recebido pelo contribuinte, vez que retido pela fonte pagadora. A incidência de imposto de renda sobre tal valor configuraria bis in idem. 5. Apelação não provida. TRF-3 - ApCiv: 00021607920154036134 SP, Relator: Desembargador Federal MARLI MARQUES FERREIRA, Data de Julgamento: 26/04/2021, 4ª Turma, Data de Publicação: DJEN DATA: 05/05/2021.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO. IMPOSTO RETIDO PELA FONTE PAGADORA NÃO REPASSADO AOS COFRES PÚBLICOS. DANOS MORAIS. EXCLUSÃO. APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA. I - O IRPF é tributo cujo fato gerador é complexo, motivo por que impõe a lei a obrigatoriedade da declaração de ajuste pelo contribuinte. Nessa sistemática, as retenções na fonte são meras antecipações do pagamento do imposto presumivelmente devido, a ser apurado em declaração de ajuste anual, apresentada sempre no exercício financeiro seguinte ao da percepção dos rendimentos. II - Sem razão a apelante. Verifica-se pela documentação juntada aos autos que o apelado atendeu à intimação e apresentou os documentos solicitados pelo Fisco, conforme Termo de Entrega de Documentação - Malha Fiscal, juntado aos autos (fl. 24). O vínculo empregatício do apelado com a empresa Dimper Comercial Ltda, inscrita no CNPJ 02.938.268/0001-02 foi devidamente comprovado. O Autor apresentou a ficha de registro de empregados na fonte pagadora Dimper Comercial Ltda (fls. 107/108). Ademais, o informe de rendimento (doc. 07) fornecido pela fonte pagadora (empresa Dimper) demonstra que o apelado inseriu na sua declaração de imposto de renda os dados de acordo com o que consta da informação fornecida pela empresa (fonte pagadora retentora do IRRF). III - O lançamento de ofício, mediante glosa do pagamento declarado pelo autor, se deu à revelia dos documentos apresentados pelo Autor. A União conforme informações nos autos não apenas extraviou os documentos que lhes foram entregues, como ao invés de intimar o contribuinte para apresentar novos documentos, simplesmente efetuou o lançamento tributário. IV - No caso do imposto de renda retido na fonte o empregador é o responsável tributário pelo pagamento do imposto, nos termos dos artigos 121 e 128 do CTN. A parte Autora foi prejudicada pelo extravio dos documentos apresentados e lançamento ex officio, pela administração tributária, sem que houvesse nova intimação. Todavia, tal fato não leva a condenação em dano moral em razão de que não houve a efetiva demonstração dos prejuízos supostamente sofridos, não ocorrendo lesão na sua vida privada, honra e imagem. Ademais, o lançamento na execução fiscal, para cobrança de débito, por si só, não leva a indenização a autorizar a indenização por danos morais. Assim, deve ser mantida em parte a r. sentença apenas para desconstituir o crédito tributário lançado através de notificação 2008/603112305237100. V - Assim, deve ser mantida em parte a r. sentença para desconstituir o crédito tributário lançado através de notificação 2008/603112305237100, excluindo da condenação da União ao pagamento dos danos morais arbitrados em R\$ 48.364,64. VI - Considerando que somente um dos pedidos realizados no percentual mínimo do § 3º do art. 85 do Novo CPC, sobre o valor atribuído à causa (R\$ 50.000,00), a serem suportados na proporção de 50% (cinquenta por cento) por cada uma das partes em litígio. VII- Apelação parcialmente provida. TRF-3 - ApCiv: 00095301620124036102 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL ANTONIO CEDENHO, Data de Julgamento: 03/07/2019, TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:11/07/2019.

²⁵² TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. AUSÊNCIA DE REPASSE DO TRIBUTO. Débitos relativos a imposto de renda retido na fonte (art. 43, parágrafo único, do CTN). É atribuída à fonte pagadora a responsabilidade pela retenção e pelo repasse aos cofres públicos. Sem a entrega das importâncias retidas, inviável a responsabilização do contribuinte que sofreu a retenção. Precedentes deste Tribunal. TRF-4 - AC: 50137700720164047100 RS 5013770-07.2016.4.04.7100, Relator: ANDREI PITTEN VELLOSO, Data de Julgamento: 26/09/2017, SEGUNDA TURMA.

2.3.3.9. A manifestação de vontade do contribuinte nas relações jurídicas.

A manifestação de vontade do contribuinte desempenha um papel fundamental nas relações jurídicas, principalmente no âmbito fiscal e tributário. Ela se refere à expressão de vontade do indivíduo ou empresa em cumprir suas obrigações fiscais, como o pagamento de impostos, a apresentação de declarações e a conformidade com as normas tributárias.

O contribuinte expressa sua vontade de cumprir com suas obrigações fiscais ao apresentar sua declaração de imposto de renda, fornecendo informações precisas sobre sua renda e patrimônio. O ato de pagar impostos é uma manifestação clara de cumprimento das obrigações fiscais. O contribuinte demonstra sua intenção de obedecer à legislação tributária ao efetuar os pagamentos devidos.

Quando o contribuinte discorda de uma determinação fiscal, ele pode contestá-la por meio de recursos administrativos ou judiciais, o que também é uma manifestação de sua vontade de buscar um resultado diferente. Empresas podem manifestar sua vontade de otimizar suas obrigações fiscais por meio do planejamento tributário, buscando estratégias legais para reduzir a carga tributária. A conformidade com todas as normas tributárias, como o cumprimento de prazos e a manutenção de registros precisos, reflete a intenção do contribuinte de agir de acordo com a lei.

É importante destacar que a manifestação de vontade do contribuinte deve estar alinhada com a legislação tributária vigente. O descumprimento das obrigações fiscais pode resultar em sanções e penalidades. Além disso, em muitos sistemas legais, a manifestação de vontade do contribuinte é considerada como um elemento-chave na análise da legalidade e validade das transações e relações fiscais. Portanto, a manifestação de vontade do contribuinte desempenha um papel crucial nas relações jurídicas relacionadas aos tributos e é essencial para manter a transparência, a justiça fiscal e o funcionamento

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE DE PAGAMENTO. INOCORRÊNCIA DO REPASSE DO TRIBUTOS AOS COFRES PÚBLICOS. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE. 1. Os processos de apuração fiscal devem respeitar o princípio da verdade real, de modo que é permitido, na busca dessa verdade real ou material, uma instrução probatória mais ampla, podendo a retenção do imposto de renda ser comprovada por intermédio de outros documentos além do Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte. 2. Comprovada a retenção do tributo, cabe ao Fisco, cobrar da fonte pagadora o valor do tributo retido na fonte, mas não direcionado aos cofres públicos. TRF-4 - APELREEX: 50150996820134047000 PR 5015099-68.2013.4.04.7000, Relator: JORGE ANTONIO MAURIQUE, Data de Julgamento: 02/04/2014, PRIMEIRA TURMA.

adequado do sistema tributário. De acordo com Renato Cunha²⁵³:

Demonstrada a existência de um espaço autorizado legalmente para que a manifestação de vontade do contribuinte atue em relação a questões procedimentais e de prova, sem que se possa, contudo, constituir a relação jurídica tributária exclusivamente pelo consenso se não houver a subsunção à hipótese de incidência.²⁵⁴

²⁵³ “Surge, daí, uma dúvida pertinente: a aceitação sobre procedimentos de cálculo de tributos, renúncias a discussões e confissões sobre fatos, seriam ilegítimos, por supostamente afrontarem direitos irrenunciáveis do contribuinte ou do Estado? Em relação a este, o problema é de fácil solução: havendo autorização legislativa e a observância dos requisitos de Direito Financeiro pertinentes, não parece existir dúvidas quanto à possibilidade de “renúncias”, inclusive que constituam renúncia fiscal, como se denota do art. 14, da Lei Complementar n. 101/2000, a LRF. E em relação ao sujeito passivo da relação tributária? Tratar-se-ia de um direito indisponível do contribuinte, como afirma ROQUE CARRAZZA?¹⁸⁵⁸ Temos, com HUGO DE BRITO MACHADO, que o “exercício do direito é sempre renunciável, pois tal renúncia faz parte do direito à liberdade”.¹⁸⁵⁹ A tributação atinge primordialmente o patrimônio do contribuinte e, para isso, os ordenamentos jurídicos contemporâneos preveem diversas garantias para evitar o arbítrio estatal. Contudo, não nos parece que a questão patrimonial se constitua em direito irrenunciável, pelo contrário; é exatamente nesse campo que a liberdade parece ser das mais amplas em relação à alienação ou a renúncia, vale dizer, o *jus fruendi*, e, quiçá, com limites, até o *jus abutendi*. No limite, o cidadão pode alienar gratuitamente seu patrimônio em favor do Estado por meio de doações se assim o quiser, o que parece corroborar a renunciabilidade da questão patrimonial, mesmo na relação cidadão Estado. Obviamente que, como bem aponta ÁVILA, há direitos fundamentais envolvidos na matéria tributária que não podem ser renunciados.¹⁸⁶⁰ Mas cremos existir espaço – observados os limites legais – para determinadas renúncias, em relação ao direito de prova. [...] Ou seja, a vontade do contribuinte manifestada em verdadeiros “negócios jurídicos tributários” é desinfluyente em relação à fixação do que é devido (*an debeat*), ainda que possa servir para questões probatórias quanto à ocorrência dos fatos jurídicos tributários.¹⁸⁶² Mas é relevantíssima e surte efeitos se assim o prever o ordenamento jurídico, em relação ao quanto é devido (*quantum debeat*), como um dos meios de “prova” indireta da base de cálculo.¹⁸⁶³ Ora, se é possível a prova indireta realizada unilateralmente pelo Estado com posterior impugnação – ou não – do sujeito passivo, não parece desarrazoado afirmar que a prova indireta aceita de livre e espontânea vontade por este por meio de opções de regime e declarações, ou seja, consensualmente, não seja possível.¹⁸⁶⁴ Soma-se a esta última hipótese o fato de ser ainda um meio mais democrático e participativo de aplicação do Direito. Os excessos decorrentes de cálculos aproximativos somente precisam ser razoáveis, pois o patrimônio é direito renunciável: a razoabilidade desse quantum resolve-se também por consenso, seja entre os interessados na discussão administrativa, seja pela progressiva construção de sentidos e limites na decisão de litígios pelo Judiciário.” CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária**: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica / Carlos Renato Cunha; orientadora: Betina Treiger Gruppenmacher. – Curitiba, 2019, p. 495-497.

²⁵⁴ CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária**: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica / Carlos Renato Cunha; orientadora: Betina Treiger Gruppenmacher. – Curitiba, 2019, p. 495.

Note-se que a desconfiança e a confiança são constantemente postas em prova no trato da praticabilidade, pois de acordo com Daniel Giotti²⁵⁵:

Quando o direito objetivamente absorve a confiança do contribuinte para fundamentar o uso da praticabilidade, em vez de bloquear sua vontade, confia nela para “dar-lhe a opção de adoção dos mecanismos simplificadores, ou, ainda, invertendo os riscos, diferir para o terceiro o pagamento do tributo, ou, mesmo, transferir para o sujeito passivo todos os encargos de delimitação e de apuração do fato gerador e do crédito da obrigação tributária correspondente”²⁵⁶

O STJ²⁵⁷ não enfrenta propriamente o modelo de praticabilidade proposta ao

²⁵⁵ Tem-se, então, que o consentimento do contribuinte seria uma forma de se aplicar o princípio da praticabilidade, variando o grau de importância para a manifestação de vontade do contribuinte⁹¹⁴. Sem ainda estabelecer que seja possível, fundamentando-se na própria praticabilidade, que a manifestação de vontade do contribuinte seja irrelevante, a tese de Carlos Muzzi Filho não deixa dúvida de que o consentimento é um critério legitimador dos regimes simplificados e alternativos. Conforme a jurisprudência e a legislação tributária, isso fica mais claro. Durante o julgamento da ADI 1.851/AL, o Ministro Marco Aurélio, presidente, ao proferir o último voto, depois de assentar sua perplexidade em admitir a constitucionalidade de um dispositivo que vedaria o próprio fisco de buscar eventual diferença a maior da base de cálculo realmente ocorrida em relação à base de cálculo presumida, afirmou que isso se daria porque “difícilmente teremos uma hipótese em que o valor presumido ficará aquém daquele resultante do fato gerador”⁹¹⁵. Dialogando com outros Ministros, ele faz referência ao sistema de apuração do IRPJ por lucro presumido e, realça que a adesão a ele é opcional⁹¹⁶. No mesmo julgamento, o relator chamou a atenção, em duas passagens de seu voto, para a facultatividade do regime simplificado imposto pelo Estado de Alagoas àquela época [...]. A modulação, de qualquer forma, ocorreu, fixando-se uma mudança de orientação jurisprudencial, mas se discute o consentimento do contribuinte como critério legitimador dos mecanismos de praticabilidade. Na legislação tributária, tem-se que o artigo 10, da Lei Federal 9.250/1996, o artigo 26, da Lei Federal 9.430/1996 e artigo 16, da LC 123/2006, colocam expressamente como opções os regimes da dedução simplificada no Imposto de Renda das Pessoas Físicas, da apuração do IRPJ pelo lucro presumido e do SIMPLES NACIONAL. PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade na tributação**/Daniel Giotti de Paula. – Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 420-421.

²⁵⁶ PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade na tributação**/Daniel Giotti de Paula. – Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 418.

²⁵⁷ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. IPTU. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO VENCIMENTO DA EXAÇÃO. PARCELAMENTO DE OFÍCIO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA. NÃO CONFIGURAÇÃO DE CAUSA SUSPENSIVA DA CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO. MORATÓRIA OU PARCELAMENTO APTO A SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NECESSÁRIA MANIFESTAÇÃO DE VONTADE DO CONTRIBUINTE. PARCELAMENTO DE OFÍCIO. MERO FAVOR FISCAL. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015. ART. 256-I DO RISTJ. RECURSO ESPECIAL DO MUNICÍPIO DE BELÉM/PA A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. Tratando-se de lançamento de ofício, o prazo prescricional de cinco anos para que a Fazenda Pública realize a cobrança judicial de seu crédito tributário (art. 174, caput do CTN) referente ao IPTU, começa a fluir somente após o transcurso do prazo estabelecido pela lei local para o vencimento da exação (pagamento voluntário pelo contribuinte), não dispondo o Fisco, até o vencimento estipulado, de pretensão executória legítima para ajuizar execução fiscal objetivando a cobrança judicial, embora já constituído o crédito desde o momento no qual houve o envio do carnê para o endereço do contribuinte (Súmula 397/STJ). Hipótese similar ao julgamento por este STJ do REsp. 1.320.825/RJ (Rel. Min. GURGEL DE FARIA, DJe 17.8.2016), submetido ao rito dos recursos repetitivos (Tema 903), no qual restou fixada a tese de que a notificação do contribuinte para o recolhimento do IPVA perfectibiliza a constituição definitiva do crédito tributário, iniciando-se o prazo prescricional para a execução fiscal no dia seguinte à data estipulada para o vencimento da exação. 2. O parcelamento de ofício da dívida tributária não configura causa interruptiva da

passo que o TRF3²⁵⁸ esse e o TFR4²⁵⁹ decide com vista a esse modelo mas sem adentrar ao mérito do modelo propriamente dito.

2.3.3.10. Conceitos jurídicos indeterminados (adequada);

contagem da prescrição, uma vez que o contribuinte não anuiu. 3. O contribuinte não pode ser despedido da autonomia de sua vontade, em decorrência de uma opção unilateral do Estado, que resolve lhe conceder a possibilidade de efetuar o pagamento em cotas parceladas. Se a Fazenda Pública Municipal entende que é mais conveniente oferecer opções parceladas para pagamento do IPTU, o faz dentro de sua política fiscal, por mera liberalidade, o que não induz a conclusão de que houve moratória ou parcelamento do crédito tributário, nos termos do art. 151, I e VI do CTN, apto a suspender o prazo prescricional para a cobrança de referido crédito. Necessária manifestação de vontade do contribuinte a fim de configurar moratória ou parcelamento apto a suspender a exigibilidade do crédito tributário. 4. Acórdão submetido ao regime do art. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 256-I do RISTJ, incluído pela Emenda Regimental 24 de 28.9.2016), cadastrados sob o Tema 980/STJ, fixando-se a seguinte tese: (i) o termo inicial do prazo prescricional da cobrança judicial do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU inicia-se no dia seguinte à data estipulada para o vencimento da exação; (ii) o parcelamento de ofício da dívida tributária não configura causa interruptiva da contagem da prescrição, uma vez que o contribuinte não anuiu. STJ - REsp: 1641011 PA 2016/0313842-4, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 14/11/2018, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 21/11/2018.

²⁵⁸ PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. REVISÃO. MATÉRIA DE FATO. PROVA. PERÍCIA TÉCNICA. IMPOSSIBILIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. - Em vista da conformação normativa do parcelamento, bem como seus efeitos jurídicos, a garantia fundamental de amplo acesso à prestação jurisdicional tem de ser harmonizada com a boa-fé, com a segurança jurídica e com a livre manifestação de vontade do contribuinte quando adere ao acordo, sobretudo confessando a dívida. A esse respeito, o E.STJ firmou Tese no Tema 375 no sentido de a confissão pertinente ao parcelamento permitir o questionamento judicial da mesma dívida no que se refere a seus aspectos jurídicos, mas não quanto a aspectos fáticos (salvo em caso de defeito causador de nulidade do ato jurídico, como erro, dolo, simulação e fraude)- A controvérsia reside na diferença entre os cálculos efetuados pela Receita Federal do Brasil e aqueles que, segundo o autor, ora apelante, seriam os corretos, apresentando uma divergência de mais de duzentos mil reais. Daí porque a discussão sobre matéria de fato seria dirimida pela realização de perícia técnica insistente reclamada, porém inviável em vista do Tema 375/STJ, não havendo que se falar em dolo, simulação ou fraude - Apelação desprovida. TRF-3 - ApCiv: 50010397520174036128 SP, Relator: Desembargador Federal JOSE CARLOS FRANCISCO, Data de Julgamento: 30/09/2022, 2ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 04/10/2022.

²⁵⁹ AGRAVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL. PARCELAMENTO DO DÉBITO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. O parcelamento é causa de suspensão da exigibilidade dos débitos, nos termos do artigo 151, VI, do CTN. Para que os débitos sejam considerados como parcelados, não basta o requerimento de inclusão em parcelamento, como alega a agravante. Para a consolidação dos débitos, necessária a demonstração das formalidades previstas na Lei nº 10522, de 2002. Ocorre que no caso dos autos há uma simples manifestação de vontade do contribuinte (protocolo em 25 de abril de 2013), sem a resposta da Administração, o qual é condição para a efetivação do parcelamento. Desse modo, não tendo a agravante demonstrado o deferimento do seu requerimento de parcelamento de débitos, nos termos em que exige a lei, os créditos permanecem exigíveis e não cabe acolher pedido de suspensão da execução. TRF-4 - AI: 50121927120134040000 5012192-71.2013.4.04.0000, Relator: CARLA EVELISE JUSTINO HENDGES, Data de Julgamento: 26/08/2013, SEGUNDA TURMA.

Conceitos jurídicos indeterminados são termos ou expressões usados na legislação e no direito que não possuem uma definição precisa e objetiva, deixando espaço para interpretação e aplicação por parte das autoridades judiciais. Esses conceitos são deliberadamente amplos e abertos, o que lhes permite ser adaptados a uma variedade de situações e contextos.

O uso do "bom senso" em algumas leis implica que as decisões devem ser tomadas com base no senso comum, mas o que constitui "bom senso" pode variar de acordo com as circunstâncias. Muitas leis mencionam o "interesse público" como critério para a tomada de decisões, mas o que constitui interesse público pode ser debatido e varia de acordo com o contexto. A noção de "razoabilidade" é frequentemente utilizada para avaliar a validade de ações ou decisões, mas o que é considerado "razoável" pode ser subjetivo. O princípio da "proporcionalidade" é empregado para avaliar se uma medida é adequada e necessária, mas a interpretação da proporcionalidade pode ser complexa.

A presença de conceitos jurídicos indeterminados na legislação tem vantagens e desvantagens. Por um lado, eles permitem a adaptação da lei a diferentes situações e evitam a necessidade de leis detalhadas para cada cenário possível. Por outro lado, a falta de definição clara pode levar a disputas legais e incertezas na interpretação da lei. A interpretação de conceitos jurídicos indeterminados geralmente depende de precedentes, doutrina e princípios gerais do direito.

Os tribunais desempenham um papel crucial na definição desses conceitos por meio de suas decisões. A análise do contexto, da equidade e dos princípios fundamentais do direito é frequentemente necessária para determinar como esses conceitos devem ser aplicados em casos específicos. De acordo com Schoueri²⁶⁰: “existem conceitos indeterminados insuscetíveis de uma definição exata, em razão de que apenas podem ser entendidos a partir de um tipo social que não pode ser delimitado exatamente.”²⁶¹e, de acordo com Daniel Giotti²⁶²:

Enquanto a doutrina germânica, ao se referir a normas que permitem valoração ou correlação, denomina o fenômeno de tipo aberto (tipo improprio, como se perceberá), na tradição anglo-saxã prefere-se o termo conceito jurídico indeterminado ou standard.²⁶³

²⁶⁰ “É neste delicado equilíbrio que se encontrará o espaço para as cláusulas gerais e para os conceitos indeterminados, enquanto, insista-se, instrumentos de adaptação da própria lei. Spanner, conquanto admitindo as cláusulas gerais e conceitos indeterminados (já que sem ambos o legislador estaria impedido de atuar no Direito Tributário e econômico), alerta para a impossibilidade das cláusulas gerais “vagas”, que surgiriam quando se deixasse à discricionariedade do Executivo determinar os limites da liberdade e propriedade dos cidadãos. É assim que Klaus Tipke explica essa exigência: “A possibilidade, em princípio, do emprego de conceitos jurídicos indeterminados não desobriga o legislador, entretanto, de elaborar uma norma de modo tal que seja compatível com os princípios da clareza normativa e submissão ao Poder Judiciário; elas devem ser formuladas de modo que seus destinatários compreendam a situação jurídica e em sua conformidade possam conduzir seu comportamento”. Vale, aqui, a razoabilidade, raciocínio jurídico que leva a dizer que somente se aceita a cláusula geral ou o conceito indeterminado quando o legislador não teria um modo mais preciso de descrever a hipótese tributária ao mesmo tempo que se verifica que a rigidez do legislador poderia afastar a lei de seu objetivo. A pergunta que se imporá ao aplicador da lei será: poderia o legislador ter agido de outro modo? Ou, ainda: é razoável esperar que o legislador seja ainda mais preciso para descrever a situação tributável? Finalmente: tendo em vista a flexibilidade do cenário econômico, a norma teria igual efeito se fosse mais rígida? Claro que aqui, como em vários campos do Direito, a resposta dependerá de cada caso concreto.” SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 23 out. 2023, p.176.

²⁶¹ SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 23 out. 2023, p.174.

²⁶² “Para autores que adotam a dicotomia, porém, é dito que embora tipos e conceitos indeterminados sejam figuras semelhantes, chega-se a elas por raciocínios diversos: quando se lida com os tipos, não existem limites claros entre a parcela designada pela palavra e os demais aspectos da realidade, podendo-se acolher ou abandonar alguma característica do tipo, a depender das circunstâncias; já no caso de se conceituar, ainda que de forma indeterminada, tenta-se chegar aquela ideia ou essência imutável designada pelos termos, apenas não se conhecendo com clareza os limites da ideia ou das próprias palavras, que, não obstante, existem¹²¹. Por trás da discussão entre tipos (em sentido próprio) e conceitos está uma discussão importante sobre o princípio da legalidade tributária. Uma boa descrição do que isso representa está na obra de Humberto Ávila, ao tratar das regras de competência. Segundo o autor, a compreensão delas envolve uma discussão sobre conceitos (determinados classificatórios) e tipos (em princípio abertos), o que já encaminha a investigação de quais elementos prévios da norma tributária devem estar vazadas em lei e se o método de interpretação é, sempre, o subsuntivo.” PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade na tributação**/Daniel Giotti de Paula. – Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 98-99.

²⁶³ PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade na tributação**/Daniel Giotti de Paula. – Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 98.

São métodos interpretativos ao alcance do julgador e do homem médio para o auxílio da extração do sentido e alcance de determinadas normas jurídicas.

2.3.3.11. A contribuição do seguro de acidentes do trabalho Sat (adequada).

A Contribuição do Seguro de Acidentes do Trabalho (SAT) é um tributo brasileiro que faz parte do sistema de seguridade social e tem como objetivo financiar as despesas decorrentes de acidentes e doenças ocupacionais, bem como aposentadorias especiais de trabalhadores expostos a riscos ambientais no ambiente de trabalho.

O SAT está previsto na legislação brasileira e é regulamentado pela Previdência Social. A contribuição SAT é de responsabilidade das empresas, e sua alíquota varia de acordo com o grau de risco que a atividade econômica da empresa apresenta em relação a acidentes de trabalho. Quanto maior o risco de acidentes, maior é a alíquota do SAT, e vice-versa. A classificação do grau de risco é feita a partir da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), que define as categorias de atividades econômicas e seus respectivos graus de risco.

A contribuição SAT é utilizada para financiar despesas relacionadas a acidentes de trabalho, como tratamento médico, reabilitação, e até mesmo aposentadorias especiais de trabalhadores que tenham sido expostos a condições insalubres. Portanto, a contribuição desempenha um papel fundamental na proteção dos trabalhadores e no incentivo às empresas a adotarem medidas de segurança e prevenção de acidentes no local de trabalho. É importante que as empresas estejam cientes de suas obrigações em relação ao SAT, calculando corretamente a alíquota de acordo com o grau de risco de suas atividades e efetuando os pagamentos devidos.

Além disso, é essencial manter registros adequados de acidentes de trabalho e promover medidas de segurança no ambiente laboral para reduzir os riscos e, consequentemente, as alíquotas do SAT. A contribuição do SAT desempenha um papel importante na proteção dos trabalhadores e na promoção de ambientes de trabalho mais seguros. De acordo com Schoueri²⁶⁴:

²⁶⁴ “A lei fixava alíquotas da Contribuição conforme o risco da atividade fosse leve, médio ou grave, restando ao Decreto a difícil tarefa de, com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), identificar os ramos da indústria sujeitos a cada uma das alíquotas. O Supremo Tribunal Federal

Existe uma tendência recente na doutrina⁵² que procura apontar, com exemplos, para casos que teriam inserido verdadeiros tipos na hipótese tributária. Cita-se o caso da Contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho (SAT), prevista no art. 22, inciso II, da Lei n. 8.212/91, com a redação da Lei n. 9.528/97 e regulamentada, por último, pelo Decreto n. 2.173/97.²⁶⁵

concluiu pela constitucionalidade da referida lei, já que, na visão do Ministro Carlos Velloso, o Decreto seria mero “regulamento delegado, intra legem”, i.e., apenas estaria esclarecendo aquilo que a lei já previa, sem inovação⁵³. Admitir que o legislador tenha instituído tributos por meio de tipos é aceitar que aquela atividade “tipicamente” de risco alto tem um tributo e outra “tipicamente” de risco médio, outro tributo; a armadilha fica evidente quando se vê que uma atividade pode ser, simultaneamente, “tipicamente” de risco alto ou médio. Afinal, como o modo de pensar tipificante apenas colhe algumas características do tipo, sem se preocupar com suas fronteiras (sem conceituar), é bastante viável que uma mesma atividade tenha características que permitam inclusão tanto no risco “tipicamente” alto como no médio ou baixo. Fosse adequada a aproximação tipológica em matéria de instituição de tributos, então se tomariam, em três grupos, as “típicas” atividades de risco alto, médio ou leve. Não é difícil ver que, quando se fossem buscar as atividades em cada grupo, encontrar-se-iam várias que estariam em mais de um grupo. Ou seja, tomadas algumas características de certa atividade, essas seriam suficientes para dizê-la “tipicamente” de risco alto; por outras características, o risco seria médio, ou mesmo baixo. Considere-se, apenas a título de exemplo, a atividade de telemarketing. Possui algumas características “tipicamente” de risco baixo: atividade realizada em um ambiente de escritório (não de fábrica); o trabalhador permanece sentado em uma estação de trabalho; há horários para início e término do expediente; o local é limpo e bem iluminado etc. Ao mesmo tempo, poder-se-ia apontar que aquela atividade envolve um esforço repetitivo; a tensão e pressão pelo tempo para cada resposta; a poluição sonora, decorrente das centenas de pessoas falando simultaneamente no mesmo espaço etc., características “típicas” de um risco médio. O exemplo mostra que tanto acertaria o aplicador da lei ao incluir a atividade em um ou outro grupo. Ocorre que cada grupo tem um tratamento tributário diferente, já que a alíquota do SAT varia, conforme o risco da atividade. Considere-se, agora, um caso de um empregador que tivesse tomado todos os cuidados para reduzir os riscos de seu ambiente de trabalho: embora em geral os ambientes de telemarketing tenham alta poluição sonora, no caso particular, cada operador trabalha em uma cabine a prova de som; embora em geral haja pressão por tempo de resposta, no caso particular, isso não ocorre. Ainda assim, o raciocínio tipológico levaria a afirmar que a atividade de telemarketing é tipicamente de risco médio, pouco interessando os casos individuais. Esse raciocínio – diga-se desde já – não é estranho à história do Direito Tributário, a qual conheceu, como desdobramento da doutrina da consideração econômica, a consideração tipificante (typisierende Betrachtungsweise), segundo a qual seria uma peculiaridade do Direito Tributário não tratar de casos individuais, exigindo, daí, que não se subsumisse à norma a situação fática concreta, mas antes uma situação típica. Não é a tal exagero que leva a aplicação do conceito, mesmo que indeterminado. Todos têm uma ideia de o que é mais ou menos arriscado. Se for necessário exprimir em palavras, exigir-se-á enorme esforço para tanto e, ainda assim, não será possível dizer, com exatidão, a ideia que se tem na cabeça. Ou seja: à ideia (ao conceito) não falta clareza e determinação; ao termo (expressão linguística), sim. Por isso é que já se disse que na verdade não há conceitos indeterminados, mas “termos indeterminados de conceitos”. A diferença torna-se evidente: numa aproximação tipológica, não há espaço para raciocínios individuais, já que o aplicador da lei tomará em conta aquilo que, em geral, tipicamente, ocorre: se a atividade de telemarketing tem risco tipicamente médio, isso vale para todas. O raciocínio conceitual será diferente: tendo o aplicador da lei clareza quanto ao que considera risco alto, médio ou baixo, ele levará em conta as circunstâncias do caso concreto, para tomar sua decisão. A matéria tributária exige um raciocínio por exclusão: ou se aplica uma alíquota, ou outra. A decisão pode depender do caso concreto, mas não se admite a simultânea aplicação de ambas as alíquotas. Daí evidenciar-se a impossibilidade do raciocínio tipológico.” SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 23 out. 2023, p. 414-416.

²⁶⁵ SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 23 out. 2023, p. 414.

O STF²⁶⁶ tem o seguinte posicionamento a respeito do tributo retido na fonte com relação às suas alíquotas, ao passo que o STJ²⁶⁷ julga casos em que o contribuinte

²⁶⁶ AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO - SAT. ALÍQUOTA. FIXAÇÃO A PARTIR DE PAR METROS ESTABELECIDOS POR REGULAMENTAÇÃO DO CONSELHO NACIONAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL - CNPS. FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP E GRAU DE RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO - RAT - LEI FEDERAL 10.666/2003 E DECRETO 6.957/2009. VALIDADE. TEMA 554 DE REPERCUSSÃO GERAL. RE 677.725. Enquadramento da empresa no respectivo grau de risco acidentário. legislação infraconstitucional. ofensa indireta à constituição. fatos e provas. reexame. impossibilidade. súmula 279 do stf. agravo interno desprovido. honorários advocatícios majorados ao máximo legal em desfavor da parte recorrente, caso as instâncias de origem os tenham fixado, nos termos do artigo 85, § 11, do código de processo civil, observados os limites dos §§ 2º e 3º e a eventual concessão de justiça gratuita. manifesto intuito protelatório. imposição de multa de 5% (cinco por cento) do valor atualizado da causa, nos termos do artigo 1.021, § 4º, do código de processo civil, caso seja o nime a votação. STF - re: 1230051 sc, relator: luiz fux, data de julgamento: 22/08/2023, primeira turma, data de publicação: processo eletrônico dje-s/n divulg 30-08-2023 public 31-08-2023.

DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. RECEBIMENTO COMO AGRAVO INTERNO. POSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT. ALÍQUOTA. CONTROVÉRSIA DE ÍNDOLE INFRACONSTITUCIONAL. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se consolidou no sentido de admitir o recebimento de embargos de declaração como agravo interno, na hipótese de a parte recorrente impugnar todos os fundamentos da decisão embargada e buscar os excepcionais efeitos infringentes. Precedente. 2. Em atenção à celeridade processual, na hipótese de os fundamentos apresentados serem suficientes para a compreensão da controvérsia, dispensa-se, inclusive, a intimação da parte para complementar as razões (Rcl 32.796-ED, Rel. Min. Gilmar Mendes). 3. Quanto à alegação de ofensa ao art. 93, IX, da Constituição, pontuo que o Plenário deste Tribunal já assentou o entendimento de que as decisões judiciais não precisam ser necessariamente analíticas, bastando que contenham fundamentos suficientes para justificar suas conclusões (AI 791.292-QO-RG, Rel. Min. Gilmar Mendes). 4. Quanto à questão de fundo, para firmar entendimento diverso do acórdão recorrido quanto aos pontos aduzidos pela parte recorrente, seria indispensável o reexame do acervo probatório constante dos autos e da legislação infraconstitucional pertinente. Nessas condições, a hipótese atrai a incidência do enunciado da Súmula 279/STF. 5. Inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015, uma vez que não é cabível, na hipótese, condenação em honorários advocatícios (art. 25 da Lei nº 12.016/2009 e Súmula 512/STF). 6. Embargos de declaração recebidos como agravo interno, a que se nega provimento, com a aplicação da multa de 1% (um por cento) sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 1.021, § 4º, do CPC/2015. STF - ARE: 1406562 ES, Relator: ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 13/12/2022, Primeira Turma, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-258 DIVULG 15-12-2022 PUBLIC 16-12-2022.

²⁶⁷ TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO. CONTRIBUIÇÃO AO SAT/RAT. ALTERAÇÃO DA ALÍQUOTA POR DECRETO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. DISTINGUISHING. AFASTAMENTO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA. 1. A recorrente pretende se eximir do recolhimento da contribuição ao SAT, atualmente RAT, nos termos do reenquadramento determinado pelo Decreto 6.957/2009, a qual alterou o grau de risco de sua atividade sob o argumento de que seu reenquadramento promovido pelo Decreto 6.957/09 ofendeu os princípios que compõem o regime jurídico específico da contribuição ao SAT/RAT, bem como garantias asseguradas constitucionalmente aos contribuintes. 2. O Superior Tribunal de Justiça em caso análogo decidiu que a referida questão, diferentemente do que afirma a recorrente, é a tratada no RE 677.725/RS, Tema 554 - STF, ou seja, a legalidade da sistemática do cálculo do Seguro Acidente de Trabalho - SAT, sob o pálio das regras previstas no art. 202-A do Decreto 3.048/1999 com a redação dada pelo Decreto 6.957/09, que preveem a possibilidade de redução ou majoração da alíquota do Seguro Acidente de Trabalho SAT e dos Riscos Ambientais do Trabalho RAT, aferida pelo desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica. Precedente: AgInt nos EDcl no REsp 1.648.620/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 6/3/2020. 3. Agravo Interno não provido. STJ - AgInt no REsp: 1874989 RS 2020/0116154-3, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 06/10/2020, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/04/2021.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO DE ACIDENTES DO TRABALHO - SAT. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. DECRETO 6.042/2007. LEGALIDADE. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE FONTES DE ESTUDOS E PESQUISAS. REEXAME DE

tenta ser exonerado entre outras situações jurídicas e o TRF4²⁶⁸ discute sobre a competência da justiça especializada para julgar e processar o assunto.

2.3.3.12 Presunção de certeza e liquidez da dívida fiscal. (adequada)

PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. O Decreto 6.042/2007, em seu Anexo V, reequilibrava a Administração Pública em geral no grau de periculosidade médio, majorando a alíquota do Seguro de Acidentes de Trabalho - SAT para 2% (dois por cento), o que se aplica, de todo, aos municípios. Precedente: AgRg no REsp 1.515.647/PE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 9.6.2015, DJe 16.6.2015. 2. Quanto à alegação no sentido da ausência de fontes de estudos e pesquisas como meios justificáveis para a majoração da aludida alíquota, o Tribunal de origem expressamente asseverou: "os números extraídos do Anuário Estatístico de Acidentes do Trabalho - AEAT, elaborado pelos Ministérios da Previdência Social e do Trabalho e Emprego, objetivamente aferíveis, justificam adequadamente a elevação da alíquota". A revisão deste entendimento esbarra no óbice da Súmula 7/STJ. 3. Agravo Regimental não provido. STJ - AgRg no REsp: 1502533 PE 2014/0323692-1, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 20/08/2015, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 11/09/2015.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO - SAT. GRAU DE RISCO. CLASSIFICAÇÃO. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 283/STF. NECESSIDADE DE REEXAME DAS PROVAS DOS AUTOS. SÚMULA 7/STJ. 1. Este Superior Tribunal de Justiça possui o entendimento, nos termos do Enunciado da Súmula 351, de que: "A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.". 2. A parte agravante não impugnou o fundamento adotado pelo acórdão combatido concernente à inviabilidade da prova pericial voltada à aferição de compatibilidade entre um regulamento e um ato normativo superior. Incidência da Súmula 283/STF, em razão da inobservância do princípio da dialeticidade. 3. A revisão da classificação de risco da empresa recorrente, para efeitos de graduação da contribuição ao SAT, é vedada pela Súmula 7/STJ, tendo em vista a necessidade de reexame do contexto fático-probatório dos autos. 4. Agravo interno a que se nega provimento. STJ - AgInt nos EDcl no REsp: 1704391 RJ 2017/0271290-8, Relator: Ministro OG FERNANDES, Data de Julgamento: 11/10/2021, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 28/10/2021.

²⁶⁸ CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATO GERADOR. A cobrança da dívida tributária, ou a imposição de qualquer penalidade, exige a constituição do crédito tributário, sem o qual não há liquidez necessária à obrigação (art. 142 do CTN). No caso da execução trabalhista, ainda que a obrigação tenha nascido com a prestação de serviço, o crédito só vem a existir após a liquidação das verbas devidas ao empregado. Antes disso, sequer há base de cálculo que permita apurar o montante do tributo. Portanto, só há incidência de juros e multa moratórios sobre as contribuições previdenciárias depois de transcorrido o prazo para pagamento que sucede à citação. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. SEGURO DE ACIDENTES DO TRABALHO - SAT. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. A Justiça do Trabalho é competente para executar valores destinados ao custeio do seguro de acidentes do trabalho (SAT) da Previdência Social, decorrentes das decisões que proferir. VISTOS e relatados estes autos de AGRAVO DE PETIÇÃO interposto de decisão do Exmo. Juiz da 3ª Vara do Trabalho de Taquara, sendo agravante a UNIÃO e agravados JOSÉ NEURI OLIVEIRA DA LUZ E CALÇADOS AZALÉIA S.A. A União interpõe agravo de petição contra a decisão proferida pelo juiz Luís Fettermann Bosak (fl. 629), que rejeitou sua impugnação aos cálculos de liquidação. Requer a reforma da decisão, determinando-se a aplicação da taxa Selic para a atualização do crédito previdenciário desde o mês seguinte ao da prestação dos serviços, bem como da multa moratória. Também sustenta que a Justiça do Trabalho é competente para a apuração e execução das contribuições sociais a cargo da empregadora devidas ao Seguro de Acidente do Trabalho - SAT. Com contraminuta da executada, vêm os autos conclusos para julgamento. O Ministério Público do Trabalho manifesta-se à fl. 704, sem emitir parecer circunstanciado, opinando pelo prosseguimento do feito. É o relatório. ISTO POSTO: Conhecimento. Tempestivo o agravo (fls. 670 e 672) e dispensada a juntada de instrução. TRT-4 - AP: 01653002320055040383, Data de Julgamento: 26/05/2010, 3a. Turma.

A presunção de certeza e liquidez da dívida fiscal é um princípio fundamental no direito tributário, que estabelece que os valores declarados pelo Fisco, como a base de cálculo dos tributos devidos, são considerados corretos e incontestáveis, a menos que o contribuinte apresente provas em contrário. Em outras palavras, quando a administração tributária determina o valor de um tributo devido por um contribuinte, esse valor é presumido como certo e líquido, tornando-se uma dívida legalmente exigível. Para contestar ou modificar esse valor, o contribuinte deve apresentar provas concretas que demonstrem a incorreção da avaliação feita pelo Fisco.

A presunção de certeza e liquidez da dívida fiscal é uma forma de simplificar e agilizar o processo de cobrança de tributos, evitando controvérsias desnecessárias. No entanto, também coloca uma carga considerável sobre o contribuinte, uma vez que ele deve provar a inexistência ou incorreção dos valores apontados pela administração tributária. Para proteger os direitos dos contribuintes, é essencial que haja garantias e procedimentos legais para contestar as avaliações fiscais, como recursos administrativos e judiciais. Caso o contribuinte tenha elementos que evidenciem a incorreção da dívida fiscal, ele pode apresentar essas provas e argumentos para contestar a cobrança.

Em resumo, a presunção de certeza e liquidez da dívida fiscal é um princípio que simplifica o processo de arrecadação de tributos, mas é contrabalanceado pela necessidade de garantir que os contribuintes tenham meios adequados para contestar e comprovar a inexistência ou incorreção de valores tributários reclamados pela administração tributária. Isso contribui para um equilíbrio entre a eficiência na arrecadação e a proteção dos

direitos dos contribuintes. O STJ²⁶⁹ tem o seguinte posicionamento a respeito da presunção de certeza e liquidez da dívida fiscal, ao passo que o STF²⁷⁰ tem o seguinte e o

²⁶⁹ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA. ART. 202 DO CTN. ANÁLISE QUANTO AOS REQUISITOS. EXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ. JUNTADA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA EMBARGANTE. TRIBUTÁRIO. TAXA DE LIXO. COMPETÊNCIA. MUNICÍPIO. CONTROVÉRSIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. 1. O Tribunal de origem, soberano na análise das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, concluiu que a CDA preenche todos os requisitos legais, não havendo falar em nulidade. 2. O STJ tem decidido reiteradamente que não cabe apreciar, em Recurso Especial, se a CDA que instrui a Execução Fiscal preenche os requisitos formais para instauração do feito, por demandar exame da matéria fático-probatória (Súmula 7/STJ). 3. A Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de certeza e liquidez, e o ônus de ilidi-la é do contribuinte, cabendo-lhe, ainda, a juntada do processo administrativo, caso imprescindível à solução da controvérsia. 4. No que tange à questão da suposta inconstitucionalidade da taxa de lixo suscitada pelo agravante, não se pode conhecer da sua irrisignação, pois a matéria relativa à competência tributária do Município foi resolvida no âmbito constitucional, e sua análise resultaria em usurpação de competência do Supremo Tribunal Federal. 5. Agravo Interno não provido. STJ - AgInt no AREsp: 1217289 SP 2017/0300975-6, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 05/04/2018, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 23/11/2018.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973 NÃO CONFIGURADA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CDA. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAR O ENTENDIMENTO ALCANÇADO PELA CORTE DE ORIGEM. SÚMULA 7/STJ. 1. Não se configura a alegada ofensa ao artigo 535, II, do Código de Processo Civil de 1973, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou, de maneira amplamente fundamentada, a controvérsia, como lhe foi apresentada. 2. Como claramente se observa, não se trata de omissão, contradição ou obscuridade, mas sim de inconformismo direto com o resultado do acórdão, que foi contrário aos interesses da recorrente. 3. O Superior Tribunal de Justiça entende que "a presunção de certeza e liquidez da qual goza a Certidão de Dívida Ativa é relativa, sendo que, dada as circunstâncias de fato existentes, o magistrado pode requerer a comprovação de eventuais informações constantes da CDA, com o objetivo de lhes averiguar a veracidade" (AgRg no AREsp 770.465/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/10/2015, DJe 5/11/2015). 4. Modificar o entendimento firmado no acórdão recorrido, aferindo se as regularidades exigidas à Certidão de Dívida Ativa foram observadas, exigiria exceder as razões colacionadas naquele acórdão, o que demanda incursão no contexto fático-probatório dos autos, vedada em Recurso Especial, conforme Súmula 7/STJ. 5. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido. STJ - REsp: 1646621 RJ 2016/0337270-6, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 09/03/2017, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 19/04/2017.

²⁷⁰ DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REFORMA DA SENTENÇA DE MÉRITO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA OS SÓCIOS. NOME DOS SÓCIOS NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA - CDA. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ. ART. 135 DO CTN. EVENTUAL VIOLAÇÃO REFLEXA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA NÃO VIABILIZA O MANEJO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 24.02.2010. O exame da alegada ofensa ao art. 5º, XXXV, LIV e LV, da Constituição Federal, dependeria de prévia análise da legislação infraconstitucional aplicada à espécie, o que refoge à competência jurisdicional extraordinária, prevista no art. 102 da Constituição Federal. Divergir do entendimento do Tribunal a quo acerca do redirecionamento da execução para os sócios da empresa executada promovida pelo Estado demandaria a análise de normas infraconstitucionais e da moldura fática dos autos. Na hipótese, consta a indicação do nome dos sócios na Certidão de Dívida Ativa - CDA que nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional - CTN preencheu os requisitos indispensáveis e essenciais de validade, razão pela qual não há falar em exclusão de responsabilidade dos sócios da empresa executada. Precedentes. Agravo regimental conhecido e não provido. STF - AI: 837053 RN, Relator: Min. ROSA WEBER, Data de Julgamento: 28/10/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-221 DIVULG 10-11-2014 PUBLIC 11-11-2014.

DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PIS E COFINS. CDA. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ. ANÁLISE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO CPC/2015. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 102, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. DEFICIÊNCIA NA DEMONSTRAÇÃO DA REPERCUSSÃO GERAL. INOBSERVÂNCIA DO ART. 1.035, §§ 1º E 2º, DO CPC/2015. REPERCUSSÃO GERAL PRESUMIDA OU RECONHECIDA EM OUTRO RECURSO NÃO VIABILIZA APELO SEM A PRELIMINAR FUNDAMENTADA DA REPERCUSSÃO GERAL.

TRF3²⁷¹ esse e o TFR4²⁷² decide desse modo.

2.3.3.13 Distribuição disfarçada de lucros (*adequada*);

A distribuição disfarçada de lucros, também conhecida como "elisão fiscal" ou "planejamento tributário abusivo", refere-se a práticas em que uma empresa busca reduzir

SÚMULAS NºS 282 E 356 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. EVENTUAL VIOLAÇÃO REFLEXA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA NÃO VIABILIZA O RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REELABORAÇÃO DA MOLDURA FÁTICA. PROCEDIMENTO VEDADO NA INSTÂNCIA EXTRAORDINÁRIA. 1. Deficiência na fundamentação, em recurso extraordinário interposto sob a égide do CPC/2015, da existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Inobservância do art. 1.035, §§ 1º e 2º, do CPC/2015. O preenchimento desse requisito demanda a demonstração, no caso concreto, da existência de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo. A afirmação genérica da existência de repercussão geral ou a simples indicação de tema ou precedente desta Suprema Corte são insuficientes para o atendimento do pressuposto. 2. Cristalizada a jurisprudência desta Suprema Corte, nos termos das Súmulas nºs 282 e 356/STF: “Inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada”, bem como “O ponto omissis da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento”. 3. A controvérsia, conforme já asseverado na decisão guerreada, não alcança estatura constitucional. Não há falar em afronta ao preceito constitucional indicado nas razões recursais. Compreensão diversa demandaria a análise da legislação infraconstitucional encampada na decisão da Corte de origem, bem como a reelaboração da moldura fática, a tornar oblíqua e reflexa eventual ofensa à Constituição, insuscetível, como tal, de viabilizar o conhecimento do recurso extraordinário. Desatendida a exigência do art. 102, III, a, da Lei Maior, nos termos da remansosa jurisprudência desta Suprema Corte. 4. As razões do agravo não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada, principalmente no que se refere à ausência de ofensa a preceito da Constituição da República. 5. Agravo interno conhecido e não provido. STF - RE: 1291741 PE 0018240-51.2004.4.05.8300, Relator: ROSA WEBER, Data de Julgamento: 12/05/2021, Primeira Turma, Data de Publicação: 21/05/2021.

²⁷¹ EXECUÇÃO FISCAL. CDA. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ. As Certidões de Dívida Ativa constituem título executivo extrajudicial e possuem a presunção de certeza e liquidez, na forma dos artigos 2º e seus parágrafos e 3º, todos da Lei 6.830/80. Não obstante a r. presunção seja relativa, o que se verifica no agravo da executada são meras alegações, desprovidas de qualquer meio de prova que sustente suas teses. TRT-3 - APPS: 00105350320205030026 MG 0010535-03.2020.5.03.0026, Relator: Oswaldo Tadeu B. Guedes, Data de Julgamento: 04/11/2021, Quinta Turma, Data de Publicação: 05/11/2021.

²⁷² EXECUÇÃO FISCAL. CDA. NÃO INDICAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO PARA DEFESA ADMINISTRATIVA. ACORDO DE PARCELAMENTO. NULIDADE. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ AFASTADA. VÍCIO NO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTO DE CONSTITUIÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO PROCESSO. 1. A execução fiscal deve estar amparada em título executivo extrajudicial hígido, qual seja, certidão de dívida ativa (784, IX, do CPC) que indique o processo administrativo em que regularmente constituído o crédito tributário (202, V, do CTN), ou seja, em que tenha ocorrido lançamento com notificação ao sujeito passivo para impugnar (art. 11, II, do Dec. 70.235/72), o que evidenciaria a observância do contraditório e da ampla defesa na esfera administrativa (art. 5º, LV, da CF). 2. A realização de acordo de parcelamento na esfera administrativa não exime a parte exequente do ônus de comprovar a regular constituição do crédito tendo em vista que tal procedimento não altera a natureza da execução fiscal, sempre fundada na higidez da Certidão de Dívida Ativa. 3. Não ostentando requisito legal (art. 202 do CTN), é nula a CDA (art. 203 do CTN), restando afastada sua presunção de certeza e liquidez (art. 204 do CTN). 4. Extinção da execução por ausência de pressuposto de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo (art. 485, IV, do CPC). TRF-4 - AG: 50256914420214040000 5025691-44.2021.4.04.0000, Relator: LEANDRO PAULSEN, Data de Julgamento: 21/07/2021, PRIMEIRA TURMA.

sua carga tributária de forma inapropriada ou ilegal, disfarçando pagamentos que deveriam ser considerados como lucros como despesas dedutíveis. Isso ocorre quando a empresa busca evitar ou diminuir o pagamento de impostos sobre os lucros de maneira que não esteja de acordo com a legislação tributária.

Uma empresa pode inflar os valores de serviços prestados por outra empresa relacionada, de forma a diminuir seu lucro tributável e, conseqüentemente, sua carga de impostos. A empresa pode emprestar dinheiro a outra empresa relacionada e alegar que está pagando juros sobre esse empréstimo, reduzindo assim seus lucros tributáveis. Empresas multinacionais podem manipular os preços de transferência para reduzir os lucros tributáveis em países com alíquotas fiscais mais elevadas. Algumas despesas pessoais de sócios ou diretores podem ser erroneamente deduzidas como despesas comerciais.

Essas práticas podem ser consideradas ilegais e violar as leis tributárias, resultando em penalidades fiscais e até mesmo em sanções legais. No entanto, o planejamento tributário legítimo é uma prática comum para otimizar a carga tributária dentro dos limites legais. A diferença chave entre o planejamento tributário legítimo e a distribuição disfarçada de lucros é a legalidade e a conformidade com a legislação tributária. É importante que as empresas estejam cientes das leis fiscais em vigor e que procurem aconselhamento legal e contábil adequado para garantir que seu planejamento tributário esteja em conformidade com as regulamentações. A evasão fiscal é ilegal e pode levar a sérias consequências legais e financeiras. De acordo com Schoueri²⁷³:

²⁷³ “Distribuir uma parcela do patrimônio não é o mesmo que empregar recursos da entidade na finalidade à qual ela se propôs. Um raciocínio tão absurdo levaria a crer que a associação arrecadaria recursos e os entesouraria, sem a possibilidade de empregá-los em sua finalidade. Ao contrário: pressupõe-se que a associação empregue os recursos que arrecadou em sua finalidade. Assim, por exemplo, não “distribui” uma parcela do patrimônio a associação que concede bolsas de estudos a pessoas carentes, quando esse é exatamente seu objetivo. Tampouco é “distribuição” o pagamento de salários de seus empregados. Assim, o conceito de “distribuição” deve ser entendido num sentido diverso: “Distribuir” parcela do patrimônio é empregá-lo em finalidade diversa daquela à qual se propôs a associação. Na legislação do Imposto de Renda encontra-se figura análoga, quando se trata da distribuição disfarçada de lucros. Ali, como aqui, investiga-se quando se considerará ocorrida a distribuição. Embora haja várias teorias a respeito, parece acertada aquela que emprega o conceito do “ato anormal de gestão”, desenvolvida entre os franceses. A teoria do ato anormal de gestão questiona o dilema que decorre do fato de que, em princípio, não cabe ao Fisco julgar a qualidade ou os resultados da gestão financeira ou comercial de uma empresa: é provável que se a empresa tivesse sido mais bem administrada, seu resultado seria mais positivo e, portanto, maior seria a arrecadação dali proveniente. Se esse raciocínio é suficiente para justificar a atuação do sócio/acionista que, por participar dos lucros da empresa, pode questionar os atos praticados por seus dirigentes, a mesma posição não pode ser tomada pelo Fisco. Embora também este tenha interesse no bom desempenho da empresa, não pode ele questionar os atos de direção desta. De tal postulado, entretanto, não se pode extrair a conclusão de que todo e qualquer ato praticado pelos dirigentes de uma empresa está livre do crivo fiscal.

O requisito apresentado no inciso I do art. 14 do Código Tributário Nacional pode oferecer dificuldade para o desenvolvimento das entidades de educação e de assistência social, já que ele pressupõe não só a vedação de distribuição de lucros aos sócios ou instituidores (o que é normal a qualquer entidade sem fins lucrativos), mas, de modo amplo, que não se distribua qualquer parcela do patrimônio, a qualquer título que seja.²⁷⁴

Daí a teoria do ato anormal de gestão, que se fundamenta na ideia de que a atividade dos administradores de sociedades deve ser ditada pelo interesse destas, não por seu interesse pessoal. Assim, em virtude da teoria do ato anormal de gestão, não se admite sejam consideradas, na determinação do lucro tributável da empresa, as despesas que, por princípio, não têm qualquer ligação com o interesse da empresa, ou cujo valor se revele exagerado. Entre as primeiras estariam, por exemplo, liberdades concedidas a um parente, a um amigo ou a outra sociedade com a qual o administrador tenha laços pessoais, ou, ainda, se o administrador concorda com a concessão de caução em operação estranha ao interesse social. Não é difícil transportar a teoria do ato anormal de gestão para o tema das imunidades, de modo a concluir que a entidade distribui uma parcela de seu patrimônio quando se desvenda prática de ato anormal de gestão. Assim é que a entidade assistencial ou de educação, para que goze da imunidade, deve manter--se dentro de seu objeto social. Não pode distribuir lucros a seus sócios, por óbvio, já que a própria Constituição condiciona a imunidade a que sejam sem fins lucrativos. Mas não basta que inócorra a distribuição formal de lucros. Importa, ademais, que todos os atos praticados por seus administradores sejam no interesse da associação, i.e., necessários para que esta atinja seus objetivos institucionais. É muito comum que, com base no citado dispositivo do Código Tributário Nacional, defenda--se que a associação não pode remunerar seus administradores. Não parece que tal entendimento extraia--se do art. 14 acima transcrito. Com efeito, o que se veda é a distribuição de uma parcela do patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título. Como visto, a “distribuição” pressupõe um pagamento que se desvia de suas finalidades, um ato anormal de gestão. Ora, considerando que as associações crescem geometricamente em importância na sociedade brasileira, seria uma visão míope esperar que elas mantivessem uma gestão amadora, composta apenas por voluntários. Se tal requisito pode ser esperado de pequenas associações, hoje se identificam entidades de grande porte, que cumprem papel importante na assistência social e na educação, cuja gestão exige a atuação profissional. Daí não ser anormal que tais entidades valham--se de profissionais cuja formação permita a maximização de seus resultados. A remuneração de tais administradores, desde que baseada em critérios de mercado, não pode ser considerada um ato anormal de gestão. Ao contrário, “anormal” seria esperar que profissionais tivessem dedicação exclusiva a tais entidades, sem qualquer remuneração. Assim, não parece ilícito que uma entidade sem fins lucrativos remunere seus dirigentes. Tal circunstância, por si, não será suficiente para que ela perca a imunidade. Importará, outrossim, que a remuneração não se revele excessiva, i.e., que a entidade não acabe por distribuir parcela de seu patrimônio ou por suas rendas a qualquer título, inclusive a título de remuneração de seus dirigentes. Na verdade, o art. 12, § 2º, “a”, da Lei n. 9.532/97 pretendeu condicionar a imunidade a que as entidades atendessem ao requisito de “não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados”. Sendo mera lei ordinária, não lhe cabia estabelecer requisitos para o gozo da imunidade, já que, conforme o art. 146 da Constituição Federal, tal papel ficou reservado à lei complementar. Por tal razão, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, na Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.802--3/DF, houve por bem suspender esse dispositivo.” SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 23 out. 2023, p. 271-272.

²⁷⁴ SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 23 out. 2023, p. 271.

O STF²⁷⁵ tem o seguinte posicionamento a respeito da distribuição disfarçada de lucros, ao passo que o STJ²⁷⁶ tem o seguinte e o TRF3²⁷⁷ esse e o TFR4²⁷⁸ decide desse modo.

²⁷⁵ AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. NECESSIDADE DE REEXAME DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E DOS FATOS E DAS PROVAS DOS AUTOS. SÚMULA Nº 279/STF. 1. Para superar o entendimento do Tribunal de origem acerca da caracterização do caso concreto como distribuição disfarçada de lucros e acolher a pretensão recursal, seria necessário o reexame da causa à luz do CTN, do Decreto-lei nº 2.065/83, do Decreto-lei nº 1.598/77 e do conjunto fático e probatório constante dos autos. 2. Agravo regimental não provido. 3. Majoração da verba honorária em valor equivalente a 10% (dez por cento) do total daquela já fixada (art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do CPC), observada a eventual concessão do benefício da gratuidade da justiça. (RE 938548 AgR, Relator (a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 25/11/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-017 DIVULG 31-01-2017 PUBLIC 01-02-2017. STF - AgR RE: 938548 CE - CEARÁ 0033268-25.2007.4.05.0000, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 25/11/2016, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-017 01-02-2017.

²⁷⁶ TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCRO. CONTRATO DE MÚTUO ENTRE SÓCIO E EMPRESA. REGISTRO EM CARTÓRIO. DESNECESSIDADE. 1. A enumeração das hipóteses de distribuição disfarçada de lucro é taxativa no direito brasileiro, figurando entre elas o contrato de mútuo firmado entre a pessoa jurídica e o sócio, consoante dispõe o art. 367 do RIR - Regimento do Imposto de Renda. 2. O § 1º, do art. 367 do RIR excepciona a distribuição disfarçada de lucro se o contrato de mútuo dispuser dos seguintes requisitos: a) contrato por escrito; b) resgate da dívida no prazo máximo de dois anos; c) fixação de encargos, juros, correção pelo valor de mercado. A ratio legis é demonstrar a higidez do negócio jurídico, devendo ele realizar-se em condições comutativas, sendo certas e equivalentes as contraprestações estabelecidas, tendo em vista o interesse da sociedade comercial de modo a afastar a presunção de distribuição disfarçada de lucros. Tratando-se de presunção juris tantum, pode ser ilidida pelo contribuinte mediante apresentação de prova em contrário. 3. A distribuição disfarçada de lucro, por se tratar de preceito com inegável conotação sancionatória, reclama, para a sua configuração concreta, sejam observados os Princípios da Tipicidade Cerrada e da Legalidade. 4. In casu, a atuação fiscal e o aresto recorrido fundaram-se em demonstração contábil probatória, consubstanciada em laudo pericial, afastando a possibilidade de ser agitada na via Especial ante o óbice da Súmula 7/STJ. 5. Recurso especial não conhecido. STJ - REsp: 499309 SE 2003/0017618-5, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 15/06/2004, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 23/08/2004 p. 123.

TRIBUTÁRIO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. INOCORRÊNCIA QUANDO A ALIENAÇÃO É EFETIVADA ENTRE PESSOAS JURÍDICAS, SOB A ÉGIDE DO DECRETO N. 28400/66. I - Defende a Fazenda a tese de que o art. 251 do Decreto n. 58400/66, ao prever como distribuição disfarçada de lucros a alienação pela pessoa jurídica a parentes ou dependentes de sócio, acionista ou dirigente, por preço menor que o de mercado, está a abrigar a hipótese de alienação, também, a outra pessoa jurídica de que tais pessoas sejam sócias, e não somente à sua pessoa física. II - Todavia, não se subsume ao conceito de distribuição disfarçada de lucros ou dividendos a alienação feita à pessoa jurídica, na égide do Decreto n. 58400/66, consoante da norma, apenas, a menção à pessoa física, assim considerados os sócios, acionistas, dirigentes, seus parentes e dependentes. III - Em verdade, anteriormente aos Decretos ns. 2064 e 2065, ambos de 1983, inexistia fundamento normativo para se considerar distribuição disfarçada de lucros o negócio realizado entre pessoas jurídicas, tendo a sua edição apenas reforçado a conclusão expendida, portanto. IV - Nesta esteira, a jurisprudência do extinto Tribunal Federal de Recursos, da qual se destacam estes precedentes: AC n. 89630/RS, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, in DJ de 28/05/1987; AC n. 65997/BA, Rel. Min. Pedro Aciole, in DJ de 21/10/1982. V - Recurso especial conhecido, porém desprovido. STJ - REsp: 384309 RS 2001/0155932-0, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 07/03/2006, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 27/03/2006 p. 156RDDT vol. 129 p. 134.

²⁷⁷ TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. AVALIAÇÃO DE IMÓVEL DO ATIVO DE PESSOA JURÍDICA PELO VALOR CONTÁBIL. INEXISTÊNCIA DE DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. A possibilidade de avaliação de bens do ativo da pessoa jurídica pelo valor contábil é admitida tanto pelo art. 22 da Lei nº 9.249/95 quanto pelo art. 215, § 1º, da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), circunstância que descaracteriza a alegada distribuição disfarçada de lucros. Sustenta a União que a Lei nº 9.249/95, que entrou em vigor em

2.3.3.14 Lucro presumido (adequada);

O Lucro Presumido é um regime de tributação simplificado utilizado por algumas empresas no Brasil. Esse regime é uma alternativa ao Lucro Real e é mais adequado para empresas de menor porte, que não estão obrigadas a adotar o Lucro Real, ou que,

01.01.1996, não poderia ser aplicada ao caso, já que a operação de transferência do bem foi decidida em 30.11.1995. Como bem observou o MM. Juiz "a quo", todavia, o que ocorreu na assembléia realizada em 30.11.1995 foi simples deliberação para transferência do imóvel aos acionistas. A transferência, em si, concretizou-se somente em 02.01.1996, quando lavrada a escritura pública de partilha e dação em pagamento. A subsunção da conduta à norma invocada pela autoridade tributária pressupõe a transferência presumida de lucros, o que certamente não ocorre na hipótese dos autos, por se tratar de liquidação de sociedade. Precedentes. O RIR/94 descaracteriza a distribuição disfarçada de lucros nos casos em que a alienação do bem ocorre de forma estritamente comutativa (art. 432, § 3º). Ora, a dação em pagamento ocorrida neste caso ocorreu como forma de quitação aos acionistas das dívidas que a sociedade mantinha com estes, representadas pelos respectivos quinhões societários. Com crédito e débito em valores rigorosamente iguais, é evidente que se tratou de negócio estritamente comutativo. Honorários de advogado fixados em 5% sobre o valor da causa, devidamente corrigido, sem a incidência de juros de mora. Apelação da União e remessa oficial a que se nega provimento. Recurso adesivo parcialmente provido. TRF-3 - APELREE: 8318 SP 2003.61.12.008318-0, Relator: JUIZ CONVOCADO RENATO BARTH, Data de Julgamento: 29/07/2010, TERCEIRA TURMA.

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - DISSOLUÇÃO SOCIETÁRIA - TRANSMISSÃO DE IMÓVEL AOS SÓCIOS - VALOR CONTÁBIL - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - NÃO CONFIGURAÇÃO - OPERAÇÃO LEGAL - MAJORAÇÃO DOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS 1. Inocorrência de distribuição disfarçada de lucros na atribuição de valor contábil ao imóvel quando de sua distribuição, em partes iguais, aos ex-sócios da sociedade. 2. Não há que se falar em fraude fiscal por parte do sócio em razão da transferência da propriedade ter sido efetuada com base em seu valor contábil, pois existe disposição legal em vigor (art. 215, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.404/76 e art. 22 da Lei nº 9.249/95) permitindo tal operação. 3. O rateio do único bem imóvel da empresa em partes iguais não favoreceu nenhum de seus acionistas, razão pela qual não se verificou a distribuição fraudulenta realizada em prejuízo da empresa, a fim de beneficiar seus sócios, prevista no art. 432 do Decreto n.º 1.041/94. Entendimento fixado pela E. Sexta Turma deste Tribunal na APELREEX 1390541, rel. Des. Fed. Consuelo Yoshida, DJ 23/08/2012. 4. Majoração dos honorários advocatícios para dez mil reais, a cargo da União, com base no art. 20, § 4º, do CPC. TRF-3 - ApReeNec: 00095664320034036112 SP, Relator: JUIZ CONVOCADO HERBERT DE BRUYN, Data de Julgamento: 21/11/2013, SEXTA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:29/11/2013.

²⁷⁸ TRIBUTÁRIO. IR. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. DISSOLUÇÃO DA SOCIEDADE. AVALIAÇÃO DOS BENS ENTREGUES. Não se enquadra na hipótese de alienação prevista no art. 60 do DL 1.598/77 a entrega de bem a sócio por força de rateio do ativo remanescente na dissolução de sociedade. A distribuição disfarçada de lucros pressupõe negócio em prejuízo da sociedade e do erário. Descaracterizada a distribuição disfarçada de lucros no retorno das quotas de capital aos sócios, anula-se o lançamento realizado. Apelação e remessa "ex officio" improvidas. TRF-4 - AC: 57523 PR 96.04.57523-6, Relator: LEANDRO PAULSEN, Data de Julgamento: 27/09/2001, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 17/10/2001 PÁGINA: 808.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. TRANSFERÊNCIA DE BENS RESULTANTES DE LIQUIDAÇÃO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS POR VALOR INFERIOR AO DE MERCADO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. 1. Não há nulidade na autuação por ausência dos fundamentos legais, quando a embargante é capaz de formular sua defesa, ciente dos dispositivos legais que embasam a lançamento fiscal. 2. Presume-se a ocorrência de distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual imóvel que pertencia ao patrimônio da pessoa jurídica é transferido a seus sócios, por valor notoriamente inferior ao de mercado. TRF-4 - AC: 505 RS 2000.71.11.000505-7, Relator: JOEL ILAN PACIORNIK, Data de Julgamento: 24/02/2010, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 09/03/2010.

por opção, decidem aderir ao Lucro Presumido. A principal característica do Lucro Presumido é a simplificação do cálculo dos tributos, especialmente do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). As empresas que optam por esse regime não precisam manter contabilidade tão detalhada quanto aquelas que adotam o Lucro Real. Em vez disso, o Lucro Presumido se baseia na presunção de que a empresa obteve um lucro mínimo, a partir do qual os impostos são calculados.

Além das vantagens em termos de simplicidade, o Lucro Presumido pode ser vantajoso para empresas cujas margens de lucro efetivas são maiores do que as margens presumidas pela Receita Federal. No entanto, ele não permite o aproveitamento de créditos fiscais, o que pode ser uma desvantagem para empresas com muitos custos dedutíveis. As alíquotas para o cálculo do IRPJ e da CSLL no Lucro Presumido são fixas e variam de acordo com o tipo de atividade da empresa. Além disso, há limites de receita bruta anual para poder adotar esse regime, que são estabelecidos pela legislação.

É importante ressaltar que a escolha entre o Lucro Presumido e o Lucro Real deve ser feita com base em uma análise criteriosa das finanças da empresa e dos impactos tributários. Cada regime possui suas próprias regras e obrigações, e a decisão deve ser tomada com o auxílio de profissionais da área contábil e tributária para garantir que a empresa esteja cumprindo suas obrigações fiscais de forma adequada e vantajosa. De acordo com Hugo de Brito Machado²⁷⁹:

²⁷⁹ “Conhecido o faturamento, aplica-se um percentual, fixado em lei, e a partir dele se encontra o valor que, presumivelmente, corresponde ao lucro auferido. A tributação pelo lucro presumido, vale insistir, deve ser sempre opcional, como forma de dar às empresas de menor porte opção menos burocratizada de apurar seu imposto. Algo semelhante, como dito, ocorre com a tributação das pessoas físicas, que podem optar por uma declaração de bens e rendimentos completa, na qual informam todas as despesas havidas no ano-calendário, com médicos, planos de saúde, psicólogos, escolas etc., as quais, respeitadas eventuais limitações legalmente estabelecidas, são consideradas na apuração da renda tributável, semelhante assim ao lucro real das pessoas jurídicas; ou por uma declaração simplificada, na qual se aplica um desconto legalmente previsto aos rendimentos obtidos e se apura, de forma análoga ao lucro presumido das pessoas jurídicas, o rendimento tributável. Finalmente, o IRPJ pode ser apurado pela sistemática do lucro arbitrado sempre que o contribuinte, sujeito à tributação pelo lucro real ou pelo lucro presumido, não atende às exigências que a legislação impõe à apuração do lucro por cada uma dessas modalidades, ou não cumpre qualquer outra formalidade indispensável a que o Fisco possa aferir o seu lucro (real ou presumido). Em tais casos, não restando alternativa, o lucro pode então ser arbitrado. Apura-se o lucro através da aplicação do mesmo percentual do lucro presumido, acrescido de 20%, no caso, naturalmente, de ser conhecida a receita do contribuinte. Caso nem mesmo a receita seja conhecida, “a autoridade poderá arbitrar o lucro com base no valor do ativo, do capital social, do patrimônio líquido, da folha de pagamento dos empregados, das compras, do aluguel das instalações ou do lucro líquido auferido pelo contribuinte em períodos anteriores”. SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 24 out. 2023, p. 279.

a apuração da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido é uma opção que a lei confere às pessoas jurídicas que tenham receita inferior a determinados valores, fixados em lei, e que não sejam obrigadas, por lei, a apurar o lucro real. Caso opte por apurar o seu lucro pela sistemática do lucro presumido, a pessoa jurídica deverá manter controles contábeis muito mais simples, que possibilitem apenas o controle de seu faturamento.²⁸⁰

Trata-se de verdadeira presunção própria da praticabilidade tributária, pois de acordo com Giotti de Paula²⁸¹:

Nessa perspectiva, a própria base de cálculo do imposto sobre renda se baseia, em um juízo de praticabilidade, que determina a concretização da capacidade contributiva na maior medida possível, na perspectiva da busca de um estado ideal de coisas como informam os princípios, de modo que “o lucro real, assim como o lucro presumido ou arbitrado, nada mais é do que uma aproximação do lucro efetivo, construído a partir de uma série de convenções, presunções e aproximações que se justificam em nome da praticabilidade”²⁸²

Funciona como uma substituição em relação ao que realmente se obtém de lucro, pois ensina Paulo Caliendo²⁸³ que:

²⁸⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 24 out. 2023, p. 279.

²⁸¹ “A mensuração do tributo, seja em relação à alíquota, seja em relação à base de cálculo, é um espaço crescente de definição por atos do Poder Executivo, do que é exemplo a permissão para que a definição do que seja risco grave, médio ou leve, no adicional de alíquota às contribuições previdenciárias, seja estabelecido em ato infralegal, tese acolhida pelo STF537. O que interessa, porém, é fixar que existe o reconhecimento de uma crescente incapacidade funcional do Legislativo “para programar materialmente decisões tecnicamente adequadas à sociedade de risco, [de modo que] o legislador substitui a programação material do conteúdo de decisões por uma programação procedimental do processo em que estas devem ser tomadas, abrindo espaço para que os conceitos indeterminados sejam esclarecidos pelo regulamento”538. Assim, como o potencial de risco de uma atividade econômica pode variar conforme o avanço tecnológico, além de ser impossível que uma lei preveja todas as atividades econômicas, já que o devido processo legislativo, por exigências formais, não é breve, chancela-se a atuação do poder executivo conformando, substancialmente, o Direito Tributário, já que sem recorrer ao ato infralegal não se pode saber, previamente, qual a carga fiscal.” PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade na tributação**/Daniel Giotti de Paula. – Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p.420.

²⁸² PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade na tributação**/Daniel Giotti de Paula. – Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p.254.

²⁸³ “No conceito de lucro presumido, integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito. Determina o RIR que o imposto será mensal, sendo que sobre a base de será aplicada a alíquota de 8% sobre a receita bruta auferida mensalmente.

O regime de apuração do lucro presumido se constitui na escolha de uma base de cálculo substitutiva em relação ao lucro real, que é considerado a base de cálculo primária ou originária do imposto de renda. Nesse caso, por opção do contribuinte, será tributado o faturamento ou lucro bruto (gross income) e não lucro real da pessoa jurídica.²⁸⁴

O STF²⁸⁵ tem o seguinte posicionamento a respeito do lucro presumido, ao passo

São pessoas jurídicas proibidas de optar pela apuração do lucro real: aquelas cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior R\$ 48.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses; instituições financeiras: bancos, sociedades de crédito, sociedades corretoras de valores mobiliários e câmbio, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa; serviços de assessoria creditícia ou de prestação de serviços (factoring). São algumas das características deste regime de apuração: período inferior a um ano: quando a atividade for inferior a 12 meses, poderá a pessoa jurídica optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido; opção: a opção será definitiva, irrevogável e irretratável em relação a todo o ano-calendário; receita bruta: auferida no ano anterior, será considerada segundo o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica; opção: será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano; períodos de apuração: o imposto será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário; início de atividade: a pessoa jurídica que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração correspondente ao início de atividade; base de cálculo: a base de cálculo do imposto e do adicional, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida no período de apuração. Outras alíquotas aplicáveis são: 1,6% para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; 16% para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no art. 519 do RIR; 16% para as instituições financeiras (bancos, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização); 32% para a prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares; 32% para a administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; 32% para os serviços de assessoria creditícia ou de prestação de serviços (factoring). Determina o RIR que se existirem atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. No caso de constituição da pessoa jurídica, o imposto será calculado levando-se em conta para o primeiro período de apuração o prazo compreendido entre o início do funcionamento até o último dia do respectivo trimestre.” CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 24 out. 2023, p. 388.

²⁸⁴ CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 24 out. 2023, p. 388.

²⁸⁵ AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI N. 10.865/2004. OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO. REGIMES CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. AUSÊNCIA. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM ENTENDIMENTO FIRMADO PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PRECEDENTES. MAJORAÇÃO EM 1% (UM POR CENTO) DA VERBA HONORÁRIA FIXADA NA ORIGEM (CPC, ART. 85, § 11). 1. O acórdão recorrido está alinhado ao entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à constitucionalidade do modelo legal de coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo na apuração das contribuições ao PIS/Cofins. Precedentes. 2. Eventuais diferenças entre os regimes e lucro real ou de lucro presumido, inclusive a respeito do direito ao creditamento, não representa ofensa à isonomia. 3. Nos termos do § 11 do art. 85 do Código de Processo Civil, majora-se em 1% (um por cento) a verba honorária fixada pelas instâncias de origem, observados os limites previstos nos §§ 2º e 3º. 4. Agravo interno desprovido. ARE 1235095 ED-AgR, Relator(a): NUNES MARQUES, Segunda Turma, julgado em 23/11/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-248 DIVULG

16-12-2021 PUBLIC 17-12-2021.

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CSLL. IRPJ. REGIME DE LUCRO PRESUMIDO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE OFENSA CONSTITUCIONAL DIRETA. INEXISTÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. DESPROVIMENTO DO AGRAVO. 1. A controvérsia relativa à exclusão do ICMS da base de cálculo da CSLL e do IRPJ no regime do lucro presumido pressupõe a reinterpretação de normas de natureza infra-constitucional, providência inviável em sede de recurso extraordinário. Precedentes. 2. As questões constitucionais invocadas no recurso extraordinário não foram objeto de discussão pelo acórdão recorrido. Falta-lhes, portanto, o devido prequestionamento. Óbice da Súmula 282 do STF. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. RE 1184406 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Segunda Turma, julgado em 13/03/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-088 DIVULG 13-04-2020 PUBLIC 14-04-2020.

que o STJ²⁸⁶ tem o seguinte e o TRF3²⁸⁷ esse e o TFR4²⁸⁸ decide desse modo.

²⁸⁶ TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. IRPJ. CSLL. APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. ICMS. INCLUSÃO. A questão submetida ao Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos repetitivos, diz respeito à possibilidade de inclusão de valores de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) quando apurados pela sistemática do lucro presumido. No regime de tributação pelo lucro real, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é o lucro contábil, ajustado pelas adições e deduções permitidas em lei. Na tributação pelo lucro presumido, deve-se multiplicar um dado percentual - que varia a depender da atividade desenvolvida pelo contribuinte - pela receita bruta da pessoa jurídica, que constitui apenas ponto de partida, um parâmetro, na referida sistemática de tributação. Sobre essa base de cálculo, por sua vez, incidem as alíquotas pertinentes. A adoção da receita bruta como eixo da tributação pelo lucro presumido demonstra a intenção do legislador de impedir quaisquer deduções, tais como impostos, custos das mercadorias ou serviços, despesas administrativas ou financeiras, tornando bem mais simplificado o cálculo do IRPJ e da CSLL. A redação conferida aos arts. 15 e 20 da Lei n. 9.249/1995 adveio com a especial finalidade de fazer expressa referência à definição de receita bruta contida no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, o qual, com a alteração promovida pela Lei n. 12.793/2014, contempla a adoção da classificação contábil de receita bruta, que alberga todos os ingressos financeiros decorrentes da atividade exercida pela pessoa jurídica. Caso o contribuinte pretenda considerar determinados custos ou despesas, deve optar pelo regime de apuração pelo lucro real, que prevê essa possibilidade, na forma da lei. O que não se pode permitir, à luz dos dispositivos de regência, é que haja uma combinação dos dois regimes, a fim de reduzir indevidamente a base de cálculo dos tributos. A tese fixada no Tema 69 da repercussão geral deve ser aplicada tão somente à Contribuição ao PIS e à COFINS, porquanto extraída exclusivamente à luz do art. 195, I, "b", da Lei Fundamental, sendo indevida a extensão indiscriminada. Basta ver que a própria Suprema Corte, ao julgar o Tema 1.048, concluiu pela constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) - a qual inclusive é uma contribuição social, mas de caráter substitutivo, que também utiliza a receita como base de cálculo. Tese fixada: O ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando apurados na sistemática do lucro presumido. Recurso especial desprovido. REsp n. 1.767.631/SC, relatora Ministra Regina Helena Costa, relator para acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 10/5/2023, DJe de 1/6/2023.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. PROPOSTA DE AFETAÇÃO COMO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. APURAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO.

1. Delimitação da questão de direito controvertida: possibilidade de inclusão de valores de ICMS nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, quando apurados pela sistemática do lucro presumido.

2. Recurso especial submetido à sistemática dos recursos repetitivos, em afetação conjunta com os REsp ns. 1.767.631/SC e 1.772.470/RS. ProAfR no REsp n. 1.772.634/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 12/3/2019, DJe de 26/3/2019.

²⁸⁷ TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ E CSLL. REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. APELAÇÃO DESPROVIDA. 1. Cinge-se a controvérsia na exclusão do ICMS na base de cálculo do IRPJ e CSLL, calculados pelo regime do lucro presumido. 2. Consigno que o entendimento firmado pelo C. Supremo Tribunal Federal no RE nº 574.706/PR - Tema 69, consistente na exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, não se aplica, por analogia, ao IRPJ e CSLL calculados pelo regime do lucro presumido. 3. A jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que o ICMS deve compor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido, bem como para afastar tal incidência, a opção do contribuinte deve ser pelo regime de tributação com base no lucro real, situação permitida nos termos do art. 41 da Lei n. 8.981/95 e art. 344 do RIR/99. Precedentes. 4. Apelação desprovida. TRF-3 - ApCiv: 50019465820184036114 SP, Relator: Desembargador Federal DIVA PRESTES MARCONDES MALERBI, Data de Julgamento: 29/03/2019, 6ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 01/04/2019.

2.3.3.15 Pautas fiscais de valores (adequada);

As pautas fiscais de valores, também conhecidas como tabelas fiscais de referência, são instrumentos utilizados em alguns sistemas tributários para determinar o valor tributável de bens, serviços ou transações quando não é possível determinar esse valor de forma direta ou precisa. Elas são usadas para estimar o valor a ser utilizado como base de cálculo para a incidência de impostos ou contribuições.

Em alguns casos, principalmente quando se trata de bens de difícil valoração, como produtos agrícolas, a administração tributária pode estabelecer pautas fiscais que determinam o valor mínimo ou máximo a ser considerado para o cálculo de impostos sobre vendas. Para bens importados, as pautas fiscais podem ser usadas para determinar o valor aduaneiro dos produtos, que servirá como base para o cálculo de impostos de

TRIBUTÁRIO - BASE DE CÁLCULO DA CSLL-LUCRO PRESUMIDO E DO IRPJ-LUCRO PRESUMIDO - EXCLUSÃO DO PIS E DA COFINS - DISTINÇÃO DA APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO RE 574.706. 1. O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais, no regime de repercussão geral: RE 574706, Relator (a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017. 2. De outro lado, quanto à inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do IRPJ-lucro presumido e da CSLL-lucro presumido, a solução é diversa. 3. Nestes casos, a apuração tributária decorre de opção do contribuinte: a exclusão pode ser obtida mediante a apuração segundo o lucro real. 4. Apelação improvida. TRF-3 - ApCiv: 50008935020194036100 SP, Relator: Desembargador Federal TORU YAMAMOTO, Data de Julgamento: 22/01/2021, 6ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 28/01/2021.

²⁸⁸ TRIBUTÁRIO. IRPJ/CSLL. LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ISS. IMPOSSIBILIDADE. 1. O lucro presumido é estimado mediante a aplicação de um percentual sobre a receita bruta das empresas. Ao estabelecer esse percentual, o legislador considera todas as possíveis deduções da receita bruta, como os impostos incidentes sobre as vendas (dentre os quais se inclui o ICMS), o custo das mercadorias ou serviços vendidos, as despesas administrativas, as despesas financeiras etc. 2. Tendo em vista essa específica forma de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, este Colegiado consolidou o entendimento de que, a despeito dos fundamentos da decisão proferida pelo STF no julgamento do Tema nº 69 (inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS), não se pode abater o valor do ICMS da receita bruta para fins de cálculo do lucro presumido, sob pena de se considerar tal despesa em duplicidade, conferindo-se aos contribuintes um verdadeiro privilégio fiscal. 3. O mesmo entendimento acima referido com relação ao ICMS aplica-se à hipótese dos autos, em que pretendida a exclusão do ISS da base de cálculo do IRPJ e CSLL. TRF-4 - AC: 50055453520204047107 RS 5005545-35.2020.4.04.7107, Relator: MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data de Julgamento: 15/12/2020, SEGUNDA TURMA.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EMPRESA OPTANTE PELO REGIME DE APURAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO. PRECEDENTES DO STJ. Conforme o entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos Embargos de Divergência no REsp nº 1.517.492/PR, os valores referentes a crédito presumido de ICMS não constituem renda, lucro, acréscimo patrimonial nem receita, razão pela qual não devem ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Mantido o mesmo entendimento adotado pela Primeira Seção do STJ nos autos do EREsp nº 1.517.492/PR, no sentido da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando o contribuinte é optante pelo regime de apuração do lucro presumido. TRF-4 - AG: 50376980520204040000 5037698-05.2020.4.04.0000, Relator: MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data de Julgamento: 06/04/2021, SEGUNDA TURMA.

importação.

Em algumas situações, empresas podem adotar pautas fiscais para estimar o lucro tributável, especialmente quando a contabilidade não reflete precisamente a realidade econômica da empresa. Pautas fiscais podem ser usadas para determinar os valores a serem remetidos ao exterior, por exemplo, como pagamento de royalties ou serviços técnicos.

A utilização de pautas fiscais de valores visa a simplificar o processo de cálculo de tributos e a lidar com situações em que a determinação do valor real é complexa ou sujeita a interpretação. No entanto, é importante que essas pautas sejam definidas de maneira justa e razoável, a fim de evitar distorções na tributação.

Além disso, a legislação tributária deve estabelecer as condições e procedimentos para a aplicação das pautas fiscais, e os contribuintes devem cumprir as obrigações de apresentação de informações e documentação necessárias para o cálculo dos tributos com base nessas pautas. A transparência e a legalidade na utilização das pautas fiscais são essenciais para garantir que o sistema tributário seja justo e eficaz. De acordo com Hugo de Brito Machado²⁸⁹:

Ainda sobre o art. 148 do CTN, é interessante analisar a figura das “pautas fiscais”, por meio das quais o Fisco desconsidera o valor das operações praticadas pelo contribuinte para utilizar aqueles previstos em tais pautas.²⁹⁰

²⁸⁹ “Não há, porém, em tais casos, qualquer irregularidade na documentação apresentada pelo contribuinte. A “irregularidade” seria apenas a divergência entre o valor apresentado pelo contribuinte e o valor da “tabela”, a qual evidentemente deve ser usada apenas quando o contribuinte não dispuser de documentação, ou esta for imprestável. É por isso que se afirma que o arbitramento de que cuida o art. 148 do CTN deve ser feito em cada caso, à luz de informações não confiáveis prestadas pelo contribuinte, e não de forma prévia, geral e abstrata, por meio de pautas de valores, como costumam fazer as Fazendas estaduais em relação à base de cálculo do ICMS. Como há muito tempo decide o STF, “o arbitramento feito pela autoridade lançadora só poderá ser feito mediante ‘processo regular’ (art. 148 do Código Tributário Nacional), e não por Portaria de efeito normativo, sem exame de cada caso particular.”

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 195.

²⁹⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 195.

O STF²⁹¹ tem o seguinte posicionamento a respeito das pautas fiscais de valores,

²⁹¹AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. PAUTA FISCAL OU PAUTA DE VALORES. LEGITIMIDADE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. CÁLCULO POR ARBITRAMENTO. ANÁLISE DE NORMA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. VERIFICAÇÃO DO REAL VALOR DA OPERAÇÃO. INCURSIONAMENTO NO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA Nº 279 DO STF. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. RE 857606 AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 15/12/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-027 DIVULG 12-02-2016 PUBLIC 15-02-2016.

AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IPTU. PAUTA DE VALOR VENAL. IMÓVEL NOVO. LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL LOCAL. OFENSA REFLEXA. FATOS E PROVAS. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. É inviável, em recurso extraordinário, a análise de legislação local infraconstitucional e o reexame dos fatos e das provas dos autos (Súmulas 279/STF e 280/STF). 2. Agravo interno não provido, com imposição de multa de 5% (cinco por cento) do valor atualizado da causa (artigo 1.021, § 4º, do CPC), caso seja unânime a votação. 3. Honorários advocatícios majorados ao máximo legal em desfavor da parte recorrente, caso as instâncias de origem os tenham fixado, nos termos do artigo 85, § 11, do Código de Processo Civil, observados os limites dos §§ 2º e 3º e a eventual concessão de justiça gratuita. ARE 1292386 AgR, Relator(a): LUIZ FUX (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 23/11/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-293 DIVULG 15-12-2020 PUBLIC 16-12-2020.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ALEGAÇÃO DE NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. AVERIGUAÇÃO QUE DEPENDE DA ANÁLISE DA QUESTÃO DE FUNDO. TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VERIFICAR SE É PAUTA FISCAL OU VALORES ESTIMADOS PARA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. QUESTÃO QUE DEPENDE DA REANÁLISE DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Inviável o recurso extraordinário por ofensa aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, se, para concluir nesse sentido, for necessário o exame prévio de normas infraconstitucionais. II – Julgamento contrário aos interesses da parte não basta a configuração da negativa de prestação jurisdicional. III – Para se chegar à conclusão contrária à adotada pelo acórdão recorrido – no que se refere ao entendimento de que não se trata da utilização de valor presumido em substituição tributária mas de pauta fiscal sem o atendimento dos requisitos previstos no art. 48 do CTN –, faz-se necessária a reanálise de normas infraconstitucionais. A afronta à Constituição, se ocorrente, seria indireta. Incabível, portanto, o recurso extraordinário. IV – Agravo regimental a que se nega provimento. RE 632356 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 09/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-181 DIVULG 17-09-2014 PUBLIC 18-09-2014.

ao passo que o STJ²⁹² tem o seguinte e o TRF3²⁹³ esse e o TFR4²⁹⁴ decide desse modo.

²⁹² TRIBUTÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. PAUTA FISCAL DE VALORES. ILEGALIDADE. ART. 148 DO CTN. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INDÍCIOS DE SUBFATURAMENTO. NECESSIDADE DE ANTERIOR E REGULAR PROCESSO ADMINISTRATIVO. 1. Discute-se nos autos a legalidade da aplicação da pauta fiscal para a fixação da base de cálculo de ICMS sem necessidade de prévia instauração de procedimento administrativo. 2. O Tribunal de origem considerou que a constatação de flagrante discrepância entre o valor de mercado dos produtos transportados e aquele posto nas Notas Fiscais indica subfaturamento e traduz, em princípio, a prática da infração fiscal prevista na legislação de regência. Consignou, outrossim, a legalidade do arbitramento previsto no art. 148 do CTN com posterior instauração, pela Fazenda Pública, do processo administrativo fiscal. 3. A jurisprudência desta Corte que entende pela ilegalidade do regime de pauta fiscal, haja vista que o arbitramento previsto no procedimento encartado no art. 148 do Código Tributário Nacional somente por se dar após a instauração de processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa. Agravo regimental improvido. STJ - AgRg no REsp: 1363312 MT 2013/0002604-7, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 14/05/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 24/05/2013. TRIBUTARIO. ICMS. BASE DE CALCULO. SUA FIXAÇÃO ATRAVES DE PAUTAS DE PREÇOS OU VALORES. INADMISSIBILIDADE. EM FACE DO NOSSO DIREITO (DEL 406/1968, ART. 2., I), E INADMISSIVEL A FIXAÇÃO DA BASE DE CALCULO DO ICMS COM APOIO EM PAUTAS DE PREÇOS OU VALORES (PAUTAS FISCAIS), PORQUANTO AQUELA (BASE DE CALCULO DO TRIBUTO) E O VALOR DA OPERAÇÃO DE QUE DECORRER A SAIDA DA MERCADORIA. A PAUTA DE VALORES SO SE ADMITE NOS CASOS PREVISTOS NO ART. 148 DO CTN, EM QUE, MEDIANTE PROCESSO REGULAR, SEJA ARBITRADA A BASE DE CÁLCULO, QUANDO INIDONEOS OS DOCUMENTOS E DECLARAÇÕES PRESTADAS PELO CONTRIBUINTE. O DIREITO TRIBUTARIO REPUGNA A ADOÇÃO DE BASE DE CÁLCULO QUE ESTEJA DISSOCIADA DO EFETIVO VALOR ECONOMICO DO FENOMENO TRIBUTARIO. EMBARGOS DE DIVERGENCIA RECEBIDOS. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS. EREsp n. 33.808/SP, relator Ministro Demócrito Reinaldo, Primeira Seção, julgado em 10/9/1997, DJ de 20/10/1997, p. 52965.

²⁹³ TRIBUTÁRIO. IPI. NATUREZA INDIRETA. LEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE DE DIREITO PARA RESTITUIÇÃO. DEDUÇÃO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. PAUTAS FISCAIS. ILEGALIDADE. I - Tratando-se de tributo de natureza indireta, é o contribuinte de direito quem detém a legitimidade ativa para a restituição dos valores recolhidos indevidamente. Precedente do STJ. II - Ausência de violação direta a dispositivo constitucional na questão da vedação à dedução dos descontos incondicionais da base de cálculo do IPI. III - A base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento, não existindo margem à interpretação de que, tendo havido desconto incondicional no preço, o IPI possa incidir sobre essa parcela. IV - Ao determinar tal incidência, o art. 15 da Lei nº 7.798/89 alterou a redação do art. 14 da Lei nº 4.502/64, originando o indevido alargamento da base de cálculo do IPI, nos termos definidos pelo CTN. Precedentes do C. STJ, no sentido de que se tratou de modificação de lei complementar por lei ordinária, restando configurada a ofensa ao princípio da hierarquia das leis. V - A adoção de "pautas fiscais", contendo valores pré-fixados para o cálculo do IPI, instituídas por Atos Declaratórios e Instruções Normativas do Secretário da Receita Federal, estabelecendo a exação em valor fixo, ao desprezar o elemento financeiro essencial à apuração do tributo, desconsidera, na prática, o preço da operação de saída dos produtos, circunstância que afronta os arts. 146, III, a, da CF e 47, II, a, do CTN. VI - O art. 146 da CF estabelece que cabe à lei complementar estabelecer a definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a definição dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes. O art. 47 do CTN, por sua vez, define claramente a base de cálculo do IPI, da qual a lei ordinária não pode desbordar. Referido dispositivo utiliza a expressão "valor da operação", que corresponde ao preço do produto enquanto elemento do contrato de compra e venda. VII - Independente do regime utilizado para aferição da base de cálculo do IPI (ad valorem ou ad rem), há que se reconhecer a ilegalidade da exigência da exação de acordo com as pautas fiscais de valores pré-fixados, subsistindo a exação em conformidade com os aspectos quantitativos, com o reconhecimento do direito da embargante de excluir da base de cálculo do IPI os valores referentes a descontos incondicionais. VIII - Recurso de apelação improvido. TRF-3 - ApCiv: 00275286720174039999 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL MARCELO SARAIVA, Data de Julgamento: 30/05/2019, QUARTA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:26/06/2019.

2.3.3.16.1 Diferimento de tributo (adequada)

O diferimento de tributo é uma prática que permite adiar o pagamento de determinados tributos para um momento posterior, em vez de serem pagos imediatamente quando ocorre o fato gerador que os torna devidos. Isso significa que o contribuinte, em vez de desembolsar o valor do tributo no momento da ocorrência do fato gerador, pode postergar o pagamento para um período subsequente. Essa postergação do pagamento pode ser temporária ou permanente, dependendo da legislação tributária do país.

Em geral, o diferimento temporário ocorre em situações específicas em que se reconhece que o contribuinte pode enfrentar dificuldades financeiras se for obrigado a pagar o tributo imediatamente. Esse diferimento é, muitas vezes, concedido por meio de regimes especiais ou regimes de parcelamento de tributos.

O diferimento permite que as empresas tenham mais flexibilidade em seu fluxo de caixa, pois podem adiar o pagamento de tributos para um momento mais oportuno. Em alguns casos, o diferimento é usado como uma ferramenta para incentivar investimentos em determinados setores ou regiões, permitindo que as empresas reinvestam capital em vez de pagar tributos.

²⁹⁴ TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. IPI. PAUTAS FISCAIS. HONORÁRIOS. 1. A adoção de "pautas fiscais", contendo valores pré-fixados para o cálculo do IPI, desconsidera, na prática, o preço da operação de saída dos produtos. Essa circunstância afronta o princípio da legalidade, insculpido no art. 97 do CTN, e conflita com o disposto no art. 47, II, a, do CTN. No âmbito desta Corte, já foi reconhecida a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 7.798/89. 2. Honorários advocatícios mantidos, uma vez que em consonância com o artigo 20, § 4º, do CPC e precedentes desta Turma. TRF-4 - APELREEX: 50064495120124047102 RS 5006449-51.2012.4.04.7102, Relator: LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, Data de Julgamento: 24/06/2013, SEGUNDA TURMA.

IPI. BEBIDAS. "PAUTAS FISCAIS" DE VALORES PRÉ-FIXADOS. ALÍQUOTA ESPECÍFICA. DESPREZO À BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. CTN, ART. 47, INC. II ALÍNEA A. - A adoção de Pautas Fiscais contendo valores pré-fixados para o IPI, instituídas por Atos Declaratórios e Instruções Normativas do Secretário da Receita Federal, estabelecendo a exigência em valor fixo, desconsiderando o preço da operação de saída dos produtos, além de violar o princípio da legalidade, insculpido no art. 97 do CTN, conflita com o disposto no art. 47, inc. II, alínea a, do mesmo Código, que define como base de cálculo do imposto em questão "o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria". Exceptuam-se, todavia, as situações previstas no art. 148 do CTN, que autorizam o lançamento por arbitramento de valores. - Subsiste a exação em conformidade com os aspectos quantitativos (base de cálculo e alíquota) estabelecidos no art. 47 do CTN e na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), uma vez que o fato gerador apresenta-se perfeito e acabado. TRF-4 - AMS: 348 PR 2002.70.09.000348-1, Relator: DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, Data de Julgamento: 03/06/2003, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 02/07/2003 PÁGINA: 573.

Empresas que têm receitas sazonais podem se beneficiar do diferimento para evitar o pagamento de tributos em períodos de baixa receita. Em políticas de desenvolvimento regional, o diferimento pode ser concedido como um incentivo para empresas que se estabeleçam em áreas economicamente menos desenvolvidas.

É importante destacar que o diferimento de tributo não significa isenção do pagamento do tributo; apenas adia o pagamento para um momento posterior. O contribuinte ainda é obrigado a cumprir suas obrigações fiscais, mas o pagamento é postergado. A concessão de diferimento de tributos é uma questão complexa e varia significativamente entre os países e regiões.

A legislação tributária e os regulamentos governamentais determinam as condições e critérios para a aplicação desse benefício fiscal. Empresas que desejam se beneficiar do diferimento de tributos devem estar cientes das regras e regulamentações específicas aplicáveis em sua jurisdição e garantir que cumpram todos os requisitos legais. De acordo com Caliendo²⁹⁵:

Cabe diferenciar a substituição regressiva do fenômeno do diferimento. Neste último, ocorre o fato gerador, praticado pelo contribuinte, mas o pagamento é postergado ou adiado por força de disposição normativa, como um benefício fiscal. No caso da substituição tributária regressiva, somente ocorre o fato gerador praticado pelo substituto. Em determinados casos, o diferimento é mera ampliação do prazo para pagamento de tributo e não substituição tributária. Assim, nem todo o diferimento implica substituição tributária, mas toda a substituição tributária implica postergamento do pagamento. Desse modo, alguns preferem precisamente denominar o instituto de substituição tributária por diferimento,

²⁹⁵ “O diferimento em si não se confunde com a substituição tributária, sendo uma postergação do prazo de pagamento. Assim, não implicará redução, dispensa ou desconto no valor a ser pago. Determina o RE 112.354-6 do STF que: “do diferimento não resulta eliminação ou redução do ICM; o recolhimento do tributo e que fica transferido para momento subsequente”. Formalmente, segue regime diverso da substituição, dado que não se exige lei, podendo ser instituído por decreto ou regulamento. Igualmente, não necessita de autorização por convênio celebrado entre os Estados, na forma da LC n. 24/75. Entende-se que, no diferimento, não ocorre qualquer isenção, não tributação ou favor fiscal. Um exemplo citado é o caso do contribuinte que atua como importador e revende para o mercado interno, nesse caso, atua o contribuinte com diferimento, mas não é substituto de si mesmo.

Por fim, relata a doutrina no caso de substituição tributária concomitante, ao lado da progressiva e da regressiva. Nesse caso, haveria ao mesmo tempo a substituição progressiva e regressiva.

São exemplos a serem citados de substituição concomitante no caso de transporte multimodal, em que o prestador-substituto paga o imposto pelos demais transportadores.”

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Editora Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 24 out. 2023, p.256.

em preferência à denominação de regressiva, antecedente ou para trás.²⁹⁶

O STF²⁹⁷ tem o seguinte posicionamento a respeito do diferimento de tributo, ao passo que o STJ tem o seguinte e o TRF3 esse e o TFR4 decide desse modo.

2.3.3.16.2 substituição tributária regressiva (adequada);

A substituição tributária regressiva é um mecanismo de cobrança de tributos utilizado em alguns sistemas fiscais para transferir a responsabilidade do recolhimento de impostos de uma etapa anterior da cadeia produtiva para uma etapa posterior. Isso significa que, em vez de cada participante da cadeia ser responsável por recolher o imposto correspondente à sua operação, um único participante, geralmente o fabricante ou importador, é designado como o responsável pelo recolhimento do tributo em nome de todos os demais elos da cadeia.

Esse modelo de substituição tributária é chamado de "regressiva" porque, ao contrário da substituição tributária progressiva, onde a responsabilidade se desloca dos elos iniciais para os elos finais da cadeia, na regressiva, a responsabilidade retorna aos

²⁹⁶CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Editora Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 24 out. 2023, p.256.

²⁹⁷AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. DECADÊNCIA. DECRETO 1.600/2015 QUE ALTEROU BENEFÍCIOS DO DIFERIMENTO. POSSIBILIDADE. MEDIDA DE POLÍTICA FISCAL QUE COMPETE AO ENTE TRIBUTANTE. MEDIDA QUE NÃO CRIOU OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STF. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 280/STF. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. SEM MAJORAÇÃO DE HONORÁRIOS. SÚMULA 512/STF. I – O Tribunal de origem, com fundamento na legislação infraconstitucional aplicável (Decreto Estadual 1.600/2015), concluiu que a concessão de diferimento não defere benefício fiscal. Súmula 280/STF. II – De acordo com a jurisprudência desta Corte, diferimento não pode ser considerado benefício fiscal, podendo ser disciplinado diretamente por legislação do ente tributante (ADI 2.056/MS, Rel. Min. Gilmar Mendes). III – Agravo regimental a que se nega provimento. Sem majoração de honorários (Súmula 512/STF). STF - ARE: 1317811 PR, Relator: RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 30/08/2021, Segunda Turma, Data de Publicação: 08/09/2021. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERIMENTO. INEXIGÊNCIA DE DELIBERAÇÃO POR ESTADOS E DISTRITO FEDERAL E DE FORMALIZAÇÃO PRÉVIA DE CONVÊNIO. CONSTITUCIONALIDADE. IMPROCEDÊNCIA. 1. Não se confunde a hipótese de diferimento do lançamento tributário com a de concessão de incentivos ou benefícios fiscais de ICMS, podendo ser estabelecida sem a prévia celebração de convênio. Precedentes. 2. O inciso II do art. 1º do Decreto 49.612/2005 do Estado de São Paulo prevê, na incidência do ICMS, diferimento do lançamento tributário. 3. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. STF - ADI: 3676 SP, Relator: ALEXANDRE DE MORAES, Data de Julgamento: 30/08/2019, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 16/09/2019.

elos iniciais. A substituição tributária regressiva é frequentemente utilizada para simplificar a arrecadação de tributos, especialmente em cadeias de produção complexas. Ela visa reduzir a burocracia e o custo administrativo, uma vez que um único contribuinte é encarregado de recolher o imposto devido por todos os elos da cadeia.

No entanto, é importante destacar que a implementação desse mecanismo deve ser regulamentada por legislação específica. Além disso, é necessário estabelecer critérios para determinar a base de cálculo e a alíquota do imposto que será aplicado na etapa inicial. O contribuinte responsável pelo recolhimento deve possuir mecanismos para calcular e controlar o tributo devido pelos demais elos da cadeia. A substituição tributária regressiva pode variar consideravelmente de um sistema tributário para outro e entre diferentes produtos e serviços. É fundamental que as empresas estejam cientes das regras específicas em sua jurisdição e cumpram as obrigações fiscais de acordo com as normas estabelecidas. Além disso, é importante manter registros precisos para documentar o cumprimento das obrigações tributárias sob esse regime. De acordo com Caliendo²⁹⁸:

A substituição tributária regressiva significa a incidência sobre fato gerador presumido sobre eventos ocorridos no passado. Na prática, implica a postergação ou o adiamento do recolhimento do tributo em relação à cobrança de eventual fato gerador real, ocorrido no passado.

²⁹⁸ “Geralmente, a substituição regressiva visa simplificar a arrecadação tributária de setores desorganizados, tais como o de pequenos produtores rurais, que não dispõe de conhecimento nem de técnicas capazes de atender a complexidade tributária. Igualmente, é mais simples para a administração cobrar de um contribuinte do que de centenas. São exemplos citados pela doutrina o leite cru, transferido pelo produtor rural ao laticínio (substituto); a cana em caule, transferida pelo produtor rural para a usina (substituto) e no caso de animais de corte, transferidos pelo produtor ao frigorífico (substituto). Cabe diferenciar a substituição regressiva do fenômeno do diferimento. Neste último, ocorre o fato gerador, praticado pelo contribuinte, mas o pagamento é postergado ou adiado por força de disposição normativa, como um benefício fiscal. No caso da substituição tributária regressiva, somente ocorre o fato gerador praticado pelo substituto. Em determinados casos, o diferimento é mera ampliação do prazo para pagamento de tributo e não substituição tributária. Assim, nem todo o diferimento implica substituição tributária, mas toda a substituição tributária implica postergamento do pagamento. Desse modo, alguns preferem precisamente denominar o instituto de substituição tributária por diferimento, em preferência à denominação de regressiva, antecedente ou para trás. O diferimento em si não se confunde com a substituição tributária, sendo uma postergação do prazo de pagamento. Assim, não implicará redução, dispensa ou desconto no valor a ser pago. Determina o RE 112.354-6 do STF que: “do diferimento não resulta eliminação ou redução do ICM; o recolhimento do tributo e que fica transferido para momento subsequente”. Formalmente, segue regime diverso da substituição, dado que não se exige lei, podendo ser instituído por decreto ou regulamento. Igualmente, não necessita de autorização por convênio celebrado entre os Estados, na forma da LC n. 24/75. Entende-se que, no diferimento, não ocorre qualquer isenção, não tributação ou favor fiscal. Um exemplo citado é o caso do contribuinte que atua como importador e revende para o mercado interno, nesse caso, atua o contribuinte com diferimento, mas não é substituto de si mesmo. Por fim, relata a doutrina no caso de substituição tributária concomitante, ao lado da progressiva e da regressiva. Nesse caso, haveria ao mesmo tempo a substituição progressiva e regressiva. São exemplos a serem citados de substituição concomitante no caso de transporte multimodal, em que o prestador-substituto paga o imposto pelos demais transportadores.” CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 256.

Deixa a norma de eleger como fato gerador um fato efetivo e escolhe um fato pretérito. Veja-se que o vínculo do substituto não é com o substituído, nem com o evento pretérito, mas com o fato jurídico presente que assume presumidamente a ocorrência de um fato pretérito como causa para a tributação.²⁹⁹

O STF³⁰⁰ tem o seguinte posicionamento a respeito da substituição tributária regressiva, ao passo que o STJ³⁰¹ tem o seguinte entendimento.

2.3.3.17 Desconto simplificado no imposto de renda de pessoa física. (adequada)

O desconto simplificado no Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) é uma opção disponível para os contribuintes que facilita a declaração de seus rendimentos anuais e permite a dedução simplificada de despesas, substituindo todas as deduções detalha-

²⁹⁹ CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. Editora Saraiva, 2022. E-book. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 256.

³⁰⁰ RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA COM DIFERIMENTO. DIREITO A CREDITAMENTO DO TRIBUTO. VEDAÇÃO. HIPÓTESE DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA TRÁS. ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ADI 4.171. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. RE 781926 RG, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 21/11/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-044 DIVULG 05-03-2014 PUBLIC 06-03-2014.

³⁰¹ ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA REGRESSIVA OU "PARA TRÁS". LEI PAULISTA 6.374/89. DECRETO REGULAMENTADOR EXORBITANTE. RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 280/STF. DISPOSITIVOS LEGAIS NÃO INDICADOS. SÚMULA 284/STF. AGRAVO REGIMENTAL. FUNDAMENTO INATACADO. SÚMULA 182/STJ. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA 284/STF. A decisão monocrática, que negou seguimento ao recurso especial, fundamentou-se na Súmula 280/STF, visto que a pretensão recursal da ora agravante esbarra em reexame de legislação estadual bem como na Súmula 284/STF, porque a ora agravante não teria mencionado qual norma federal havia sido violada. Segundo a remansosa jurisprudência desta Corte, é necessária a expressa enumeração dos dispositivos tidos como violados para que se admita a análise do recurso especial. O que não é imprescindível é o prequestionamento explícito dos dispositivos, bastando que o Tribunal a quo aprecie implicitamente a matéria debatida. Precedente: EDcl no REsp nº 922.710/CE, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJe de 26/03/2008. O agravante se equivocou durante a confecção do presente recurso, uma vez que seu argumento não rebate a Súmula 284/STF, mas pretende afastar as Súmulas 282/STF e 356/STF, enunciados que nem foram fundamentos da decisão monocrática. Incide, pois, a Súmula 284/STF. Logo, como não restou rebatida a aplicação da Súmula 284/STF no recurso especial, incide o que dispõe a Súmula 182/STJ. Quanto ao argumento de que a pretensão do recurso especial não é o reexame de norma local, mas tão somente evidenciar maltrato à norma constitucional, novamente se mostra deficiente o presente recurso. Ao afirmar sua pretensão recursal, o agravante praticamente fulmina a apreciação do recurso especial, pois, conforme cediço, o recurso manejável contra julgado que contraria dispositivo constitucional é o extraordinário e não o apelo especial. Assim, aplico, no ponto, novamente, a Súmula 284/STF. Agravo regimental improvido. AgRg no REsp n. 1.077.677/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 11/11/2008, DJe de 17/11/2008.

das que normalmente seriam declaradas. Em vez de detalhar e comprovar todas as despesas dedutíveis, como educação, saúde, despesas com dependentes, entre outras, o contribuinte pode optar por uma dedução padrão, que é um percentual fixo (que pode variar a cada ano fiscal) aplicado sobre sua base de cálculo, geralmente limitada a um valor máximo. Essa dedução simplificada é considerada automaticamente no cálculo do imposto a ser pago.

O desconto simplificado “simplifica” o processo de declaração, poupando os contribuintes do trabalho de reunir e comprovar todas as despesas dedutíveis, o que pode ser demorado e complexo. O desconto simplificado tem um limite máximo de dedução, que é estabelecido pela Receita Federal. Caso o contribuinte tenha despesas dedutíveis que excedam esse limite, pode ser mais vantajoso optar pelo modelo de declaração completa, no qual todas as despesas detalhadas podem ser consideradas. Mesmo no desconto simplificado, as despesas com dependentes são consideradas, o que pode ser vantajoso para quem possui muitos dependentes.

A escolha entre o desconto simplificado e o modelo de declaração completa depende das despesas e deduções que o contribuinte possui. Em muitos casos, o desconto simplificado é uma opção atraente para aqueles que têm despesas relativamente baixas e que não excedem o limite de dedução. No entanto, para aqueles com despesas elevadas, a declaração completa pode resultar em uma carga tributária menor. É importante destacar que a escolha entre o desconto simplificado e o modelo completo deve ser feita com base na análise das despesas, rendimentos e outras particularidades financeiras do contribuinte. A Receita Federal estabelece prazos anuais para a declaração de Imposto de Renda, e é essencial que a declaração seja precisa e esteja de acordo com as regulamentações fiscais

vigentes. O TRF3³⁰² e o TFR4³⁰³ tem o seguinte posicionamento a respeito do desconto simplificado no imposto de renda de pessoa física.

2.3.3.18 Regime de retenção tributária (adequada);

³⁰² TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE ANTES DA LEI Nº 12.350/2010. NECESSIDADE DE COMPUTAR TODOS OS RENDIMENTOS AUFERIDOS NO PERÍODO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAR O DESCONTO SIMPLIFICADO QUANDO NÃO COMPROVADA A OPÇÃO POR ESSA MODALIDADE DE TRIBUTAÇÃO NA ÉPOCA PRÓPRIA. RECURSO DO AUTOR IMPROVIDO. TRF-3 - RI: 00039019820074036308 SP, Relator: JUIZ(A) FEDERAL CAIO MOYSES DE LIMA, Data de Julgamento: 08/10/2014, 10ª TURMA RECURSAL DE SÃO PAULO, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial DATA: 20/10/2014.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FORMA ACUMULADA PROVENIENTES DE AÇÃO TRABALHISTA. DESPESAS DEDUTÍVEIS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. OPÇÃO PELO DESCONTO SIMPLIFICADO. OBSERVÂNCIA DOS LIMITES LEGAIS DO ART. 10 DA LEI 9250/1995. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. - No que diz respeito às despesas dedutíveis, seja pela aplicação da sistemática do regime de tributação das rendas recebidas acumuladamente inaugurada pelo art. 12-A da Lei n. 7.713/1988 (Lei n. 12.350/2010), seja pela aplicação do regime de tributação anterior - fundado na interpretação do art. 12 da Lei n. 7.713/1988 (redação originária) e do art. 46 da Lei n. 8.541/1992 dada pelo E. STJ, nos recursos repetitivos 899.576/CE e 1.118.429/SP -, a dedução de valores repassados a título de honorários advocatícios e despesas com o processo está expressamente prevista na legislação de regência do Imposto de Renda - Todavia, como já manifestado pela Egrégia Segunda Turma do E. STJ no julgamento do AgInt no REsp 1.757.694/SP, "não sendo o valor recebido acumuladamente pelo contribuinte totalmente tributado pelo Imposto de Renda, os honorários advocatícios passíveis de dedução da base de cálculo do referido imposto devem ser rateados entre os rendimentos tributáveis e os isentos, ou não tributáveis, recebidos em ação judicial, podendo a parcela correspondente aos tributáveis ser deduzida para fins de determinação da base de cálculo sujeita à incidência do imposto". E, dessa forma, "quando as parcelas são recebidas pelo contribuinte com isenção, sobre estas não ocorre, em momento algum, retenção de valores na fonte, o que afasta, de pronto, qualquer valor a ser deduzido" (AgInt no REsp 1.757.694/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 05/02/2019, DJe 12/02/2019) - Dos cálculos apresentados pela contadoria judicial, vê-se que houve a dedução do valor integral das despesas com honorários advocatícios, como se depreende do documento id nº 24813955 - Pág. 10, contrariando o entendimento jurisprudencial supra - De todo modo, quando o contribuinte opta por apurar o imposto de renda pela aplicação do desconto simplificado (declaração simplificada), as despesas dedutíveis da base de cálculo do imposto correspondem a uma parcela fixa que equivale a 20% sobre os rendimentos tributáveis, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.250/1995 - Assim, embora seja possível a dedução das despesas processuais necessárias ao recebimento de rendimentos acumulados (honorários de advogado, custas, honorários de perito), proporcionalmente às verbas não isentas, entende o E. STJ que "a circunstância de ter o contribuinte apresentado declaração de rendimentos tributáveis segundo a sistemática simplificada do art. 10 da Lei n. 9.250/1995 impossibilitaria a promoção, no caso concreto, da dedução legal dos honorários advocatícios e demais despesas processuais da base de cálculo do imposto de renda, uma vez que já consideradas no percentual substitutivo de 20% para deduções, limitadas ao montante específico dos incisos do art. 10" (REsp 1535697/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, publicada em 19/09/2019) - A r. decisão recorrida deve ser reformada, para que a contadoria judicial refaça os cálculos de liquidação sem a dedução das despesas com honorários advocatícios da base de cálculo do imposto de renda, haja vista a opção do contribuinte pelo desconto simplificado do art. 10 da Lei 9.250/95 - Agravo de instrumento parcialmente provido. TRF-3 - AI: 50147125020214030000 SP, Relator: Desembargador Federal MONICA AUTRAN MACHADO NOBRE, Data de Julgamento: 18/10/2021, 4ª Turma, Data de Publicação: DJEN DATA: 25/10/2021.

Um regime de retenção tributária é um sistema em que um terceiro, geralmente uma empresa ou entidade, é responsável por reter e recolher parte do imposto devido por outra entidade ou indivíduo, antes que esse imposto chegue ao órgão fiscalizador. Isso é feito por meio da retenção de um percentual do valor do pagamento a ser efetuado, que é posteriormente repassado ao fisco.

Garante que o imposto seja pago, evitando a evasão fiscal e a inadimplência. Facilita o controle tributário, já que o órgão fiscalizador precisa lidar com menos contribuintes, concentrando-se nos agentes que realizam as retenções. Distribui o ônus tributário ao longo da cadeia produtiva ou de pagamento, evitando a concentração de impostos em um único contribuinte. Diminui as oportunidades de sonegação fiscal, uma vez que as retenções são efetuadas por terceiros e não dependem da autorregularização dos contribuintes.

Os regimes de retenção tributária são comuns em diversos países e podem ser aplicados a diferentes tributos, como Imposto de Renda na Fonte, Contribuição Social, Imposto sobre Serviços (ISS), entre outros. Além disso, as regras para a retenção variam de acordo com o tipo de pagamento, a natureza da operação e as especificidades da legislação tributária de cada jurisdição.

³⁰³ TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. OPÇÃO PELA DECLARAÇÃO SIMPLIFICADA. DEDUÇÃO DE 20% DOS RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS LIMITADA AO TETO DE R\$ 8.000,00. ART. 10 DA LEI Nº. 9.250/95, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP Nº. 1.753/98. PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. OBSERVAÇÃO. APELAÇÃO IMPROVIDA. 1. Se o art. 10 da Lei nº. 9.250/95 (com a redação dada pela MP nº 1.753/98) e também o art. 84 do RIR/99, dispõem que o desconto simplificado era uma opção do impetrante/contribuinte e não uma obrigatoriedade, não há que se sustentar, após a escolha deste, ofensa a princípios constitucionais, devendo, assim, sujeitar-se às suas limitações, entre as quais a que limitou essa dedução em R\$ 8.000,00. 2. Tal limitação não fere ao princípio da isonomia, pois a mesma está descrita nas normas de forma impessoal, atingindo a todos os contribuintes que estejam naquela situação, o que significa dizer que dá tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais. 3. Não há ofensa ao princípio da capacidade contributiva, pelo contrário, tal dispositivo oferece tratamento mais generoso e simplificado ao contribuinte de menor renda e induz a apresentação de informações detalhadas e possibilita maior tributação dos mais abastados, justamente como prevê o art. 145, § 1º, da Carta Magna. 4. É irrelevante a informação de que os rendimentos auferidos no exercício de 1998 são frutos de trabalhos desenvolvidos desde 1993, porque o art. 43, incisos I e II, do CTN, é contundente ao dispor que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. 5. O desconto simplificado substitui todas as deduções admitidas na legislação do IR, sendo irrelevante a informação do impetrante de que tenha efetuado gastos com "alimentação, aluguel, combustível, saúde e livros". 6. Apelo improvido. TRF-4 - AMS: 95654 SC 1999.04.01.095654-9, Relator: ALCIDES VETTORAZZI, Data de Julgamento: 17/12/2002, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 19/02/2003 PÁGINA: 538.

Os contribuintes que têm valores retidos na fonte em razão de um regime de retenção geralmente podem utilizar esse valor como crédito tributário em suas declarações de imposto de renda ou para compensação com outros débitos tributários. No entanto, é importante que os contribuintes estejam cientes das regras específicas de retenção e cumpram suas obrigações fiscais de acordo com a legislação vigente.

A implementação de regimes de retenção tributária é uma estratégia importante para garantir o recolhimento eficaz dos impostos e contribuir para a arrecadação de recursos necessários para a operação do governo. De acordo com Caliendo³⁰⁴:

A retenção dos tributos não possui exatamente a natureza de substituição tributária regressiva ou para trás, apesar de às vezes ser confundida com ela. Trata-se de uma das formas de cumprimento das obrigações acessórias, no caso mediante a conduta da fonte retentora em recolher o tributo em referência a fato jurídico praticado por terceiro.³⁰⁵

³⁰⁴ O *tertius*, nesse caso, ao assumir a posição de sujeito passivo em substituição ao contribuinte originário deve praticar diversos deveres formais: apurar o tributo, declará-lo, retê-lo, escriturá-lo em sua contabilidade, manter os livros correspondentes, pagar ou repassar o tributo ao fisco, dentre tantos outros. A retenção como obrigação formal na substituição tributária não modifica o fato de o retentor não possuir nenhum vínculo com o fato gerador ou com a obrigação de pagar o tributo.

Assim, no caso da retenção do IRRF sobre os rendimentos decorrentes de salários, a fonte retentora atua como substituto tributário, não mais sendo devida a cobrança do empregado que teve o valor retido. Este não mais fará parte da relação jurídico-tributária. Havendo a retenção por parte da fonte retentora e o seu não repasse ao erário público, não poderá o fisco proceder a cobrança do empregado. Deverá executar exclusivamente o substituto, não se admitindo a aplicação da responsabilidade subsidiária ou solidária entre o substituto e o substituído.”

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 258.

³⁰⁵ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 258.

O STF³⁰⁶ tem o seguinte posicionamento a respeito do regime de retenção tributária, ao passo que o STJ³⁰⁷ decide desse modo.

³⁰⁶ AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. RETENÇÃO DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS DO ICMS REPASSADAS A MAIOR PELO ESTADO AO MUNICÍPIO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. 1. Na origem, cuida-se de Ação Ordinária proposta pelo MUNICÍPIO DE ABADIÂNIA/GO em face do ESTADO DE GOIÁS, na qual requer o repasse do ICMS sem qualquer retenção pelo Estado. 2. Da análise dos autos, tem-se que, em 6/1/2015, em conformidade com o Ofício 868/2014, foi determinado o bloqueio do valor de R\$ 29.742.124,00 no repasse da parcela do ICMS pertencente aos municípios goianos, sob o fundamento de que, no ano de 2012, foi efetivado em valor maior que o devido. 3. O Tribunal de origem acolheu a pretensão do Município de Abadiânia, sustentando que o referido bloqueio, na forma como ocorreu, violou os princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez que não foi instaurado, previamente, procedimento administrativo oportunizando a defesa do ente municipal. 4. A retenção (ou compensação) de valores repassados a maior aos municípios prescinde da abertura de procedimento administrativo, em que se garanta o contraditório e a ampla defesa. Desse modo, verificando o Tribunal de Contas Estadual que houve repasse a maior, o Estado tem a obrigação de recuperar esse valor, considerando-se presumidamente correta a quantia apurada pela Corte de Contas - nada impedindo, todavia, que o Município discuta, pela via administrativa ou judicial, a correção do cálculo. 5. Agravo Interno a que se nega provimento. STF - RE: 1387728 GO, Relator: ALEXANDRE DE MORAES, Data de Julgamento: 03/10/2022, Primeira Turma, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-201 DIVULG 06-10-2022 PUBLIC 07-10-2022.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. REPARTIÇÃO DE RECEITA TRIBUTÁRIA. ISENÇÃO. RECOLHIMENTO DE ICMS DIFERIDO. FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS. IMPOSSIBILIDADE DE RETENÇÃO PELO ESTADO DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. TEMA 42 DA REPERCUSSÃO GERAL. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 572.762/SC, de minha relatoria, consolidou o entendimento de que o repasse da quota constitucionalmente devida aos municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual. II - Majorada a verba honorária fixada anteriormente, nos termos do art. 85, § 11, do CPC, observados os limites legais. III - Agravo regimental a que se nega provimento. STF - ARE: 1288639 AC 0055073-71.2015.8.03.0001, Relator: RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 22/03/2021, Segunda Turma, Data de Publicação: 29/03/2021.

³⁰⁷ ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS NO RECURSO ESPECIAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS ORIUNDOS DE DECISÃO JUDICIAL. RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. ART. 46 DA LEI 8.541/92. POSSIBILIDADE. ACÓRDÃO DE 2º GRAU EM DISSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO. I. Agravo interno aviado contra decisão que julgara Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015. II. Trata-se, na origem, de Agravo de Instrumento interposto pela parte ora agravante, em face de decisão proferida nos autos de desapropriação, com o objetivo de afastar a retenção de imposto de renda em honorários sucumbenciais oriundos de decisão judicial. O Tribunal de origem deu provimento ao Agravo de Instrumento, a fim de viabilizar a expedição do alvará referente aos honorários advocatícios sem qualquer retenção de imposto de renda na fonte. III. Nos termos da jurisprudência do STJ, é devida a retenção do imposto de renda sobre honorários advocatícios oriundos de decisão judicial. Nesse sentido: STJ, REsp 1.836.855/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 29/10/2019; AgRg no REsp 1.115.496/RS, Rel. Ministro MASSAMI UYEDA, TERCEIRA TURMA, DJe de 01/07/2010; AgRg no REsp 964.389/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 29/4/2010. IV. Ademais, a Segunda Turma desta Corte, em caso análogo ao dos autos, concluiu que, "na prática a retenção do Imposto de Renda é realizada pela instituição financeira responsável pelo efetivo pagamento do precatório ao beneficiário, mas cabe ao órgão do Poder Judiciário fazer a indicação - na guia, alvará, mandado ou ordem bancária - da necessária retenção da tributação devida" (STJ, AgInt no REsp 1.859.001/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 26/10/2020). Estando o acórdão recorrido em dissonância com o entendimento manifestado por esta Corte, merece ser mantida a decisão ora agravada, que deuprovimentoao Recurso Especial do Estado do Paraná, a fim de reconhecer ser devida a retenção do imposto de renda sobre honorários advocatícios oriundos de decisão judicial. V. Agravo interno improvido. STJ - AgInt nos EDcl no REsp: 1909290 PR 2020/0320971-9, Data de Julgamento: 08/08/2022, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 12/08/2022.

2.3.3.19 Solidariedade (adequada);

A solidariedade tributária é um conceito do direito tributário que se refere à responsabilidade conjunta de dois ou mais contribuintes pelo pagamento de um tributo. Isso significa que, em casos de solidariedade, o órgão fiscalizador pode cobrar o tributo de qualquer um dos devedores solidários, que são conjuntamente responsáveis pelo pagamento integral da dívida tributária. Vários devedores são considerados responsáveis conjuntamente pelo pagamento do tributo. Por exemplo, em uma operação de compra e venda, tanto o comprador quanto o vendedor podem ser responsabilizados solidariamente pelo pagamento do imposto devido, dependendo da legislação aplicável.

O credor tributário tem a opção de cobrar o tributo de qualquer um dos devedores solidários. Isso significa que o órgão fiscalizador pode escolher a quem cobrar, facilitando a cobrança, mas, ao mesmo tempo, deixando os devedores em uma posição vulnerável. A responsabilidade solidária pode ser transferida para outra parte. Isso ocorre quando um contribuinte, originalmente responsável pelo tributo, transfere essa responsabilidade a terceiros, que se tornam solidários pelo pagamento.

A solidariedade tributária é frequentemente utilizada para garantir o cumprimento eficaz das obrigações fiscais, especialmente em transações comerciais e contratuais. Ela é aplicada quando a legislação tributária determina que mais de uma parte envolvida em uma operação é responsável pelo tributo, proporcionando assim maior segurança ao fisco no que diz respeito ao recebimento dos valores devidos.

É importante que os devedores solidários estejam cientes de suas obrigações e direitos. Em caso de pagamento por um devedor solidário, esse indivíduo pode buscar o ressarcimento dos demais devedores solidários, caso a legislação o permita.

A solidariedade tributária é um conceito importante a ser considerado por empresas e indivíduos que realizam transações comerciais e contratuais, uma vez que pode ter um impacto significativo nas responsabilidades financeiras relacionadas aos tributos. Portanto, é fundamental compreender as disposições legais específicas em relação à solidariedade tributária em cada jurisdição e buscar orientação jurídica adequada quando necessário. De acordo com Hugo de Brito Machado³⁰⁸:

³⁰⁸ “Um exemplo de duas pessoas com interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação é o de marido e mulher, casados em comunhão de bens, que auferem rendimentos. Embora determinada renda seja adquirida apenas pelo marido, por exemplo, a mulher pode responder solidariamente, visto que, em virtude do regime de bens, o rendimento recebido pelo marido fará parte, também, do patrimônio da mulher. E vice-versa. O mesmo se dá quando várias pessoas são coproprietárias de um mesmo imóvel urbano, hipótese na qual podem responder solidariamente pelo IPTU correspondente.

Quanto à possibilidade de a lei designar outras hipóteses de solidariedade, é preciso esclarecer que isso somente pode ocorrer entre pessoas que já possam, por outras razões, ser responsabilizadas. É o caso, por exemplo, de quando duas pessoas podem ser responsabilizadas pelo pagamento da obrigação e a lei apenas dispõe se responderão solidariamente entre si, ou subsidiariamente uma à outra. É a casos assim que se refere o art. 124, II, do CTN. Diz-se isso para deixar claro que não é lícito ao legislador estabelecer solidariedade entre pessoas que nenhuma relação têm com a obrigação correspondente. Não se pode, por exemplo, afirmar que os moradores da Rua A serão todos solidariamente responsáveis pelo IPTU devido pelos moradores da Rua B.

Nesse sentido é a lição de Misabel Abreu Machado Derzi, em notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro: “A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no polo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.”

Em função do disposto no art. 13 da Lei nº 8.620/93, que responsabiliza solidariamente todos os sócios de uma sociedade limitada pelos débitos previdenciários desta, o Fisco chegou a defender a possibilidade de “redirecionar” execuções fiscais contra integrantes de pessoas jurídicas, independentemente de haverem exercido a gerência ou de terem praticado atos com excesso de poderes. E, inicialmente, o STJ admitiu tal “responsabilização” de todos os sócios, com suposto amparo no art. 124, II, do CTN: “[...] 1. Há que distinguir, para efeito de determinação da responsabilidade do sócio por dívidas tributárias contraídas pela sociedade, os débitos para com a Seguridade Social, decorrentes do descumprimento de obrigações previdenciárias 2. Por esses débitos, dispõe o art. 13 da Lei nº 8.620/93 que ‘os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais’. Trata-se de responsabilidade fundada no art. 124, II, do CTN, não havendo cogitar, por essa razão, da necessidade de comprovação, pelo credor exequente, de que o não recolhimento da exação decorreu de ato praticado com violação à lei, ou de que o sócio deteve a qualidade de dirigente da sociedade devedora. 3. Cumpre salientar que o prosseguimento da execução contra o sócio-cotista, incluído no rol dos responsáveis tributários, fica limitado aos débitos da sociedade no período posterior à Lei nº 8.620/93 [...]”.

Em algumas hipóteses, quando duas ou mais pessoas podem ser responsabilizadas pelo pagamento da obrigação tributária, a lei pode estabelecer que respondam solidariamente. Segundo o CTN, a solidariedade pode ser estabelecida entre duas pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e, ainda, em outras hipóteses que a lei expressamente designar.³⁰⁹

Posteriormente, a Primeira Seção do STJ rejeitou, expressamente, a possibilidade de responsabilização irrestrita de que cuida o art. 13 da Lei nº 8.620/93: “[...] 4. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional. 5. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar. 6. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN. 7. O teor do art. 1.016 do Código Civil de 2002 é extensivo às Sociedades Limitadas por força do prescrito no art. 1.053, expressando hipótese em que os administradores respondem solidariamente somente por culpa quando no desempenho de suas funções, o que reforça o consignado no art. 135, III, do CTN. 8. A Lei nº 8.620/93, art. 13, também não se aplica às Sociedades Limitadas por encontrar-se esse tipo societário regulado pelo novo Código Civil, lei posterior, de igual hierarquia, que estabelece direito oposto ao nela estabelecido. 9. Não há como se aplicar à questão de tamanha complexidade e repercussão patrimonial, empresarial, fiscal e econômica, interpretação literal e dissociada do contexto legal no qual se insere o direito em debate. Deve-se, ao revés, buscar amparo em interpretações sistemática e teleológica, adicionando-se os comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil para, por fim, alcançar-se uma resultante legal que, de forma coerente e juridicamente adequada, não desnature as Sociedades Limitadas e, mais ainda, que a bem do consumidor e da própria livre iniciativa privada (princípio constitucional) preserve os fundamentos e a natureza desse tipo societário. [...]”. Procede a afirmação de que o art. 13 da Lei nº 8.620/93, além de ser inconstitucional, teria sido revogado pelo novo Código Civil (antes mesmo de sê-lo pela Lei 11.941/2009), fundamento que, a nosso ver, serviu ainda para evitar que a questão tivesse de ser apreciada pela Corte Especial do STJ, o que seria necessário no caso de declaração de inconstitucionalidade do dispositivo. Registre-se, quanto a esse ponto, que essa questão foi subsequentemente submetida ao STF, que declarou a inconstitucionalidade do dispositivo, não apenas por razões formais (necessidade de lei complementar para o trato da matéria), mas também substanciais, ligadas à ofensa, perpetrada pela responsabilização geral e irrestrita de todos os sócios, à própria existência de pessoas jurídicas no direito brasileiro, necessária à luz do princípio da livre iniciativa (RE 562.276). Em sendo estabelecida a solidariedade entre os responsáveis pelo pagamento da obrigação tributária, dispõe o CTN que não pode ser invocado o benefício de ordem. Isso significa que um dos devedores solidários não pode condicionar o pagamento da obrigação à prévia execução dos outros devedores solidários. Assevera ainda o CTN que, salvo disposição de lei em contrário: (i) o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; (ii) a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; (iii) a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais. São esclarecimentos meramente didáticos, pois tanto o pagamento, como a isenção, a remissão e a prescrição são eventos que atingem a própria obrigação, repercutindo sobre todos os que são solidariamente responsáveis pelo seu adimplemento. SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 147-149.

³⁰⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 147.

Com raízes religiosas explica Paulo Caliendo³¹⁰ que:

A ideia de solidariedade advém da doutrina social da Igreja Católica com base no dever sagrado de assistência e filantropia. O conceito aparece de modo jurídico no art. 21 da Declaração Francesa de 1793, que preceituava que: “os socorros públicos são espécie de dívida sagrada. A sociedade deve a subsistência aos infelizes, seja lhes dando trabalho, seja assegurando os meios de existência aqueles que não podem trabalhar”³¹¹

³¹⁰ “O dever de solidariedade consagrar-se-ia como dever imposto à coletividade e não a um indivíduo em particular. A solidariedade de deveres do cidadão objetivaria realizar os direitos fundamentais por meio da cooperação. Neste grupo, estaria o conjunto de deveres fundamentais que cabem à comunidade. Está contida em diversos dispositivos constitucionais, tais como: “A educação, direito de todos e dever do Estado e da família” (art. 205); “Todos tem direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, [...] impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo...” (art. 225)”¹⁶⁰. Em direito tributário, o dever de solidariedade estaria na base do dever fundamental de pagar tributos. A solidariedade pode ser entendida como um princípio a indicar uma finalidade constitucional a ser alcançada: a cooperação. Esta colaboração não é capaz de ter eficácia imediata. Tampouco pode ser entendida como um dever gerador de obrigações não expressamente previstas no texto constitucional. Igualmente seria errôneo considerá-la um princípio legitimador da tributação em geral. Entendemos que se trata de um princípio implícito sem eficácia direta ou imediata. O seu conteúdo está na busca de soluções cooperadas para a realização do Estado Social. A imprecisão semântica e normativa do conceito impedem uma clareza sobre a sua real eficácia jurídica. Não se confundiria com a solidariedade específica de grupo que fundamenta as contribuições sociais (Cofins, CPMF, CSLL e CIDE). O dever de solidariedade está na base do dever fundamental de pagar tributos e o princípio da solidariedade está no fundamento da tributação vinculada das contribuições sociais e dos empréstimos compulsórios. Entendeu o STF no AI 487.075 AgR/RS nesse sentido ao afirmar a aplicação clara do princípio às contribuições sociais ao preceituar que: “II – A referida contribuição social é instrumento de atuação do Estado na área de previdência social e sua exigência se dá em “obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial”. Esse entendimento encontra-se igualmente formulado no julgamento pelo STF do RE 422.268 AgR/SP: “3. O sistema público de previdência social é baseado no princípio da solidariedade [art. 3º, inciso I, da CB/88], contribuindo os ativos para financiar os benefícios pagos aos inativos”.” CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Editora Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 105-106.

³¹¹ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Editora Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 105.

Ainda é possível ter mais de uma pessoa figurando como responsável pelo pagamento do tributo como bem observa Schoueri³¹² que:

Mais de uma pessoa pode ocupar o polo passivo da relação jurídico-tributária. Pode--se, aqui, considerar mais de um contribuinte, mais de um responsável, ou um contribuinte e um responsável ocupando simultaneamente aquela posição.³¹³

³¹² “A possibilidade de multiplicidade de devedores leva ao tema da relação entre eles. A relação pode ser de subsidiariedade. Esse é o caso de que trata o art. 128 do Código Tributário Nacional, que, tratando da figura do “responsável”, prevê que a lei exclua a responsabilidade do contribuinte ou a mantenha em caráter supletivo. Interesse comum só têm as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos têm “interesse comum” na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos. Note--se que o débito é um só, mas todos os condôminos se revestem da condição de sujeitos passivos solidários. É importante destacar aqui que o art. 124, I, do CTN não define sujeito passivo. Ele apenas fixa, a partir do interesse comum, a solidariedade entre sujeitos passivos, já definidos em outros dispositivos. De maneira mais clara, ainda com o exemplo do IPTU e dos condôminos: na inexistência de tal dispositivo, cada condômino de um mesmo apartamento pagaria o imposto relativo a sua quota. O art. 124, I, por sua vez, faz com que esses contribuintes sejam solidários. Ou seja: se inaplicável qualquer dispositivo legal que caracterize determinada pessoa como contribuinte ou responsável, não há como defini-la como sujeito passivo a partir do art. 124. O primeiro passo é verificar se é sujeito passivo para daí, num segundo passo, investigar se existe solidariedade entre os sujeitos passivos definidos pela lei. O Supremo Tribunal Federal parece ter adotado essa interpretação, ao julgar a constitucionalidade de lei estadual que instituiu a obrigação solidária de contadores por créditos tributários oriundos de infrações à legislação tributária, para as quais o contador, em alguma medida, houvesse concorrido. Na ocasião, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que a lei estadual invadira a competência da lei complementar na matéria. Nesse sentido, o Relator observou que a lei estadual teria disposto diversamente do CTN sobre quem pode ser responsável tributário, na medida em que incluiu “hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN”. O Supremo Tribunal Federal, portanto, parece ter entendido que, em primeiro lugar, é preciso verificar se há sujeição passiva, nos termos dos arts. 134 e 135 do CTN; em segundo lugar, verifica-se se há interesse comum e, portanto, solidariedade passiva, nos termos do art. 124, I, do CTN. Afinal, na visão da Corte, a lei estadual não poderia ter criado nova hipótese de responsabilidade (solidária) de terceiro, autônoma em relação àquelas dos arts. 134 e 135 do CTN. Parece haver, então, no posicionamento do Tribunal, o pressuposto de que o art. 124, I, do CTN não se configura como hipótese autônoma de responsabilidade tributária; primeiro seria preciso apurar a existência de sujeição passiva (o que, no caso da chamada “responsabilidade de terceiros”, dar-se-ia a partir dos arts. 134 e 135 do CTN)²³⁷. A caracterização de solidariedade, nos termos do art. 124, I, do CTN exige a configuração do interesse comum. Já se afirmou que interesse comum clama por estarem as pessoas no mesmo polo, mas isso sob a perspectiva jurídica. Afinal, justamente porque cada sujeito passivo liga-se ao fato jurídico tributário (seja contribuinte, seja responsável) é que, nas palavras do Min. Luiz Fux, não cabe cogitar a existência de “interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal”. É justamente, por isso, que não faz sentido imputar a responsabilidade solidária entre duas empresas do mesmo grupo econômico nas situações nas quais só uma delas ostenta a condição de sujeito passivo. Se a outra empresa não realiza o fato jurídico tributário – nem a ele se vincula por outras hipóteses de responsabilidade –, não pode ela se tornar solidária porque sequer é sujeito passivo. Por outro lado, não constituem “interesse comum” as posições antagônicas em um contrato, mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário. Assim, comprador e vendedor não têm “interesse comum” na compra e venda: se o vendedor é contribuinte do ICMS devido na saída da mercadoria objeto da compra e venda, o comprador não será solidário com tal obrigação.” SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 327-329.

³¹³ SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 327.

O STF³¹⁴ tem o seguinte posicionamento a respeito da solidariedade, ao passo que o STJ³¹⁵ tem o seguinte e o TRF3³¹⁶ esse e o TFR4³¹⁷ decide desse modo.

³¹⁴ DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. SOLIDARIEDADE DO SÓCIO ADMINISTRADOR NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CARÁTER INFRACONSTITUCIONAL DA CONTROVÉRSIA. SÚMULA 279/STF. PRECEDENTES. 1. A resolução da controvérsia demandaria o reexame dos fatos e do material probatório constantes nos autos, o que é vedado em recurso extraordinário. Incidência da Súmula 279/STF. Precedentes. 2. Nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015. 3. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015. STF - AgR ARE: 1120307 GO - GOIÁS 0195568-25.2011.8.09.0136, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 29/06/2018, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-163 13-08-2018.

AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS DO GRUPO ECONÔMICO. EMPRESAS E FILIAIS. SOLIDARIEDADE. NULIDADE DA CDA. LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. INVIABILIDADE DO REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO ENGENDRADO NOS AUTOS. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO 279 DA SÚMULA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PRECEDENTES. 1. O recurso extraordinário é instrumento de impugnação de decisão judicial inadequado para a valoração e exame minucioso do acervo fático-probatório engendrado nos autos, bem como para a análise de matéria infraconstitucional. Precedentes: RE 1.238.165-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe de 13/2/2020; RE 1.170.253-ED, Primeira Turma, Rel. Min. Alexandre de Moraes, DJe de 13/2/19; RE 1.075.013-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 15/2/2018. 2. Agravo interno desprovido, com imposição de multa de 5% (cinco por cento) do valor atualizado da causa (artigo 1.021, § 4º, do CPC), caso seja unânime a votação. 3. Honorários advocatícios majorados ao máximo legal em desfavor da parte recorrente, caso as instâncias de origem os tenham fixado, nos termos do artigo 85, § 11, do Código de Processo Civil, observados os limites dos §§ 2º e 3º e a eventual concessão de justiça gratuita. STF - RE: 1338423 PE 0010281-77.2014.4.05.8300, Relator: LUIZ FUX (Presidente), Data de Julgamento: 20/09/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 13/10/2021.

³¹⁵ TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO ANULATÓRIA DE CONTRATO PARA PAVIMENTAÇÃO DE RUAS, CUMULADO COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. SOLIDARIEDADE DA CONSTRUTORA COM O ENTE MUNICIPAL. ALEGAÇÃO DE AFRONTA AOS ARTS. 264 E 265 DO CC. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. SOLIDARIEDADE PASSIVA CUJA DISCUSSÃO NÃO DISPENSARIA O REEXAME DE DISPOSIÇÕES CONTRATUAIS, BEM COMO A INTERPRETAÇÃO DE LEGISLAÇÃO LOCAL, O QUE É DEFESO NA VIA ESPECIAL. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 7/STJ E 280/STF. AGRAVO INTERNO DO MUNICÍPIO DE LAJEADO/RS A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. Observe-se, inicialmente, que os dispositivos apontados como violados não foram objeto de debate perante a Corte de origem, carecendo do necessário prequestionamento. Incidência das súmulas 282 e 356. 2. Acerca das disposições contratuais que supostamente levariam ao afastamento da solidariedade, seria necessário novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, bem como a análise das disposições de Legislação local (Lei 6.035/1997, do Município de Lajeado/RS), incidindo, portanto, as Súmulas 7/STJ e 280/STF. 3. Agravo Interno do MUNICÍPIO DE LAJEADO/RS a que se nega provimento. STJ - AgInt no AREsp: 896275 RS 2016/0086491-4, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 27/05/2019, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 30/05/2019.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. SOLIDARIEDADE PASSIVA TRIBUTÁRIA. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. SÚMULA 7 DO STJ. ANÁLISE DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. PREJUDICADA. 1. Trata-se de ação em que a recorrente busca desconstituir acórdão que reconheceu a formação de grupo econômico. 2. A Corte regional, com base na análise probatória, concluiu não haver plausibilidade na alegação de que não existe liame que implique o reconhecimento de grupo econômico de fato, uma vez que o relatório produzido pelos auditores do INSS demonstrou, com clareza, as manobras dos sócios a se furtarem das obrigações tributárias. Reexaminar os fatos para chegar a conclusão diversa encontra óbice na Súmula 7/STJ. 3. Prejudicada a análise da divergência jurisprudencial quando a tese sustentada esbarra em óbice sumular quando do exame do Recurso Especial pela alínea a do permissivo constitucional. 4. Recurso Especial não provido. STJ - REsp: 1653117 SP 2017/0008558-9, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 21/03/2017, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 24/04/2017.

2.3.3.20 Lançamento por homologação (adequada);

O lançamento por homologação é um dos métodos de lançamento de tributos utilizado em sistemas fiscais, onde a autoridade tributária delega a responsabilidade de apurar e pagar os tributos ao próprio contribuinte. Em outras palavras, o contribuinte é encarregado de calcular, declarar e pagar o imposto devido de acordo com sua própria avaliação. O contribuinte tem autonomia para calcular o valor do tributo que deve ser pago, com base em suas operações e registros contábeis.

O contribuinte deve apresentar declarações periódicas ao fisco, informando os valores calculados e devidos dos tributos. Além da declaração, o contribuinte deve cumprir todas as obrigações acessórias, como manter registros contábeis e fiscais adequados e fornecer documentação de suporte quando solicitado pelo fisco.

Após a apresentação da declaração pelo contribuinte, a autoridade tributária tem um período para homologar o lançamento. Se a homologação não ocorrer, o valor declarado pelo contribuinte é considerado como lançamento definitivo. A autoridade tributária

³¹⁶ TRIBUTÁRIO. SOLIDARIEDADE. PARCELAMENTO. DESCONSTITUIÇÃO. 1. A concessão de parcelamento a um dos devedores solidários não implica a desconstituição do vínculo obrigacional quanto aos demais. Consoante o art. 278 do Novo Código Civil qualquer cláusula, condição ou obrigação adicional, estipulada entre um dos devedores solidários e o credor, não poderá agravar a posição dos outros sem consentimento destes. Na medida em que não haja alteração da obrigação originária, a concessão do parcelamento, malgrado com garantia, não desfaz a solidariedade. 2. Reexame necessário e apelação providos. TRF-3 - ApReeNec: 00118585620024036105 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL ANDRÉ NEKATSCHALOW, Data de Julgamento: 09/12/2013, QUINTA TURMA - 1A. SEÇÃO, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/12/2013.

³¹⁷ TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDA ATIVA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INTERRUPÇÃO. SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. 1. É relevante para a discussão o comando do inc. III do art. 125 do CTN, segundo o qual um dos efeitos da solidariedade é de que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais. 2. Embora reconhecida a nulidade da citação do espólio agravante, é evidente que as interrupções operadas em virtude das ordens de citação e penhora, prejudicam ao corresponsável. TRF-4 - AI: 50433676820224040000, Relator: MARCELO DE NARDI, Data de Julgamento: 14/12/2022, PRIMEIRA TURMA.

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. APOSENTADO QUE RETORNA AO TRABALHO. Tema 1065. EXIGIBILIDADE DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL. o STF julgou o ARE 1224327, no qual havia sido reconhecida a existência de repercussão geral (Tema 1065), reafirmando a jurisprudência dominante sobre a matéria, no sentido de que: É constitucional a contribuição previdenciária devida por aposentado pelo Regime Geral de Previdência Social (RGPS) que permaneça em atividade ou a essa retorne. Perante o princípio da solidariedade social, consagrado no artigo 195 da Carta Magna, não se faz necessária a correspondência entre a obrigatoriedade do recolhimento de contribuições previdenciárias e a percepção de prestações relativas à Previdência Social.laboral. TRF-4 - AC: 50085721220184047005 PR 5008572-12.2018.4.04.7005, Relator: MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data de Julgamento: 03/06/2020, SEGUNDA TURMA.

tem o direito de revisar e auditar as declarações apresentadas pelo contribuinte e, se encontrar inconsistências ou erros, pode lançar um novo valor devido, que deverá ser homologado.

O lançamento por homologação é comum em muitos sistemas tributários ao redor do mundo, pois confere uma maior responsabilidade ao contribuinte no cumprimento de suas obrigações fiscais. Isso ajuda a agilizar a arrecadação de tributos e reduz a carga administrativa sobre o fisco, permitindo que ele se concentre em casos de maior complexidade. No entanto, a utilização do lançamento por homologação exige que os contribuintes sejam diligentes no cumprimento de suas obrigações fiscais, mantendo registros precisos e cumprindo todas as obrigações acessórias. Qualquer erro ou omissão pode resultar em penalidades e juros, caso a autoridade tributária detecte inconsistências durante uma auditoria.

É importante que os contribuintes estejam cientes das regras e regulamentos tributários específicos de sua jurisdição e cumpram suas obrigações de forma adequada para evitar problemas futuros com o fisco. De acordo com Hugo de Brito Machado³¹⁸:

³¹⁸ “Essa definição e a explicação a respeito da impropriedade da expressão autolancamento, já nos eram dadas em 1949, por Rubens Gomes de Souza, autor do anteprojeto que resultou no CTN, que explicava ser a declaração apresentada pelo contribuinte e o pagamento em face dela realizado aceitos pelo Fisco de modo apenas provisório, em função da natureza ex lege da obrigação tributária. Tanto que o efeito liberatório do pagamento é condicionado ao posterior exame da autoridade e à aceitação da autoridade, que poderá ser expresso, ou tácito, pelo decurso do prazo de revisão.¹¹ Em outro momento, o autor do anteprojeto que originou o Código Tributário Nacional esclareceu que o lançamento, em tais casos, é efetivamente realizado pelo contribuinte, mas não obriga o fisco e somente se torna definitivo depois que este verifica o lançamento feito pelo contribuinte e concorda com ele, ou então depois de expirado o prazo de que dispõe o fisco para fazer essa verificação. Nesse tipo de lançamento, observa Ives Gandra da Silva Martins, o sujeito passivo “transforma-se em ‘longa manus’ não remunerada da Administração Pública, ficando obrigado a praticar atos próprios da administração (escrituração de livros, emissão de notas fiscais etc.) sem receber nada em troca, a não ser a ameaça de punição, se não cumprir a exigência fiscal”.¹³ Merece transcrição, a propósito, a definição contida no art. 150, caput, do CTN: “o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”. Percebe-se que a principal distinção entre o lançamento por declaração e o lançamento por homologação reside na obrigação de antecipar o pagamento presente nesta última modalidade. Enquanto no lançamento por declaração o sujeito passivo apenas está obrigado ao pagamento depois de notificado pela autoridade competente da realização do lançamento, uma vez examinadas as suas declarações, na modalidade por homologação o pagamento é feito antes de qualquer exame por parte da autoridade.

Para se compreenderem os fundamentos do lançamento por homologação, pode-se fazer uma analogia com o processo judicial. A competência para encerrar um processo, por meio de ato denominado sentença, é privativa da autoridade judiciária. As partes não podem, sozinhas, dar fim ao processo. Mas a finalidade deste é pôr fim ao litígio, que, em certos casos, é de fato superado por meio de um acordo. Nesse contexto, a realidade fática do conflito encerrado pela composição das partes é compatibilizada com a competência privativa do juiz para extinguir o processo quando se exige que, por meio da sentença, o acordo seja homologado. É preciso atenção, portanto, para o significado da palavra homologar. Para Houaiss, homologação é o mesmo que “aprovação, ratificação ou confirmação, por autoridade judicial ou administrativa, de certos atos particulares, a fim de que possam investir-se de força executória ou apresentar-se com validade jurídica”¹⁴. O ato de lançar, como se explicou, é privativo da autoridade administrativa, mas vem a ser de fato realizado pelo sujeito passivo. Assim, para que produza os efeitos jurídicos que lhe são próprios, é ele confirmado, ratificado ou aprovado pela autoridade, como se estivesse assim a fazê-lo de sua autoria. Precisamente por isso, o objeto da homologação não é, propriamente, o pagamento feito pelo sujeito passivo, mas a apuração do montante a ser pago. Diz-se por vezes – e impropriamente – “homologação do pagamento” por economia de palavras, como não raro ocorre na linguagem coloquial, quando uma maior precisão não é necessária: a rigor, o que se homologa é a apuração em virtude da qual o pagamento foi feito, passando assim a ser considerado suficiente. No plano do lançamento por homologação, o pagamento antecipado, feito pelo obrigado, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (CTN, art. 150, § 1º). Isso significa que o pagamento antecipado extingue o crédito, mas essa extinção só é “definitiva” quando acontece a homologação pela autoridade que a confirma. Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito (CTN, art. 150, § 2º). Assim, por exemplo, se o contribuinte pagar parcialmente o tributo, ou efetuar compensação, no âmbito do lançamento por homologação, esse pagamento ou essa compensação não terão influência sobre a obrigação tributária subjacente (que, p. ex., não será extinta). Só quando ocorrer a homologação é que tais efeitos poderão ser produzidos, se assim entender a autoridade competente. Tais atos (compensação, pagamento parcial etc.), porém, serão considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (CTN, art. 150, § 3º). Desse modo, exemplificando, caso um contribuinte apure, no âmbito do lançamento por homologação, que o tributo por ele devido é de R\$ 100,00, pagando essa quantia, quando na verdade o tributo corresponde a R\$ 300,00, a apuração feita pelo contribuinte e o pagamento parcial não “transformarão” a obrigação tributária, reduzindo-a. A autoridade poderá, portanto, recusar-se a homologar a apuração insuficiente, mas deverá, ao efetuar o lançamento de ofício, considerar os valores já pagos, de sorte a exigir apenas o saldo. A autoridade competente tem cinco anos, contados da ocorrência do respectivo fato gerador, para examinar a retidão das apurações feitas pelo sujeito passivo, bem como a suficiência do que houver sido pago por ele. Findo esse prazo, opera-se a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar, e nada mais pode ser exigido do sujeito passivo, salvo se restar demonstrado que este agiu com dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º). Nesse caso (de dolo, fraude ou simulação), não se aplica o prazo de decadência de que cuida o art. 150, § 4º, do CTN, mas sim o prazo, um pouco maior, referido no art. 173, I, do mesmo Código. Quando a autoridade competente examina as apurações feitas pelo sujeito passivo, e afirma explicitamente que estão corretas, há a chamada “homologação expressa”. Caso tenha havido pagamento integral, o crédito tributário é definitivamente extinto (CTN, art. 156, VII). Caso não tenha havido pagamento, mas a apuração tenha sido declarada ao Fisco, que a considera correta, a jurisprudência do STJ entende que a autoridade pode “homologar” apenas essa apuração, inscrevendo em dívida ativa e exigindo a quantia não paga através da execução fiscal. E, apesar de parte da literatura especializada ser contrária a isso, a jurisprudência do STJ entende também, e de modo pacífico, que essa cobrança pode ocorrer “independentemente da instauração de processo administrativo e de notificação do contribuinte”.¹⁶ Nesse caso, porém, como não se faz necessária a prática de ato formal de lançamento, também não se deve cogitar de decadência do direito de lançar. Vencida e não paga a dívida declarada, já tem início o prazo de prescrição de que cuida o art. 174 do CTN.¹⁷ Caso a declaração tenha sido apresentada, com a apuração do montante devido, depois do vencimento, a prescrição conta-se da entrega da declaração. De decadência somente se cogita na hipótese de a Fazenda pretender constituir exigência diversa daquela decorrente da atividade do sujeito passivo, hipótese na qual, naturalmente, terá a Fazenda de efetuar lançamento e facultar ao sujeito passivo o exercício do direito de defesa na via administrativa. A homologação deve ocorrer, se a lei não fixar outro prazo, em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Expirado esse prazo sem que a autoridade competente se tenha pronunciado, opera-se a decadência, e a Fazenda não pode mais lançar ou exigir qualquer diferença não apurada ou não paga. Por ficção, segundo o CTN, opera-se uma “homologação tácita”, ou seja, considera-se que a autoridade concordou com os valores pagos (ou não pagos...) pelo contribuinte, visto que deixou passar o prazo de que dispunha para discordar e nada fez.” SEGUNDO,

Finalmente, por homologação é aquele lançamento no qual todos os atos de apuração, quantificação, cálculo etc., relativos à liquidação da obrigação tributária, são efetuados pelo próprio sujeito passivo. Depois de calcular o montante do tributo devido, o sujeito passivo submete essa apuração à autoridade administrativa, para que esta a homologue. O dever de efetuar o pagamento respectivo, entretanto, é antecipado, devendo ser o tributo recolhido antes do exame da autoridade e da respectiva homologação.³¹⁹

Neste tipo de praticabilidade tributária, a atuação da administração é mínima como bem explica Schoueri³²⁰ que:

Chega-se, finalmente à modalidade mais corriqueira de lançamento: aquele que se dá por homologação. Aqui, a atuação da administração é mínima, ou mesmo inexistente. O sujeito passivo apura o montante devido e o recolhe aos cofres públicos, estando sujeito a um controle, a

Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 186-189.

³¹⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 186.

³²⁰ “Quando do advento do Código Tributário Nacional, o lançamento por homologação possuía importância menor do que possui atualmente. Sua aplicação se reduzia ao imposto de renda na fonte, a algumas modalidades de arrecadação de impostos indiretos e aos tributos cobrados em estampilhas⁴⁷. Somente a partir do Decreto-lei n. 1.967/82 é que se passou a considerar que o IRPJ, por exemplo, seria um tributo sujeito ao lançamento por homologação. Como é sabido, os tributos mais relevantes do Sistema Tributário Nacional assentam-se contemporaneamente sobre o lançamento por homologação: as tantas “declarações” exigidas dos sujeitos passivos, não raro com informações sobrepostas⁴⁸, são, em sua quase totalidade, deveres instrumentais relacionados ao lançamento por homologação. Difundiu-se o entendimento de que “o lançamento por homologação consubstancia verdadeiro e salutar instrumento de praticabilidade, voltado à simplificação e à racionalização da atividade administrativa em matéria tributária, com a diminuição dos custos dessa atividade e a democratização da gestão fiscal”. Ocorre que a ideia de que o contribuinte apure, ele mesmo, o montante devido, recolhendo--o aos cofres públicos, sem qualquer participação da Administração, é contraditória com o próprio conceito de lançamento. Afinal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, lançamento é uma atividade da Administração. É verdadeiro ônus, pois a Administração somente pode exigir o tributo (crédito) depois de estabilizar a sua pretensão, pelo lançamento, que a vincula, já que os critérios jurídicos ali adotados não podem ser revistos à luz do art. 146 do mesmo Código. Como, então, admitir um lançamento por parte do contribuinte? Como conceber lançamento sem que a Administração tenha fixado seus critérios jurídicos? Ainda mais complexo fica o raciocínio quando se reconhece que, na verdade, não há uma atividade de lançamento, já que este deve ser notificado ao contribuinte. Chega--se, então, à constatação de que o tributo foi recolhido sem lançamento. Mas, aqui, cai--se numa situação paradoxal, já que o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, nos termos do art. 3º do Código. Se não houver lançamento, chega--se à conclusão de que não há tributo. Foi precisamente diante de tal dilema que o Código Tributário Nacional previu a solução criativa do lançamento por homologação. Buscando conciliar, por um lado, a necessidade de ocorrência de um lançamento e, por outro, as contingências práticas da economia de massa, em que não é possível esperar uma atuação da Administração para cada lançamento individualmente considerado, o Código Tributário Nacional adotou o lançamento por homologação.” SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 368.

posteriori, por parte da administração tributária. É por isso que esse tipo de lançamento é por vezes denominado “autolançamento”.³²¹

³²¹ SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 368.

O STF³²² tem o seguinte posicionamento a respeito do lançamento por homologação, ao passo que o STJ³²³ tem o seguinte e o TRF3³²⁴ esse e o TFR4³²⁵ decide desse modo.

³²²DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido. RE 566621, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-02 PP-00273 RTJ VOL-00223-01 PP-00540.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. LC 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. OBSERVAÇÃO DA VACATIO LEGIS. 1. O órgão julgador pode receber, como agravo interno, os embargos de declaração que notoriamente visam a reformar a decisão monocrática do Relator, sendo desnecessária a intimação do embargante para complementar suas razões quando o recurso, desde logo, exhibir impugnação específica a todos os pontos da decisão embargada. Inteligência do art. 1.024, § 3º, do Código de Processo Civil de 2015. 2. É inconstitucional a segunda parte do art. 4º, da Lei Complementar 118/2005, de modo que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo de 5 anos para a repetição ou compensação de indébito aplica-se às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. 3. Embargos de declaração recebidos como agravo interno, ao qual se nega provimento. Não se aplica o art. 85, § 11, do Código de Processo Civil de 2015, tendo em vista que não houve fixação de honorários advocatícios nas instâncias de origem. RE 913222 ED, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 18/05/2018, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-111 DIVULG 05-06-2018 PUBLIC 06-06-2018.

³²³PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. 1. De acordo com os precedentes do STJ, o termo inicial do prazo prescricional para o ajuizamento da ação executiva relativa aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação tem início com a constituição definitiva do crédito tributário, que ocorre com a entrega da respectiva declaração pelo contribuinte, identificando o valor a ser recolhido, ou o do vencimento do tributo, o que for posterior. 2. Definida a exegese da legislação federal

infringida, deverão os autos retornar à origem para que sejam confrontadas as datas de vencimento da exação e a data de entrega da DCTF, devendo a análise da prescrição considerar como seu termo inicial o que ocorreu por último. 3. Recurso Especial parcialmente provido. STJ - REsp: 1651585 SP 2017/0007722-4, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 09/03/2017, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 19/04/2017.

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL DA UNIÃO. CONHECIMENTO PARCIAL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DESCONTADA NA FONTE. SERVIDOR PÚBLICO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRECEDENTES. 1. Recurso especial de Paulo Lemos dos Santos já julgado conforme decisão de fls. 346/354, contra a qual não interposto recurso (fl. 359). 2. Recurso especial da União que ultrapassa a barreira de admissibilidade recursal, tão-somente no tocante à discussão sobre a natureza do lançamento do tributo, no caso, contribuição previdenciária de servidor público. 3. Nos termos da jurisprudência da Primeira Seção, a contribuição previdenciária é tributo sujeito a lançamento por homologação, não tendo a simples retenção na fonte o condão de transmutar a natureza do lançamento da exação (de lançamento por homologação para lançamento de ofício). Precedentes: EREsp 1.096.074/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 9/6/2010, DJe 16/6/2010; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 22/3/2006, DJ 10/4/2006, p. 111. 4. Recurso especial da União parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. STJ - REsp: 1224723 SC 2010/0222949-7, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Julgamento: 03/09/2019, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/09/2019.

³²⁴ TRIBUTÁRIO. COFINS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO DO VALOR A SER PAGO A ESSE TÍTULO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NECESSIDADE DE NOTIFICAÇÃO AO CONTRIBUINTE. I - No caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a constituição do crédito se dá com a entrega da declaração pelo sujeito passivo, independentemente de qualquer atuação por parte do Fisco, nos moldes do art. 150 do CTN. II - A constituição do crédito tributário também poderá ocorrer de ofício, nos moldes do art. 149 do CTN, na ausência de declaração do contribuinte ou se elaborada em desacordo com a legislação tributária, com omissões ou inexatidões, sujeitando-se ao prazo decadencial do inciso I, do art. 173, do CTN. III - No caso de lançamento de ofício, a constituição definitiva do crédito se dá após a notificação do contribuinte, o qual terá o prazo de trinta dias para protocolizar eventual impugnação. Não havendo irrisignação, a constituição definitiva ocorrerá no trigésimo primeiro dia após a notificação do lançamento. IV - No caso dos autos, conforme afirmado pela própria exequente, a contribuinte não declarou os valores a serem pagos a título de COFINS, por entender que estava abrangida pela isenção contida no art. 6º da Lei Complementar nº 70/91. V - Tendo ocorrido o lançamento de ofício, já que a apelada não declarou nem pagou o tributo que a exequente entende devido, havia a necessidade de notificação da apelada, não sendo cabível o entendimento de que, apesar de não ter declarado expressamente os valores a serem recolhidos a título de COFINS, tendo discriminado o faturamento e a referida contribuição incidindo à alíquota de 2% sobre o faturamento declarado, a contribuinte teria confessado tal débito. VI - Verificando ter havido omissão na declaração da contribuinte acerca da COFINS devida, a Fazenda Pública efetuou o lançamento de ofício, mostrando-se imprescindível, assim, a notificação regular do lançamento, que conduziria à constituição do crédito tributário, oportunizando-se à contribuinte apresentar eventual impugnação (art. 145, I, do CTN), no prazo legal de trinta dias. VII - Não tendo havido a notificação do lançamento, não se verifica a constituição do crédito tributário, devendo ser reconhecida a inexistência do título executivo. VIII - Recurso de apelação improvido. TRF-3 - ApelRemNec: 00140055220014036182 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL MARCELO SARAIVA, Data de Julgamento: 13/06/2019, QUARTA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:17/07/2019.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SIMPLES E COFINS. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA PARCIAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ENCARGO LEGAL. DECRETO-LEI Nº 1.025/69. I - Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial do prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário declarado, mas não pago, é a data da entrega da declaração ou a data do vencimento, o quer for posterior, em conformidade com o princípio da actio nata, tema já pacificado no âmbito do egrégio Superior Tribunal de Justiça. II - O E. STJ firmou entendimento de que a constituição definitiva do crédito ocorre com a entrega da declaração de contribuições e tributos federais - DCTF, conforme o disposto na Súmula nº 436: a entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco. Uma vez constituído o crédito tributário, coube, ainda àquela c. Corte, nos termos do artigo 543-C, do Código de Processo Civil de 1973, fixar o termo a quo do prazo prescricional no dia seguinte ao vencimento da obrigação tributária declarada e não paga ou na data da entrega da declaração, o que for posterior (REsp 1.120.295/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/05/2010, DJe 21/5/2010). Nesse sentido: EDcl no RESP nº 362.256/SC. III - O prazo de suspensão da prescrição por 180 dias, previsto no § 3º, do artigo 2º, da Lei nº 6.830/80, somente se aplica às dívidas de natureza não tributária. Entendimento pacificado do E. STJ. IV - A interrupção da prescrição, seja pela citação do devedor, seja pelo despacho que a ordenar (conforme redação dada ao artigo 174, I, do CTN pela LC nº 118/2005), retroage à data do ajuizamento da ação, sendo esse, portanto, o termo ad quem de contagem do prazo prescricional, conforme decidiu a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.120.295/SP, submetido ao art. 543-C do CPC/73. V - O termo de confissão espontânea de débito fiscal é apto à constituição do crédito tributário; se seguido do pedido de parcelamento, haverá a interrupção do prazo prescricional, que voltará a fluir a partir do inadimplemento do acordo firmado. VI - In casu, o despacho citatório foi proferido posteriormente à entrada em vigor da Lei Complementar nº 118/05, em 09.06.2005, aplicando-se ao caso concreto a novel redação do art. 174, parágrafo único, I, do CTN. VII - A execução fiscal ora embargada se refere às seguintes inscrições em Dívida Ativa: CDA nº 80.4.02.045042-04 (SIMPLES), 80.4.03.027369-67 (SIMPLES), 80.4.04.053051-95 (SIMPLES) e 80.6.04.089984-55 (COFINS). VIII - Conforme documento acostado aos autos (ID 90587235, p. 66), as DCTFs referentes ao SIMPLES, foram entregues em 11.05.1998 (Processo Administrativo nº 10835.201066/2004-98, CDA nº 80.4.04.053051-95, ano-base 1997, exercício 1998, vencimentos de 12.05.1997 a 12.01.1998; ano-base 1998, exercício 1999, vencimentos entre 10.03.1998 e 11.01.1999; ano-base 1999, exercício 2000, vencimentos de 10.02.1999 a 10.01.2000; ano-base 2000, exercício 2001, vencimentos entre 10.02.2000 e 11.12.2000), 26.05.1999 (Processo Administrativo nº 10835.201064/2003-18, CDA nº 80.4.03.027369-67, ano-base 1998, exercício 1999, vencimento em 10.08.1998), 18.05.2000, 20.05.2001, 25.05.2002, 21.05.2003 e 20.05.2004, sendo essas, então, as datas da constituição dos créditos relativos a essa exação. IX - No tocante à COFINS, por sua vez, constata-se que referido crédito foi objeto de pedido de parcelamento em 22.09.2004, com rescisão em 09.10.2005 (ID 90587235, p. 94). Assim, permaneceu o prazo prescricional suspenso enquanto vigorou o parcelamento. X - A execução fiscal foi ajuizada em 27.01.2006. XI - Desse modo, verifica-se ter sido ultrapassado o prazo quinquenal entre a data da constituição dos créditos mais antigos de SIMPLES (de 11.05.1998 a 18.05.2000) e a data do ajuizamento da execução fiscal (27.01.2006), considerando que a interrupção da prescrição, tanto pela citação do devedor como pelo despacho que a ordenar, retroage à data do ajuizamento da ação, conforme decidido pela Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.120.295/SP, submetido ao art. 543-C do CPC/73. Portanto, somente não foram atingidos pela prescrição os créditos referentes ao SIMPLES cujas DCTFs foram entregues posteriormente a 27.01.2001. XII - No caso da COFINS, não consta dos autos documento comprobatório da data da entrega da DCTF em relação ao período de apuração dessa exação ora em cobrança. Também não foi acostada aos autos cópia da CDA referente a essa contribuição. Assim, o único documento possível de ser utilizado para se verificar o termo inicial da prescrição, é aquele referente ao parcelamento, que perdurou entre 22.09.2004 e 09.10.2005. Portanto, quando do pedido de parcelamento, tem-se que o apelante confessou espontaneamente seu débito, sendo a data do início do parcelamento o termo inicial do prazo prescricional. XIII - Desse modo, verifica-se não ter sido ultrapassado o prazo quinquenal entre a data da constituição do crédito da COFINS (22.09.2004) e a data do ajuizamento da ação de execução fiscal (27.01.2006), considerando a suspensão operada pelo parcelamento (entre 22.09.2004 e 09.10.2005) e que a interrupção da prescrição, tanto pela citação do devedor como pelo despacho que a ordenar, retroage à data do ajuizamento da ação, conforme decidido pela Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.120.295/SP, submetido ao art. 543-C do CPC/73. XIV - Por fim, assiste razão ao apelante também no tocante à sua condenação ao pagamento de honorários advocatícios, mas por fundamento diverso daquele utilizado em seu recurso. XV - Com efeito, o fato de o apelante ser beneficiário da assistência judiciária gratuita não obsta seja ele condenado ao pagamento da verba honorária, em caso de ser vencido,

2.3.3.21 Taxa de resíduos sólidos domiciliares. (adequada)

mas apenas fica suspensa a cobrança dos honorários até que sua situação econômica se altere. XVI - Todavia, no débito exequendo está incluso o encargo legal previsto no Decreto-Lei nº 1.025/69, o qual se destina a cobrir todas as despesas, inclusive os honorários advocatícios, necessários para a cobrança judicial da Dívida Ativa da União. XVII - Assim, uma vez que esse encargo substitui os honorários advocatícios no caso de improcedência dos embargos, não pode, nesta hipótese, haver condenação em honorários na sentença, sob pena de se caracterizar verdadeiro bis in idem, importando em locupletamento indevido para a parte vencedora. XVIII - Tendo decaído de parte do pedido, deve a embargada ser condenada ao pagamento da verba honorária incidente sobre os débitos de SIMPLES excluídos, face ao reconhecimento da prescrição, fixada em 10% sobre o montante excluído. XIX – Recurso de apelação do embargante parcialmente provido. TRF-3 - ApCiv: 00163379820124039999 SP, Relator: Desembargador Federal MARCELO MESQUITA SARAIVA, Data de Julgamento: 22/02/2022, 4ª Turma, Data de Publicação: DJEN DATA: 25/02/2022.

³²⁵ EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. ENTREGA DE DECLARAÇÃO. PRESCRIÇÃO. RETROAÇÃO DO EFEITO INTERRUPTIVO OPERADA PELA CITAÇÃO. 1. Havendo indicação, na CDA, de que o crédito exequendo se originou de DCGO - LDCG / DCG ONLINE, trata-se de débito confessado em GFIP. Logo, refere-se a lançamento por homologação, e não a lançamento suplementar. 2. A constituição do crédito tributário sujeito ao lançamento por homologação ocorre no momento da declaração, pelo contribuinte, do valor devido. 3. Tendo a execução fiscal sido distribuída antes do decurso do quinquênio prescricional, aplica-se o disposto no artigo 219, § 1º, do CPC, de tal sorte que o efeito interruptivo da prescrição, operado pela citação, retroage à data da distribuição da ação, conforme decidido pelo STJ no REsp nº 1.120.295/SP, julgado sob o regime do artigo 543-C, do CPC (Lei nº 5.869, de 1973). TRF-4 - AC: 50043118320144047121 RS 5004311-83.2014.404.7121, Relator: RÔMULO PIZZOLATTI, Data de Julgamento: 13/09/2016, SEGUNDA TURMA.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONSTITUIÇÃO POR GFIP. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA. 1. O art. 174, parágrafo único, I a IV, do CTN, elenca as causas que interrompem a prescrição, e deve ser interpretado em conjunto com o art. 240, caput e § 1º, do CPC vigente (equivalente ao art. 219, § 1º, do CPC/73). '(...) o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional.' (REsp 1120295/SP, art. 543-C do CPC/73). 2. Tratando-se de débitos originados por declarações prestadas pelo próprio executado ao Fisco, a constituição do crédito tributário se dá nos termos da Súmula nº 436 do STJ. Assim, a partir da data da entrega, ou do vencimento da obrigação, o que for posterior, tem início o prazo prescricional de 5 anos. 3. Hipótese em que resta caracterizada a prescrição de parte dos créditos tributários executados. TRF-4 - AG: 50098455520194040000 5009845-55.2019.4.04.0000, Relator: FRANCISCO DONIZETE GOMES, Data de Julgamento: 24/07/2019, PRIMEIRA TURMA.

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RECONHECIMENTO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO A PARTIR DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. SIMPLES. 1. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a legislação dispensa a instauração do complexo procedimento de lançamento tributário para a inscrição em dívida ativa e a consequente execução, quando o sujeito passivo apresenta a declaração dos valores que entende devidos em DCTF, equiparando-a à confissão de dívida. 2. O prazo de prescrição do crédito referente a tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da entrega das respectivas declarações. Inteligência art. 5º, §§ 1º e 2º do DL 2.124/84 c/c artigo 174 do CTN. 3. Reconheço, de ofício, a carência de ação, por ausência de interesse processual da embargante quanto às alegações relativas às contribuições ao PIS, COFINS, SEBRAE, INCRA, SESC, SENAC, salário-educação e SAT, o que enseja a extinção do processo, nesta parte, sem resolução de mérito. Isso porque, de acordo com o art. 3º da Lei nº 9.317/96 (matéria atualmente regulada pelo art. 13 da LC nº 123/06), a inscrição no SIMPLES implica o pagamento mensal unificado dos referidos impostos e contribuições. TRF-4 - APELREEX: 008837 RS 2007.71.08.008837-4, Relator: JOEL ILAN PACIORNIK, Data de Julgamento: 22/06/2011, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 29/06/2011.

A taxa tributária de resíduos sólidos domiciliares é uma cobrança local feita por algumas administrações municipais para financiar a coleta, o tratamento e a gestão dos resíduos sólidos gerados pelos domicílios dentro de seus territórios. Essa taxa é uma fonte de receita para as prefeituras, que a utilizam para cobrir os custos associados à gestão dos resíduos urbanos.

A taxa é instituída e cobrada a nível municipal. Cada município tem a autonomia de determinar as regras, a base de cálculo e as alíquotas aplicáveis. A receita arrecadada com a taxa deve ser direcionada exclusivamente para ações relacionadas à gestão de resíduos sólidos, como coleta, transporte, tratamento e disposição final dos resíduos domiciliares.

A base de cálculo da taxa pode variar de acordo com critérios estabelecidos pela prefeitura, como o tamanho do imóvel, a quantidade de resíduos gerados ou o número de moradores. Normalmente, o proprietário do imóvel é o responsável pelo pagamento da taxa, que é incluída no boleto de pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) ou cobrada separadamente. As administrações municipais são responsáveis por fiscalizar o cumprimento das obrigações e garantir que os recursos sejam utilizados adequadamente na gestão dos resíduos sólidos.

A taxa tributária de resíduos sólidos domiciliares tem o objetivo de incentivar a responsabilidade ambiental e a gestão adequada de resíduos urbanos, além de financiar os serviços públicos relacionados à limpeza urbana. Ela pode ser uma fonte importante de recursos para as prefeituras e contribui para a melhoria da qualidade de vida nas cidades, garantindo a coleta e o tratamento adequado dos resíduos sólidos.

É importante ressaltar que a regulamentação da taxa pode variar de uma localidade para outra, portanto, os contribuintes devem estar cientes das regras específicas de sua cidade e cumprir suas obrigações fiscais relacionadas à taxa de resíduos sólidos domiciliares. Além disso, a transparência na utilização dos recursos arrecadados é fundamental para garantir que eles sejam aplicados na gestão ambiental adequada dos resíduos urbanos. O STF³²⁶ tem o seguinte posicionamento a respeito da taxa de resíduos sólidos domiciliares, ao passo que o STJ³²⁷ tem o seguinte e o TRF3³²⁸ esse e o TFR4³²⁹ decide desse modo.

2.3.3.22 *Compensação (adequada);*

³²⁶AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. TAXA DE RESÍDUOS SÓLIDOS DOMICILIARES (LEI MUNICIPAL 13.478/2002). SÚMULAS VINCULANTES 19 E 29 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ACÓRDÃO RECORRIDO DIVERGE DO TEMA 146 DA REPERCUSSÃO GERAL. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – “A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal” (Súmula Vinculante 19 do STF). II – “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra” (Súmula Vinculante 29 do STF). III – O acórdão recorrido está em dissonância com a jurisprudência sedimentada, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 576.321-RG/SP, de minha relatoria (Tema 146 da sistemática da Repercussão Geral). IV – Agravo regimental a que se nega provimento. STF - RE: 1384690 SP, Relator: RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 18/10/2022, Segunda Turma, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-212 DIVULG 20-10-2022 PUBLIC 21-10-2022.

DIREITO TRIBUTÁRIO. TAXA DE COLETA, REMOÇÃO E DESTINAÇÃO DE RESÍDUOS SÓLIDOS DOMICILIARES (TRSD). OFENSA REFLEXA NÃO ENSEJA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO DE LEGISLAÇÃO LOCAL. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 280/STF. REELABORAÇÃO DA MOLDURA FÁTICA. PROCEDIMENTO VEDADO NA INSTÂNCIA EXTRAORDINÁRIA. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. As razões do agravo interno não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada, mormente no que se refere ao óbice das Súmulas nº 279 e 280 do STF. 2. A controvérsia, conforme já asseverado na decisão guerreada, não alcança estatura constitucional. Não há falar em afronta aos preceitos constitucionais indicados nas razões recursais. Compreensão diversa demandaria a análise da legislação infraconstitucional encampada na decisão da Corte de origem e a reelaboração da moldura fática delineada, a tornar oblíqua e reflexa eventual ofensa à Constituição, insuscetível, como tal, de viabilizar o conhecimento do recurso extraordinário. Desatendida a exigência do art. 102, III, a, da Lei Maior, nos termos da jurisprudência desta Suprema Corte. 3. A teor do art. 85, § 11, do CPC, o “tribunal, ao julgar recurso, majorará os honorários fixados anteriormente levando em conta o trabalho adicional realizado em grau recursal, observando, conforme o caso, o disposto nos §§ 2º a 6º, sendo vedado ao tribunal, no cômputo geral da fixação de honorários devidos ao advogado do vencedor, ultrapassar os respectivos limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º para a fase de conhecimento”. 4. Agravo interno conhecido e não provido. STF - RE: 1406836 BA, Relator: ROSA WEBER, Data de Julgamento: 19/06/2023, Tribunal Pleno, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 27-06-2023 PUBLIC 28-06-2023.

³²⁷ PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. INOCORRÊNCIA. TAXA DE RESÍDUOS SÓLIDOS DOMICILIARES. ACÓRDÃO RECORRIDO EMBASADO EM NORMA DE DIREITO LOCAL. LEIS MUNICIPAIS NS. 13.478/02, 13.699/03 E 13.782/04. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DA SÚMULA N. 280/STF. ISENÇÃO DE TAXA. REQUISITOS. AUSÊNCIA DE PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, in casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015. II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade. III - Não cabe ao Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial, rever acórdão que demanda interpretação de direito local, à luz do óbice contido na Súmula n. 280 do Supremo Tribunal Federal. IV - In casu, rever o entendimento do Tribunal de origem, que assentou a ausência de prova pré-constituída relativamente à condição do recorrente de "grande gerador de resíduos", o que lhe garantiria a isenção da Taxa de Resíduos Sólidos Domiciliares, demandaria necessário revolvimento de matéria fática, o que é inviável em sede de recurso especial, a teor do disposto no verbete sumular n. 7/STJ. V - O Agravo não apresenta, no agravo, argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida. VI - Agravo Interno improvido. STJ - AgInt no REsp: 1640562 SP 2016/0303427-2, Relator: Ministra REGINA HELENA COSTA, Data de Julgamento: 02/05/2017, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/05/2017.

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL. TAXA DE COLETA E REMOÇÃO DE RESÍDUOS SÓLIDOS E ENTULHOS. REQUISITOS DA DIVISIBILIDADE E ESPECIFICIDADE. ACÓRDÃO DE SEGUNDO GRAU ASSENTADO EM FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA DO STF. PRECEDENTES. 1. Tratam os autos de ação anulatória proposta pelo Estado do Acre em face do Município de Rio Branco, por este haver efetivado o lançamento referente às taxas de coleta e remoção de resíduos sólidos e entulhos sobre imóveis de sua propriedade. A exordial requereu a procedência do pedido para, incidentalmente, ser declarada a inconstitucionalidade do art. 166, I, da Lei Municipal n. 1.491/2002 e anulados os débitos fiscais que foram efetivados em decorrência da referida lei. A sentença julgou improcedente o pedido, extinguindo o processo com julgamento de mérito. Interposta apelação pelo autor, o TJAC, à unanimidade, negou provimento ao recurso por entender que: a) na lei analisada é utilizada a metragem do imóvel como parâmetro para a fixação dos serviços prestados; b) não incide a imunidade tributária sobre taxas. Recurso especial de autoria do Estado do Acre-Fazenda Pública apontando violação do art. 77 do CTN, assim fundamentado: a) o fato gerador da taxa em questão não é específico e nem divisível; c) os serviços de coleta e remoção de lixo de imóveis localizados em vias ou logradouros públicos deverão ser custeados por meio de impostos e não mediante taxas.; c) não é possível se aferir o benefício recebido pelo contribuinte. Apresentado concomitantemente recurso extraordinário. 2. Esta Corte firmou entendimento no sentido de que é inviável a discussão acerca dos requisitos da especificidade e divisibilidade das taxas sob a alegação de violação dos arts. 77 e 79 do CTN, por reproduzirem preceito constitucional. Precedentes: AgRg no RESP 686747/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 28.03.2005; AgRg no AG 581677 / RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 27.09.2004; REsp 723509, DJ 14.11.2005 p. 277. Assim, sob este aspecto, o recurso especial não deve ser conhecido. 3. O Tribunal dirimiu a controvérsia apoiando-se em interpretação de dispositivos constitucionais ao exarar o entendimento de que : "A argumentação de inconstitucionalidade do uso da metragem do imóvel como critério para a base de cálculo do tributo, por coincidir com a mesma base de cálculo usada pelo IPTU – o que afrontaria, em tese, o disposto no art. 145, § 2º da CF, não subsiste.(...) Portanto, constitucional a taxa de coleta de lixo instituída pelo Município de Rio Branco-AC (Lei nº 1.491/2002)." 4. Recurso especial não-conhecido. STJ - REsp: 810908 AC 2006/0013033-0, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 20/06/2006, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 03/08/2006 p. 219 RSTJ vol. 203 p. 202.

³²⁸ DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. TAXA DE RESÍDUOS SÓLIDOS DOMICILIARES. LEI MUNICIPAL 13.478/02. JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA. RECURSO DESPROVIDO. 1. Pacífica a jurisprudência da Suprema Corte, no sentido de reconhecer que a Taxa de Resíduos Sólidos Domiciliares - TRSD, instituída na Lei 13.478/2002, é compatível com os artigos 145, II e § 2º da Constituição Federal e 77 do Código Tributário Nacional, por se tratar de serviço específico prestado uti singuli. 2. Tal entendimento restou consolidado pelo Supremo Tribunal Federal, com a edição da Súmula Vinculante 19: "A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal". 3. A Taxa de Resíduos Sólidos Domiciliares - TRSD cobrada pela Municipalidade, a título de remuneração de serviço prestado uti singuli, atende aos requisitos de especificidade e divisibilidade em consonância com a jurisprudência consolidada. 4. Nem se alegue que a base de cálculo da taxa não corresponde à efetiva atividade estatal prestada ao contribuinte, pois o próprio usuário declara à Administração o volume médio de resíduos sólidos que produz, nos termos dos artigos 89 e 90 da Lei 13.478/2002. 5. Agravo inominado desprovido. TRF-3 - Ap: 00189267320094036182 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS MUTA, Data de Julgamento: 20/09/2012, TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:28/09/2012. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA DE RESÍDUOS SÓLIDOS DOMICILIARES. INSS. LEGITIMIDADE PASSIVA. CONTRATO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA NÃO REGISTRADO. LEI MUNICIPAL Nº 13.478/2002. CONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA. APELAÇÃO PROVIDA. 1. No caso dos autos, o embargante opôs embargos à execução fiscal em relação à cobrança de Taxa de Resíduos Sólidos Domiciliares dos exercícios de 2003, 2004 e 2005 (CDA's de ID de n.º 219891614, páginas 37-39), alegando, em síntese, que é parte ilegítima para figurar no polo passivo da execução. 2. Da análise das Certidões de Dívida Ativa, verifica-se que o embargante foi apontado como proprietário do imóvel que ensejou a cobrança da Taxa de Resíduos Sólidos Domiciliares - TRSD. Em que pese às informações contidas no Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda firmado entre o INSS e Raoul Maurélio Grossi (ID de n.º 219891614, páginas 15-19), o embargante, ora apelado, não demonstrou que a propriedade do imóvel foi transferida efetivamente ao promitente comprador, uma vez que não há, nos autos, a comprovação do devido registro no Cartório de Imóveis, no que toca à alteração da propriedade do imóvel. Desse modo, não é possível inferir apenas com base na referida documentação que o imóvel foi transferido a terceiro, uma vez que não atendido o preceito estabelecido pelo artigo 1.245 do Código Civil. Assim, o embargante é parte legítima para figurar no polo passivo da demanda. (Precedentes deste E. Tribunal). 3. Com relação à Taxa de Resíduos Sólidos Domiciliares - TRSD, cobrada pela municipalidade com base na Lei n.º 13.478, de 30.12.2002, não há qualquer ilegalidade. A referida Taxa é cobrada a título de remuneração de serviço prestado uti singuli, atendendo, assim, aos requisitos de especificidade e divisibilidade previstos no art. 145, II, da Constituição Federal. A cobrança de Taxa de Resíduos Sólidos Domiciliares - TRSD não comporta mais discussão no âmbito do E. Supremo Tribunal Federal, que editou a Súmula Vinculante n.º 19, segundo a qual: "A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal." (Precedentes deste E. Tribunal). 4. Recurso de apelação provido. Determinado o prosseguimento da execução fiscal. TRF-3 - ApCiv: 00300894520124036182 SP, Relator: Desembargador Federal NELTON AGNALDO MORAES DOS SANTOS, Data de Julgamento: 24/03/2022, 3ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 14/04/2022.

³²⁹ EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EXECUÇÃO CONTRA A FAZENDA PÚBLICA. APLICABILIDADE DA LEI Nº 6.830/80. TAXA DE COLETA DE RESÍDUOS SÓLIDOS. CONSTITUCIONALIDADE. NOTIFICAÇÃO. ENVIO DE CARNÊ DE PAGAMENTO. CANCELAMENTO DA INSCRIÇÃO IMOBILIÁRIA. 1. A teor da Súmula nº 279 do STJ, não há óbice ao ajuizamento de execução com base em título executivo extrajudicial contra a Fazenda Pública. Em se tratando, especificamente, da execução de certidão de dívida ativa, é possível o ajuizamento de execução fiscal, desde que seja observado o rito do art. 730 do CPC. 2. Conforme entendimento sumulado pelo STJ (enunciado nº 397), a remessa, ao endereço do contribuinte, do carnê de pagamento do IPTU é ato suficiente para a notificação do lançamento tributário. Essa conclusão se estende às taxas adjetas do IPTU, como a taxa de coleta de resíduos sólidos. Cabe ao contribuinte, se for o caso, provar que não recebeu o carnê de pagamento; não sendo produzida essa prova, subsiste a presunção de que notificação foi regularmente realizada. 3. Consoante jurisprudência pacificada nesta Corte e no STF (Súmula Vinculante nº 19), é legítima a cobrança da taxa de coleta de resíduos sólidos quando o serviço que a enseja se reveste dos pressupostos da divisibilidade e da especificidade, não abrangendo a limpeza de logradouros públicos ou qualquer outra atividade caracterizada como serviço uti universi. 4. Não há identidade entre as bases de cálculo do IPTU e da taxa de coleta de resíduos sólidos quando uma correspondente ao valor venal do imóvel e a outra diz respeito ao custo básico anual

A compensação tributária é um mecanismo previsto na legislação tributária que permite que um contribuinte utilize créditos fiscais acumulados para quitar ou abater dívidas tributárias com o mesmo órgão ou entidade fiscalizadora. Em outras palavras, a compensação permite que valores que o contribuinte tem a receber do fisco sejam utilizados para quitar seus débitos tributários.

Os créditos fiscais são valores que o contribuinte tem direito a receber do fisco devido a pagamentos em excesso ou a benefícios fiscais previstos na legislação, como créditos de ICMS, IPI, PIS, COFINS, entre outros. São valores devidos pelo contribuinte em decorrência de obrigações fiscais, como pagamento de impostos, multas ou outras penalidades. A compensação permite que os créditos fiscais sejam utilizados para quitar total ou parcialmente os débitos tributários existentes.

A legislação tributária estabelece regras específicas para a compensação, incluindo prazos, formas de realização e limites para a utilização dos créditos acumulados. Caso o contribuinte não possa ou não deseje utilizar os créditos fiscais para quitar débitos, ele pode optar por solicitar a restituição desses valores por meio de procedimentos específicos. Em alguns casos, a compensação pode ocorrer entre diferentes tributos, ou seja, créditos de um imposto podem ser utilizados para abater débitos de outro tributo, desde que a legislação permita essa prática.

do serviço público de coleta, transporte e destinação final dos resíduos sólidos, sendo rateado entre os contribuintes de acordo com a frequência da prestação dos serviços, a natureza da ocupação e utilização dos imóveis e o número de economias autônomas existentes. Ademais, ainda que houvesse identidade de parte dos elementos da base de cálculo, subsistiria a higidez da cobrança, à luz do entendimento consagrado na Súmula Vinculante nº 29. 5. Considerando que a inscrição imobiliária mencionada na CDA foi cancelada após a ocorrência do fato gerador, não há óbice ao prosseguimento da cobrança. TRF-4 - AC: 50211285320124047200 SC 5021128-53.2012.404.7200, Relator: EDUARDO VANDRÉ O L GARCIA, Data de Julgamento: 27/04/2016, PRIMEIRA TURMA.

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA DE COLETA DE RESÍDUOS SÓLIDOS. TÍTULO EXTRAJUDICIAL. SERVIÇO ESPECÍFICO E DIVISÍVEL. CONSTITUCIONALIDADE. IMUNIDADE RECÍPROCA. 1. Cabível a execução por título extrajudicial contra a Fazenda Pública. 2. A imunidade tributária recíproca insculpida no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, é somente aplicável a impostos, não alcançando as taxas. Precedentes do STF. 3. A Taxa de Remoção de Lixo Domiciliar cobrada pelo Município tem como fato gerador apenas a coleta de lixo, serviço específico e divisível, sendo constitucional a exigência, consoante precedente do STF. 4. O fato do contribuinte não se utilizar da coleta de resíduos (lixo) não o exime do pagamento da TCRS, posto que o referido serviço é colocado à sua disposição. TRF-4 - AC: 50325358520144047200 SC 5032535-85.2014.404.7200, Relator: JAIRO GILBERTO SCHAFFER, Data de Julgamento: 28/04/2015, SEGUNDA TURMA.

A compensação tributária é um mecanismo importante para os contribuintes, pois permite a redução de seus encargos fiscais e a utilização de créditos acumulados de forma eficiente. No entanto, é fundamental observar as regras e regulamentações específicas para garantir que a compensação seja feita de acordo com a lei.

A legislação tributária de cada país ou jurisdição determina as regras e procedimentos para a compensação tributária, por isso, é aconselhável que os contribuintes busquem orientação jurídica e contábil para garantir que cumpram todos os requisitos legais ao utilizar esse mecanismo. Além disso, a transparência na prestação de informações ao órgão fiscalizador é essencial para evitar problemas futuros e assegurar que a compensação seja feita de maneira correta. De acordo com Schoueri³³⁰:

A compensação independe da manifestação das partes: basta que haja créditos de igual natureza (“coisas fungíveis”), vencidos e líquidos (valor não discutível), para que se considerem extintas ambas as obrigações, pela compensação. É a chamada “compensação legal”.³³¹

³³⁰ “Em matéria tributária, não se aplica a compensação legal regulada no Código Civil. Na verdade, quando o novo Código Civil foi promulgado, seu art. 374 estendia o instituto à matéria fiscal, mas o referido artigo, matéria de lei complementar nos termos do art. 146 da Constituição Federal, foi imediatamente revogado pela Lei n. 10.677/2003. Nota-se que diversamente do direito privado, a compensação tributária pode cobrir créditos vincendos, não apenas os vencidos. Relevante, outrossim, notar que, na matéria fiscal, a compensação somente se dá quando a lei autorizar, e nos limites desta. Não há um direito assegurado à compensação ampla e irrestrita. Diversos Municípios não preveem compensação. Nesses casos, o sujeito passivo mantém sua obrigação, mesmo tendo créditos contra a Administração Pública. Há quem sustente que o direito à compensação seria irrestrito, por ter fundamentação constitucional⁷². É fato que o direito de repetir o indébito tributário pode ser imediatamente extraído do direito de propriedade, do qual decorre que somente se institua tributo nos termos previstos na lei e, de outra parte, que o tributo exigido fora dos parâmetros constitucionais/legais seja devolvido. Entretanto, daí não decorre o direito de compensação. Esta é uma forma de extinção da obrigação tributária. À lei que institui o tributo cabe dispor sobre a forma como a obrigação será extinta; se não foi prevista a compensação, não há como exigi-la. Aliás, a ideia da matriz constitucional da compensação deixa de lado o fato de que o indébito tributário passa pelo crivo do precatório: a compensação não deixa de ser expediente de que se vale o sujeito passivo para reaver o seu crédito independentemente da espera própria daquele. Cabe ao legislador ordinário, daí, sopesar de um lado o direito do sujeito passivo de não ser constrangido a pagar tributo a quem, afinal, lhe é devedor de montante indevidamente recolhido, e, de outro, o direito dos demais credores do Estado, que veem seu posicionamento da espera do pagamento do precatório ser desprezado por aqueles que têm seu crédito satisfeito pela compensação. Ressalte-se, por outro lado, que já não é possível extinguir créditos tributários mediante sua compensação com valores que não sejam objeto de decisão definitiva em juízo (i.e.: não é possível uma compensação por mera ordem liminar de um juiz). É o que diz o art. 170--A do Código Tributário Nacional: “É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”. À falta de lei, não há que cogitar compensação. Embora na esfera federal a compensação seja amplamente praticada, já que contemplada pelo art. 74 da Lei n. 9.430/96, vários Estados e Municípios não preveem a compensação como forma de extinção do crédito tributário. Em tal caso, descabe a compensação.” SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 383-385.

³³¹ SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 383.

É um espécie de encontro de contas como bem explica Hugo de Brito Machado³³² que:

³³² “A respeito da compensação, o CTN apenas traça normas gerais. Atualmente, no plano federal, a compensação é disciplinada pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96. No âmbito estadual, e municipal, cabe à lei de cada entidade dispor sobre a compensação, relativamente aos tributos de sua competência. Ao fazê-lo, porém, as leis não podem disciplinar a compensação de sorte a inviabilizá-la ou impossibilitá-la, pois a realização do “encontro de contas” não é nenhum favor que se faz ao contribuinte, mas uma forma de respeitar o direito de ambas as partes ao recebimento de seus créditos. Viola a moralidade, e a isonomia, a conduta do Poder Público que reconhece débitos perante um cidadão e não os paga, mas exige desse mesmo cidadão, com a ameaça de pesadas sanções, que pague tudo que lhe deve.

Note-se que, embora o art. 170 do CTN refira-se a créditos “líquidos e certos” do sujeito passivo, essa liquidez e certeza são muitas vezes obtidas por ele próprio, no âmbito do chamado “lançamento por homologação”. O sujeito passivo apura o crédito e o seu montante, assim como também é ele quem apura o débito e o respectivo montante. Efetua a compensação e comunica à autoridade administrativa. Esta, caso aceite a compensação, deverá homologá-la. Caso não aceite, iniciará um procedimento para cobrança das quantias não pagas em virtude da pretendida – e indeferida – compensação. É importante ressaltar que, nesta última hipótese, caso o contribuinte apresente “reclamações e recursos” contra o indeferimento de sua compensação, a exigibilidade do crédito tributário que seria compensado deverá permanecer suspensa até que a Administração resolva, definitivamente, sobre a procedência, ou não, do encontro de contas (Lei nº 9.430/96, art. 74, § 11).

De acordo com o art. 170-A do CTN, nele inserido pela LC nº 104/2001, é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. O sentido e a abrangência dessa restrição são objeto de profundas divergências. De plano, porém, pode-se dizer que o art. 170-A do CTN somente se aplica às hipóteses nas quais o sujeito passivo pretende utilizar, na compensação, um crédito que entende possuir, relativo ao pagamento de um tributo cuja validade ainda é discutida judicialmente. A Fazenda não considera que esse crédito exista (pois entende que o tributo fora pago devidamente), e o Judiciário ainda não se pronunciou definitivamente a respeito. Nessa hipótese, a compensação somente poderá ser efetivada quando houver certeza jurídica quanto à existência do crédito a ser utilizado pelo sujeito passivo, ou seja, quando transitar em julgado a sentença que afirmar haver sido indevido o pagamento anteriormente efetuado. Se o crédito do contribuinte, a ser utilizado na compensação, não é posto em dúvida pela Fazenda, nem é discutido em juízo (p. ex., a Fazenda recusa a compensação fundada em outros argumentos formais), o art. 170-A do CTN não se aplica. Questiona-se, porém, se o art. 170-A do CTN também proíbe o Poder Judiciário de conceder tutelas de urgência (p. ex., liminar em mandado de segurança, ou antecipação de tutela) apenas para suspender a exigibilidade do crédito tributário de cuja compensação se cogita. O contribuinte ainda não teve o seu “crédito” reconhecido em juízo, e apenas pretende que, antes disso, o “débito” com o qual pretende efetuar a compensação permaneça suspenso. Algumas decisões do STJ admitem essa possibilidade.¹⁰¹ Para tanto, estabelecem diferença entre a decisão liminar que determina à autoridade que efetue a compensação (o que seria vedado pelo art. 170-A) e a decisão liminar que apenas suspende a exigibilidade dos valores que o sujeito passivo pretende utilizar no encontro de contas. Apesar disso, muitos julgados, principalmente dos Tribunais Regionais Federais, entendem que o art. 170-A, assim como a Súmula 212 do STJ, proíbem, igualmente, a concessão de medidas liminares para suspender a exigibilidade de crédito tributário, sempre que a causa dessa suspensão girar em torno da feitura de uma compensação. Algumas não se preocupam sequer em averiguar se o sujeito passivo discute, em juízo, a própria existência de seu crédito, ou se questiona apenas entraves ilegais à compensação de crédito cuja existência não é posta em dúvida. Trata-se, porém, de evidente exagero. A Súmula 212 do STJ, a propósito, dispunha que “a compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória” (DJ de 23/5/2005, p. 371). Particularmente, entendemos que o art. 170-A do CTN, bem como a Súmula 212 do STJ, não se pode sobrepor ao poder geral de cautela do juiz, nem muito menos ao direito constitucional a uma prestação jurisdicional útil. Não pode, por isso, proibir, incondicionalmente, a concessão de medida liminar para suspender uma cobrança indevida (que pode ser indevida porque deveria ter sido submetida à compensação, e não foi). A compensação, é certo, somente será tornada definitiva depois do trânsito em julgado, mas um provimento jurisdicional anterior poderá suspender a exigibilidade do crédito tributário que será objeto da compensação, em cada caso, dependendo da presença dos requisitos necessários.

Quando “A” está devendo para “B”, e “B” está também devendo para “A”, impõe-se a realização de um encontro de contas, juridicamente chamado de compensação. Tratando do assunto, o art. 170 do CTN dispõe que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.³³³

Funciona como uma espécie de extinção do crédito tributário, pois conforme leciona Caliendo³³⁴:

Reitere-se, porém, que a jurisprudência, de maneira geral, via no art. 170-A do CTN uma proibição ampla ao deferimento de medidas urgentes que garantam ao contribuinte o direito de efetuar compensações tributárias. Para o TRF da 5ª Região, por exemplo, o pedido de suspensão da exigibilidade de um tributo até o limite de suposto crédito referente a outro tem, como alicerce lógico, a compensação de recolhimentos tributários, pois, da forma como requerida, teria o mesmo efeito prático da compensação. Assim, estaria também vedada pelo art. 170-A do CTN, e pela Súmula 212 do STJ.” SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 230-232.

³³³ SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 230.

³³⁴ “A compensação de créditos tributários deve obedecer ao princípio da legalidade estrita e somente pode ocorrer nas condições e sob as garantias que a lei estipular⁸¹ e nos limites autorizados à autoridade fiscal. O direito de crédito do contribuinte é sagrado e não pode ser abusivamente limitado, sob pena de ofensa a diversos princípios constitucionais, dentre os quais o da vedação de confisco, proporcionalidade e moralidade. A lei não pode ser tão restritiva ao ponto de não permitir a viabilização do direito de crédito e de sua compensação. Somente poderão ser compensados os créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Para que seja pleiteada a compensação de créditos tributários pelo contribuinte, este deve fazer a prova de sua certeza e liquidez. Não basta meramente alegar, ele deve trazer todos os documentos fiscais comprobatórios da sua existência. Trata-se de ônus da prova do contribuinte, consagrado tanto no processo administrativo fiscal quanto no processo civil. O ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, in casu, da contribuinte. Para que o crédito tenha certeza, ele deve obedecer aos requisitos legais. Assim, por exemplo, no caso de créditos federais, estes devem ser informados em declaração apropriada (DCTF, GPIP, GIA etc.), conforme as normas contábeis (livro razão, diário ou DIPJ) e com a comprovação do pagamento realizado (p. ex.: Darf). Deve existir clara consistência entre o que foi informado ao fisco, os registros contábeis e os pagamentos realizados. Vejamos o exemplo de um crédito federal pleiteado. Nesse caso, deve o contribuinte apresentar a declaração federal apropriada, no caso a Declaração Centralizada de Tributos Federais (DCTF); a correspondente prova dos lançamentos contábeis nos livros correspondentes (livro razão, diário e DIPJ); bem como o pagamento efetuado, conforme a correspondente Declaração de Arrecadação de Receitas Federais (Darf). Dever-se-ia poder admitir a DCTF retificadora mesmo quando posterior à ciência do despacho decisório, porém somente quando acompanhada da prova de erro na DCTF retificada, por meio da escrituração e dos documentos fiscais e contábeis.

A compensação tributária é uma modalidade de extinção dos créditos tributários, mediante o confronto e a anulação recíproca entre créditos e débitos do credor e do devedor. Determina o art. 368 do CC, que “[...] se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”.³³⁵

Para a compensação de créditos tributários, exige-se que os créditos quando forem de mesma espécie pelas semelhanças de origem, destinação, de finalidade⁸² e de operacionalização⁸³. Diversas decisões tentaram delimitar as possibilidades de requerimento judicial de créditos tributários. De um lado, o STJ limitou o uso de pedidos liminares de compensação e, de outro, garantiu o uso do mandado de segurança com efeitos declaratórios de créditos tributários. A Súmula 212 do STJ, entendeu em 23 de maio de 2005 que: “a compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar”. O entendimento do STJ possuía clara razão de existência, afinal como poderia uma decisão precária autorizar a extinção do crédito tributário antes da sentença de mérito. Tratar-se-ia de uma extinção condicionada ou resolutiva? Não havia sentido, em nosso entendimento. A sentença em mandado de segurança em matéria tributária possui eficácia de título executivo judicial, podendo ser utilizada para a realização de pedido de restituição. A Lei n. 8.393/91 determinou os casos de possibilidade de compensação de tributos federais, permitindo que nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente, conforme o art. 66, com redação dada pela Lei n. 9.069, de 29 de junho de 1995. Determinava este dispositivo que a compensação somente poderia ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie. A Lei n. 9.250/95 acrescentou outro requisito, a de que a compensação ocorresse entre tributos de mesma destinação constitucional, conforme o art. 39 desta lei. A Lei n. 10.637/2002 exigiu que a compensação fosse efetuada por meio da entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. Esta declaração possui como efeitos extinguir o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.” CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Editora Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 315-317.

³³⁵ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. Editora Saraiva, 2022. *E-book*. ISBN 9786555599992. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555599992/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 315.

O STF³³⁶ tem o seguinte posicionamento a respeito da compensação, ao passo que o STJ³³⁷ tem o seguinte e o TRF3³³⁸ esse e o TFR4³³⁹ decide desse modo.

2.3.3.23 Transação tributária federal e (adequada);

A transação tributária federal é um instrumento previsto na legislação brasileira que permite a negociação de dívidas tributárias com a União Federal. Trata-se de um mecanismo que possibilita ao contribuinte a renegociação de seus débitos fiscais mediante o estabelecimento de condições especiais, tais como descontos, prazos diferenciados, parcelamentos e formas de quitação facilitada. A transação tributária visa tanto à regularização da situação fiscal do contribuinte quanto à recuperação de créditos tributários por parte da União.

³³⁶ CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE E REGIME DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. DISCIPLINA POR LEI COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA DE ANTERIORIDADE NONAGESIMAL NA PRORROGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO. PROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1.A Constituição Federal trouxe, no artigo 155, § 2º, I, a previsão do princípio da não-cumulatividade relativamente ao ICMS e, em seu inciso XII, alínea c, determina que compete à lei complementar regulamentar o regime de compensação do tributo. 2.Dessa forma, embora a Constituição Federal tenha sido expressa sobre o direito de os contribuintes compensarem créditos decorrentes de ICMS, também conferiu às leis complementares a disciplina da questão. 3.O contribuinte apenas poderá usufruir dos créditos de ICMS quando houver autorização da legislação complementar. Logo, o diferimento da compensação de créditos de ICMS de bens adquiridos para uso e consumo do próprio estabelecimento não viola o princípio da não cumulatividade. 4.O Princípio da anterioridade nonagesimal (ou noventena) é exigível apenas para as leis que instituem ou majoram tributos. A incidência da norma não precisa observar o prazo de 90 (noventa) dias da data da publicação que prorrogou o direito à compensação, nos termos do artigo 150, III, alínea c, da Constituição. 5.Recurso Extraordinário do Estado do Rio Grande do Sul a que se dá PROVIMENTO, para denegar a ordem. Fixadas as seguintes teses de repercussão geral no Tema 346: "(i) Não viola o princípio da não cumulatividade (art. 155, § 2º, incisos I e XII, alínea c, da CF/1988) lei complementar que prorroga a compensação de créditos de ICMS relativos a bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte; (ii) Conforme o artigo 150, III, c, da CF/1988, o princípio da anterioridade nonagesimal aplica-se somente para leis que instituem ou majoram tributos, não incidindo relativamente às normas que prorrogam a data de início da compensação de crédito tributário". STF - RE: 601967 RS, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 18/08/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 04/09/2020. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PREJUÍZO. COMPENSAÇÃO. LIMITE ANUAL. LEI 8.981/1995, ARTS. 42 E 58. LEI 9.065/95, ARTS. 15 E 16. CONSTITUCIONALIDADE. 1. A técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos, prevista em nosso ordenamento nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei 9.065/1995, relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não ofende nenhum princípio constitucional regente do Sistema Tributário Nacional. 2. Recurso extraordinário a que nega provimento, com afirmação de tese segundo a qual É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL. STF - RE: 591340 SP, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 27/06/2019, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 03/02/2020.

³³⁷ PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO OU RESTITUIÇÃO PELA VIA ADMINISTRATIVA. OPÇÃO. POSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. CONFORMIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. SÚMULA 83/STJ. 1. O presente recurso foi interposto na vigência do CPC/2015, razão pela qual incide o Enunciado Administrativo n. 3/STJ: "Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC". 2. O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação ou restituição tributária, a teor da Súmula 213/STJ. 3. A jurisprudência assente do STJ é no sentido de que, concedida a ordem, o contribuinte pode requerer na via administrativa a compensação ou a restituição do indébito, sendo inviável a utilização do mandamus para buscar a expedição de precatório/RPV, porquanto vedado o uso da via mandamental como ação de cobrança, a teor da Súmula 269/STF. Confiram-se: AgInt no REsp n. 1.895.331/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe de 11/6/2021; AgInt no REsp n. 1.947.645/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe de 29/11/2021; AgInt no REsp n. 1.938.511/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 14/10/2021; AgInt no REsp n. 1.928.782/SP, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 2/9/2021. 4. Esse entendimento não destoa do teor da Súmula 461/STJ e do precedente firmado no REsp 1.114.404/MG, segundo os quais a possibilidade de optar pela compensação ou pela restituição do indébito, ambas pela via administrativa, ou pelo recebimento do crédito por precatório ou requisição de pequeno valor, este pela via judicial própria, constituem formas de execução do julgado colocadas à disposição da parte, quando procedente a ação que teve a eficácia de declarar o indébito. Nesse sentido: AgInt nos EREsp n. 1.895.331/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, DJe de 15/3/2022; AgInt no REsp n. 1.563.406/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe de 7/10/2021; REsp n. 1.864.092/PR, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 9/4/2021; AgInt no AgInt nos EDcl no REsp n. 1.616.074/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 12/4/2021, DJe 15/4/2021; AgInt no AREsp n. 1.945.394/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 15/3/2022. 5. O Tribunal a quo, expressamente afastando o uso do mandado de segurança como substituto da ação de cobrança, posicionou-se em conformidade com a pacífica jurisprudência do STJ, quanto à possibilidade de o contribuinte optar pela compensação ou pela restituição dos valores recolhidos indevidamente nos cinco anos anteriores à impetração do mandamus, a ser requerida na esfera administrativa, após o trânsito em julgado da sentença mandamental, seguindo os procedimentos da Administração Tributária. Incidência da Súmula 83/STJ. 6. Agravo interno não provido. STJ - AgInt no REsp: 1981962 RS 2022/0011727-0, Data de Julgamento: 08/08/2022, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/08/2022.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. MANDADO DE SEGURANÇA. RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. SÚMULAS 213 E 461 DO STJ. 1. Esta Corte já se manifestou no sentido de que o mandado de segurança constitui instrumento adequado à declaração do direito à compensação do indébito recolhido em período anterior à impetração, observado o prazo prescricional de 5 (cinco) anos contados retroativamente a partir da data do ajuizamento da ação mandamental. Precedente: EDcl nos EDcl no REsp 1.215.773/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Seção, DJe 20/6/2014. 2. A sentença do Mandado de Segurança que reconhece o direito à compensação tributária (Súmula 213/STJ: "O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária"), é título executivo judicial, de modo que o contribuinte pode optar entre a compensação e a restituição do indébito (Súmula 461/STJ: "O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado"). 3. Agravo interno da FAZENDA NACIONAL não provido. STJ - AgInt no REsp: 1778268 RS 2018/0293341-4, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 26/03/2019, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/04/2019.

³³⁸DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. COMPENSAÇÃO CRUZADA (ART. 26-A DA LEI 11.457/2007). CRÉDITOS E DÉBITOS APURADOS EM PERÍODO ANTERIOR AO E-SOCIAL. VEDAÇÃO LEGAL (ALÍNEA B, DO INCISO I, § 1º DO ARTIGO 26-A, DA LEI 13.670/2018). IMPOSSIBILIDADE. DESPROVIMENTO. 1 - A compensação só poderá ser realizada nas condições e sob as garantias que a lei determinar. Além disso, é firme a jurisprudência no sentido de que o contribuinte deve se sujeitar aos limites da compensação segundo a lei vigente no momento do encontro de contas. 2 - Em 30.05.2018 foi promulgada a Lei 13.670 que adicionou o art. 26-A à Lei 11.457/2007 que instituiu a compensação unificada ou cruzada entre débitos e créditos previdenciários e fazendários, apurados por meio da utilização do eSocial. 3 - Para a Receita Federal, a chamada compensação cruzada — pagamento de contribuições previdenciárias com créditos de outros tributos — é incabível se o crédito foi apurado antes do eSocial, sistema que permite ao Fisco acompanhar em tempo real os recolhimentos ao INSS. 4 - A Lei instituidora da compensação cruzada, veda tal possibilidade de compensação, consoante o previsto na alínea b do inciso I do § 1º do art. 26-A da Lei nº 11.457/2008, incluído pela Lei nº 13.670/2018. 5 - Agravo de instrumento desprovido. TRF-3 - AI: 50084837420214030000 SP, Relator: Desembargador Federal LUIZ PAULO COTRIM GUIMARAES, Data de Julgamento: 23/02/2022, 2ª Turma, Data de Publicação: DJEN DATA: 03/03/2022.

DIREITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO RECONHECIDO EM DECISÃO JUDICIAL. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL A CONTAR DO TRÂNSITO EM JULGADO. HABILITAÇÃO DE CRÉDITO. SUSPENSÃO. DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO. REFORMA DA SENTENÇA. 1. É assente na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que, com esteio nos artigos 165, III, e 168, I, do CTN, a compensação de valores reconhecidos em virtude de decisão judicial transitada em julgado deve ser realizada dentro do período de cinco anos. 2. A habilitação de crédito, que não se confunde com o próprio pedido de ressarcimento, tem efeito de apenas suspender a prescrição, que volta a correr com a intimação da decisão administrativa de deferimento do pleito, momento a partir do qual já pode o contribuinte declarar a compensação. 3. As compensações formalizadas por transmissão das declarações após o prazo de cinco anos, a partir do transitado em julgado da sentença que reconheceu o direito, suspenso no período entre o requerimento de habilitação de crédito até a intimação da decisão respectiva, encontram-se atingidas pela prescrição. 4. Apelação e remessa oficial providas, sucumbência invertida. TRF-3 - Apel-RemNec: 50022294520174036105 SP, Relator: Desembargador Federal LUIS CARLOS HIROKI MUTA, Data de Julgamento: 08/05/2020, 3ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 12/05/2020.

³³⁹TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. OCORRÊNCIA. PARCELAMENTO DA DÍVIDA NÃO NEGOCIADO. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO DE PAGAMENTO. 1. O Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp 1340553/RS, pelo rito dos recursos repetitivos (Primeira Seção, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 12set.2018), apreciou minuciosamente as questões envolvendo a prescrição intercorrente, definindo os prazos de paralisação para o reconhecimento da prescrição. 2. O art. 40 da L 6.830/1980 estabelece suspensão da execução fiscal por um ano se não for encontrado o devedor ou bens. Tal prazo outorga ao exequente fiscal a oportunidade de diligências administrativas para localizar o devedor ou bens penhoráveis. 3. Sobre a suspensão da execução fiscal, em 22fev.2023 o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 636562/SC, sob o rito da repercussão geral (Tema 390) fixou a seguinte tese: "É constitucional o art. 40 da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais LEF), tendo natureza processual o prazo de 1 (um) ano de suspensão da execução fiscal. Após o decurso desse prazo, inicia-se automaticamente a contagem do prazo prescricional tributário de 5 (cinco) anos". 4. A compensação de ofício realizada pelo Fisco não acarreta a interrupção da prescrição. A simples ausência de manifestação do contribuinte não equivale à manifestação inequívoca no sentido de reconhecimento do débito, até mesmo porque não há comprovação nos autos de que a executada foi efetivamente notificada acerca da compensação. TRF-4 - AC: 50328463120134047000 PR, Relator: MARCELO DE NARDI, Data de Julgamento: 17/05/2023, PRIMEIRA TURMA.

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPF. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO OU RETENÇÃO DE OFÍCIO. DÉBITOS PARCELADOS. EXIGIBILIDADE SUSPENSA. ART. 73 DA LEI Nº 9.430/96. INCONSTITUCIONALIDADE. TEMA 874 DO STF. Não se admite a compensação de ofício, ou a retenção, com débitos cuja exigibilidade esteja suspensa (art. 151, CTN), inclusive por parcelamento sem garantia, à luz do entendimento firmado pelo STF (Tema 874): "É inconstitucional, por afronta ao art. 146, III, b, da CF, a expressão 'ou parcelados sem garantia', constante do parágrafo único do art. 73 da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.844/13, na medida em que retira os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no CTN". TRF-4-REMESSA NECESSÁRIA CÍVEL: 50095699420204047208 SC 5009569-94.2020.4.04.7208, Relator: TANI MARIA WURSTER, Data de Julgamento: 25/02/2021, PRIMEIRA TURMA.

Pode abranger diferentes tipos de débitos, como impostos, contribuições, taxas e multas, relacionados a obrigações vencidas até a data da celebração da transação. Existem diversas modalidades de transação tributária, que podem variar de acordo com a situação fiscal do contribuinte. Algumas modalidades incluem o pagamento de entrada, a concessão de descontos sobre multas e juros, a carência para início dos pagamentos, entre outras.

O contribuinte deve atender a requisitos e condições específicas para ser elegível para a transação tributária, como estar em situação de inadimplência em relação ao débito a ser negociado. As condições da transação podem ser objeto de negociação individualizada, em que se consideram a capacidade de pagamento do contribuinte, a natureza do débito e outros fatores relevantes. Em muitos casos, a transação permite o parcelamento do débito em várias prestações, facilitando o cumprimento das obrigações fiscais.

A transação é fiscalizada e acompanhada pela Receita Federal, que verifica o cumprimento das condições acordadas. A transação tributária federal é uma ferramenta importante para permitir que contribuintes regularizem sua situação fiscal e evitem processos de execução fiscal ou inscrições em dívida ativa. Além disso, ela permite à União Federal recuperar créditos tributários que poderiam ser mais difíceis de cobrar devido à inadimplência.

As regras específicas para a celebração de transações tributárias federais podem variar ao longo do tempo e de acordo com a legislação vigente. Portanto, é aconselhável que os contribuintes interessem em aderir a uma transação busquem orientação jurídica e contábil e estejam cientes das condições e regras estabelecidas para a negociação. De acordo com Hugo de Brito Machado³⁴⁰:

³⁴⁰ “Poder-se-ia sustentar que determinadas formas de parcelamento, nas quais concessões são feitas de ambos os lados (p. ex., REFIS), seriam, na verdade, exemplo de transação. O STJ, porém, não acolheu esse entendimento. Afirmou, ao contrário, que o parcelamento, forma de suspensão da exigibilidade do crédito, não se confunde com a transação, forma de extinção do crédito.

Para o STJ, a concessão de reduções tributárias condicionada à desistência de ações judiciais não configura transação. Pode haver anistia (em face da dispensa de multas), remissão parcial (diante de renúncia de parte do principal) e parcelamento, mas não transação.

Atualmente, a Lei 13.988/2020 disciplina a transação tributária, no plano federal, de algum modo confirmando o que se escreveu acima, quanto a figuras como o REFIS serem, sim, na essência, transações, apesar do entendimento contrário da jurisprudência. Tanto que a sistemática da Lei 13.988/2020, conquanto posua distinções e particularidades (transação por adesão, por proposta individual etc.), é, no essencial, verdadeiro REFIS que a Fazenda Nacional decide, administrativamente, a quem conceder, e em que condições conceder. Embora se afirme que há transparência e publicidade, isso se dá em relação ao que é concedido, e a quem, não quanto aos parâmetros e motivos que levam à celebração de transações em determinados termos a uns, e não a outros.”

Segundo dispõe o art. 171 do CTN, a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em terminação de litígio e consequente extinção de crédito tributário. A lei indicará, ainda, a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.³⁴¹

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 233.

³⁴¹ SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário**. Grupo GEN, 2023. *E-book*. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 233.

O TRF3³⁴² tem o seguinte posicionamento a respeito da transação tributária federal, ao passo que o TFR4³⁴³ decide desse modo.

³⁴² TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EXCEPCIONAL. COVID. PORTARIA PGFN Nº 14.402/2020. DECRETO-LEI Nº 147/1967. REMESSA DE DÉBITOS À PGFN. PRAZO DE 90 (NOVENTA) DIAS. VIOLAÇÃO A DIREITO LÍQUIDO E CERTO. REMESSA NECESSÁRIA DESPROVIDA. 1. Ação mandamental impetrada para assegurar a remessa de débitos para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com a finalidade de inscrição em Dívida Ativa para adesão à transação tributária regulamentada pelas portarias PGFN nº 14.402/2020, 18.731/2020 e 1.696/2021. 2. A Portaria PGFN/ME nº 14.402, de 16 de junho de 2020, estabeleceu as condições para transação excepcional na cobrança da dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19), na perspectiva de recebimento de créditos inscritos. 3. Trata-se de transação excepcional que se dá no bojo de débito inscrito na Dívida Ativa, benefício fiscal a que pretende aderir a impetrante, como consequência da remessa de seus débitos vencidos e ainda não inscritos para a PGFN. 4. Prevê, por seu turno, o Decreto-lei nº 147/1967, prazo específico de 90 (noventa) dias para a remessa à PGFN dos débitos para com a União. 5. Tendo a remessa dos débitos em nome da impetrante para inscrição em dívida ativa apenas se dado após e por força de liminar/sentença, impõe-se sua confirmação no âmbito do presente decism. 6. Remessa necessária desprovida. TRF-3 - RemNecCiv: 50008500220224036103 SP, Relator: Desembargador Federal NERY DA COSTA JUNIOR, Data de Julgamento: 29/11/2022, 3ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 04/12/2022. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI Nº 13.988/2020. ADESÃO. VOLUNTÁRIA. CONFISSÃO IRRETRATÁVEL DA DÍVIDA. RENÚNCIA À MATÉRIA DE DIREITO E DE FATO. PARCELAMENTO. DISTINÇÃO. TEMA 375/STJ. INAPLICABILIDADE. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO COM JULGAMENTO DE MÉRITO. VERBA HONORÁRIA. INEXIGÊNCIA. RATIO DECIDENDI DO TEMA 440/STJ. - Embora transação e parcelamento impliquem em confissão de dívida (envolvendo aspectos de fato e de direito), o CTN lhes dá tratamentos jurídicos distintos: transação é hipótese de extinção da obrigação tributária (art. 156, III) que, nas condições estabelecidas pelo legislador, permite que concessões mútuas ponham fim a litígio administrativo ou judicial (art. 171); já o parcelamento é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que não pressupõe a existência de prévio litígio, mas que somente pode ser celebrado nos moldes permitidos pela legislação (art. 151, VI e art. 155-A). A transação tributária pode ser pactuada com pagamento parcelado da dívida, observados os limites definidos pelo legislador - Em razão do que consta no art. 3º, V, da Lei nº 13.988/2020 e em seus atos regulamentares, a transação com pagamento parcelado não implica na suspensão dos embargos à execução mas sim em sua extinção com julgamento de mérito em razão da confissão irretratável da dívida com renúncia ao direito sobre o qual se funda essa ação judicial, embora suspenda o curso do feito executivo enquanto o devedor cumprir o que foi negociado. Diverso do que ocorre se fosse apenas o caso de parcelamento (que impede discussão sobre aspecto de fato mas garante questionamento judicial de matéria de direito, nos moldes do Tema 375/STJ), a transação da Lei nº 13.988/2020 enseja a improcedência do pedido formulado em embargos à execução fiscal tanto em temas de direito quanto de fato - No caso dos autos, a parte-embargante noticia transação nos moldes da Lei nº 13.988/2020, impondo não a suspensão dos embargos à execução mas sim em sua extinção com julgamento de mérito. E mesmo que assim, não fosse, incidiria a ratio do Tema 375/STJ, porque são matérias de fato a responsabilidade tributária dos sócios-gerentes da devedora originária, assim como da formação de grupo econômico de fato entre a executada e diversas pessoas físicas e jurídicas - A taxa ou encargos legais previstos no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.025/1969, no art. 3º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e no art. 3º do Decreto-Lei nº 1.645/1978 abrangem os honorários advocatícios devidos à União Federal na ação de execução fiscal e na improcedência do pedido formulado em embargos do devedor eventualmente interpostos, tal como pacificado desde a Súmula 168 do extinto E.TFR - Na Certidão de Dívida Ativa que instrui a execução fiscal, não consta a cobrança do encargo de 20% previsto no Decreto-Lei nº 1.025/1960. Todavia, a embargante não deve ser condenada em verba honorária em razão da extinção dos embargos à execução como consequência da renúncia ao direito decorrente da transação de que trata a Lei nº 13.988/2020, pela aplicação da ratio decidendi do Tema 440/STJ - Apelação desprovida. TRF-3 - ApCiv: 00105736820114036119 SP, Relator: JOSE CARLOS FRANCISCO, Data de Julgamento: 27/07/2023, 2ª Turma, Data de Publicação: DJEN DATA: 01/08/2023.

³⁴³ TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EXCEPCIONAL. LEI Nº 13.988/2020. DIREITO À INSCRIÇÃO DO DÉBITO EM DÍVIDA ATIVA. Superado o prazo de 90 dias que trata o art. 2º da Portaria MF 447/2018, tem o contribuinte direito à concessão da ordem requerida para exigir da autoridade fiscal o encaminhamento dos débitos pendentes perante a Receita Federal

2.3.3.24 Lançamento de imposto por estimativa

O Programa de Recuperação Fiscal (Refis) é uma iniciativa de âmbito federal ou estadual que visa permitir que empresas e pessoas físicas em situação de inadimplência com suas obrigações fiscais possam regularizar sua situação, geralmente mediante a renegociação de dívidas tributárias. Esses programas oferecem condições especiais, como descontos, prazos estendidos e parcelamentos facilitados, com o objetivo de incentivar os contribuintes a regularizar sua situação fiscal e, ao mesmo tempo, recuperar recursos para os cofres públicos.

Oferecem descontos sobre multas, juros e encargos moratórios, reduzindo o montante total da dívida. Permitem que o contribuinte parcele o valor da dívida em um número maior de prestações do que o usual, facilitando o pagamento. Oferecem condições mais favoráveis para quem opta pelo pagamento à vista, como maiores descontos. Englobam diferentes tipos de débitos, incluindo impostos, contribuições, taxas e multas, relacionados a obrigações vencidas até uma data determinada.

Estabelecem critérios para a elegibilidade dos contribuintes, como a comprovação de capacidade financeira e regularidade em relação a obrigações correntes. O cumprimento das condições do programa leva à regularização da situação fiscal do contribuinte, impedindo ação de cobrança fiscal.

Os programas de Recuperação Fiscal são adotados por órgãos governamentais como uma estratégia para combater a sonegação fiscal, recuperar receitas atrasadas e aliviar o passivo fiscal dos contribuintes. Eles também podem ser benéficos para empresas que enfrentam dificuldades financeiras, permitindo que elas obtenham um alívio temporário em relação a suas dívidas tributárias.

É importante que os contribuintes interessados em aderir a um programa de Recuperação Fiscal compreendam os termos e condições específicos do programa, bem como as implicações a longo prazo para suas finanças. Normalmente, a adesão a esses programas envolve o compromisso de manter a regularidade fiscal no futuro e o cumpri-

para inscrição em dívida ativa pela PGFN, de modo a viabilizar sua adesão ao programa de transação tributária previsto na Lei nº 13.988/2020. TRF-4 - REMESSA NECESSÁRIA CÍVEL: 50221104020214047107, Relator: EDUARDO VANDRÉ OLIVEIRA LEMA GARCIA, Data de Julgamento: 16/08/2022, SEGUNDA TURMA.

mento das condições acordadas, caso contrário, os benefícios podem ser revogados, resultando em consequências adicionais. Portanto, é aconselhável buscar orientação jurídica e contábil ao considerar a participação em um programa de Recuperação Fiscal. O STF³⁴⁴ tem o seguinte posicionamento a respeito do lançamento de imposto por estimativa, ao passo que o STJ³⁴⁵ decide desse modo.

³⁴⁴ Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Direito Tributário. ISSQN. Base de cálculo. Controvérsia acerca da atividade desenvolvida. Lançamento por estimativa. Legislação infraconstitucional. Ofensa reflexa. Fatos e provas. Reexame. Impossibilidade. Precedentes. 1. Não se presta o recurso extraordinário para a análise da legislação infraconstitucional local, tampouco para o reexame dos fatos e das provas constantes dos autos. Incidência das Súmulas n.ºs 279 e 280/STF. 2. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 1% (um por cento) do valor atualizado da causa (art. 1.021, § 4º, do CPC). 3. Havendo prévia fixação de honorários advocatícios pelas instâncias de origem, seu valor monetário será majorado em 10% (dez por cento) em desfavor da parte recorrente, nos termos do art. 85, § 11, do Código de Processo Civil, observados os limites dos §§ 2º e 3º do referido artigo e a eventual concessão de justiça gratuita. (ARE 1224524 AgR, Relator (a): Min. DIAS TOFFOLI (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 25/10/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-254 DIVULG 20-11-2019 PUBLIC 21-11-2019). STF - AgR ARE: 1224524 MS - MATO GROSSO DO SUL 0827226-12.2015.8.12.0001, Relator: Min. DIAS TOFFOLI (Presidente), Data de Julgamento: 25/10/2019, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-254 21-11-2019.

³⁴⁵ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ISSQN. ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS. LANÇAMENTO POR ESTIMATIVA. LEGALIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO EM SINTONIA COM O ENTENDIMENTO DO STJ. MULTA DO ART. 1.026, § 2º, DO CPC. PEDIDO DE AFASTAMENTO. DESCABIMENTO. 1. Consta-se que não se configura a alegada ofensa aos artigos 371, 489 e 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou, de maneira amplamente fundamentada, a controvérsia, em conformidade com o que lhe foi apresentado. 2. A mera insatisfação com o conteúdo da decisão não enseja Embargos de Declaração. Esse não é o objetivo dos Aclaratórios, recurso que se presta tão somente a sanar contradições ou omissões decorrentes da ausência de análise dos temas trazidos à tutela jurisdicional, no momento processual oportuno, conforme o art. 1.022 do CPC/2015. 3. O STJ possui o entendimento de que "o lançamento de ISS por estimativa não é incompatível com o lançamento de ISS fixo, tendo ambos pressupostos fáticos diversos: este é o procedimento normal para as sociedades uniprofissionais (art. 9º do DL 406/68); aquele quando a escrita ou documentos do contribuinte não merecerem fé, equivalendo ao lançamento por arbitramento (art. 148 do CTN)" (AgRg no Ag 1.116.027/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe de 4.6.2009). 4. Verifica-se que a multa do art. 1.026, § 2º, do CPC, foi corretamente aplicada na origem, inexistindo motivos para o seu afastamento. 5. Recurso Especial não provido. STJ - REsp: 1721234 ES 2017/0318661-8, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 27/02/2018, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 02/08/2018. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. CSSL. APURAÇÃO POR ESTIMATIVA. PAGAMENTO ANTECIPADO. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. LEI N. 9430/96. TAXA SELIC. PRECEITOS CONSTITUCIONAIS. STF. 1. A controvérsia essencial dos autos restringe-se à incidência de juros moratórios e da taxa SELIC, na hipótese de pagamento antecipado de Imposto de Renda e de Contribuição Social Sobre o Lucro, CSSL. 2. No caso vertente, constata-se que a jurisprudência do STJ firmou-se no mesmo sentido do acórdão a quo. Em outros termos, denota-se que a hipótese de pagamento antecipado de tributo, no caso dos autos, o Imposto de Renda e a Contribuição Social Sobre o Lucro (CSSL), não configura pagamento indevido à Fazenda Nacional, portanto afasta-se a incidência de juros moratórios e de correção monetária equivalente à taxa SELIC. Recurso especial não conhecido. STJ - REsp: 723015 SC 2005/0019952-4, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 05/06/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 14/06/2012.

2.3.3. 26 A substituição tributária chamada para frente;

A substituição tributária "para frente" é um mecanismo no qual a responsabilidade pelo cálculo e recolhimento do imposto é transferida para um participante posterior na cadeia de circulação de mercadorias ou serviços. Em outras palavras, a empresa que adquire um produto ou serviço é responsável por calcular e recolher o imposto não apenas sobre sua própria operação, mas também sobre as operações subsequentes que envolvem esse produto ou serviço.

A empresa que adquire o produto ou serviço é designada como responsável por calcular o imposto devido e recolhê-lo em nome de todos os elos subsequentes da cadeia de circulação. Esse mecanismo é frequentemente adotado para simplificar a arrecadação de impostos, reduzindo a necessidade de que todos os participantes na cadeia de circulação realizem o cálculo e o recolhimento do tributo.

Normalmente, é estabelecida uma base de cálculo única, que é utilizada para calcular o imposto devido em todas as operações subsequentes, tornando o processo mais uniforme. A empresa que realiza a substituição tributária "para frente" pode ser obrigada a calcular o imposto com base em estimativas de lucro, a menos que haja documentação

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IRPJ E CSLL. LANÇAMENTO DAS ESTIMATIVAS. OMISSÃO RELEVANTE NÃO SANADA NA ORIGEM. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. DEVOLUÇÃO DOS AUTOS AO TRIBUNAL DE ORIGEM PARA MANIFESTAÇÃO. DESPROVIMENTO DO AGRAVO INTERNO. MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. I - Trata-se de agravo interno interposto contra decisão que deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, "para anular o acórdão que julgou os embargos de declaração e determinar o retorno dos autos ao Tribunal a quo a fim de que se manifeste especificamente sobre as questões articuladas nos declaratórios." II - Na petição do agravo interno, a agravante sustenta que a decisão proferida pelo Relator "merece ser revista porquanto o fato de os valores de estimativa de IRPJ e CSLL terem sido objeto de compensação posteriormente anulada NÃO altera a realidade fática, devidamente delimitada no acórdão a quo, de que INEXISTE valores de IRPJ/CSLL a pagar, vez que a empresa amargou PREJUÍZO no período em debate." III - Nas razões do recurso especial, a Fazenda Nacional apresentou questão jurídica relevante, qual seja, os efeitos da anulação judicial da compensação requerida pela empresa, a qual fez com que os créditos não fossem extintos, inexistindo a necessária homologação e transformando as estimativas de CSLL e IRPJ em tributos, tendo por consequência a incorrência da decadência. Apesar de provocado, por meio de embargos de declaração, o Tribunal a quo não apreciou a questão. IV - Nesse contexto, diante da referida omissão, apresenta-se violado o art. 1.022, II, do CPC/2015, o que impõe a anulação do acórdão que julgou os embargos declaratórios, com devolução do feito ao órgão prolator da decisão para a realização de nova análise dos embargos. V - Agravo interno improvido. STJ - AgInt no REsp: 2041732 PE 2022/0380260-4, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 25/04/2023, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 27/04/2023.

específica das operações reais. A implementação desse mecanismo deve ser regulamentada por legislação específica, que estabelece as regras e procedimentos para a substituição tributária.

A substituição tributária "para frente" é comum em sistemas fiscais de diversos países, e sua aplicação pode variar consideravelmente de uma jurisdição para outra e entre diferentes produtos e serviços. A ideia por trás desse mecanismo é simplificar a arrecadação de impostos e facilitar o controle fiscal, uma vez que um único contribuinte é responsável pelo recolhimento do imposto devido por todos os elos da cadeia.

Empresas que operam sob esse regime precisam estar cientes das regras e regulamentos específicos de sua jurisdição e cumprir as obrigações fiscais de acordo com as normas estabelecidas. Além disso, é importante manter registros precisos para documentar o cumprimento das obrigações tributárias sob o regime de substituição tributária "para frente". Note-se que Schoueri³⁴⁶ explica que:

³⁴⁶ Na chamada "substituição para frente", espera-se que o "substituto" recolha o tributo antes mesmo de se ter imputado ao contribuinte um fato jurídico tributário. Se na substituição "para trás", a sujeição passiva tributária surgia com o próprio fato jurídico tributário, agora se tem algo diverso: a situação que dará azo à sujeição passiva é diversa (e até mesmo anterior) ao fato jurídico tributário.

Desse modo, assim como na responsabilidade *stricto sensu* se apontava a peculiaridade de que a sujeição passiva tributária surgiria em virtude da concretização de uma hipótese que não se confundia com a hipótese tributária, também na substituição "para frente" tem-se a necessidade de o legislador descrever hipótese para seu surgimento. Cabe alertar que esta hipótese não se confunde com a hipótese tributária. Esse ponto é relevante, já que enquanto a hipótese tributária necessariamente deve circunscrever-se ao campo de competência constitucionalmente definido, por se tratar de incidência tributária, a hipótese do surgimento da sujeição passiva por substituição não guarda compromisso com aquele campo de competência. Tampouco se trata de fixação do critério temporal da hipótese tributária, já que aquele se dará em momento posterior, segundo a lei então vigente.

Não significa esta afirmação, entretanto, que qualquer circunstância será constitucionalmente aceitável para a substituição "para frente". Afinal, o dispositivo constitucional cogita um fato que deva ocorrer posteriormente, o que indica que a hipótese para a substituição exige que se tenha uma alta probabilidade e que posteriormente se concretize uma situação, esta sim compreendida dentro do campo de competência tributária. Ou seja: a hipótese de substituição será uma situação, hipoteticamente descrita pelo legislador, que deve ser anterior ao fato jurídico tributário e cuja ocorrência indique, com alto grau de probabilidade, a iminência daquele fato.

Se com relação à materialidade da hipótese de antecipação se tem, pelo texto constitucional, uma indicação mínima, i.e., de que ela deve guardar uma correlação com a própria hipótese tributária, de modo que aquela seja uma indicação de que a última provavelmente ocorrerá, nada mais disse o constituinte quanto à observância das demais disposições tributárias.

Contudo, ao referir-se o constituinte, na disciplina da substituição "para frente", à condição do substituto como um "sujeito passivo de obrigação tributária", o texto constitucional acaba por inserir o regime de substituição nos moldes daquela. Assim, se a obrigação tributária se rege pela legalidade, não há como ter dúvida de que também a hipótese de substituição deverá ser definida pela lei. Se a obrigação tributária se dobra à irretroatividade e à anterioridade, tampouco se admitirá que o legislador, ao instituir uma substituição "para frente", fuja daqueles parâmetros.

Ainda, o constituinte silencia sobre quem seria um possível substituto. Aplica--se aqui o art. 128 do Código Tributário Nacional? A resposta exige cautela. Se o fato jurídico tributário, posto que provável, ainda não ocorreu, não há como determinar quem seja a ele vinculado. Por outro lado, tampouco se admitiria que o substituto fosse completamente estranho à situação que constituirá, no futuro, o fato jurídico tributário. Afinal, deve--se ter em mente que é do contribuinte que se espera venham os recursos para o pagamento do tributo. O fato de o legislador definir terceiro como sujeito passivo não afasta a circunstância de que o fato jurídico tributário – fundamento imediato da tributação – é imputável ao contribuinte, não ao terceiro. Este deve ter condições de se ver ressarcido por aquele, já que antecipou recurso cuja dívida (“Schuld”) não gerou. Daí a ideia de o substituto antecipar o contribuinte na cadeia de consumo, ressarcindo--se, por meio do preço, do tributo antecipado. Nota-se, então, que a substituição “para frente” se adapta aos tributos plurifásicos sobre o consumo, quando um agente econômico recolhe, ao lado do tributo devido em nome próprio (i.e., em virtude da situação imputável ao próprio agente), outro montante, a título de antecipação daquele tributo que poderá vir a ser devido quando o produto passar pelas etapas seguintes de produção e comercialização. O referido agente econômico será, portanto, sujeito passivo na qualidade de contribuinte, no que se refere ao primeiro montante e na qualidade de substituto, no montante concernente ao fato presumido. Não obstante tenha embasamento constitucional, são diversas as críticas tecidas à substituição tributária “para frente”. Diz, entre outras coisas, que tal figura importaria a constituição de uma obrigação tributária sem a ocorrência do fato jurídico tributário desrespeitando o art. 128 do Código Tributário Nacional, já que não haveria vínculo econômico entre substituto e substituído, além de contrariar o princípio da não cumulatividade, na medida em que não se conheceria o exato valor da venda ao consumidor final no momento em que a mercadoria sai do estabelecimento industrial. Tradicionalmente, tais argumentos não vinham sendo acolhidos pelo Supremo Tribunal Federal. Entende-u-se, ao contrário, não haver qualquer óbice à substituição, desde que, não ocorrendo o fato jurídico tributário, fosse assegurada a imediata e preferencial restituição do tributo devido. Ao argumento de que não se conheceria o exato valor da venda final, contrapôs--se a assertiva de que tal valor não precisa ser conhecido, já que nada impediria que a base do imposto fosse um montante diverso do valor efetivo da operação. Ou seja: nos casos de substituição, o tributo não incidiria sobre o valor efetivo da venda a determinado consumidor final, mas sobre um valor médio de vendas do produto; como tal valor independe do valor efetivo, nada obstaría fosse ele recolhido antes mesmo de conhecido o valor efetivo da venda²⁵⁰. Posteriormente, ao examinar a possibilidade de o contribuinte pleitear a restituição do tributo antecipado, sob o argumento de que este teria sido maior que o que incidiria sobre a operação efetiva, o Plenário do Supremo Tribunal Federal acabou por dar ganho de causa ao contribuinte²⁵¹. Ou seja: por essa modificação jurisprudencial, já não mais se tem por definitivo o valor presumido; passa a ser mera antecipação de um valor que, afinal, haverá de ser apurado em cada operação. Importa ver que, por conta da mudança jurisprudencial, fica difícil justificar-se até mesmo o regime de substituição tributária. Afinal, se a praticabilidade surge como justificativa para que se imponha a antecipação do tributo²⁵², torna-se evidente que o controle posterior do valor de cada operação retira toda vantagem que se tinha no regime. Noutras palavras, a substituição tributária, à luz do novo posicionamento jurisprudencial, passa a ser mero regime de antecipação do tributo devido. Já não há mais comodidade para a Administração ou para o contribuinte. Há, sim, uma antecipação da arrecadação. Não significa essa conclusão tornar-se inviável a substituição tributária “para frente”. Entretanto, sob a nova feição, exigirá ela justificativa adequada. Se, de um lado, se poderia cogitar como justificativa o interesse financeiro do Estado – o que parece de todo questionável – muito mais razoável retomar a justificação inicial que motivou o regime: a proteção à livre concorrência. Embora a substituição tributária “para frente” tenha, em sua feição inicial, implicado inegável facilitação para a administração tributária, contribuindo para sua eficiência, sua adoção desmedida acabou por contrariar o Princípio da Capacidade Contributiva e mesmo a Livre Concorrência. Esta última, paradoxalmente, fora, ela mesma, uma justificação para o regime de substituição tributária, já que o combate à sonegação fiscal contribui para a concorrência. Não são incomuns os casos em que a evasão fiscal leva a distorções concorrenciais. Contribuintes, fiando--se na precariedade da fiscalização, ou mesmo em medidas judiciais liminares, obtêm vantagem competitiva sobre outros concorrentes que não terão como suportar diferenças de preços, retirando--se do mercado²⁵³. Nesse sentido, pode--se afirmar que a substituição tributária, enquanto técnica que visa facilitar a arrecadação, fiscalização e a coibir a evasão²⁵⁴, surgiu também com o intuito de assegurar a concorrência, na medida em que busca anular as vantagens concorrenciais desfrutadas por aqueles que se furtam ao pagamento de tributos. Dessa forma, em princípio, a substituição tributária poderia ser encarada como um instrumento tributário que realiza a concorrência, ao evitar que a evasão fiscal conduza a distorções, prejudicando concorrentes no mercado. Mesmo que, com o atual posicionamento jurisprudencial, tenha desaparecido a fundamentação baseada na necessidade de assegurar eficiência à Administração Tributária (já que não cabe falar em eficiência se as operações individuais estão sujeitas a fiscalização e controle), permanece a justificativa baseada no Princípio da Livre Concorrência. No entanto, analisando-se os mecanismos da substituição tributária

Com efeito, no modelo clássico de substituição, encontrou--se um substituto definido a partir de uma situação já concretizada (o fato jurídico tributário). O tributo já é devido, bastando apenas sua liquidação. Na substituição tributária “para frente”, o substituto recolhe o tributo referente a fato jurídico tributário a ser realizado, no futuro, pelo substituído²⁴⁸. Geralmente, ocorre em situações em que o industrial se responsabiliza pelo pagamento do tributo devido pelo comerciante que revenderá o seu produto, a exemplo do que ocorre na indústria do cigarro.³⁴⁷

“para frente”, fica claro que esta, embora, em um primeiro momento, tivesse a função de proteger a concorrência, acabou por trazer novas distorções. Não é outra a opinião de Misabel Derzi, para quem, nessa espécie de substituição tributária, “(...) não raramente, criam--se preços arbitrários ou fictícios (pautas), interfere--se na formação dos valores de mercado, distorce--se a concorrência, ofende--se a capacidade contributiva do contribuinte e desnatura--se profundamente o perfil constitucional do tributo”.

Na substituição tributária “para frente”, o tributo é calculado sobre uma base presumida, que dificilmente corresponderia ao valor efetivo da futura operação. Por ser uma média é de esperar que em alguns casos, o preço efetivo seja inferior e noutros, superior. Em uma situação como essa, o comerciante eficiente, que conseguisse revender seu produto aos consumidores a preços baixos, acabaria repassando em suas mercadorias o mesmo montante a título de tributo que outros comerciantes, que não fossem tão eficientes e praticassem preços superiores. Em outros termos, como o tributo não seria calculado em função do preço efetivo da operação, a eficiência de determinado comerciante não representaria uma redução da carga tributária, não havendo benefícios para o consumidor final. Ao contrário: fosse o tributo recolhido sobre a base à forfait, representaria ele um encargo fixo. Ora, este seria, em termos proporcionais, tanto mais representativo quanto menor for o preço final. Por exemplo, se um tributo fosse recolhido, a título de substituição, no valor de R\$ 50,00 e o produto fosse oferecido ao consumidor final por R\$ 500,00, então o tributo representaria 10% do valor do preço pago pelo consumidor. O mesmo tributo de R\$ 50,00, incidente sobre o mesmo produto, representaria, entretanto, 20% do preço final se aquele produto fosse oferecido ao consumidor final por R\$ 250,00. Ou seja: quanto mais eficiente o empresário na redução de seus custos, tanto maior seria, percentualmente, o peso do tributo. Além da óbvia ofensa à capacidade contributiva do consumidor (o consumidor que manifestasse menor capacidade contributiva no ato de consumo pagaria maior tributo), ter--se-ia punição ao empresário mais eficiente. O regime de tributação implicaria obstáculo à Livre Concorrência. Essa redução da vantagem concorrencial obtida pelo comerciante eficiente representaria uma séria distorção do regime da substituição tributária “para frente”. SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 332-335.

³⁴⁷ SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2023. *E-book*. ISBN 9786553626041. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626041/>. Acesso em: 25 out. 2023, p. 332.

O STF³⁴⁸ tem o seguinte posicionamento a respeito da substituição tributária chamada para frente, ao passo que o STJ³⁴⁹ tem o seguinte e o TRF3³⁵⁰ esse e o TFR4³⁵¹ decide desse modo.

³⁴⁸ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. 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 - RE: 593849 MG, Relator: EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 19/10/2016, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 05/04/2017. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. COMPATIBILIDADE DO INC. II DO ART. 19 DA LEI 11.408/1996 DO ESTADO DE PERNAMBUCO COM O § 7º DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE AUTORIZA A RESTITUIÇÃO DE QUANTIA COBRADA A MAIOR NAS HIPÓTESES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE EM QUE A OPERAÇÃO FINAL RESULTOU EM VALORES INFERIORES ÀQUELES UTILIZADOS PARA EFEITO DE INCIDÊNCIA DO ICMS. ADI JULGADA IMPROCEDENTE. I – Com base no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS. II – Constitucionalidade do inc. II do art. 19 da Lei 11.408/1996 do Estado de Pernambuco. III - Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. ADI 2675, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-143 DIVULG 29-06-2017 PUBLIC 30-06-2017.

³⁴⁹ TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. BASE DE CÁLCULO REAL INFERIOR À PRESUMIDA. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. ART. 543-B, § 3º, DO CPC/1973 (ART. 1.040, II, DO CPC/2015). I - O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 593.849/MG, firmou a tese de que: “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”. II - Agravo regimental improvido. Art. 543-b do CPC/1973 (art. 1.040, II, do CPC/2015). STJ - AgRg no Ag: 388881 MG 2001/0064951-3, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 16/08/2018, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 27/08/2018 RET vol. 123 p. 84.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO RESCISÓRIA. VIOLAÇÃO LITERAL A DISPOSITIVO DE LEI. NORMA CONSTITUCIONAL. ART. 150, § 7º. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. FATO GERADOR PRESUMIDO. OCORRÊNCIA. DIFERENÇA A MENOR DO ASPECTO QUANTITATIVO. AUSÊNCIA DE DIREITO À RESTITUIÇÃO. 1. Trata-se de Ação Rescisória, com pedido de antecipação de tutela, proposta pelo Distrito Federal, com fundamento no art. 485, V, do CPC, visando à rescisão do acórdão proferido pela Segunda Turma do STJ, no AgRg no REsp 331.351/DF, de relatoria do Ministro Franciulli Netto, que reconheceu o direito à compensação de valores de ICMS recolhidos a maior, na substituição tributária para frente, quando a base de cálculo estimada for superior ao preço efetivo da operação. 2. Em Ação Rescisória que busca rescindir acórdão contrário à interpretação constitucional adotada pelo Supremo, não incide o óbice da Súmula 343/STF. 3. Conforme assentado na ADI 1.851-4/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". 4. Assim, o acórdão rescindendo violou frontalmente o art. 10 da LC 87/1996, à luz do art. 150, § 7º, da CF. 5. Ação Rescisória julgada procedente para rescindir o acórdão impugnado e declarar a inexistência de direito à restituição do ICMS, na sistemática da substituição tributária para frente, quando o fato gerador ocorrido implicar aspecto quantitativo inferior ao presumido. STJ - AR: 4640 DF 2011/0034402-3, Relator: Ministro ARI PARGENDLER, Data de Julgamento: 10/09/2014, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 02/02/2015.

³⁵⁰ PROCESSUAL CIVIL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDO VENDA COMBUSTÍVEIS . PIS E COFINS. APELAÇÃO NÃO PROVIDA. -O regime da substituição tributária, disciplinado pela Lei nº 9.718/98 para arrecadação do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes do comércio de combustíveis, foi previsto pela Constituição Federal em seu § 7º do art. 150, que assegura a restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador -O Supremo Tribunal Federal, ao decidir sobre a substituição tributária "para a frente" na sistemática do ICMS, esclareceu que "a imediata e preferencial restituição" do valor do imposto pago (art. 150, par.7º, da CF/88) restrita às hipóteses de não-ocorrência do fato gerador presumido, não extensiva às situações em que este ocorre, mas a menor (ADI 1.851) -A possibilidade de ressarcimento, ocorre tão somente, na hipótese em que não efetivada a operação em relação à qual tenha sido antecipado o recolhimento do tributo, não alcançando, entretanto, a diferença entre os preços de efetiva venda e os presumidos para efeito de substituição progressiva --A solução da controvérsia, posta na presente impetração, envolve matéria fática, cuja comprovação demanda dilação probatória incompatível com o rito do mandado de segurança -Apelação não provida. TRF-3 - ApCiv: 00114593720054036100 SP, Relator: Desembargador Federal MONICA AUTRAN MACHADO NOBRE, Data de Julgamento: 01/09/2020, 4ª Turma, Data de Publicação: Intimação via sistema DATA: 02/09/2020.

PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. LEI Nº 9.718/98. POSTOS VAREJISTAS. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. ART. 150, § 7º DA CF. FATO GERADOR PRESUMIDO. VALIDADE. DIFERENÇAS ENTRE O VALOR DA EFETIVA VENDA DO PRODUTO E O VALOR PRESUMIDO. AUSÊNCIA DO DIREITO À RESTITUIÇÃO. PRECEDENTES DO E. STF E DO E. STJ. 1. A Lei nº 9.718/98, em seus arts. 4º e 5º, na redação original, dispôs sobre o regime de substituição tributária para frente, nas operações de aquisição de combustíveis derivados de petróleo e de álcool para fins carburantes pelos comerciantes varejistas de combustíveis, atribuindo, na primeira hipótese, às refinarias de petróleo, e, no segundo caso, às distribuidoras de álcool, a obrigação de cobrar e recolher as contribuições ao PIS e COFINS devidas pelos postos varejistas de combustíveis. 2. Consoante previsão legal, o comerciante varejista de combustíveis é sujeito passivo das contribuições ao PIS e COFINS, na qualidade de contribuinte de fato, suportando o ônus financeiro. Dessa forma, como titular da obrigação tributária, possui legitimidade para discutir em juízo a sua exigibilidade. 3. A responsabilidade tributária por substituição consiste em mecanismo destinado a otimizar a arrecadação do tributo e facilitar a fiscalização de seu recolhimento, não implicando em ofensa aos princípios constitucionais tributários nem DIÁRIO ELETRÔNICO DA JUSTIÇA FEDERAL DA 3ª REGIÃO Data de Divulgação: 08/10/2010 1067/1857 padecendo de vícios de ilegalidade. A sistemática de substituição tributária descrita pela Lei nº 9.718/98 encontra amparo no art. 150, § 7.º, da CF. 4. O E. Supremo Tribunal Federal já se manifestou acerca da constitucionalidade do regime de substituição tributária para frente ou progressiva, consagrando o entendimento de que somente seria devida a restituição do valor do tributo pago quando não ocorrer o fato gerador, não havendo que se cogitar de restituição na hipótese de tributo pago a maior com base na apuração de eventuais diferenças entre o valor da efetiva venda do produto e o valor presumido para fins do regime de substituição tributária progressiva. (STF, Pleno, ADI 1851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 08/05/2002, DJ 22/11/2002, p. 055) 5. Assim decidido por aquela E. Corte que somente nas hipóteses de não se realizar o fato gerador presumido, há a possibilidade da restituição dos valores recolhidos, irrelevante se torna o fato de ter sido o tributo pago a maior ou a menor, de forma a autorizar a restituição, nos moldes do art. 165, do CTN. 6. Não havendo créditos a serem reconhecidos, prejudicada a restituição pretendida. 7. Apelação improvida. TRF-3 - AC: 9160 MS 2004.60.00.009160-5, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, Data de Julgamento: 30/09/2010, SEXTA TURMA.

³⁵¹ TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS. COFINS. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. ANTECIPAÇÃO DO RECOLHIMENTO. REFINARIAS. ART. 4º DA LEI Nº 9.718/98. ART. 150, § 7º, DA CF/88. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. POSSIBILIDADE. 1. Ao traçar as regras relativas ao recolhimento diferenciado do PIS e da COFINS sobre comércio de combustíveis e lubrificantes, a Lei nº 9.718/98 regulamentou o regime de substituição tributária "para a frente", atribuindo às refinarias o recolhimento das referidas contribuições, nos termos da base de cálculo estimada em seu art. 4º, parágrafo primeiro. 2. O regime da substituição tributária estatuído pelo art. 4º e parágrafo único da Lei nº 9.718/98 e alteração promovida pela MP nº 1.858/99, na verdade, é um mecanismo fiscal que permite a antecipação do recolhimento do PIS e da COFINS sobre o comércio de combustíveis e derivados, calculado sobre um valor estimado que abrange todas as etapas de comercialização. 3. A hipótese de recolhimento antecipado do tributo, pelo mecanismo da substituição tributária, está previsto na Constituição Federal em seu § 7º do art. 150, que assegura a restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido, mas só nesse caso, já que não permite a devolução de pagamento efetuado a menor ou a maior. 4. Apelação desprovida. TRF-4 - AC: 2618 PR 2005.70.05.002618-5, Relator: JOEL ILAN PACIORNIK, Data de Julgamento: 15/12/2010, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 12/01/2011.

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS. EXCLUSÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INADMISSIBILIDADE. 1. No regime de substituição tributária para frente, o fabricante ou importador recolhe e repassa aos cofres públicos o valor devido a título de PIS e de COFINS calculado sobre o valor de venda da mercadoria ao intermediário. O contribuinte de direito (o fabricante) faz as vezes de responsável fiscal por obrigação tributária suportada pelos comerciantes varejistas. 2. A norma que prevê a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é endereçada a quem efetivamente sofre os ônus tributários de seu recolhimento. O intermediário não integra a relação de substituição no que pertine ao tributo, porquanto só o fabricante e o consumidor final são visados pela norma tributária. 3. A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é restrita às situações em que o tributo é cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário, sendo vedada nas demais hipóteses. 4. Sentença mantida. TRF-4 - AC: 50087341120124047104 RS 5008734-11.2012.4.04.7104, Relator: OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, Data de Julgamento: 05/08/2013, SEGUNDA TURMA.

2.3.3.27 O imposto de renda arrecadado na fonte que supõe a ocorrência de fato gerador futuro.

A arrecadação do Imposto de Renda na fonte que supõe a ocorrência de um fato gerador futuro é um mecanismo fiscal que permite ao órgão tributário antecipar a arrecadação do imposto antes do evento que efetivamente gera a obrigação tributária. Isso ocorre quando, por diversos motivos, é conveniente para a administração tributária coletar parte ou a totalidade do imposto devido antes do fato gerador ocorrer.

O objetivo é antecipar a arrecadação de impostos antes da efetiva realização do evento que gera a obrigação tributária. Isso pode ser comum em situações em que a administração tributária tem dificuldade em controlar ou fiscalizar o evento após a ocorrência. O valor arrecadado na fonte é considerado uma apuração provisória do imposto devido, sujeita a ajustes futuros, quando o evento gerador ocorrer.

A arrecadação na fonte que supõe a ocorrência de fato gerador futuro é comum em pagamentos a não residentes, como royalties, dividendos, juros, e em casos de remessas ao exterior, entre outros. Normalmente, a obrigação de reter o imposto na fonte recai sobre o pagador, que deve recolher o valor retido ao órgão tributário. Quando o fato gerador efetivamente ocorre, o contribuinte pode buscar a restituição do imposto pago na fonte, caso haja excesso, ou compensar o valor pago na fonte com o imposto devido. Cada jurisdição pode ter regras específicas para a arrecadação na fonte antecipada do Imposto de Renda, incluindo alíquotas, prazos e formas de cálculo.

Esse mecanismo visa garantir que a administração tributária receba o imposto devido, mesmo em situações em que a fiscalização efetiva do evento gerador seja complexa ou demorada. A arrecadação na fonte que antecipa a ocorrência do fato gerador permite que o órgão tributário tenha acesso a recursos mais cedo, embora possa gerar a necessidade de ajustes ou restituições posteriormente, quando o evento efetivamente acontece. Os contribuintes que estão sujeitos a esse tipo de retenção na fonte devem estar cientes das regras específicas de sua jurisdição e podem buscar aconselhamento jurídico e contábil para garantir o cumprimento de suas obrigações tributárias de acordo com as normas estabelecidas.

Além disso, a documentação adequada é fundamental para comprovar os valores retidos e facilitar eventuais processos de restituição ou compensação. O STJ³⁵² tem o seguinte posicionamento a respeito do imposto de renda arrecadado na fonte que supõe a ocorrência de fato gerador futuro.

2.3.3.28 Regimes especiais em que se delegam ao executivo à criação de pautas de valores.

Os regimes especiais em que se delega ao Poder Executivo a criação de pautas de valores são mecanismos adotados em alguns sistemas fiscais para determinar os valores de referência usados no cálculo de tributos, em vez de depender unicamente de valores de mercado ou de preços reais de bens e serviços. Esses regimes podem ser aplicados a diferentes tipos de impostos e têm o objetivo de estabelecer critérios mais simples e uniformes para a apuração de tributos, especialmente em setores onde os preços ou valores de mercado podem ser voláteis ou difíceis de determinar com precisão.

O Poder Executivo estabelece valores de referência para determinados bens ou serviços, que servirão como base para o cálculo dos tributos devidos. Os valores de referência são usados para uniformizar o cálculo dos tributos em um setor específico, tornando o processo mais simples e menos sujeito a manipulações. Podem ser criadas tabelas ou pautas de valores, que listam os produtos ou serviços e seus respectivos valores de

³⁵² PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IMPOSTO DE RENDA. VERBAS RECEBIDAS ACUMULADAMENTE ANTES DE JANEIRO DE 2010. APLICAÇÃO RETROATIVA DA SISTEMÁTICA DE CÁLCULO PREVISTA NO ART. 12-A, DA LEI Nº 7.713/88. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA Nº 344 DO STJ. UTILIZAÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA TRADICIONAL. PRECEDENTES. 1. Na hipótese em análise o contribuinte recebeu a verba acumuladamente antes do advento da MP nº 497/2010, convertida na Lei nº 12.350/2010, que incluiu o art. 12-A na Lei nº 7.713/88. Nos termos do art. 105 do CTN, a legislação tributária se aplica aos fatos geradores futuros e pendentes, não se aplicando, portanto, a fatos geradores pretéritos, salvo nas hipóteses do art. 106 do CTN, o que não é o caso dos autos. Tal conclusão também se extrai do caput do art. 144 do CTN, segundo o qual o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Dito isto, é de se reconhecer a inaplicabilidade do art. 12-A da Lei nº 7.713/88 aos fatos geradores ocorridos antes de 2010, ou seja, do advento da MP nº 497/2010, convertida na Lei nº 12.350/2010, que o incluiu na Lei nº 7.713/88. Precedentes. 2. Inaplicabilidade da Súmula nº 344 do STJ ao caso dos autos, tendo em vista que não se trata de tentativa de liquidação diversa daquela fixada na sentença, mas sim de aplicação de lei material a fato pretérito, o que é inviável em face da legislação tributária. 3. Agravo regimental não provido. STJ - AgRg no REsp: 1509194 RS 2015/0017872-6, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 16/06/2015, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 23/06/2015.

referência, para facilitar o cálculo dos tributos. Os valores de referência podem ser revisados periodicamente para refletir mudanças no mercado ou na economia. Esse tipo de regime visa simplificar o processo de apuração dos tributos, reduzindo a necessidade de negociação de preços e avaliação constante dos valores de mercado.

Os regimes especiais que delegam ao Poder Executivo a criação de pautas de valores são comuns em setores como combustíveis, cigarros, bebidas alcoólicas e outros produtos cujos preços podem variar significativamente ou ser objeto de práticas de evasão fiscal. A determinação de valores de referência pelo Poder Executivo tem o objetivo de evitar distorções e assegurar que os tributos sejam calculados de maneira uniforme e justa.

É importante que os contribuintes que operam sob esses regimes estejam cientes das regras e regulamentos específicos de sua jurisdição e cumpram suas obrigações fiscais de acordo com as normas estabelecidas. Além disso, a transparência na prestação de informações ao órgão fiscalizador é fundamental para evitar problemas futuros e assegurar que a apuração dos tributos seja realizada de maneira correta.

2.3.3.29 As tabelas de valores de veículos automotores;

As tabelas de valores de veículos automotores são instrumentos utilizados em sistemas fiscais para determinar os valores sobre os quais os impostos incidentes sobre veículos, como o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), são calculados. Essas tabelas são criadas para estabelecer os valores de referência dos veículos, com base em critérios específicos, que servem como base para o cálculo dos tributos.

As tabelas listam os diferentes modelos de veículos, geralmente categorizados por marca, modelo, ano de fabricação e tipo. Para cada combinação, é atribuído um valor de referência. Os valores de referência podem ser determinados com base em critérios diversos, como o preço de mercado, a depreciação ao longo dos anos, características técnicas do veículo, entre outros.

As tabelas podem ser revisadas e atualizadas periodicamente para refletir as mudanças no mercado e na economia. Os valores de referência das tabelas são usados como base para o cálculo de impostos relacionados a veículos, como o IPVA, o IPI e outros

tributos estaduais e federais. A utilização de tabelas de valores de veículos é uma forma de simplificar o processo de apuração de impostos, uma vez que oferece critérios padronizados para a avaliação dos veículos. As tabelas de valores de veículos devem ser transparentes e estar disponíveis para consulta pelos contribuintes, permitindo que eles verifiquem os valores utilizados no cálculo dos impostos.

É importante ressaltar que as tabelas de valores de veículos podem variar de acordo com a jurisdição e o órgão tributário responsável pela sua elaboração. Além disso, a forma como essas tabelas são utilizadas pode variar entre diferentes impostos e estados ou regiões. Os contribuintes que possuem veículos automotores devem estar cientes das regras específicas de sua jurisdição em relação ao cálculo do IPVA e de outros impostos relacionados a veículos, consultando as tabelas de valores de referência e cumprindo suas obrigações fiscais de acordo com as normas estabelecidas. De acordo com Daniel Giotti³⁵³:

Uma vez que identifica a possibilidade de as normas constitucionais, quando simplificadas, passarem por transformações, “reduzidas ou ampliadas nas leis que as executam, assim como a execução simplificadora que normas administrativas ereendem nas leis que o Poder Executivo deve aplicar”, afirma que a execução simplificadora tende à inconstitucionalidade.³⁵⁴

Como se viu, existem várias formas da manifestação da praticabilidade tributária em nosso ordenamento jurídico. A depender da forma como são abordados, podem ser classificados de um modo ou de outro, porém sempre terão como base algo constante: se tratam sempre de abstrações generalizantes. Outra situação que deve ser analisada é se todas essas formas de praticabilidade derivam de um pluralismo jurídico ou apenas de técnicas de simplificação da arrecadação e exequibilidade das normas tributárias.

³⁵³ “No inventário de mecanismos de execução simplificadora nos regulamentos, orientações e práticas administrativas, inde pendentemente de normas legais ou constitucionais tenham na autorizado, são paradigmáticas no Direito brasileiro, como por exemplo as tabelas de valores de veículos automotores, que estabelecem o valor venal dos veículos usados, com base no caso padrão ou valor médio para o imposto estadual sobre a propriedade de veículos automotores”.

PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade na tributação**/Daniel Giotti de Paula. – Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 180.

³⁵⁴ PAULA, Daniel Giotti de. **A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade na tributação**/Daniel Giotti de Paula. – Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018, p. 180.

2.4. A tensão entre a Praticabilidade e a impraticabilidade na tentativa de simplificação para reduzir a complexidade do direito tributário

Os mecanismos da praticabilidade tributária se aproximam do pluralismo jurídico, pois o pluralismo jurídico pode ser entendido como a existência de diferentes mecanismos jurídicos que se aplicam a uma mesma situação em um contexto social.

No entanto, essa simples conceptualização do pluralismo não atrai para a praticabilidade a pecha de pluralista mas sim de pluralidade, como se viu a praticabilidade é uma pluralidade de técnicas de abstração generalizantes a serviço da confiança e da desconfiança do Estado com seu cidadão e não como categorias jurídicas do pluralismo pois a praticabilidade tributária não cria diferentes ordens jurídicas mas deriva da mesma ordem jurídica.

2.5. A (in)sensibilidade da praticabilidade ou (in)sensibilidade da igualdade.

Quando falamos em tributação, exatamente aquela que incide devido ao surgimento de fatos jurídicos cotidianos que são base do nosso desenvolvimento de vida e base da tributação, somos levados a um sentimento de rejeição psicológica ao desembolsar quantias ao Estado. Desse modo, não é algo que as pessoas sintam imediato prazer ao pagar os tributos.

Isto porque a contraprestação estatal, desse desembolso, não é sempre direta, mas se dá, especialmente, com a satisfação das necessidades públicas e que não são percebidas, da mesma forma, que um negócio jurídico privado onde há, geralmente, a tradição dos bens. Essa sensação, embora legítima, não pode ser levada em consideração no trato tributário, ante a natureza jurídica da obrigação tributária ser *ex lege*, isto é, advir da lei. Portanto, é da lei que se extrai a “vontade” de pagar tributo e se utilizar dos serviços públicos.

Por outro lado, Tipke adverte que: ‘[...] O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas

no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. [...]”³⁵⁵. E, como se viu alhures, em algumas formas da praticabilidade tributária, é a desconfiança que retira qualquer traço volitivo na relação jurídica tributária.

Por essas e outras razões é que a Constituição da República criou um sistema tributário nacional onde elenca as competências tributárias e também os princípios limitadores da atuação estatal quando da cobrança de tributos. Um desses limites, para os contornos desse estudo, é o princípio da *igualdade tributária* que pode ser definido como um limite em que o Estado deve tratar de maneira igual contribuintes que estão em condições iguais, vale dizer, os tributos não podem ter peso diferente para contribuintes em situações de igualdade.

Paulo de Barros Carvalho ensina que o princípio da igualdade “[...] em função de sua plasticidade amolda-se diferentemente aos múltiplos campos de incidência material das regras jurídicas, o que torna penosa a indicação precisa do seu conteúdo.”³⁵⁶ Roque Carrazza aduz que “[...] o princípio republicano exige que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) recebam tratamento isonômico.”³⁵⁷

Pode-se afirmar que a praticabilidade deve respeitar a igualdade formal e tentar ampliar ao máximo a igualdade material. Isto porque toda a igualdade deve pautar-se, de acordo com Humberto Ávila³⁵⁸, no atendimento aos seus elementos estruturais: sujeitos, medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade da diferenciação, vale dizer “[...] a igualdade é a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em uma medida de comparação, aferida por meio de um elemento indicativo, que serve de instrumento para a realização de uma devida realidade”.³⁵⁹

Então, a questão a ser enfrentada é se a praticabilidade tributária colide com a igualdade tributária e qual a solução para essa colisão. Isto porque é o princípio da igualdade que impede uma máxima simplificação tributária (Roque Carrazza) e é dessa tensão que surge a necessidade de sopesamento. Assim a questão que surge é: a praticabilidade

³⁵⁵ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 13.

³⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, pg. 161.

³⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, pg. 87.

³⁵⁸ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p.192.

³⁵⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

tributária é adequada em todos os casos? A praticabilidade tributária é necessária em todos os casos? Há excesso na aplicabilidade da praticabilidade tributária quando em cotejo com a igualdade? Traz-se à colação exemplo citado por Roque Antonio Carrazza quando analisa a colisão entre igualdade e praticabilidade:

É o princípio da igualdade que impede a *máxima simplificação tributária* que ocorreria, p. ex., com a exigência de qualquer tipo de *imposto de capitação*, isto é, devido apenas em função da existência da pessoa.

De fato, o *imposto de capitação* é a forma mais simples de tributação além da mais fácil de calcular e cômoda de arrecadar. Sob a exclusiva óptica da praticabilidade, é o tributo ideal. Mas também é o que mais afronta o princípio da igualdade, porque desvinculado da capacidade contributiva, desconsidera por completo as possibilidades econômicas de quem o recolhe, já que trata os desiguais de forma paritária.

Registre-se, por oportuno, que este tipo de imposto, encontrável na Roma antiga (*tributum capitis, capitatio humana*) é ainda hoje cobrado em países africanos (v.g, na Nigéria), sob as denominações *imposto do mínimo fiscal, imposto pessoal ou imposto cívico*. Todavia por pressupor um estado de desenvolvimento social pouco avançado, onde quase não existem diferenças de fortuna, é inaceitável no Brasil por violar o princípio constitucional da isonomia.³⁶⁰

Portanto, a praticabilidade tributária deveria implicar no respeito aos princípios constitucionais tributários, especialmente no diz com a igualdade tributária. Pode-se afirmar que a relação existente entre contribuinte e fisco é sempre tensa. Porque de um lado há sempre a sanha arrecadatória do Estado buscando manter ao máximo os seus cofres abastecidos e de outro o contribuinte querendo pagar o menos possível em troca dos serviços públicos disponíveis.

Buscar harmonizar esta relação não é um trabalho simples. Demanda muito cuidado para operador do direito que deve pautar sua atividade tentando aproximar os interesses que estão sendo analisados. Por essas e outras razões é que sempre se busca através de uma teoria da argumentação chegar a extração de um máximo de conteúdo e alcance das normas jurídicas impostas ao cidadão.

³⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 29 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, pg. 89.

Por isso tão importante o papel do hermeneuta na busca incessante de identificar o sentido da Norma sobre análise. Um dos caminhos trilhados foi a análise da praticabilidade tributária com a criação de presunções e ficções jurídicas em cotejo com tópica e seus *lugares comuns* cujo resultado pode-se dizer que, em nome da segurança jurídica, não há conexão. Note-se que:

Associa-se a praticabilidade ao uso de presunções e ficções, esquemas, abstrações e generalizações e, ainda, aos métodos alternativos de solução de controvérsias tributárias, pois possuem o traço comum de afastar a tributação com base na capacidade contributiva individualizada de cada contribuinte.³⁶¹

Por outro lado, a utilização do sopesamento ou da máxima da proporcionalidade ganhou deveras importância quando da colisão entre o princípio da igualdade e a praticabilidade tributária. Isto porque claro ficou que a praticabilidade deve respeito à igualdade. Pois é na intensidade da utilização de presunções e ficções que a igualdade funciona como uma mola limitadora da ânsia arrecadatória em cotejo com o direito fundamental do cidadão de ter sobre si uma tributação justa, equilibrada, razoável e proporcional.

Conjugar o princípio da praticabilidade tributária com o princípio da igualdade, como ensina Jose Roberto Vieira, deve ser preferencialmente “[...] numa atitude mais do que reverente e respeitosa, efetivamente dócil e submissa”³⁶². Ou seja, sem respeito à igualdade, sem respeito à capacidade contributiva. Sendo decorrência da igualdade, a capacidade contributiva ganha ares de protagonismo no cotejo com a praticabilidade tributária.

Após todas essas digressões necessárias, é preciso demonstrar ainda, que apenas advertir que a praticabilidade deve respeito à igualdade não é suficiente. É preciso muito mais. É preciso encontrar meios de garantir que a igualdade e capacidade contributiva sejam efetivamente aplicadas e respeitados, no intuito de reduzir as desigualdades. É a proposta deste estudo.

³⁶¹ PAULA, Daniel Giotti de . A Praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade. 1. ed. Rio de Janeiro: Multifoco, 2018. v. 1., pg. 31.

³⁶² VIEIRA, José Roberto. O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade!. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia (Coord.). Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

Sabe-se que reforma tributária progressiva poderá trazer alívio àquele contribuinte que não consegue amenizar sua carga tributária, geralmente os mais pobres. Mas, ainda assim, pode-se utilizar mecanismos modernos de aplicação da praticabilidade, quais sejam, os sistemas de inteligência artificial, com sua capacidade de identificar o real acontecimento fático e todos os seus contornos relevando-se as verdadeiras capacidades contributivas com a acurácia que esse sistema pode representar e consolidar.

Para tanto, buscar-se-á entender quais as conexões da inteligência artificial com o direito e, especialmente, com o direito tributário, para referendar-se a ideia de um índice de capacidade contributiva extraído com os sistemas de inteligência artificial.

Neste momento do estudo, o tributo selecionado para a aplicabilidade do índice foi o imposto de renda pessoa física, pois essa exação é a que mais se aproxima de uma tributação levando em conta as particularidades do contribuinte, exatamente por ser um tributo pessoal. Evocando-se o que já foi referido por Roque Antonio Carrazza, que não é possível um imposto cívico no Brasil dadas as grandes diferenças entre as fortunas, é que este tributo será analisado em cotejo com o índice de capacidade contributiva.

Uma forma de se identificar todas as idiosincrasias individuais que podem revelar a real e efetiva capacidade contributiva do cidadão, será obtida com as lições de Pierre Bourdieu, onde amplia os conceitos, na sociologia ampliada de Durkheim e Webber, as categorizações de cada indivíduo e seu papel na sociedade.

Assim, o índice de capacidade contributiva terá como vetores um aprofundamento das situações fáticas sociológicas apto a diferenciar os cidadãos e trazer uma tributação mais próxima da realidade fática vivida e, tendo a praticabilidade tributária, como instrumento de redução da distância entre fisco e contribuinte.

Outro detalhe que não se pode descurar é a segurança jurídica, direito fundamental do cidadão, pois quanto mais se revela ao Estado, mais exposto, em tese, estará o cidadão. Por isso, é possível e necessário criar mecanismos de segurança jurídica como garantia mínima do cidadão.

Eis, portanto, a sensibilidade da igualdade sendo respeitada pela praticabilidade tributária, pois tratar os iguais de modo igual e de modo desigual os desiguais, não podem ser apenas um jogo de palavras, mas uma força viva e sólida. Como bem elucida a angústia do contribuinte quando aduz que:

“O contribuinte insurge-se contra o conteúdo da Norma tributária, pois a considera injusta, pelo fato de ela não levar em conta as suas particularidades, tratando-o, meramente, como membro de uma classe de indivíduos (os contribuintes do imposto sobre a renda) e, não, como um indivíduo. ‘E eu?’, reclama como a exigir a inserção das *suas* particularidades no âmbito da Norma tributária.”³⁶³

Portanto, é preciso buscar reduzir essa angustia do contribuinte ao debruçarmos sobre os sistemas de inteligência artificial e sua contribuição para a redução das desigualdades.

³⁶³ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2021, pg.19.

3. A inteligência artificial e a praticabilidade. O índice de capacidade contributiva específica do imposto de renda pessoa física e as concepções de Pierre Bourdieu.

E o futuro não é mais como era antigamente. Renato Russo já nos avisava. Estamos vivenciando uma gradual e inevitável quebra de paradigma em todos os níveis do conhecimento humano e, desse modo também, o Direito, bem como todos os seus ramos, estão sendo afetados pela tecnologia que muda nossas vidas cotidianas. A noção de propriedade ganha outras cores. As relações jurídicas mudam de plataforma. As infrações penais mudam de crime e de criminoso. As relações de trabalho ganham novas ferramentas e novas formas de organização de trabalho. Podemos encontrar inclusive a chamada relação algorítmica³⁶⁴ como uma nova forma de interação pessoal. E esse é o ponto. A tecnologia e a inteligência artificial fazendo parte de forma intensa cada dia mais e em todos os cantos. Como bem alertado por Zilveti: “A inteligência artificial tende a revolucionar a economia nos próximos anos, incrementando a produção de bens e serviços.”³⁶⁵

Com o Direito Tributário não é diferente. É consabido que o direito tributário é conhecido como um direito de sobreposição: “[...] o direito tributário, como todo mundo sabe, é aquele direito de sobreposição, é um direito que se sobrepõe ao direito privado para dele extrair o conceito e regular os efeitos tributários decorrentes”³⁶⁶, ou seja, constrói sua estrutura interpretativa com base nos conceitos e institutos do direito privado para extrair sua incidência. Quer isto dizer que mudando os paradigmas fáticos que dão sustento à regra-matriz de incidência dos tributos haverá, inevitavelmente, mudança nos efeitos tributários das relações jurídicas tributárias que dão suporte a cobrança de tributos.

Desse modo, com o avanço da tecnologia na vida das pessoas – e seus nativos digitais³⁶⁷ – o Estado não pode descurar de se adaptar a essas novas realidades. Foi assim com a aplicabilidade da **praticabilidade tributária** – nos momentos em que houve redução de arrecadação - como um meio de facilitar e aumentar a arrecadação tributária com

³⁶⁴ REIS, Paulo Victor Alfeo. Algoritmos e o direito. Imprensa: São Paulo, Almedina, 2020, pg. 143.

³⁶⁵ ZILVETI, Fernando Aurelio. As Repercussões da Inteligência Artificial na Teoria da Tributação. Revista Direito Tributário Atual, n.43. Ano 37. p. 484-500. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

³⁶⁶ BIANCO, João Francisco. O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). Impacto Tributário do Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 124.

³⁶⁷ FANTIN, Monica. “Nativos e imigrantes digitais” em questão: crianças e competências midiáticas na escola. Passagens: Revista do Programa de Pós-graduação em Comunicação - UFC, Fortaleza (CE), v. 7, n. 1, p. 5-26, 2016.

a necessidade de se identificar situações que demandariam um esforço do Estado em conseguir abranger todas as possibilidades tributárias. Com a praticabilidade simplificou-se e aumentou-se a arrecadação – haja visto os resultados positivos do sistema supersimples – e com isso o Estado acabou protegendo sua arrecadação para fazer frente ao atendimento das necessidades públicas. A praticabilidade tributária visa tornar mais eficientes as atividades de fiscalização e arrecadação dos tributos. É dizer-se, em um esboço conceitual, que a praticabilidade consiste no conjunto de técnicas legais e infra legais que objetivam tornar mais eficiente a execução da legislação tributária de sorte a racionalizar as atividades de fiscalização e arrecadação tributária.

Entretanto há, como dito, uma mudança de paradigma constante com as novas tecnologias e com as novas formas de interação social. Instagram. Facebook. TikTok. Aplicativos. Uber. Arbnb, etc., são exemplos de mudança de como nos relacionamos (ou não) nos dias de hoje. Por isso, os conceitos de tecnologia cada vez mais se aproximam do direito que sempre pretende tutelar as pessoas no seu cotidiano.

Algoritmos, *machine learning*, *Big data*, *inputs*, *process*, *outputs* inteligência artificial, internet das coisas, *blockchain*, são conceitos cada vez mais comuns e que demandam um cuidado do operador do direito para trazer racionalidade na conexão necessária com o direito:

“Existem fortes divergências em relação ao conceito de IoT, não havendo, portanto, um conceito único que possa ser considerado pacífico ou unânime. De maneira geral, pode ser entendido como um ambiente de objetos físicos interconectados com a internet por meio de sensores pequenos e embutidos, criando um ecossistema de computação onipresente (ubíqua), voltado para a facilitação do cotidiano das pessoas, introduzindo soluções funcionais nos processos do dia a dia. O que todas as definições de IoT têm em comum é que elas se concentram em como computadores, sensores e objetos interagem uns com os outros e processam informações/dados em um contexto de hiperconectividade”³⁶⁸

Há forte tendência de utilização da tecnologia no direito e, especialmente na esfera tributária e que carece de todos os cuidados, pois acaso não se tenha observância aos princípios da igualdade, a praticabilidade tributária, que tem o propósito nobre de manter a arrecadação, pode ocasionar quebra de direitos fundamentais, acaso sejam utilizados

³⁶⁸ MAGRANI, Eduardo. A internet das coisas / Eduardo Magrani. — Rio de Janeiro: FGV Editora, 2018, pg. 20.

algoritmos e inteligência artificial de modo a não respeitar os limites constitucionais de tributação.

Portanto, investigar qual é o possível papel da inteligência artificial no uso dos algoritmos na **praticabilidade tributária** (simplificação tributária) e a potencial quebra da igualdade tributária com as padronizações que a *machine learning* pode fazer reproduzir com a utilização dos algoritmos. Importante destacar que a utilização de sistemas de inteligência artificial, com seus elementos, deve manter harmonia entre os elementos do sistema tributário no seu todo, afinal a pretensão do sistema é dar racionalidade aos elementos que o compõem, vale dizer, os elementos que integram o sistema devem ser independentes e harmônicos entre si.

Um dos maiores desafios para o Estado é realizar, de modo eficaz, a fiscalização e a arrecadação tributárias diante do surgimento de novas tecnologias e novas formas de relações jurídica tributárias. O mundo está em crescente ebulição e vivemos um momento de aceleração digital sem precedentes na história. O conhecimento humano vem se acumulando em nuvens e meios digitais de maneira exponencial e é, nesse ambiente, que se criam novas formas de obtenção de renda e prestação de serviços.

A maior empresa de transporte do mundo não tem um veículo (Uber). A maior rede de hospedagem não tem um imóvel (Airbnb). Os conceitos tradicionais seculares de propriedade e geração de renda estão em clara mudança de sentido e o Estado está sempre a um passo atrás dessas realidades. O Poder Legislativo atual não é capaz de enxergar a grande onda tecnológica que está por vir enquanto legisla para suprir necessidades antigas. O Poder Executivo não compreende qual a importância de alocar recursos na modernização do Estado arrecadador e o Poder Judiciário está afogado em processos que lhe transforma em um gigante pesado e lento. Ou seja, o mundo mudando em ritmo de progressão geométrica e o Estado ainda resolvendo como conjugar as questões políticas com interesses coletivos sem a necessária atualização dos reais e presentes interesses dos cidadãos.

A intensa transformação da sociedade caminhando para a cada vez mais necessária utilização da tecnologia digital e com a urgência da quebra de paradigmas antigos fazem com que o Estado tenha que se amoldar ao novo e inevitável cenário onde inteligência artificial (IA), algoritmos, Big data, machine learning, entre outras, farão parte do cotidiano das pessoas. Este novo cotidiano fará com que as pessoas tenham que se adaptar

as novas formas de obtenção de renda, novas consciências sobre patrimônio, sobre prestação de serviços, com a possibilidade de perda gradual de postos de trabalho que serão melhor realizados pelas máquinas “inteligentes” e, ainda, com novas formas de se enxergar o mundo.

Por outro lado, o Estado também pode padecer de redução de sua arrecadação sobre o trabalho, sobre a propriedade, sobre a prestação de serviços e deverá criar/adaptar novas formas de obtenção de recursos diante da mudança do suporte fático tributário existente. A conjugação destas duas realidades pode ser conflituosa se não forem tomadas todas as cautelas para garantir o atendimento destes interesses que têm como destinatário final o cidadão. Vale dizer, toda a questão aqui discutida deve ser analisada sobre uma única ótica que é a perspectiva do Cidadão, verdadeiro dono do poder (CF, art. 1.º e § único), a quem devem-se dobrar todas as estruturas do Estado. Hoje o Estado se vale da praticabilidade tributária para arrecadar mais e deixar a aplicabilidade das normas tributárias mais simples, de modo a garantir sua exequibilidade com as presunções e padronizações previstas em lei, que garantem ao menos uma obtenção de recursos mais segura para o Estado e mais leve para o contribuinte.

Entretanto, a praticabilidade utilizada pelo Estado se dá na forma de aplicabilidade legal e utiliza-se de mecanismos dentro do ordenamento jurídico. Evidente que nada há de errado com esta forma de utilização – desde que se respeitem os limites constitucionais – mas a praticabilidade se defrontará com desafios muito mais significativos no surgimento das novas tecnologias, acaso não acompanhe as mudanças de paradigmas da sociedade. É certo que o Estado vem buscando essa “atualização” com a adoção de ferramentas virtuais no auxílio do combate à sonegação e no aumento da arrecadação, como por exemplo, o supercomputador da Receita chamado T-Rex, ou o supercomputador do Banco Central chamado Hal.

Assim, é este cenário que se busca entender, objetivando, nada obstante, demonstrar a necessidade atual de se compreender definitivamente a praticabilidade tributária como um instrumento apto a transformar a arrecadação tributária em algo factível e que necessita ultrapassar a linha do material e transformar-se em ferramenta virtual, através do uso da IA, de algoritmos, da machine learning, dentre outros, na busca de satisfazer as necessidades públicas que têm como destinatário, como já dito, o cidadão.

Todas essas necessárias ações devem ser permeadas pela limitação dos direitos fundamentais da igualdade e da capacidade contributiva atuando como uma barreira na tensão que surgirá na utilização da IA no trato tributário, especialmente quando o Estado passar a utilizar a IA para padronizar os cidadãos e os fatos, através das presunções e ficções que a praticabilidade permite.

Haverá um tempo em que homem e máquina interagirão de modo tão intenso e natural que os negacionistas não terão outra coisa senão curvar-se diante da realidade vivida. Homem e máquina serão únicos, singulares. Esse tempo será a consolidação da chamada *singularidade* que bem prevê Ray Kurzweil como sendo:

[...] um período no futuro em que o ritmo da mudança tecnológica será tão rápido, seu impacto tão profundo, que a vida humana sofrerá mudanças irreversíveis. Embora nem utópica, nem diatópica, essa época irá transformar os conceitos de que dependemos para dar sentido a nossas vidas, desde nossos modelos de negócio até o ciclo da vida humana, incluindo a própria morte. Entender a Singularidade irá alterar nossa perspectiva do significado de nosso passado e das ramificações de nosso futuro. Entendê-la de verdade muda essencialmente nossa visão da vida em geral e da nossa própria vida.³⁶⁹

Entretanto, ainda estamos em uma época que caminha até a *singularidade*, pois ainda necessitamos passar pelas demais épocas referidas por Kurzweil³⁷⁰. Mas as perguntas principais que padecem de resposta são quais os mecanismos utilizados para a conservação e difusão do conhecimento? Como alcançaremos a *singularidade* e como estas transformações impactarão na vida das pessoas e como o Estado poderá atuar de modo conciso no trato de seu cidadão?

Os mecanismos hoje em evidência e que ainda padecem de estudos sobre suas conexões com o direito que começam a ser analisados podem ter estreita correlação com as soluções de conflito com esta nova realidade. É o caso da **inteligência artificial** que pode ser conceituada como a “[...] habilidade de um sistema interpretar corretamente dados externos, aprender a partir desses dados e usar o aprendizado para alcançar objetivos

³⁶⁹ KURZWEIL, Ray. A singularidade está próxima: quando os humanos transcendem a biologia. São Paulo: Iluminuras, 2018.

³⁷⁰ O autor indica seis épocas até culminar com a singularidade.

e tarefas específicos por meio de adaptação flexível. ”³⁷¹. Porém, é possível destacar alguns estudiosos acerca do tema:

Stuart Russel (2016) define IA como o estudo dos todos para fazer computadores se comportar de forma inteligente, Afirma que, grosso modo, um computador é inteligente na medida em que faz a coisa certa ao invés de a coisa errada. Conceitua a coisa certa como a ação que é mais propensa a atingir um objetivo, ou, em termos mais técnicos, a ação que maximiza uma utilidade esperada. Sustenta que a IA inclui tarefas como aprendizagem, raciocínio, planejamento, percepção, compreensão de linguagem e robótica.

[...]

Miles Brundage (2018) define IA como um corpo de pesquisa e engenharia com o objetivo de usar a tecnologia digital para criar sistemas aptos a desempenhar atividades para as quais se costuma exigir inteligência, ao ser realizada por um indivíduo. Afirma que esse campo do conhecimento evoluiu muito rapidamente nos últimos anos, após décadas de apatia. Conquistas recentes notáveis no campo incluem a superação do desempenho humano no jogo de videogame "Go" e o alcance de performance super-humana no âmbito de tarefas de processamento de imagens. As tecnologias de IA estão amplamente distribuídas no cotidiano da vida moderna, sendo usualmente utilizadas em aplicações que incluem reconhecimento de voz nos telefones e tradução de idiomas por máquinas online, O autor destaca que mais importante do que os feitos da IA em uma tarefa específica é o fato de esta combinar as propriedades das tecnologias digitais em geral com as propriedades que se pensava serem unicamente humanas, como a competência.³⁷²

A inteligência artificial seria como uma mimetização da inteligência humana, ou seja, uma forma de se simplificar o alcance do seu conceito. No cenário das discussões sobre IA, é outorgado a Allan M. Turing a deferência ao aparecimento da IA, uma vez que ele construiu programas que poderiam ser armazenados como dados na memória dos computadores e executado por eles. Esse efeito pode ser considerado o excipiente dos

³⁷¹ STEIBEL, F. ; VICENTE, V. ; JESUS, Diego Santos Vieira de . Possibilidades e potenciais da utilização da Inteligência Artificial. In: FRAZÃO, A.F; MULHOLLAND, Caitlin.. (Org.). Inteligência Artificial e Direito. 1ed.São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, v. 1, p. 1-720.

³⁷² PEIXOTO. Fabiano Hartmann SILVA. Roberta Zumblick Martins da. Inteligência artificial e direito. 1.ed. – Curitiba: Alteridade Editora, 2019 pg. 74-75.

computadores atuais, capaz de manipular estruturas simbólicas, já que os primeiros computadores eram máquinas dedicadas que precisavam ser recarregadas para resolver de certas questões. [...].

No entanto é creditado a John McCarthy e a outros e outros o conceito de IA. Isso porque eles teriam organizado no verão de 1956, em Darmouth, um seminário de dois meses, ocasião em que veio à tona o significado de IA como ciência que estuda a rivalidade do comportamento e inteligência de humanos por meio de máquinas.³⁷³ Na ocasião, dez cientistas compartilharam interesses em redes neurais, teoria de autônomos e estudo de inteligência.

Esse é considerado como o cockcrow de inteligência artificial, um campo de pesquisa, porque houve a criação dos primeiros sistemas, por exemplo, o Lógic Theorist era capaz de mostrar que as máquinas também poderiam deduzir e inventar provas lógicas. Paulo Victor demonstra que:

A inteligência artificial (Artificial Intelligence - ou simplesmente IA) em definição sumária, é a possibilidade das máquinas - aqui compreendida como computadores, robôs e demais dispositivos e sistemas com a utilização de eletrônica, informática, telemática e avançadas tecnologias algorítmicas -, executarem tarefas que são ou demandam características precípuas da Inteligência humana, tais como planejamento, compreensão de linguagens, reconhecimento de objetos e sons, de aprendizado, raciocínio solução de problemas etc. Tal termo de definição mais ampla funciona como um conceito guarda-chuva para os diferentes usos de métodos e técnicas programas algoritmos que tornem máquinas capazes de realizar tarefas inteligentes do ponto de vista e sentido humano. [...]³⁷⁴

Encontram-se, ainda, estudos que separam a IA em **geral, específica e superinteligência**. A inteligência **geral** ou também conhecida como IA forte é a pretensão de que os sistemas tenham uma gama de compreensão que se assemelhe à inteligência humana. A **específica** ou IA fraca é aquela que cuida de problemas individualizados focada na solução de problemas específicos e, por fim, a **superinteligência** é aquela que irá superar a inteligência humana. Entretanto, é de bom alvitre que se observe que não há mecanismos de medição de Inteligência tampouco uma forma linear de se apontar inteligências.

³⁷³ PASETTI, Marcelo. Inteligência artificial aplicada ao direito tributário: um novo mo-delô na construção de uma justiça fiscal? Editora Lumen Juris, 2019, pg. 17.

³⁷⁴ REIS, Paulo Victor Alfeo. Algoritmos e o direito. Imprensa: São Paulo, Almedina, 2020, pgs. 133-134.

Existem coisas que as máquinas fazem melhor que os humanos e coisas que os humanos fazem melhor do que as máquinas.

Neste ponto é absolutamente necessário trazer à colação os conceitos de algoritmos, *Big Data* e *machine learning*, como elementos do sistema de IA e que suas identificações e conceituações tornam-se obrigatórias para os fins desse estudo.

Assim, **algoritmo** pode ser entendido como a “receita de bolo”, ou seja, uma série de passos a serem dados na busca de um fim, como explica Marco Aurélio Marrafon, “[...] fórmula com instruções que subsidiam os procedimentos e as sequências de ações da IA, [...]”³⁷⁵. Também contribuem para o conceito de algoritmo Christian e Griffiths como sendo “[...] uma série simples de passos — que os cientistas da computação chamam de “algoritmo”³⁷⁶. Dentro dessas conceituações encontra-se ainda que: “Um algoritmo pode ser definido, de modo simplificado, como conjunto de regras que define precisamente um sequência de operações, para várias finalidades, tais como previsão, classificação, especializações.”³⁷⁷

Uma forma de se compreender o que significa algoritmo está na sua origem, como bem ensina Juarez Freitas que:

[...] a palavra algoritmo tem sua origem com o filósofo Alcuarismi (AL-Khwarizmi) que é considerado o fundador da álgebra (al-jabr). Antes não dotado de termo técnico, o vocábulo álgebra passou a ser tanto uma disciplina como uma operação numérica, cujos cálculos passaram-se peças central. Dessa maneira as operações lógicas e matemáticas da IA carregam a herança - inclusive no nome dos algoritmos - do trabalho realizado pelo matemático autônomo e geógrafo do Califado Abássida.³⁷⁸

A relação lógica matemática do algoritmo extraída na sua origem é reforçada nas lições de Paulo Victor Alfeo Reis que aduz textualmente que:

[...] o algoritmo constitui verdadeiro procedimento lógico matemático, finito de passos discretos, e eficaz na solução de um problema ou questão pontual. Para tanto, "a matemática clássica é, em parte, o estudo de

³⁷⁵ <https://www.conjur.com.br/2019-jul-22/constituicao-poder-filosofia-linguagem-limites-ia-interpretacao-juridica>

³⁷⁶ CHRISTIAN, Brian; GRIFFITHS, Tom. Algoritmos para viver: a ciência exata das decisões humanas. São Paulo: Companhia das Letras, 2017, pg. 7.

³⁷⁷ PEIXOTO, Fabiano Hartmann SILVA. Roberta Zumblick Martins da. Inteligência artificial e direito. 1.ed. – Curitiba: Alteridade Editora, 2019.

³⁷⁸ FREITAS, Juarez. FREITAS, Thomas Bellini. Direito e inteligência artificial: Em defesa do humano. Ed. Fórum. 2020, pg. 28.

determinados algoritmos", como também disse Berlinski. Diante disto, analisando a inter-relação que, no mundo atual, há na web e nas redes sociais, entre particulares empresas, marca e até mesmo entre estatais, Ted Striphas, conceitua que estamos diante de um verdadeira cultura algorítmica [...]³⁷⁹

Desse modo, também pode trazer a ideia de que o algoritmo deriva de uma lógica ontológica, ou seja, sua natureza traduz-se em uma série de passos a serem seguidos ante um comando da inteligência artificial. Aliás, extremamente relevante destacar-se que IA e algoritmo não se confundem, pois a relação existente entre si encontra-se na lógica sistêmica, ou seja, o algoritmo, assim como outras coisas, é elemento do sistema IA.

Mas um algoritmo sozinho não faz verão, pois é a coletividade destes que subsidia as ações de IA. O algoritmo, precisa de ser conectado a vários outros e que, em conjunto, farão o trabalho matemático de buscar um resultado. É a ideia de **input/output**, ou seja, a entrada ou inserção de dados, informações muitas vezes já contidas no *big data*, e a saída de um resultado conclusivo sobre os dados inseridos.

Esses novos dados que são gerados do algoritmo serão novamente inseridos em outro algoritmo e vão sendo ajustados a cada passo até que o resultado seja próximo de uma perfeição matemática. Aqui entra a ideia de **machine learning** e a **deep learnig** atuando na busca desses resultados matemáticos. Pode-se colher como exemplo a seguinte informação:

“Deep learning uses the same approach. Artificial, software-based calculators that approximate the function of neurons in a brain are connected together. They form a ‘neural network’ which receives an input (to continue our example, a picture of a car); analyses it; makes a determination about it and is informed if its determination is correct. If the output is wrong, the connections between the neurons are adjusted by the algorithm, which will change future predictions. Initially the network will be wrong many times. But as we feed in millions of examples, the connections between neurons will be tuned so the neural network makes correct determinations on almost all occasions. Practice makes (nearly) perfect.”³⁸⁰

³⁷⁹ REIS, Paulo Victor Alfeo. Algoritmos e o direito. Imprensa: São Paulo, Almedina, 2020, pgs. 107 e 108.

³⁸⁰ <https://medium.com/mmc-writes/the-fourth-industrial-revolution-a-primer-on-artificial-intelligence-ai-ff5e7fffcac1>, acessado em 16/03/2021. Numa tradução livre: A *Deep Learning* usa a mesma abordagem. São calculadoras artificiais baseadas em software que se aproximam da função dos neurônios de um cérebro e que estão conectadas entre si. Elas formam uma ‘rede neural’ que recebe uma entrada ou input (para continuar nosso exemplo, uma imagem de um carro), analisa-o, faz uma determinação sobre ele e é informado se a sua determinação está correta. Se a saída ou output é errada, as conexões entre os neurônios são ajustadas pelo algoritmo, o que mudará as previsões futuras. Inicialmente, a rede estará errada muitas vezes mas à medida que alimentamos o algoritmo com milhões de exemplos, as conexões entre os neurônios

Importante destaque se faz na conceituação dos chamados **algoritmos de ordenação**, que podem ser entendidos, como explicam Jackson Souza, João Ricarte e Náthalee Lima, “Algoritmos de ordenação são algoritmos que direcionam para a ordenação, ou reordenação, de valores apresentados em uma dada sequência, para que os dados possam ser acessados posteriormente de forma mais eficiente”³⁸¹. Ou seja, são algoritmos que contém um comando, uma ordem a partir de determinados dados.

Esse mundo sedutor, uma espécie de “cidade bela” descrita na “República de Platão”³⁸², ou mesmo encontrado em “Pasárgada” de Manuel Bandeira³⁸³, encanta e assusta com suas formas de conectar o mundo e as pessoas. E esses encantos e receios se reproduzem também nas interações sociais – com as novas tecnologias – e também nas relações jurídicas com o Estado. Assim, de um lado o contribuinte vivenciando a nova ordem tecnológica e o Estado buscando disciplinar este mundo novo.

Há uma constante mudança na plataforma fática que dá suporte ao recolhimento de tributos e que precisa ser adaptado ou criado para fazer frente ao inevitável e cada vez mais presente mundo digital. O Estado deve munir-se de ferramentas tecnológicas para o enfrentamento da possível queda da arrecadação, pois as antigas formas de se identificar riqueza não serão mais as mesmas. É aqui que surge a **praticabilidade tributária**, como um instrumento para reduzir a distância tecnológica dos novos suportes fáticos que podem, em potencial, significar uma queda da arrecadação tributária.

Entretanto, se de um lado há a preocupação de se manter a arrecadação, de outro, há que se cuidar de não extrapolar os limites constitucionais e vilipendiar direitos fundamentais tributários com a utilização da **praticabilidade tributária**, em conjunto com sistemas de IA especialmente com os algoritmos. Vale dizer, não é possível inserir (*inputs*) no sistema **presunções tributárias** ou mesmo **ficções tributárias** nos algoritmos de ordenação a identificar potenciais **eventos tributários** que redundariam em **atos jurídicos tributários** (*outputs*), sem o devido cuidado com as eventuais e potenciais quebras de limites constitucionais tributários.

serão ajustadas para que a rede neural faça determinações corretas em quase todas as ocasiões. A prática faz (quase) a perfeição.

³⁸¹ JACKSON É. G. Souza, João V. G. Ricarte, Náthalee C. A. Lima. Algoritmos de Ordenação: Um Estudo Comparativo. Anais do Encontro de Computação do Oeste Potiguar ECOP/UFERSA 2017 ISSN 2526-7574 – Pau dos Ferros/RN, v. 1, p. 166-173, jun. 2017.

³⁸² PLATÃO. República. Rio de Janeiro: Editora Best Seller, 2002. Tradução de Enrico Corvisieri.

³⁸³ BANDEIRA, Manuel. Itinerário de Pasárgada. In: Poesia e prosa completa. Rio de Janeiro: Nova Aguilar, 1993

Por seu turno **Big Data**, pode-se apontar como sendo “[...] a capacidade de processamento de grandes volumes de dados, calculando em tempo real as programações de máquinas e ajustes nos processos de forma integrada na cadeia produtiva.”³⁸⁴. Fabiano ilustra, citando Kevin Murphy que “[...] há cerca de um trilhão de sites na internet; uma hora de vídeo é lançado a cada segundo no youtube - acumulando 10 anos de conteúdo por dia [...]”³⁸⁵. Tudo isso para dizer-se que o *big data* é a grande quantidade de dados e informações gerados pelo mundo tecnológico todos os dias. Deixa-se nosso rastro eletrônico a cada segundo de navegação na internet e nas redes sociais. George Orwell, no mundo distópico de 1984 escrito em 1949, não imaginaria que o *Big Brother* seria o *Big Data*.

O aprendizado da máquina, ou **machine learning** ou conceitua-se como, “[...] a identificação de padrões com base em casos e experimentos anteriores, assim como ocorre com a inteligência humana.”³⁸⁶. E ainda em outra conceituação possível como sendo: “[...] um conjunto de métodos que pode detectar padrões em dados de forma automática, e posteriormente usar esses padrões para prever dados futuros ou desempenhar outras formas de tomada de decisão.”³⁸⁷. O que isto quer dizer é que a máquina identifica os padrões já utilizados anteriormente e pode automatizar a decisão de acordo com aquilo que ela aprender nas operações anteriores.

Juarez Freitas e Thomas Bellini Freitas contribuem para a percepção do que se trata o aprendizado das máquinas e explicam que:

Provavelmente, o traço mais singularizante da inovação tecnológica em apreço seja a capacidade - sem precedentes em artefatos tecnológicos - de aprender por si, avanço da IA que enseja a máquina sobrepassar, para bem ou para o mal, o originalmente programado. Trata-se de propriedade que permite extrair informações padronizadas de monumental quantidade de dados e aprender com isso. Sob determinado aspecto, os

³⁸⁴ MORAIS, Izzabelly Soares. GONÇALVES, Priscila de Fátima. LEDUR, Cleverson Lopes. JUNIOR, Ramiro Sebastião Córdova. SARAIVA, Maurício de Oliveira. FRIGERI, Sandra Rovená. Introdução a Big Data e Internet das Coisas (IoT). Porto Alegre: SAGAH, 2018.

³⁸⁵ Fabiano. Pg. 88.

³⁸⁶ KOENIGKAM-SANTOS M, Ferreira-Júnior JR, Wada DT, Tenório APM, Nogueira-Barbosa MH, Azevedo-Marques PMA. Inteligência artificial, aprendizado de máquina, diagnóstico auxiliado por computador e randômica: avanços da imagem rumo à medicina de precisão. Radiol Bras. 2019 Nov/Dez; 52(6):387–396. p. 391.

³⁸⁷ PEIXOTO. Fabiano Hartmann SILVA. Roberta Zumblick Martins da. Inteligência artificial e direito. 1.ed. – Curitiba: Alteridade Editora, 2019, pg. 46.

algarismos "evoluem" e se modificam à medida que a IA processa as informações.³⁸⁸

Ainda, na busca de conceituação da chamada *machine learning*, tem-se os ensinamentos de Fabiano que:

Chama-se de *machine learning* a habilidade de sistemas de IA de adquirir conhecimento próprio ao extrair padrões de dados não processados. Essa tecnologia possibilitou que os computadores pudessem lidar com problemas que exigem conhecimento do mundo real e tomar decisões que aparentam subjetividade. [...] ³⁸⁹

Existem três usos centrais da IA: organização de dados, auxílio na tomada de decisão e automação da decisão³⁹⁰. Quer isto dizer que é possível realizar a aproximação do direito com a análise do, no direito, da IA. Veja-se a *organização de dados*, que terá como fonte o *Big Data*, ou seja, pode-se apontar como sendo “[...] a capacidade de processamento de grandes volumes de dados, calculando em tempo real as programações de máquinas e ajustes nos processos de forma integrada na cadeia produtiva.”³⁹¹ Assim, o *Big Data* deverá ter conexão direta com a IA no fomento de todos os dados atinentes às relações jurídicas que tenham algum lastro eletrônico.

O segundo uso, qual seja, o *auxílio à tomada de decisões* pode ser expressado pelo uso de algoritmos que podem ser entendidos como as “receitas de bolo”, ou seja, uma série de passos a serem dados na busca de um fim, como explica Marco Aurélio Marraffon, “[...] fórmula com instruções que subsidiam os procedimentos e as sequências de ações da IA, [...]”³⁹². Também contribuem para o conceito de algoritmo CHRISTIAN e GRIFFITHS como sendo “[...] uma série simples de passos — que os cientistas da computação chamam de “algoritmo”³⁹³ Assim, os algoritmos da IA podem ser preenchidos

³⁸⁸ FREITAS. Juarez. FREITAS. Thomas Bellini. Direito e inteligência artificial: Em defesa do humano. Ed. Fórum. 2020, pg. 31.

³⁸⁹ PEIXOTO. Fabiano Hartmann SILVA. Roberta Zumblick Martins da. Inteligência artificial e direito. 1.ed. – Curitiba: Alteridade Editora, 2019, pg. 89.

³⁹⁰ Idem.

³⁹¹ MORAIS, Izzabelly Soares. GONÇALVES, Priscila de Fátima. LEDUR, Cleverson Lopes. JUNIOR, Ramiro Sebastião Córdova. SARAIVA, Maurício de Oliveira. FRIGERI, Sandra Rovena. Introdução a Big Data e Internet das Coisas (IoT). Porto Alegre: SAGAH, 2018.

³⁹² <https://www.conjur.com.br/2019-jul-22/constituicao-poder-filosofia-linguagem-limites-ia-interpretacao-juridica>

³⁹³ CHRISTIAN, Brian; GRIFFITHS, Tom. Algoritmos para viver: a ciência exata das decisões humanas. São Paulo: Companhia das Letras, 2017, pg. 7.

com uma série de informações extraídas do *Big Data* e seguir uma sequência de ações para o atingimento de um fim,

Por seu turno, o terceiro uso da IA, *automação da decisão* está intrinsecamente conectada à chamada *machine learning* que se trata, numa tradução livre, no aprendizado da máquina, ou também, “[...] a identificação de padrões com base em casos e experimentos anteriores, assim como ocorre com a inteligência humana.”³⁹⁴. O que isto quer dizer é que a máquina identifica os padrões já utilizados anteriormente e pode automatizar a decisão de acordo com aquilo que ela aprender nas operações anteriores.

Percebe-se que a IA é algo que já está presente em nossas vidas e nem percebemos. O que é preciso realizar é o que a IA pode nos reservar para o futuro enquanto cidadãos.

Num exercício imaginativo, poderíamos desenhar um esboço de aplicação de IA na aplicação da Lei Tributária, usando como exemplo o imposto de renda, previsto na Constituição da República no art. 153 inciso III e, utilizando-se da normas simplificadoras para a execução da lei, visando a arrecadação e a observância da norma.

Inicialmente, deve-se utilizar o primeiro uso da IA, qual seja, a *organização dos dados*, através da inserção no *Big Data*, do suporte normativo tributário do imposto de renda. Vale dizer, utilizando a estrutura da norma tributária com seu antecedente e consequente na seguinte configuração: a) no critério material aloca-se o verbo “auferir” e o complemento “renda” ou “proventos”; b) no critério temporal, insere-se o tempo em que a renda foi auferida; c) no critério espacial encontra-se a definição de obtenção de renda em todo o território nacional. Estes critérios compõem o antecedente da norma tributária. No consequente tem-se o e) critério pessoal, onde devem ser identificados o sujeito que auferiu aquela renda e, ainda, o sujeito obrigado ao desembolso do tributo, e identificar, também, o sujeito titular do tributo derivado da obtenção da renda; f) no critério quantitativo, encontra-se a base de cálculo e alíquota incidentes sobre o valor da renda auferida.

³⁹⁴ Koenigkam-Santos M, Ferreira-Júnior JR, Wada DT, Tenório APM, Nogueira-Barbosa MH, Azevedo-Marques PMA. Inteligência artificial, aprendizado de máquina, diagnóstico auxiliado por computador e radiômica: avanços da imagem rumo à medicina de precisão. Radiol Bras. 2019 Nov/Dez; 52(6):387–396. p. 391.

Outros dados importantes serão a definição do que é considerado como renda e proventos³⁹⁵; a definição de quem poderia ser beneficiado com alguma isenção ou imunidade e, também, as correlações entre alíquotas variáveis de acordo com as variações das bases de cálculo.

No segundo uso da IA, o chamado *auxílio na tomada de decisão*, com base nos dados organizados no primeiro uso armazenados no *Big Data*, alimentar-se-ia a IA com o algoritmo da conformação das suas etapas, de uma série simples de passos que deverão ser observados na configuração da aplicabilidade da norma, para que se promova o aprendizado da máquina quando diante da ocorrência efetiva da obtenção de renda. Vale dizer, a máquina poderá ler o acontecimento fático do auferimento de renda e disparar o algoritmo que irá ser utilizado na identificação do acontecimento, dos sujeitos da relação jurídica tributária e do montante a ser recolhido aos cofres do Estado, com base na organização dos dados anteriormente lançados contidos no *Big Data*.

No terceiro uso, e talvez o mais polêmico, a *automação da decisão*, a IA poderá realizar o lançamento do tributo de forma automática, pois estará amparada por um suporte fático que será identificado, fazendo disparar um algoritmo que deverá ser aplicado e, com base no que já aprendeu das operações anteriores, destacar o valor devido ao Estado, realizando assim, o lançamento tributário³⁹⁶.

A praticabilidade estaria inserida na organização de dados na medida em que seriam presumidos ou fictos alguns dos suportes normativos ali contidos. Por exemplo, na identificação do sujeito passivo da obrigação presume-se que seria o titular daquela renda obtida. Porém, nem sempre o fato de se haver acréscimo patrimonial significa disponibilidade daquela renda e, portanto, dever de pagar imposto de renda.

O que se identificou aqui foi a possibilidade da IA não levar em consideração as idiossincrasias que cada caso poderá ter em si. Mas, como já dito, a realidade social, em decorrência de sua própria complexidade, não pode ser recepcionada em sua inteireza de detalhes pelo ordenamento jurídico, sob pena de ao fazê-lo, inviabilizar sua aplicação.

³⁹⁵ De acordo com o art. 43 do CTN: 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.

³⁹⁶ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Este caminho da utilização da IA na seara tributária é inevitável e o caminho para a singularidade revela que as interações entre Estado e Cidadão tendem a ser cada vez mais estreitas e precisarão de continuo aprimoramento da linguagem que irá conectar todos esses interesses.

Demonstrar-se-á, a seguir, uma amostra da construção que a Inteligência artificial pode significar. Trata-se de um comando ao aplicativo Chat-GPT em que foi determinada a escrita do seguinte comando (ordenação): “Escreva um texto sobre a praticabilidade tributária e a Inteligência artificial aplicada ao direito tributário.”. O resultado foi o seguinte:

A praticabilidade tributária refere-se à viabilidade e eficiência na aplicação das normas fiscais. A integração da inteligência artificial (IA) no direito tributário representa um avanço significativo nesse contexto. A IA pode analisar grandes volumes de dados fiscais, identificar padrões e fornecer insights valiosos para a tomada de decisões.

Ao automatizar tarefas rotineiras, como análise de documentos fiscais e cálculos tributários, a IA aumenta a eficiência dos profissionais do direito tributário, permitindo que se concentrem em questões mais complexas e estratégicas. Além disso, a IA pode prever possíveis litígios, auxiliando na elaboração de estratégias preventivas.

A aplicação da inteligência artificial no direito tributário também contribui para a redução de erros humanos e aumenta a conformidade com as normas fiscais. Sistemas baseados em IA podem atualizar-se em tempo real conforme as mudanças na legislação, garantindo conformidade constante.

No entanto, é fundamental considerar questões éticas e de transparência ao implementar a IA no direito tributário. A interpretação humana continua sendo crucial para lidar com nuances e situações excepcionais que podem escapar aos algoritmos.

Em resumo, a combinação da praticabilidade tributária com a inteligência artificial no direito tributário não apenas otimiza processos, mas também fortalece a capacidade de resposta e adaptação diante de um ambiente regulatório dinâmico.

Como pode-se perceber, é por demais assustadora a capacidade de mimetizar a humanidade revestida de inteligência artificial. Como já dito, o mundo está em constante

ebulição e evolução, especialmente no trato das mudanças tecnológicas em nosso dia-a-dia.

Assim, é preciso cotejar e os sistemas que se relacionaram no futuro, especialmente o tributário e o de inteligência artificial. É nosso próximo desafio.

3.1. Os sistemas de inteligência artificial e o sistema tributário nacional

O Sistema tributário e os sistemas de IA devem conviver de modo harmônico. Parece simples esta equação mas não o é. A tendência é de que teremos sempre a motivação da arrecadação tributária para abastecer os cofres públicos para atender as necessidades públicas. É a lógica do contrato social que aderimos em razão de nossa condição de cidadãos. E essa lógica é um processo tenso. Ninguém gosta de pagar tributo quando não sente a bilateralidade da relação com o Estado. E o Estado tem a obrigação de exigir daquele que realiza as hipóteses tributárias a exação dali derivada.

Os suportes fáticos, como já exaustivamente dito, mudam de sentido, forma e conteúdo com a tecnologia. O uso da **inteligência artificial** está sendo difundido em vários setores da sociedade e que implicam em impacto econômico destes usos. Na **medicina** no auxílio em diagnósticos em doenças; nas **empresas** seu uso é ainda mais impactante e que representam o grande interesse em jogo: a captura de recursos tributários dessas atividades. Os serviços de *streaming*, os sistemas de busca e redes sociais, as automações na indústria, a sua utilização nos bancos, os carros autônomos, os sistemas de *chatbox*, utilizados na comunicação e auxílio das empresas, entre outros.

Calha a advertência de Alfero Reis que “[...] o sistema normativo não está apto a acompanhar a velocidade de mudança de hábitos em um mundo tão disruptivo.”³⁹⁷. Nesta esteira, Efig e Quevedo demonstram que: “Os avanços tecnológicos na sociedade contemporânea detêm um papel cada vez mais central e instigante [...]. E podem ser “[...] Vistos como propulsores de melhorias na qualidade de vida podem potencializar ganhos substanciais ao consumidor em produtos, serviços e demais formas capitais. [...]”³⁹⁸.

³⁹⁷ REIS, Paulo Victor Alfeo. Algoritmos e o direito. Imprensa: São Paulo, Almedina, 2020, pg. 147.

³⁹⁸ EFING, A. C. ; QUEVEDO, Josemari. P. . O dever de informar o consumidor face à emergência dos produtos nanotecnológicos. Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil), v. 23, p. 5-27, 2018.

O Estado sempre teve uma carga muito negativa quando da cobrança de tributos e provavelmente sempre terá. Porém, para que essa atuação estatal de exigência de parcela de riqueza das pessoas seja realizada da forma mais clara e suave possível, deverá sempre observar os direitos do cidadão elencados na Constituição da República.

Desse modo, a aplicação da IA e a conjugação da praticabilidade deve ser realizada pelo Estado, pois como já dito, não dispõe de recursos materiais e humanos, para adequar as reais necessidades que a execução e aplicação das leis demandam.

Com esse cenário, a IA ganhará espaço na busca de obtenção de recursos para que o Estado consiga satisfazer as necessidades públicas, cada vez maiores e mais significativas.

O que é preciso ficar consignado é que o uso da IA deve ser amplamente utilizado no futuro conjuntamente com a praticabilidade. Entretanto, o limite desta ferramenta é o respeito aos direitos fundamentais do cidadão, especialmente a igualdade, devendo ser criado um algoritmos que permitam o contraditório do cidadão quando este entender que o resultado não foi obtido de maneira correta.

O que se pode defender é que é possível a convivência harmônica entre os sistemas de inteligência artificial e os sistemas tributários, pois podem interagir entre si e promover racionalidade desejada na conjugação desta interdisciplinaridade.

3.2. O Índice de Capacidade Contributiva obtido com os sistemas de inteligência artificial

A **praticabilidade tributária**, como já dito alhures, tem como escopo principal reduzir as complexidades da atividade tributária. Nesta tentativa de redução das complexidades estão inseridas uma série de técnicas legislativas e interpretativas para alcançar um fim maior: manutenção da arrecadação e simplificação da alta carga tributária que podem significar dificuldades de ambos os lados dessa relação, isto é, cidadão e Estado, pois de um lado a necessidade de arrecadar (Estado) e de outro a necessidade de uma arrecadação justa (cidadão).

Um dos aspectos inseridos na **praticabilidade tributária** que fundamenta a adoção de técnicas de abstrações generalizantes é a **desconfiança** que permeia a tensa relação

jurídica tributária. A desconfiança de que o contribuinte tente esconder os contornos fáticos exatos do desenho do evento tributário. Por isso o Estado justifica a adoção de presunções e simplificações das mais diversas visando aceder ao crédito tributário potencialmente gerado.

O problema é que a cada dia, a complexidade das interações sociais se multiplica e as desconfianças crescem exponencialmente. E isso se acentua com as tecnologias presentes na nossa sociedade de modo inevitável, como bem sabe-se, estamos a caminho da singularidade³⁹⁹. Vale dizer, nossas relações jurídicas cada dia mais permeadas pela **inteligência artificial**, com a adoção de sistemas de algoritmos, *machine learning*, *big data*, *inputs*, *outputs*, etc.

Porém, o que pode parecer, num primeiro momento, mais aumento da desconfiança, pode, ao final, revelar-se como um instrumento de redução delas e de aproximação exata da dimensão fática da relação jurídica tributária. É o que em potencial pode se traduzir no uso da inteligência artificial, pois com o registro fático dos acontecimentos na *big data* com a acurácia das informações, não haverá espaço para desconfianças no registro das milhares de relações digitais em nossa sociedade. Dito de outro modo, a **inteligência artificial** pode revelar a exata, efetiva e necessária **capacidade contributiva** do cidadão apto a suportar a também exata, efetiva e necessária carga tributária.

Um dos exemplos que pode ser citado como “rastros eletrônicos” é o programa chamado “Nota Paraná - CPF na nota é dinheiro de volta”⁴⁰⁰, registrando que em outros estados do Brasil, existem outros programas parecidos. No programa, o contribuinte cadastra-se em uma plataforma digital e a cada consumo, pede ao estabelecimento empresarial que registre a operação em seu CPF. Com isso, obtém algumas “vantagens” como, por exemplo, sorteios de prêmios e descontos em outros tributos.

Quando o cidadão informa ao sistema seu hábito de consumo, está também aderindo em um sistema de IA que vai analisar os dados e alocá-los em uma grande base de dados (*Big Data*) e que demonstrará, através da análise destes dados, uma aproximação da realidade fática vivida pelo cidadão no seu dia-a-dia e que contribuirá para revelar sua capacidade contributiva. A questão que surge é qual a relação de conexão dos sistemas

³⁹⁹ KURZWEIL, Ray. A singularidade está próxima: quando os humanos transcendem a biologia. São Paulo: Iluminuras, 2018.

⁴⁰⁰ <https://www.notaparana.pr.gov.br/>

de IA com a principiologia tributária, especialmente com relação ao **princípio da capacidade contributiva**.

Como viu-se, é na (des)confiança que reside a necessidade de se preencher as lacunas legais para completar a arrecadação. O que ocorre, é que essas lacunas podem ser preenchidas com informações com exatidão extraídas do *Big Data* e que serviriam de suporte para demonstrar e reduzir as desconfianças: a) o contorno exato do fato jurídico; b) a real dimensão do acontecimento fático tributário; c) a efetiva consunção do fato à norma e; o que importa para este estudo, d) a exatidão da conformação do princípio da capacidade contributiva.

Desse modo, a manifestação de riqueza e a potencial aptidão para contribuir podem ser extraídas dos suportes dos bancos de dados com a acurácia necessária para reduzir as desconfianças. Dito de outro modo, quando deixamos nosso rastro eletrônico em nossas relações jurídicas, cada vez mais tecnológicas, deixamos registrado também, nossa capacidade contributiva e que deve demonstrar a efetiva potencialidade de contribuir com o Estado.

A confiança então seria traduzida na exatidão das informações registradas no *Big Data* e que reduziriam a parcela de desconfiança do Estado no cidadão. Funcionaria como uma espécie de **confiança objetiva** calcada nas informações extraídas dos sistemas de IA. Importante registrar que, embora não seja objeto desta pesquisa, a Lei de Proteção de Dados – LGPD, deve ser se observância obrigatória na manipulação e uso deste dados dos cidadãos.

A confiança nas relações Estado/cidadão é elemento de ainda muita controvérsia. Ainda se discute o papel do Estado e se há a necessidade de protagonismo deste em vários ramos da sociedade. Entretanto, há como se desejar uma convivência pacífica e harmônica nestas relações jurídicas quando ambos desejam a mesma coisa: o bem comum.

Para chegar a essa idealização do papel do Estado na sociedade e, aí dentro, a participação do cidadão na redistribuição de riquezas, surge a necessidade de se trazer maiores transparências no trato tributário. Surgem, então, as regras de diminuição das complexidades com a adoção de técnicas de arrecadação simplificadas e que, pautadas na (des)confiança nas informações prestadas, reduzem a complexidade na atividade arrecadatória.

Com a adoção dos sistemas de IA e o registro exato do desenho do acontecimento fático apto a gerar tributos, a desconfiança diminui e a capacidade contributiva se revela, bastando apenas a conformação do fato à norma. Como pudemos perceber, as tecnologias estão cada vez mais presentes em nosso dia-a-dia a fazer parte natural de nossas vidas e nada mais natural também do que deixarmos que nos auxiliem nas nossas relações jurídicas cotidianas. O que se pode afirmar é que os sistemas de inteligência artificial podem e devem ser utilizados para a extração do que acontece na vida real e que se conforma com exatidão no que prescreve a norma tributária.

O que veremos a seguir é a possibilidade de se aplicar os sistemas de inteligência artificial no imposto de renda pessoa física, utilizando-se da teoria de Pierre Bourdieu e, com esses vetores, o índice de capacidade contributiva.

3.2.1. O imposto de renda pessoa física como o tributo próprio do ICC

Dentre os vários tributos – impostos, taxas, contribuição de melhorias, empréstimo compulsório e as taxas – utilizar-se-á o **imposto de renda**⁴⁰¹ **pessoa física**, em razão das peculiaridades da sua natureza jurídica e que poderá ajudar a confirmar a tese de que é possível extrair um Índice de Capacidade Contributiva através do lastro eletrônico da inteligência artificial.

Para tanto, iniciaremos registrando que o imposto de renda, física ou jurídica, é fundamentado pelo princípio da generalidade que determina que toda a renda deve ser tributada. Paulo Ayres Barreto⁴⁰² aduz que:

O princípio da generalidade impõe que o imposto alcance todas as espécies de renda. Não se admite a segregação de espécies de renda para tributá-las de maneira distinta. Todas as espécies devem ser submetidos à tributação pelo imposto sobre a renda de uma mesma forma. Em outras palavras, o princípio da generalidade reza que a renda auferida, para fins de tributação, seja considerada como um todo, de tal sorte que o

⁴⁰¹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza;

⁴⁰² BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda – Pessoa Jurídica. Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pg. 770-771.

imposto não venha a incidir sobre certas espécies de renda, desconsiderando efeitos negativos de outras.

Exatamente em razão da igualdade e da pessoalidade do imposto de renda, especialmente o da pessoa física, é que esta espécie tributária foi selecionada para este estudo, lembrando que pode haver uma certa tensão entre a igualdade e generalidade, pois essa generalidade se dá em razão de que ‘[...] Segundo esse princípio, a renda auferida por toda e qualquer pessoa está sujeita a tributação, observados, é claro, os limites da própria competência tributária.’⁴⁰³ Desse modo, como separar os contribuintes que obtêm renda – sob uma perspectiva da generalidade – daqueles que efetivamente detêm capacidade contributiva? Uma das possibilidades iniciais é a adoção de uma progressividade, para alocar a capacidade contributiva com a efetiva obtenção de renda, pois, como bem adverte o doutrinador Paulo Ayres Barreto:

Por força do princípio da progressividade, quanto maior for a renda passiva de tributação, mais elevada será a alíquota aplicável. O contribuinte não se satisfaz com a mera proporcionalidade. Determinou a progressividade do imposto sobre a renda, a ser observada pelo ente tributante no exercício sua competência impositiva⁴⁰⁴

O princípio da generalidade e da progressividade dão o tom da aplicabilidade do imposto de renda. No entanto, ainda é preciso buscar seu alcance. Para tanto, utilizar-se-á a teoria de Paulo de Barros Carvalho⁴⁰⁵, onde de forma analítica, ensina que a norma tributária se divide em *antecedente* e *consequente* da Norma, alocando no antecedente os critérios material, espacial e temporal do tributo e, no consequente, os critérios pessoal e quantitativo dos tributos, a seguir assim definidos os critérios: No *antecedente* da Norma Tributária tem-se critério *material*: verbo mais complemento; critério *espacial*: condicionante de lugar e critério *temporal*: condicionante de tempo. No *consequente* da Norma Tributária tem-se o critério *pessoal*: sujeição ativa e passiva e o critério *quantitativo*: base de cálculo e alíquota.

⁴⁰³ BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda – Pessoa Jurídica. Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pg. 770-771.

⁴⁰⁴ BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda – Pessoa Jurídica. Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pg. 770-771.

⁴⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 4.^aEd. São Paulo: Max Limonad, 2002.

O imposto de renda, no antecedente da norma, tem como critério **material** auferir (verbo) renda (complemento). Vale dizer, *auferir* significa obter, conseguir, alcançar, receber, ganhar, lucrar, etc. Todas essas ações conectadas como o complemento *renda* que é, segundo o Código Tributário nacional, o fruto do capital do trabalho ou da combinação de ambos e os acréscimos patrimoniais não derivados do capital ou do trabalho.

O critério **espacial** do imposto de renda pessoa física corresponde ao espaço territorial onde essa renda é auferida. De acordo com o CTN, a incidência do imposto depende da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção e, ainda, 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 de renda.

O **critério temporal** coincide com a efetiva obtenção da renda, ou seja, pode ser mensal, em razão do fruto do trabalho, ou no momento do acréscimo patrimonial. Porém é bom deixar registrado que com a declaração anual de ajuste, estas circunstâncias se consolidam.

O **critério pessoal** indica que, por força do art. 153, III da Constituição da República, o sujeito ativo é a União – em razão de sua competência e o sujeito passivo, de acordo com o CTN, o contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade da renda, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Importante referir que, por força do art. 121 do CTN, pode ser atribuída a responsabilidade a fonte pagadora da renda pela retenção do imposto.

Por seu turno, o **critério quantitativo**, onde encontram-se duas grandezas: a base de cálculo, que se conecta ao complemento do critério material, qual seja, a renda com suas deduções e accertamentos feitos na declaração anual de ajuste e, também, com a alíquota, que hoje varia de 7,5 a 27,5 por cento da renda. Eis as diretrizes mínimas do imposto de renda.

No entanto, essa forma positivada da aplicabilidade do imposto de renda, ainda se mostra insuficiente para a obtenção de uma exata e sólida capacidade contributiva.

Note-se que, os critérios da norma tributária admitem generalidades em sua conformação, ou seja, auferir renda e o próprio conceito de renda são itens aberto por demais,

abrangendo uma enormidade de hipóteses; o critério pessoal, extraído do CTN, impõe outra generalização ampla: a exata disponibilidade da renda apta ao recolhimento ainda padece de uma definição mais profunda; no critério quantitativo, em nome de uma progressividade com apenas quatro faixas de alíquotas, deixa a desejar em muito, a efetiva dimensão da capacidade contributiva, pois quatro faixas mais criam desigualdade do que o contrário.

Desse modo, e com vistas para essas situações de acentuada abstração – trazidas inclusive pela própria praticabilidade – é que a proposta deste estudo surge como uma forma de redução – nunca uma eliminação – das desigualdades, pois quanto mais se conseguir chegar a exatidão do fato jurídico tributário tal qual ele acontece na vida prática, mais perto das particularidades que poderão revelar a efetiva capacidade contributiva do cidadão e, por conseguinte, uma tributação mais justa.

Para que se possa chegar mais próximo dessa realidade fática, pois os critérios da aplicabilidade tributária dos dias de hoje se mostram insuficientes, o ideal é a criação de um sistema de aferição com vetores extraídos da observação sociológica do fenômeno tributário, aproveitando-se da acurácia que a inteligência artificial pode oferecer exatamente na captação tecnológica do rastro digital⁴⁰⁶ que hoje se pode registrar conforme podemos extrair do mundo digital e do rumo à singularidade – sem exageros.

Um caminho para adentrar, ao menos como uma propositura da releitura do princípio da capacidade contributiva é o estudo desenvolvido por Pierre Bourdieu⁴⁰⁷ na sociologia, com suas observações sobre as camadas sociais onde inseridas as pessoas. É o que ver-se-á no próximo tópico.

⁴⁰⁶ “[...] refere-se a toda e qualquer informação digital pública produzida por actantes humanos – aqui reconhecidos como usuários de dispositivos móveis digitais – nas relações estabelecidas com actantes não humanos – aqui reconhecidos como dispositivos móveis digitais - durante a sua atuação social no âmbito da cidade.” In: CHAMUSCA, Marcello. CARVALHAL, Márcia. Comunicação e Relações Públicas e a Gestão dos Rastros Digitais no contexto da Ciberdemocracia. REVISTA CYCL ALAS, v. 10, p. 345-358, 2019.

⁴⁰⁷ “Pierre Félix Bourdieu nasceu em 1º de agosto de 1930, em Denguin, no vilarejo de Lasseube, região rural do Béarn, situada nos Pireneus, próximo à Espanha. Neste pequeno lugarejo camponês do sudoeste da França viveu sua infância (BOURDIEU, 2006). Era filho único. Seu pai, Albert Bourdieu, originário de uma família de camponeses, foi operário agrícola e, posteriormente, funcionário público – carteiro, tendo exercido este ofício ao longo da vida. Sua mãe, Noémie Bourdieu, também proveniente do meio rural, era oriunda de uma linhagem de proprietários do Béarn, filha caçula de uma importante família de agricultores da região. Bourdieu, em 1962, casou-se com a socióloga e filha de médico, Marie-Claire Brizard, com quem teve três filhos: Jérôme, Emmanuel e Laurent.” In. MONTEIRO, José Marciano 10 lições sobre Bourdieu (p. 11). Editora Vozes. Edição do Kindle.

3.2.2. As concepções de Pierre Bourdieu

Na obra de Pierre Bourdieu existe um vasto território a ser explorado. Bourdieu foi um sociólogo que observou as interações sociais com esmero na tentativa de se fazer uma leitura “sofisticada” das classes sociais⁴⁰⁸ categorizando algumas formas de se alocar as pessoas de acordo com algumas posições que ocupam na sociedade.

Entende que a subjetividade do indivíduo e a objetividade da sociedade podem conviver de modo dialético entre os agentes sociais e a estrutura social mediado pelo “habitus”. Para tanto, em primeiro lugar, aborda o sociólogo, o que chama de “habitus”⁴⁰⁹ como sendo uma “subjetividade socializada”, ou seja, é aquilo que incorporamos em nossas relações sociais e jurídicas e que podem revelar as práticas sociais individualizadas dentro de um contexto social.

Pode-se dizer que “habitus”⁴¹⁰ é traduzido como todas as ferramentas (estruturas estruturadas) que o indivíduo tem em razão do meio onde vive, ou seja, do campo (estruturas estruturantes) onde pratica os “habitus”. É importante referir que não há uma liberdade total na prática dos indivíduos, pois isso dependerá do contexto social onde desenvolve esse “habitus”, como explica Bourdieu, dando como exemplo os gostos individuais, onde são formados do que efetivamente têm acesso os indivíduos para a formação destes

⁴⁰⁸ “A sociologia proposta por Bourdieu permite, assim, uma leitura sofisticada das classes sociais a partir do habitus de classe e do estilo de vida, relacionando ordem econômica e ordem social (estilo de vida e status). Sem negar a importância do capital econômico (presente na análise de Marx), articula outros elementos de diferenciação que inferem status às classes intermediárias, os quais, somados, possibilitam entender a gradação de situações e processos de diferenciação que se tornam perceptíveis no imediatismo da necessidade (da fome), para aqueles que pertencem às classes populares, e nas preocupações intergeracionais para uma minoria, detentora do capital econômico.” In: MONTEIRO, José Marciano. 10 lições sobre Bourdieu (p. 55). Editora Vozes. Edição do Kindle.

⁴⁰⁹ “[...] que o conceito de habitus se define contra uma filosofia da consciência, contra uma filosofia que poderíamos chamar de “individualismo liberal”. Ela materializa uma série de oposições e se situa ao mesmo tempo em relação a um campo de posições manipuladas consciente ou inconscientemente pelo autor ou utilizador dessas noções e pelos receptores de seu discurso.” In: BOURDIEU, Pierre. Sociologia geral vol. 2 (p. 28). Editora Vozes. Edição do Kindle.

⁴¹⁰ “O habitus é entendido como um sistema de disposições gerais que se adapta, por meio dos agentes, a cada conjuntura específica de ação. O habitus se traduz, assim, pelo ethos, que são os valores em estado prático, cultura tornada corpo e não consciente da moral, e pela hexis corporal, que diz respeito às posturas, às disposições do corpo. Em outras palavras, o habitus não só permite entender o porquê que as pessoas se vestem ou se alimentam de tal maneira ou praticam tais esportes, mas, também, a forma como elas se vestem, se alimentam e praticam tais esportes.” In: MONTEIRO, José Marciano. 10 lições sobre Bourdieu (pp. 48-49). Editora Vozes. Edição do Kindle.

gostos pessoais interiorizados. O “habitus” molda o comportamento do indivíduo na estrutura social.

Registre-se que é quase impossível ao indivíduo romper com essa estrutura. É uma como uma lei natural, imanente da qual o indivíduo não tem como evitar e, em situações específicas, não tem consciência de estar inserido nesta estrutura. Daí o porquê da necessidade de se identificar as diferenças e tratar as pessoas de acordo com essas diferenças, especialmente no direito tributário, conforme a proposta deste estudo.

Há uma conexão deveras importante a se fazer com o a ideia de “habitus”. Trata-se do que o sociólogo chama de “campo”⁴¹¹ como sendo aquele espaço social onde se desenvolvem os “habitus”. É o local onde se desenvolvem as relações entre os agentes e a modelagem da sua prática que se traduz em “habitus”. São os vários contextos sociais onde se desenvolvem os “habitus” do indivíduo. Os “campos” se aproximam muito da ideia de pluralismo do direito, pois são como microssistemas dentro do espaço social onde se desenvolvem, com suas regras de entrada e permanência no campo. Por exemplo, no campo profissional dos advogados, para entrar e permanecer neste “campo” existem regras específicas do próprio campo.

Por isso, inclusive, essas interações entre os indivíduos de um campo, são permeadas por exercício de estruturas de poder, pautadas em distribuição de forma desigual de vários capitais adquiridos pelos indivíduos. Eis a aproximação da teoria de Bourdieu com os ideais da igualdade. No “campo” se desenvolvem uma pluralidade de situações que se diferem em razão do que ele designa de “capital”⁴¹², que é algo, para além de um conteúdo econômico normalmente utilizado, que separa efetivamente os indivíduos em razão da situações sócias vividas por cada um e o que se adquire ao longo do desenvolvimento dos seus “hábitos” nos “campos”.

⁴¹¹ “A teoria dos campos desenvolvida por Bourdieu está relacionada à teoria da prática. Se a teoria da prática é uma proposta alternativa e de síntese ao modo de conhecimento subjetivista e objetivista, a teoria do campo é desenvolvida com vistas a dar conta da prática, a partir das relações de força e de sentido das lutas que ocorrem no espaço social. A teoria da prática, nesse sentido, está para uma teoria do conhecimento sociológico assim como a teoria dos campos está para uma teoria política, quando associada à teoria dos capitais e da legitimidade cultural.” MONTEIRO. José Marciano. 10 lições sobre Bourdieu (p. 36). Editora Vozes. Edição do Kindle.

⁴¹² “Os capitais estruturam os campos, estes entendidos como espaços da prática. É a quantidade de capital acumulada pelos agentes que permite ao sociólogo mensurar empiricamente a posição que eles ocupam. Aqueles que possuem maior quantum de capital se posicionam no polo dominante do campo na estrutura do espaço social. Já este espaço, por assim dizer, é constituído pelos campos (econômico, político, cultural, artístico, intelectual, educacional, científico, dentre outros)” *in*: MONTEIRO. José Marciano. 10 lições sobre Bourdieu (pp. 35-36). Editora Vozes. Edição do Kindle.

Assim, nesta estrutura sociológica de Pierre Bourdieu, capital é sinônimo de poder, pois consiste em bens econômicos, culturais ou sociais que reproduzem e promovem a mobilidade social em uma sociedade estratificada. Isso porque, embora as pessoas se desenvolvam nos mesmos campos sociais, há um distanciamento social em razão dos capitais individuais que cada um adquire ou adquirirá. Por isso são relações de poder. Quanto maior os capitais individuais, mais poder. Essa lógica revela, inclusive, que as pessoas se dividem de acordo com o capital que possuem.

Assim, há uma categorização dos capitais por Bourdieu que ajuda na compreensão da dimensão da análise do refinamento de cada posição individual dentro dessa estrutura social. Inclusive afirma que:

“Depending on the field in which it functions, and at the cost of the more or less expensive transformations which are the precondition for its efficacy in the field in question, capital can present itself in three fundamental guises: as economic capital, which is immediately and directly convertible into money and may be institutionalized in the form of property rights; as cultural capital, which is convertible, in certain conditions, into economic capital and may be institutionalized in the form of educational qualifications; and as social capital, made up of social obligations (“connections”), which is convertible, in certain conditions, into economic capital and may be institutionalized in the form of a title of nobility.”⁴¹³

Bourdieu desenvolve uma tipologia com três categorias de capital: **capital econômico, capital social e capital cultural**. O autor identifica uma quarta forma, o chamado **capital simbólico**, que corresponde às três formas de capital tal como aparecem no contexto social. Toda essa categorização dos capitais vai contribuir para a estratificação social dos indivíduos na busca de critérios para reduzir as desigualdades e a sua potencial utilização na obtenção de um **índice de capacidade contributiva**.

O **capital econômico** corresponde a disposição de recursos econômicos, como dinheiro e bens. Pierre Bourdieu compara o capital econômico ao "trabalho acumulado". Isso é inconsistente com uma compreensão rigorosa do capital na ciência econômica. Este é um excelente tipo de capital.

⁴¹³ BOURDIEU, Pierre. (1986). The forms of capital. In: Richardson, J., Handbook of Theory and Research for the Sociology of Education. Westport, CT: Greenwood: 241–58.

O capital econômico⁴¹⁴ é a fonte de outras formas de capital e pode ser convertido em capital a partir de procedimentos adotados pelos atores sociais.

Já o **capital social**⁴¹⁵ compreende nossos relacionamentos sociais dentro dos campos em que desenvolvemos nossos “habitus”. É mais correto referir-se como o valor do pertencimento⁴¹⁶ de uma classe social. Hoje se aproxima muito das redes sociais e dos *influencers* digitais e na ideia de quantos seguidores temos em nossas redes.

Não é preciso reforçar que as redes sociais contém um esvaziamento das relações pessoais. Porém, é um indicativo do capital social das pessoas. Pode-se pensar também na forma de nossa rede de relacionamentos.

O **capital cultural** compreende os bens sociais associados a uma pessoa como educação, intelecto, estilo de falar e se vestir, etc., que podem promover a mobilidade social em uma sociedade estratificada. É a cultura enraizada obtida com o “habitus” dentro de um campo social. Bourdieu propôs três tipos de capital cultural: incorporado, objetivado e institucional.

⁴¹⁴ “Quanto mais impessoal a troca se torna, mais provável é que o dinheiro seja a moeda de troca; em outras palavras, quando os laços mais tradicionais são rompidos e os modos de produção capitalistas tomam seus lugares. Pode-se ver essa tendência por toda a Europa durante o processo de industrialização nos séculos XVIII e XIX. Onde isso ocorreu, o dinheiro – capital econômico – substituiu o valor de troca das redes locais e seus sistemas de honra e virtude – capital simbólico. Para Bourdieu, a ironia é que, obviamente, o próprio capital econômico foi deslocado no mundo contemporâneo, onde o capital cultural (e cada vez mais o capital social) ganha precedência como o meio para a expressão de interesses de campo. O meio é simbólico, a racionalidade substantiva é econômica.” In: GRENFELL. Michael. Pierre Bourdieu: conceitos fundamentais (p. 243). Editora Vozes. Edição do Kindle.

⁴¹⁵ “[...] corresponde ao que normalmente chamamos de “relacionamentos”, mas essa é uma definição perigosa por ser intuicionista, já que os “relacionamentos” constituem um objeto pré-construído que se impõe mas que é preciso desconstruir para conceber o capital social como sendo o capital associado às relações de pertencimento. O capital social designa tudo que acontece com um indivíduo, um agente ou um grupo por intermédio de seus “relacionamentos”, institucionalizados ou não, com outros agentes ou outros grupos. Ele pode exercer um efeito multiplicativo em relação às outras espécies de capital: ter um capital social pode ser um aumento muito significativo do capital” in: BOURDIEU. Pierre. Sociologia geral vol. 2 (pp. 408-409). Editora Vozes. Edição do Kindle.

⁴¹⁶ “O capital social designa tudo que acontece com um indivíduo, um agente ou um grupo por intermédio de seus “relacionamentos”, institucionalizados ou não, com outros agentes ou outros grupos. Ele pode exercer um efeito multiplicativo em relação às outras espécies de capital: ter um capital social pode ser um aumento muito significativo do capital econômico, e se o capital econômico gera capital econômico, é porque através de um espaço de capital social, materializado sob a forma de relacionamentos, podemos ter “crédito” (no sentido forte de confiança, de crença, daquilo com que podemos contar no futuro a partir do presente).” In: BOURDIEU. Pierre. Sociologia geral vol. 2 (p. 409). Editora Vozes. Edição do Kindle.

O que chama de **capital cultural incorporado**⁴¹⁷ está associado ao “devir”, tornando-se, através de um lento processo de plantio e implantação, do dono do capital acumulado. É obtido pela socialização dentro dos parâmetros de uma certa criação, cultura e tradição, e não é transmitido imediatamente, mas é adquirido ao longo do tempo.

O **capital cultural objetivado** consiste em bens tangíveis que podem ser transferidos para ganho econômico, mas representa simbolicamente a propriedade do capital cultural. Isso se aplica a obras de arte, instrumentos científicos e coleções de livros. É o que revela o capital econômico do seu detentor. Como uma espécie de cultura obtida objetivamente em razão do capital econômico.⁴¹⁸

Por sua vez, o **capital cultural institucionalizado**⁴¹⁹ é o que se manifesta nas qualificações acadêmicas. Isso geralmente é o resultado de um processo de seleção institucional. Essa forma de capital é o reconhecimento institucionalizado na conferência de titulação acadêmica que se incorpora ao indivíduo e não pode ser adquirido ou comprado. Dito de outro modo, pode ser utilizado o capital econômico para ter acesso a educação, mas educar-se não.

⁴¹⁷ "Most of the properties of cultural capital can be deduced from the fact that, in its fundamental state, it is linked to the body and presupposes embodiment. The accumulation of cultural capital in the embodied state, i.e., in the form of what is called culture, cultivation, *Bildung*, presupposes a process of embodiment, incorporation, which, insofar as it implies a labor of inculcation and assimilation, costs time, time which must be invested personally by the investor. Like the acquisition of a muscular physique or a suntan, it cannot be done at second hand (so that all effects of delegation are ruled out)". In: BOURDIEU. Pierre. The forms of capital. In J. Richardson (Ed.) Handbook of Theory and Research for the Sociology of Education (New York, Greenwood), 241-258.

⁴¹⁸ "[...] quando se trata da transformação do capital econômico em capital social, não se pode comprar relacionamentos: pelo contrário, os relacionamentos pressupõem todo um trabalho. Essas observações vêm de minhas reflexões sobre as sociedades que chamamos de tradicionais, arcaicas, pré-capitalistas, nas quais o capital social é uma das formas essenciais do capital³⁵⁴: uma das únicas coisas que se pode acumular nessas sociedades é um capital de relacionamentos, de dívidas, de obrigações morais ou reais, às vezes garantidas juridicamente. Nessas sociedades, o capital econômico não consegue praticamente nada sozinho e, no limite, a maioria das coisas que em nossas sociedades compramos está fora do comércio." In: BOURDIEU. Pierre. Sociologia geral vol. 2 (p. 410). Editora Vozes. Edição do Kindle.

⁴¹⁹ "With the academic qualification, a certificate of cultural competence which confers on its holder a conventional, constant, legally guaranteed value with respect to culture, social alchemy produces a form of cultural capital which has a relative autonomy vis-à-vis its bearer and even vis-à-vis the cultural capital he effectively possesses at a given moment in time. It institutes cultural capital by collective magic, just as, according to Merleau-Ponty, the living institute their dead through the ritual of mourning. One has only to think of the concours (competitive recruitment examination) which, out of the continuum of infinitesimal differences between performances, produces sharp, absolute, lasting differences, such as that which separates the last successful candidate from the first unsuccessful one, and institutes an essential difference between the officially recognized, guaranteed competence and simple cultural capital, which is constantly required to prove itself. In this case, one sees clearly the performative magic of the power of instituting, the power to show forth and secure belief or, in a word, to impose recognition". In: BOURDIEU. Pierre. The forms of capital. In J. Richardson (Ed.) Handbook of Theory and Research for the Sociology of Education (New York, Greenwood), 241-258.

Oportuna uma referência, numa reflexão sobre os capitais individuais, é a teoria de Amartya Sen com o chamado **desenvolvimento como liberdade**, pois é dever do protagonismo do Estado promover, através de políticas públicas, o aumento de seus capitais individuais. Assim, utilizando-se das lições de Amartya Sen, necessárias algumas digressões em relação ao seu pensamento quanto ao que entende como desenvolvimento. O modelo, na perspectiva de Sen, é aquele que permita **a expansão de suas capacidades**, mas para se obter essa expansão, é preciso observar as chamadas **liberdades instrumentais**⁴²⁰ que aponta como sendo: a) liberdades políticas; b) facilidades econômicas; c) oportunidades sociais; d) garantias de transparência e; e) segurança protetora.

As *liberdade políticas* referem-se à possibilidade de escolha de quem irá governar aquele Estado com o direito de fiscalização, crítica e acompanhamento das diretrizes de governo; as *facilidades econômicas* referem-se ao direito de os indivíduos utilizarem seus recursos econômicos com propósitos de consumo, produção e troca; as denominadas *oportunidades sociais* se traduzem na disposição de acesso nas áreas de educação, saúde entre outros; por seu turno as *garantias de transparência* como uma garantia contra a corrupção e outras situações que se eliminariam com a clareza das relações que se pode esperar e, por último; a *segurança protetora* para evitar o perecimento de pessoas vulneráveis com a disposição de instituições fixas e seguras para manter uma rede de *segurança protetora*.⁴²¹

A partir destas constatações, e mantendo-se dentro do objeto deste estudo, percebe-se que em todas essas liberdades instrumentais há forte presença de uma multidimensionalidade do desenvolvimento sustentável. Note-se que as liberdades instrumentais, que seriam o que Sen entende como contribuições para a liberdade global, encontram-se localizadas algumas das multifaces da sustentabilidade que, como adverte Juarez Freitas, “[...] precisa, então, ser assimilada em sua complexidade poliédrica.”⁴²² e indica a existência dessas cinco dimensões da sustentabilidade.

Portanto, utilizando-se do referencial de Bourdieu e aplicando as teses econômicas de Amartya Sen tornar-se-ia possível, com políticas públicas de desenvolvimento,

⁴²⁰ *Idem*, pg. 58.

⁴²¹ *Idem*, pg. 60.

⁴²² *Ibidem*, pg. 55.

criar mecanismo de leitura das classes sociais e adentrar-se na realidade fática de cada indivíduo. Isso seria uma forma de se aplicar a igualdade.

Com estas características que podem revelar de modo mais profundo a real situação fática de cada indivíduo, poder-se-á fazer uma análise da dimensão das idiossincrasias do contribuinte, pois não é necessário um esforço intransponível para utilizar-se de métricas da **inteligência artificial** com as necessárias adaptações que se farão no sistema tributário.

3.2.3. O índice de capacidade contributiva do Imposto de Renda pessoa Física

Como pode-se observar, ao longo do até aqui estudado, as categorias atualmente estruturadas – igualdade, praticabilidade tributária, capacidade contributiva – padecem de um refinamento na busca do que se efetivamente se traduziria em aplicabilidade em dar tratamento diferenciado em razão das peculiaridades dos contribuintes. A igualdade tributária, direito fundamental do contribuinte, é vilipendiada pelas técnicas de abstração generalizante da praticabilidade, com suas presunções e demais mecanismos de padronização, na busca da arrecadação como pode-se conferir.

Também, a capacidade contributiva que tem como vetor a ideia de quem tem mais paga mais como proporcionalidade da carga tributária, acaba por ser relativizada, especialmente nos tributos sobre o consumo, tratando todos como se possuíssem a mesma capacidade econômica.

O mesmo se dá com o imposto de renda pessoa física que tem um critério material por demais aberto no que diz com o conceito de renda – por força do princípio da generalidade – e que implica na conexão do seu critério quantitativo, na base de cálculo, onde se encontram a renda imbricada à alíquota (com quatro faixas apenas), acabando por desrespeitar a capacidade contributiva efetiva e real do contribuinte. Dito de outro modo, o conceito de renda (complemento do critério material) serve de fundo para a base de cálculo e para a alíquota (critério quantitativo) e que, na exta dimensão que estão positivados, não atingem minimamente ao comando do art. 150 da CF que veda o tratamento igual para contribuintes em situação fática desigual.

A questão, então, é adequar o conteúdo da capacidade contributiva com as seguintes linhas de aplicação: o tributo deve ser proporcional às habilidades do contribuinte (Adam Smith), deve ser considerado em dois momentos, um pré-jurídico, ou seja, capacidade objetiva, quando dirigida ao legislador e capacidade subjetiva quando dirigida aos sujeitos, pois necessita que o legislador estabeleça as dimensões do acontecimento e o grau daqueles que dele participam (Paulo de Barros Carvalho).

Quer isto dizer, que a capacidade contributiva deve levar em consideração as manifestações efetivas de riqueza do contribuinte. Neste ponto, concorda-se em parte com o que preconiza Daniel Giotti quando afirma que eliminar a desigualdade é uma utopia, pois se aplicarmos as técnicas aqui propostas com os mecanismos de inteligência artificial e os ensinamentos de Pierre Bourdieu, poder-se-á aferir que uma aproximação, ao seu grau máximo, dos contornos do acontecimento fático e de quem está a praticá-lo, poderá reduzir, ou quem sabe num futuro próximo, eliminar as desigualdades.

Em primeiro lugar, deve-se extrair **as habilidades do contribuinte** e sua capacidade relativa e do **grau daquele que participa** da relação jurídica tributária e, ainda, das suas **manifestações efetivas de riqueza**, dos capitais individuais dos cidadãos da teoria de Bourdieu.

Assim, o **capital econômico**, ou seja, a disposição de recursos econômicos, como dinheiro e bens, como primeiro critério da aplicação da capacidade contributiva, seria um vetor da obtenção do índice aqui proposto. Outro vetor seria o **capital social**, quer dizer, a rede de relacionamentos que o sujeito tem em razão do **campo** em que desenvolve sua mobilidade social. Aqui não há aferição econômica direta deste capital, mas de modo indireto e que pode ser mensurado no resultado do capital econômico. Ainda, deve avaliar o **capital cultural** do cidadão, considerando o que tem de cultura obtida de acordo com seu “**habitus**” em seu **campo**. Para isso, o **capital cultural incorporado** deve ter como referência aquilo que está intrínseco no sujeito de acordo com sua cultura geral e que também se revela com seu **capital cultural objetivado**, ou seja, aquilo que simboliza seu capital cultural e, ainda, o **capital cultural institucionalizado**, levando-se em conta seus títulos acadêmicos.

Todos esses capitais trazem de forma mais analítica a real dimensão da individualidade dos sujeitos. Dito de outro modo, embora apenas o capital econômico é utilizado hoje em dia para aferir a capacidade contributiva, perfeitamente factível a utilização

dos demais tipos de capital apresentados por Bourdieu. Como isso é possível dentro de uma perspectiva legislativa da criação de tributos?

A resposta pode ser obtida com a conexão destes vetores sociais com os **sistemas de inteligência artificial**. Importante referir-se que a **praticabilidade tributária** tem um papel importantíssimo nesta tarefa. Explica-se.

Os elementos dos sistemas de inteligência artificial atuarão nesta empreitada de se adentrar no grau de participação do sujeito na relação jurídica tributária, essencialmente na captação do desenho da hipótese tributária dentro da realidade individualizada. Cada elemento tem uma função nesta captação. O que se quer demonstrar é que o uso da **inteligência artificial** caminha a passos largos e que necessitam de identificação, compreensão e controle por parte do Estado, não só para o recolhimento de tributos, mas para a proteção do cidadão, inclusive isso já vem sendo debatido pela Comissão Europeia⁴²³ que lançou em 2019, **diretrizes éticas** para o uso da Inteligência artificial.

Por outro lado, é possível realizar a aproximação do direito tributário com a análise dos usos centrais da IA de cada atividade, como já analisado neste estudo, encaixando estes na utilização da **praticabilidade tributária**, com as generalizações e a observância da igualdade e capacidade contributiva, como ver-se-á adiante para a aproximação das individualidades extraídas de cada sujeito.

Veja-se a conformação destes usos com a *organização de dados*, que terá como fonte o **Big Data**. Assim, o *Big Data* deverá ter conexão direta com a IA no fomento de todos os dados atinentes às relações jurídicas que tenham algum lastro eletrônico e econômico. Aqui é possível a colheita dos dados exatamente tomando-se em conta os capitais individuais de cada contribuinte, ou seja, além do capital econômico, os capitais social e cultural.

O segundo uso, qual seja, o b) *auxílio à tomada de decisões* pode ser expressado pelo uso de **algoritmos**. Assim, os algoritmos da IA podem ser preenchidos com uma série de informações extraídas do *Big Data* e seguir uma sequência de ações para o atingimento de um fim, desse modo, atuando como protagonista do resultado. Essas informações serão aquelas extraídas dos capitais, como já dito. Mas o que importa aqui, é que os

⁴²³ <https://agenciabrasil.ebc.com.br/internacional/noticia/2019-04/europa-lanca-diretrizes-eticas-para-o-uso-da-inteligencia-artificial>

algoritmos atribuirão pesos a cada capital individual considerado, para obtenção do índice de capacidade contributiva.

Por seu turno, o terceiro uso da IA, c) *automação da decisão*, está intrinsecamente conectada à chamada **machine learning** que faria a subsunção dos dados extraídos e inseridos (*inputs*) com a aplicação dos algoritmos e trazendo o resultado desejado (*outputs*).

Os dados a serem organizados serão os extraídos dos suporte fático e jurídico e com base neles, o **algoritmo de ordenação**, através da *machine learning*, tomará uma decisão automática com relação ao *output*, ou seja, qual será a **relação jurídica algorítmica** que surgirá e qual a obrigação tributária decorrerá deste sistema. E aqui é o **ponto nevralgico**. Para promover a correta inserção destes dados normativos e seu cotejo com o evento, que será manifestado pelo fato jurídico, é como o legislador deverá agir quando disciplinar os sistemas de IA.

É como na utilização da “regra de Bayes”⁴²⁴, com as chamadas **probabilidades subjetivas**, respostas a questões como essa envolvem o que chamamos de probabilidade subjetiva. Ou seja, cada indivíduo, baseado em informações anteriores e na sua opinião pessoal a respeito do evento em questão, pode ter uma resposta para a probabilidade desse evento. A Inferência Bayesiana toma como uma de suas bases o fato de que todas as probabilidades são subjetivas. O Teorema de Bayes tem papel importante nesse tipo de inferência, pois passa a ser visto como um mecanismo de atualização de opiniões. que como bem apontam Christian e Griffiths, que “Quanto mais rica a informação a priori que trouxermos para a Regra de Bayes, mais úteis serão as previsões que podemos obter por meio dela.”⁴²⁵. Quanto mais os capitais individuais forem observados na “informação a priori” mais **provável** que o resultado seja justo e equânime. Desse modo, é na inserção (*input*) desses dados que devem ser alocados os princípios da **igualdade tributária** e **capacidade contributiva** revelados pelos capitais individuais.

Nossa tarefa agora é demonstrar, brevemente, qual o alcance e sentido dos princípios aqui apresentados e relacionados com a IA e os algoritmos. Um sujeito obtém **renda** de uma fonte de pagamento. A renda obtida, em termos monetários, é o capital

⁴²⁴ BUSSAB, Wilton de O.; Morettin, Pedro A. (2010). Estatística Básica 6 ed. São Paulo: Saraiva. Pg. 121.

⁴²⁵ CHRISTIAN, Brian; GRIFFITHS, Tom. Algoritmos para viver: a ciência exata das decisões humanas. São Paulo: Companhia das Letras, 2017. Edição do Kindle.

econômico. A fonte pagadora então informa aos sistemas de IA da Receita Federal a realização deste pagamento (evento tributário) e o sujeito dispõe deste valor em sua respectiva conta bancária. A IA da receita identifica a existência de um suporte normativo (hipótese tributária) e dá um comando ao **algoritmo de ordenação** para que identifique qual o valor a ser recolhido aos cofres públicos (tributo) e qual a obrigação tributária (principal e acessória de cada sujeito), eis o **índice de capacidade contributiva** em aplicação.

A questão que surge, imediatamente a este desencadear de atos, é se existem informações identificáveis pelo algoritmo no **evento tributário** que permitam fazer a correta dimensão do que deve cada sujeito desta **relação jurídica tributária algorítmica** realizar para os cofres do Estado. Existem mecanismos (algoritmos) que perceberão as idiossincrasias de cada sujeito e que farão o ajuste do que cada um deve efetivamente recolher? Há respeito a igualdade e a capacidade contributiva?

Pode-se concluir, que os **algoritmos de ordenação** utilizados na identificação do suporte fático observarão sim a **igualdade tributária** e a **capacidade contributiva**, quando colocados em andamento de modo virtual, pois no chamado “desenho” normativo da **hipótese tributária**, onde deverão estar alocados os princípios aqui referidos, o legislador deve condicionar a exata subsunção do fato à norma, à presença de mecanismos de proteção ao contribuinte, com as generalizações que a **praticabilidade tributária** utiliza e potencialmente utilizará com os sistemas de IA, assegurando-lhe a compatibilização do que lhe é exigido, de forma igualitária e proporcional às suas forças econômicas.

Dito de outro modo, a IA com os algoritmos de ordenação, com os pesos atribuídos aos capitais individuais pela **praticabilidade tributária** fornecerá um **índice de capacidade contributiva** obtido com os sistemas de IA, pois os capitais individuais fariam com que as desigualdades que cada capital revela seriam considerados com os pesos a que cada um seria atribuído.

Para o imposto de renda pessoa física o **índice de capacidade contributiva** seria obtido com o ajuste dos critérios material, pessoal e quantitativo, com os vetores dos capitais individuais da teoria de Bourdieu. Desse modo, o primeiro vetor a ser considerado seria o conceito de renda, alocado no complemento do critério material do imposto de renda pessoa física. O termo **renda** seria substituído pelo termo **capital** e cada espécie de capital seria atribuído um peso. O capital econômico ganharia um peso maior em razão da necessidade de observação do princípio da generalidade; o capital social outro peso e

assim por diante. Desse jeito, cada capital seria levado em consideração no momento da aferição da capacidade contributiva própria para o imposto de renda pessoa física.

Outro critério que seria modificado é o quantitativo, pois haveria uma atribuição de um índice pessoal substituto da alíquota, que aproximaria as peculiaridades de cada indivíduo e reduziria as desigualdades. Aqui, também, haveria uma ampliação do critério pessoal, pois tal como está positivado no CTN⁴²⁶, aloca uma imensa quantidade de sujeitos na relação jurídica tributária, o que acaba por aumentar as desigualdades. Assim, o sujeito passivo da obrigação tributária seria efetivamente revelado com a titularidade não apenas da disponibilidade econômica mas, também os outros tipos de capitais que o sujeito detém.

No rastro eletrônico que vamos deixando, voluntária ou involuntariamente, nestas pegadas estão gravadas uma enormidade de dados, alguns sensíveis, do nosso cotidiano que indicam nosso “habitus” dentro do campo. Com base nesta constatação de nossa realidade fática atual e futura – afinal, rumamos, como já enfatizado, à singularidade – é que o Estado precisa se adaptar a essa nova realidade.

É preciso, então, estar atento as situações de insegurança que esse volume de dados e, como dito, sensíveis, pode acarretar eventuais danos na utilização destas informações e que deverão implicar em um cuidado no manuseio destes dados pelo Estado. Surge aí a necessidade de se adentrar na segurança jurídica, primeiramente como um direito fundamental e depois com ferramentas da própria inteligência artificial pode proporcionar. É o que veremos adiante.

3.3. Segurança Jurídica

⁴²⁶ Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Como nos ensina Ricardo Marcelo Fonseca, que todas as disciplinas têm estatutos e credenciais que são eminentes históricas⁴²⁷, há uma evolução histórica⁴²⁸ da segurança jurídica em matéria tributária, mas, por uma questão metodológica, far-se-á um corte para com o objeto deste trabalho. Buscar-se-á entender a aplicabilidade de um sistema de segurança jurídica nas transações digitais. Assim, inicialmente tem-se que, Estefânia Barbosa ensina que, primeiro é a o valor segurança que funda o Estado:

“A segurança é o princípio fundante do Estado Constitucional brasileiro. A Constituição Federal de 1988 estabelece, em seu preâmbulo, que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrá-

⁴²⁷ FONSECA, Ricardo Marcelo. Introdução teórica à história do direito / Ricardo Marcelo Fonseca. Imprensa: Curitiba, Juruá, 2012, pg. 22. Descrição Física: 176 p.

⁴²⁸ Como nos ensina Fernando Figueiredo Mello: “A história da tributação, no entanto, é bem anterior às Constituições brasileiras. O primeiro imposto remonta à época do Descobrimento, com a exploração do pau-brasil, entre 1500 e 1532. Detentora do monopólio da exploração, a Coroa Portuguesa exigia o pagamento de um quinto da extração da matéria-prima – procedimento similar ao do Egito Antigo, período dos primeiros indícios da tributação, no qual os agricultores tinham de entregar um dízimo da colheita ao príncipe. Com o estabelecimento das capitanias hereditárias, em 1534, o sistema permaneceu igual, com os tributos pagos em espécie, enviados para a metrópole. Tributação e Segurança Jurídica O longo caminho por um consenso. Durante o Governo Geral (1548-1763), instituído após o fracasso das capitanias, houve sistematização e centralização da cobrança – com os chamados rendeiros, que tinham o poder até de prender o contribuinte em atraso com suas obrigações. Porém, os impostos continuaram sendo pagos em espécie, com parte da produção das diversas mercadorias (açúcar, tabaco, cravo, pano de algodão, farinha, carne salgada, couro, pau-brasil, entre outros). A chegada da Corte Portuguesa, em 1808, modificou totalmente o cenário, já que o Brasil se tornou, de fato e de direito, a sede da monarquia portuguesa. Com isso, leis foram criadas no âmbito fiscal para atender a nova realidade institucional. Os portos foram abertos, o país agora podia ter relações comerciais e os produtos estrangeiros começaram a entrar. As despesas aumentaram com a chegada da Família Real, por conta de novas demandas e serviços, e, assim, também foram criados mais tributos, sobretudo em forma de taxas. O Brasil se emancipou de Portugal em 1822, mas um sistema tributário oficial foi criado somente doze anos mais tarde. Por meio do decreto do Ato Adicional de 12 de agosto de 1834, estabeleceram-se os limites e fundamentos do direito tributário nacional. O marco deu início à constante evolução do sistema ao longo dos anos posteriores, até a Proclamação da República, em 1889. A primeira Carta constitucional do período republicano incorporou o sistema tributário do final do império, com algumas particularidades devido ao regime federativo – como discriminação de fontes e impostos entre os entes da federação. Já a Constituição de 1934, elaborada durante o governo de Getúlio Vargas e de viés liberal, promoveu mudanças relevantes na estrutura de tributos, bem como instituiu a repartição da receita dos impostos entre as esferas de governo. A Constituição de 1934 teve vida curta. Seria substituída três anos depois pela Carta do Estado Novo, de cunho autoritário, que ordenou a legislação brasileira durante os anos de ditadura (1937-1945). Não obstante, em relação aos tópicos referentes ao sistema tributário, manteve a essência e as bases da anterior, sem profundas mudanças. Logo depois da queda de Getúlio Vargas, a Constituição de 1946, ainda que não tenha impulsionado reformulação na estrutura tributária, modificou muito a discriminação de rendas entre as esferas do governo, com um sistema de transferências de impostos. Essa Carta esteve vigente durante o interregno democrático até 1964 e só seria modificada nos primeiros anos do regime militar. A Constituição de 1967 acompanhou as profundas mudanças na estrutura tributária e fiscal e incorporou novos conceitos para atender às necessidades da época, como a reforma no imposto de consumo, originando o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). Por fim, a chamada “Constituição Cidadã”, de 1988, que marcou o início da redemocratização no campo jurídico, concebeu um sistema tributário a partir de um processo com participação predominante dos políticos – em oposição ao anterior, dos anos 1960, feito por técnicos. Por causa disso, muitos aspectos fundamentais foram mal elaborados, gerando uma situação de desequilíbrio do setor público.” In: Mello, Fernando Figueiredo. Tributação e segurança jurídica: a importância para o Brasil de uma eficiente rede de proteção. São Paulo, 2019, p.19-22.

tico de Direito, destinado a assegurar a segurança, o bem-estar, a igualdade e a justiça como valores supremos da sociedade brasileira. A segurança e a igualdade ainda estão previstas no caput do art. 5º da Carta de 1988 como direitos fundamentais dos cidadãos. Do mesmo modo, o inc. XXXVI do art. 5º estabelece que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”⁴²⁹

Para o que importa para este estudo, os sistemas de inteligência artificial e os dados que terão acesso e suas informações ali contidas, devem ter mecanismo de segurança, como valor fundante da relação jurídica tributária algorítmica, pois estaríamos expostos e vulneráveis na troca e manipulação destes dados.

Note-se que com acesso a nossos dados (Instagram, Facebook, TikTok) há uma imensa possibilidade de se “stalkear”⁴³⁰ as pessoas quiçá com o que poderá ser feito pelos delinquentes digitais. Essa segurança referida se condensa em segurança jurídica, pois como já tive a oportunidade de referir, somos ávidos por segurança que deve ser instrumentalizada com mecanismos de proteção, eis, portanto, a segurança Jurídica:

Deseja-se estar protegido dos riscos inerentes da vida cotidiana buscando proteção, abrigo, garantia. Porém, a segurança sempre tem como fundamento algo ou alguma coisa que colabore neste mister, ou seja, a segurança precisa ser instrumentalizada de alguma maneira, pois o ser humano é um ser frágil frente a natureza e as intempéries⁴³¹.

A instrumentalização do valor segurança que necessitamos em nossas relações jurídicas e digitais diárias, pode ser traduzida na segurança jurídica como vetor de nossa autodeterminação na pacificação social que o direito proporciona.

⁴²⁹ BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. Escrevendo um romance por meio dos precedentes judiciais: uma possibilidade de segurança jurídica para a jurisdição constitucional brasileira. *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, ano 14, n. 56, p. 177-207, abr./jun. 2014.

⁴³⁰ Tradução livre de caçar. “[...] estamos diante de um fenômeno realmente em crescimento que deve ser bem analisado a fim de obter dele informações que possam nos ajudar a estabelecer, antes de tudo, regra jurídicas que protejam ao máximo as vítimas potencializavelmente possíveis - haja vista que constatativamente as vítimas mais comuns nas sociedades modernas são as crianças adolescentes, mulheres e pessoas idosas - , antes que se verifica o episódio final, isto é, a morte dessas, e que ajudem também a compreender quais são os impulsos reais que levam uma pessoa perseguir com tanta violência e obstinação a outros ser humano, ao ponto, muitas vezes, de chegar a matá-lo.” *In*: RAMIDOFF, Mário Luiz. TRIBERT. Cesare. *Stalking: atos persecutórios obsessivos ou insidiosos*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito 2017, pg. 32.

⁴³¹ GUIESELER JUNIOR, L. C.. *Do Direito Fundamental à Segurança e a Prescrição Intercorrente em Matéria Tributária*. 1. ed. Curitiba: Íthala, 2022. v. 1., pg. 42.

Note-se que Geraldo Ataliba explica que a segurança jurídica é a razão da existência do próprio direito:

“Assim se vê que certeza, confiança, lealdade, autorização, consentimento, segurança, previsibilidade, representatividade – república, enfim –, dão consistência e dimensão densas ao chamado princípio da certeza do direito. De fato, lei prévia é a conhecida pelo cidadão antes que tome suas decisões, antes que determine seu comportamento em assuntos que possam sofrer direta ou indireta influência da ação dos poderes públicos. [...] Destarte, como chave da abóbada do sistema, ele confere-lhe unidade e coerência em todas as suas manifestações, propiciando harmonia até às suas repercussões periféricas.”⁴³²

Como pode-se perceber, os mecanismos de atribuição de segurança jurídica encontram-se na legalidade prévia das prescrições normativas. É o ideal de previsibilidade que tal princípio tem como funtor deôntico.

Para que o sujeito sintam-se seguros com seus dados digitais é preciso previsibilidade um sistema seguro na manipulação e obtenção destes dados, pois como aponta Paulo de Barros Carvalho há um sentimento de tranquilidade do cidadão:

[...] este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado.⁴³³

Percebe-se que há um reforço da necessidade de um tratamento normativo que proporcionará segurança. Importante destaque faz Humberto Ávila explicando que há uma constante tensão entre a segurança jurídica e a igualdade, aqui também tratada, em razão de há uma dependência entre as normas⁴³⁴.

⁴³² ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 187.

⁴³³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário (p. 228). Editora Saraiva. Edição do Kindle.

⁴³⁴ Para uma exata dimensão do que está a ensinar, Humberto Ávila aduz que: “a segurança jurídica não deve ter nenhum primado abstrato, seja no Direito Tributário, seja no Direito Penal. A solução de uma

Ainda, contribui demonstrando que é a segurança Jurídica exige “[...] quando muito, que os cidadãos possam calcular antecipadamente os seus encargos fiscais”⁴³⁵. A previsibilidade da conduta que as pessoas podem por em movimento, dentro de seu campo de atuação e de acordo com seu “habitus” é deveras fundamental para a manutenção de um ideal de segurança. Veja que Hugo de Brito Machado reforça essas diretrizes quando afirma que:

“Para que se possa falar do disciplinamento normativo de condutas, é indispensável, em regra, que as normas sejam estabelecidas antes de as condutas a que dizem respeito serem adotadas. Só assim as pessoas, em suas ações diárias, poderão conduzir-se de modo a observar as normas postas, ou a desobedecê-las, sabendo neste caso a quais consequências estarão expostas. Para fazer planos, é preciso saber a quais normas eles estariam sujeitos. Para percebê-lo, pode-se fazer um experimento mental, imaginando-se uma sociedade em que todas as regras de conduta sejam estabelecidas posteriormente, de maneira retroativa. Em tal cenário, em verdade não haveria uma ordem jurídica, mas apenas o arbítrio daquele encarregado de ditar as consequências das condutas já consu-

colisão de princípios consiste na definição de uma relação de primazia entre os princípios colidentes, referida às circunstâncias do caso. Essa relação de primazia depende dos pesos relativos dos princípios contracorrentes no caso concreto. É importante que uma “relação de primazia” entre princípios só possa ser constatada em casos concretos se o princípio de peso respectivamente maior tiver precedência. Ela absolutamente não pode ser constatada in abstracto. O que pode ser obtido abstratamente, e em termos preliminares, é tão somente uma determinada espécie de dependência entre diversas normas — e os bens jurídicos que elas protegem. Uma relação de primazia somente é representada em casos concretos por uma regra que constate uma relação condicional de primazia entre princípios. Além disso, existe uma relação de tensão entre os interesses contracorrentes, frequentemente descrita como postulado da reciprocidade. Em vez de primazia ou hierarquia, há, abstratamente, apenas uma relação de conexão substancial. Dessa perspectiva, evidencia-se que a segurança jurídica e a igualdade jurídica estão em uma relação de tensão constante. Em outras palavras: a segurança jurídica necessariamente não é o princípio prevalente do Direito Tributário. Alguns autores, por exemplo, como VOGEL e TIPKE, para mencionar aqui apenas alguns dos mais proeminentes, observam com pertinência que a igualdade — e não a segurança jurídica — seria o “principal critério de aferição” do Direito Tributário. Com vistas ao tema ora discutido, basta a constatação de que a segurança jurídica por si só não pode fornecer uma resposta geral à pergunta concernente a uma norma possuir um conceito ou um tipo. Também não há como ignorar que a própria segurança jurídica tem uma dimensão material que está efetivada “se a aplicação das leis obedece à transformação das relações”. Segurança jurídica não significa apenas planejabilidade, mas, para citar TIPKE, “segurança de princípios ou regras”. Um desses princípios é o da capacidade contributiva, compatível com a abertura normativa (normalmente atribuível apenas ao tipo). Do mesmo modo, é significativo o caráter problemático do significado jurídico da praticabilidade, normalmente utilizada para justificar a existência de conceitos classificatórios no Direito Tributário: de um lado, porque ela não pode ser caracterizada como princípio constitucional sustentador da tributação por estar vinculada a outros princípios constitucionais; de outro, porque não é a legalidade que deve ser orientada pela praticabilidade, mas, pelo contrário, é a praticabilidade que só será um critério legítimo se for aplicada de acordo e nos limites da lei. Em outras palavras: a praticabilidade só pode ser uma orientação segundo finalidades de simplificação “*praeter legem*” in: Ávila, Humberto B. Sistema Constitucional Tributário. 5ª edição, Editora Saraiva, 2012, p.250-252.

⁴³⁵ Ávila, Humberto B. Sistema Constitucional Tributário. 5ª edição, Editora Saraiva, 2012, p. 372.

madadas. Posteriormente, de maneira retroativa. Em tal cenário, em verdade não haveria uma ordem jurídica, mas apenas o arbítrio daquele encarregado de ditar as consequências das condutas já consumadas.⁴³⁶

Há uma densa aplicabilidade da segurança jurídica em termos de previsibilidade e efetividade de seus comandos, especialmente no trato de dados sensíveis dos sujeitos que estarão à disposição do Estado, pois como afirma Heleno Torres:

“A segurança jurídica postula efetividade. Não é um princípio vago. É denso em valores e seus fundamentos não se podem reduzir ou se anular. Por isso, o princípio de segurança jurídica não está sujeito a ponderações, dado o seu caráter de “garantia” constitucional de proteção “do” ordenamento jurídico e do próprio Estado Democrático de Direito. Em louvor à segurança jurídica que se perfaz a efetividade dos direitos fundamentais, no que sua eficácia será sempre aquela de prefigurar o melhor mecanismo habilitado para a solução de eventuais colisões de princípios, por sopesamento, além da proporcionalidade, razoabilidade ou proteção da confiança legítima aplicáveis segundo o caso específico. Definitivamente, não há espaço para ponderações entre “segurança jurídica” e “justiça” em termos abstratos, pois as dimensões de peso necessitam de hipóteses materiais que qualifiquem “direitos” ou liberdades envolvidos. O motivo determinante é que as garantias não se sujeitam ao sopesamento.”⁴³⁷

Dentro destas constatações sobre a segurança jurídica a questão que surge é se existe algum mecanismo que outorgue a segurança nas relações jurídicas algorítmicas entre Estado e cidadão como uma ferramenta de atribuição de segurança nestas operações digitais. Trata-se do *blockchain* como ver-se-á a seguir.

3.3.1. A segurança do *blockchain*

A tecnologia *blockchain* foi criada juntamente com as criptomoedas para dar segurança no registro das operações realizadas. Funciona como uma espécie de base de registro das operações que podem ser utilizadas como uma corrente de blocos que se conectam pelos códigos que geram. Como bem explicado por Ribeiro:

⁴³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 12. ed. Barueri [SP]: Atlas, 2022, p.107.

⁴³⁷ TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 321.

“[...] as Blockchains foram desenvolvidas como plataformas para criptomoedas e, como qualquer moeda, foi necessário implantar mecanismos de segurança, prevenindo a falsificação dos ativos, além de garantir autenticidade dos proprietários dos recursos. Entidades financeiras são os responsáveis por garantir tal segurança em transações com moedas físicas. Porém, em um sistema descentralizado, como a Blockchain, protocolos e tecnologias específicas são empregados para garantirem segurança, disponibilidade, além das propriedades de imutabilidade da cadeia de blocos”.⁴³⁸

Portanto, essa ferramenta de segurança está a serviço de uma atribuição de segurança funcionando como um livro razão contendo todas as transações ali alocadas, por isso o nome de bloco. Pode ser conceituado como:

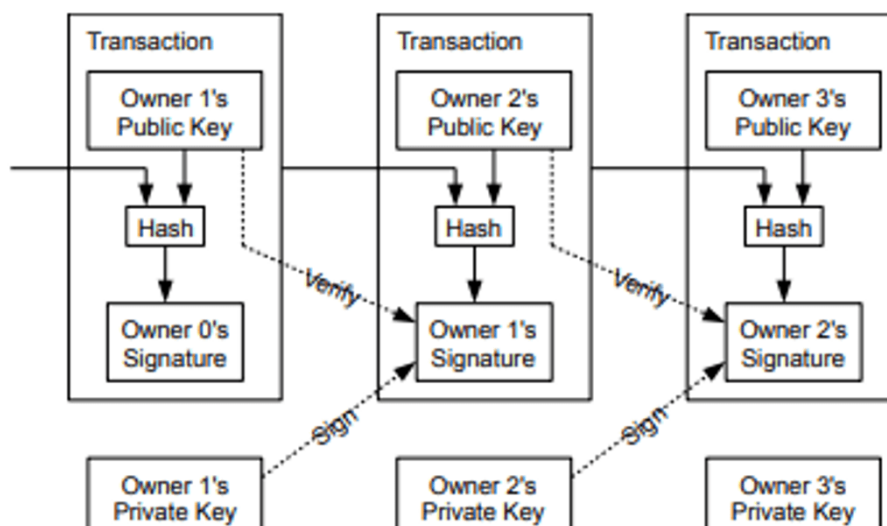
“Blockchain (também conhecido como “o protocolo da confiança”) é um conceito que visa a descentralização como medida de segurança. São bases de registros e dados distribuídos e compartilhados que possuem a função de criar um índice global para todas as transações que ocorrem em uma determinada rede. Funciona como um livro-razão, só que de forma pública, compartilhada e universal, que cria consenso e confiança na comunicação direta entre duas partes, ou seja, sem o intermediário de terceiros. Está constantemente crescendo à medida que novos blocos completos são adicionados a ela por um novo conjunto de registros. A cadeia de blocos também pode ser usada para comunicações em cadeia de fornecimento, contratos inteligentes, gerenciamento de identidade digital e em uma série de outras aplicações.”⁴³⁹ (Tradução livre)

A representação do blockchain pode ser vista com a seguinte figura do primeiro modelo de blockchain⁴⁴⁰ que funcionaria como uma espécie de reforço de segurança nas relações entre as pessoas no meio digital:

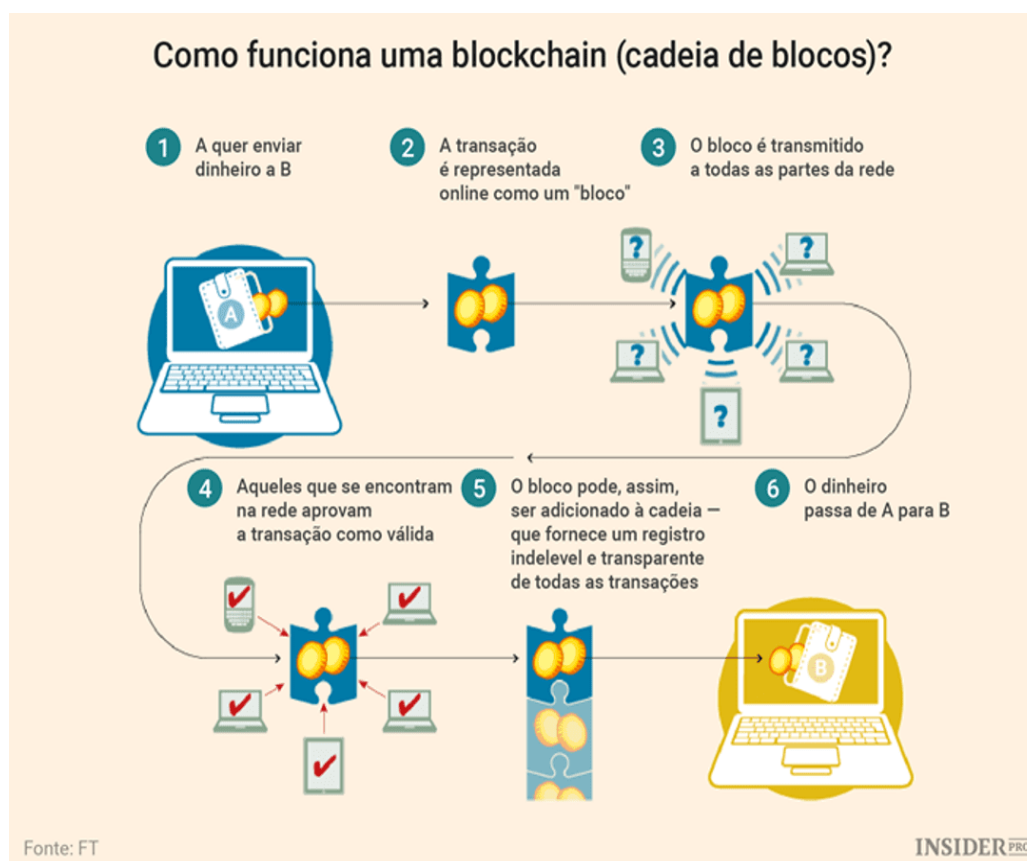
⁴³⁸ RIBEIRO, Lucas. MENDIZABAL. Odorico. Introdução à Blockchain e Contratos Inteligentes, p.21. Repositório Institucional. UFSC.

⁴³⁹ PILKINGTON. M. Blockchain technology: principles and applications. research handbook on digital transformations, edited by f. xavier ollerros and majlinda zhegu.

⁴⁴⁰ CHAGAS, Edgar Thiago de Oliveira. Blockchain: a revolução tecnológica e impactos para a economia. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 04, Ed. 03, Vol. 07, pp. 110-144. Março de 2019. ISSN: 2448-0959.



Como funciona um blockchain⁴⁴¹:



⁴⁴¹ CHAGAS, Edgar Thiago de Oliveira. **Blockchain: a revolução tecnológica e impactos para a economia.** Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 04, Ed. 03, Vol. 07, pp. 110-144. Março de 2019. ISSN: 2448-0959.

Com essas pequenas lições já pode-se perceber que o uso destas tecnologias conjuntas podem trazer a segurança desejada no registro das relações jurídicas entre Estado e cidadão através dos sistemas de inteligência artificial, afinal, as constantes mudanças dos suportes fáticos digitais é algo inevitável.

3.4. Um modelo de índice de capacidade contributiva

Veremos a seguir um modelo de índice de capacidade contributiva criado a partir de elementos rudimentares da aplicação do índice de capacidade contributiva em uma simples planilha do programa Excel.

					Sujeito 1	Sujeito 2	Sujeito 3	Sujeito 4	Sujeito 5	Sujeito 6	
	Percentual	Capital	Econômico		10	2 R\$ 6,00	5	3	8 R\$ 7,00		
Sujeito 1	27	54,00%									renda
Sujeito 2	32	64,00%	Cultural	Incorporado	10	8	8	8	8		Sujeito 1 R\$ 200.000,00
Sujeito 3	32	64,00%		Objetivado	10	7	7	7	7		1 Sujeito 2 R\$ 600.000,00
Sujeito 4	31	62,00%		Institucionalizado	10	1	2	3	4	8	0 Sujeito 3 R\$ 500.000,00
Sujeito 5	40	80,00%									1 Sujeito 4 R\$ 396.000,00
Sujeito 6	12	24,00%									Sujeito 5 R\$ 800.000,00
			Social		10	9	9	9	9	3	Sujeito 6 R\$ 700.000,00
			total		50		0				
						27	32	32	31	40	12
	R\$ 108.000,00										
	R\$ 384.000,00										
icc											
Sujeito 1	0,540%										1 R\$ 100.000,00
Sujeito 2	0,640%										2 R\$ 200.000,00
Sujeito 3	0,640%										3 R\$ 300.000,00
Sujeito 4	0,620%		Valor do tributo	Sujeito 1	R\$ 1.080,00						4 R\$ 400.000,00
Sujeito 5	0,800%			Sujeito 2	R\$ 3.840,00						5 R\$ 500.000,00
Sujeito 6	0,240%			Sujeito 3	R\$ 3.200,00						6 R\$ 600.000,00
				Sujeito 4	R\$ 2.455,20						7 R\$ 700.000,00
				Sujeito 5	R\$ 6.400,00						8 R\$ 800.000,00
				Sujeito 6	R\$ 1.680,00						9 R\$ 900.000,00
											10 R\$ 1.000.000,00

Pode-se confirmar que as variações de capital adquirido pelos sujeitos faz com que se variem também os resultados do tributo a ser pago. Foram utilizadas as seguintes métricas na planilha:

- Foram atribuídos pesos de 0 a 10 para cada categoria de capital considerado;
- O capital econômico teve seu peso atribuído pelo valor da renda obtida no ano;
- O capital cultural também teve peso de 0 a 10 atribuído em suas três formas: incorporado, objetivado e institucionalizado;

- d) O capital social também foi considerado com pesos de a o a 10 levando-se em conta a sociabilidade onde o sujeito está inserido.

O que é importante referir é que essa planilha rudimentar, portou-se como uma validação preliminar da possibilidade de ser desenvolvido um sistema de inteligência artificial com todos os contornos legais e jurídicos e necessários para sua implementação através da criação de leis e mecanismos de proteção do contribuinte.

CONCLUSÕES

Issac Asimov⁴⁴², notável escritor de ficção científica voltada para a tecnologia e para a inteligência artificial, apresenta três leis da robótica como uma espécie de segurança para os humanos:

I - Um robô não poderá ferir um ser humano, ou, por desídia, permitir que um humano se fira;

II - Um robô deverá obedecer às ordens de humanos, contanto que estas não entrem em conflito com a lei I;

III - Um robô deverá proteger sua própria existência, contanto que tal proteção não entre em conflito com a primeira e com a segunda lei.

A segurança de que Asimov falava era a de, em mundo de inteligência artificial que ele chamada de “cérebro positrônico”, não permitir, nem mesmo em hipótese, que os robôs pudessem de algum modo causar algum mal a um humano. Isso porque é absolutamente assustador imaginar nossas vidas controladas por robôs que poderiam nos causar males irremediáveis. No entanto, como visto ao longo deste estudo, não há como parar, nem mesmo evitar a evolução da tecnologia e dos sistemas de inteligência artificial. Isso porque caminhamos, como visto, para a singularidade e conviver e extrair o melhor da tecnologia e dos benefícios que elas nos trazem é o que se deve fazer.

Dito isso, é possível consignar que ao longo deste estudo, apesar das advertências de Asimov, que o futuro nos reserva uma convivência mais harmônica com o Estado, pois seguramente poderá haver mais confiança no seu cidadão e redução cada vez mais próxima de uma realidade fática na captação de recursos para satisfação das necessidades públicas.

O índice de capacidade contributiva, que poderá ser adotado, facilitará a relação jurídica tributária com o Estado, pois o sistema contará com um nível de acurácia muito maior a permitir a imposição da carga tributária de um modo mais suportável e dentro das

⁴⁴² ASIMOV, Isaac. Eu, robô. São Paulo: Aleph, 2014.

forças de cada um, ao menos virtualmente falando, numa perspectiva de tratamento igualitário entre os contribuintes⁴⁴³.

Para o início da busca de se entender e pesquisar o objeto deste estudo, a ideia de igualdade no direito tributário foi desdobrada sob os vieses da sua horizontalidade e verticalidade, bem como foi analisada sob o aspecto de sua conformação material e formal, substantiva e objetiva, separando, assim, isonomia da igualdade.

Como viu-se, o princípio da igualdade é a base da democracia. Contudo, ao longo da história foi utilizado como forma de se manter uma desigualdade pelas classes dominantes no poder. Apenas com Aristóteles que a igualdade alcançou a sua magnitude, considerando a máxima de tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual.

Também podemos aferir que, com a Revolução Francesa a igualdade ganhou foco e relevância condizente com sua concepção, passando a ser incorporada como princípio básico do cidadão. O iluminismo pregava a igualdade entre toda a sociedade sem diferenças entre burguesia, nobreza, escravos e clero.

Apenas com o advento do Estado de Direito que o princípio da igualdade surgiu para regular e garantir, diante da lei, a igualdade perante todos os indivíduos. Pela primeira vez foi positivada no Brasil com a Constituição Brasileira de 1934. Assim, pode-se dizer que a positivação do princípio possui duas vertentes, uma perante a lei e outra na lei.

Assim, de acordo com o estudo, perante a lei é aplicar a igualdade através de um caso concreto, analisando as particularidades da circunstância; enquanto na lei é aplicar a igualdade de forma que mantenham direta relação com a impossibilidade de as normas jurídicas preverem outras distinções além das constitucionalmente autorizadas.

Ademais, na Constituição de 1988, a igualdade é usada como uma regra de ouro, servindo de parâmetro e base interpretativa para todas as demais regras contidas no texto

⁴⁴³ “O problema é que experimentamos no Brasil, um verdadeiro apartheid fiscal, onde a carga tributária é suportada pela classe média e baixa, em geral remunerada pelo trabalho assalariado, a qual é onerada com a tributação sobre a renda e com a tributação indireta (na posição de contribuintes de fato), desconsiderando as normas finalísticas de igualdade, capacidade contributiva ou justiça social”. SCHOLANTE, L. F. Diretrizes constitucionais da tributação no Estado Brasileiro e os reflexos econômicos do sistema legal tributário vigente. REVISTA TRIBUTÁRIA E DE FINANÇAS PÚBLICAS, v. 144, p. 177, 2020.

constitucional, porquanto a sua violação, em um Estado Democrático de Direito, ocasionaria um retrocesso da humanidade, considerando que tal princípio é a própria expressão dos direitos e garantias fundamentais.

Em um âmbito tributarista, a igualdade tem primordial função em fundamentar a concepção de capacidade contributiva, pois, pensada de uma maneira subjetiva, autoriza a proporcionalidade na cobrança de tributos a fim de respeitar as desigualdades econômicas dos cidadãos. Assim, por óbvio que a capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da igualdade.

Partindo da premissa de que a capacidade contributiva é uma regra de proporcionalidade entre aquilo que o contribuindo manifesta de riqueza e sua potencial aptidão de contribuir para o custeio das necessidades públicas, ela deve ser limitada. Na Constituição Federal atual, o artigo 145 tolhe a capacidade contributiva pela expressão “sempre que possível”, colocando, portanto, uma válvula de escape para o legislador infraconstitucional, abarcando uma dimensão objetiva do princípio da igualdade.

A ideia fundamental da capacidade tributária é permitir que o contribuinte hipossuficiente possa arcar com suas obrigações fiscais sem que a arrecadação o onere a ponto de comprometer o seu sustento, preservando, dessa forma, a sua dignidade humana.

Não se pode esquecer, também, que o uso extrafiscal da capacidade contributiva relativiza o seu fundamento de aplicação, considerando que o desejo do legislador é a obtenção de um fim constitucional diverso da mera arrecadação tributária.

Entretanto, a utilização da extrafiscalidade não é livre, porquanto interfere na economia. Nessa lógica, a extrafiscalidade atende um fim constitucional que supera o princípio da capacidade contributiva, suplantando a mera arrecadação.

Perpassou-se, brevemente, pela ideia de repartição de receitas públicas, concluindo pela existência de receitas originárias ou derivadas. Diante desse panorama, surge a distribuição de competência para criação de cada espécie tributária para que o ente federado possa atender as necessidades públicas.

Assim, o Sistema Nacional Tributário tem como escopo proteger a segurança jurídica, justiça da tributação e liberdade. Veja-se que o primeiro é assegurado pelos princípios da segurança jurídica, legalidade tributária, da irretroatividade tributária e da anterioridade tributária.

Por sua vez, a justiça da tributação é a configuração dos princípios da igualdade tributária, capacidade contributiva e princípio do não confisco. Por último, mas não menos importante, a liberdade de tráfego é garantida pelos princípios da liberdade de locomoção e o princípio da proibição da diferenciação em razão da procedência ou destino dos bens.

Note-se que esses três pilares da concepção de igualdade tributária são limites ao poder de tributar, ou seja, contém funtores deônticos ao Estado. Ademais, de uma forma bem lógica, o Sistema Nacional Tributário consegue, de uma maneira harmônica, relacionar todos os princípios fundamentais entre si, de modo que a explicação e estudo de um encosta no outro. É como se não ficassem “pontas soltas” ao longo do ordenamento jurídico.

Desse modo, com as diretrizes desse estudo, foram lançadas algumas perspectivas sobre o elemento Justiça da Tributação, considerando que dentro desse valor maior estão inseridos os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e o princípio do não confisco. Lembre-se que por questões metodológicas, o princípio do não confisco não foi abordado.

Em que pese, aparentemente, o sistema busque beneficiar o contribuinte, ainda é necessário pensar em uma reforma tributária, almejando sempre melhores condições ao cidadão, verdadeiro dono do poder.

A chamada reforma igualitária tributária tem como objetivo a redistribuição da carga tributária de modo que as forças arrecadatórias se voltem para as classes mais abastadas da sociedade. Contudo, devido a uma desconfiança descomunal do Estado em seu cidadão, o sistema adota medidas simplificadoras de execução das normas tributárias a fim de garantir um mínimo de arrecadação, gerando, por conseguinte, uma desigualdade tributária.

Dessa maneira, a igualdade tributária é o ponto mais frágil da praticabilidade tributária, porquanto cria desigualdades com suas presunções. Além do mais a praticabilidade contribuirá a segurança protetora, atuando como uma rede de segurança social e trazendo um pinga de esperança para aqueles que mais sofrem com as discriminações.

A conexão da reforma tributária igualitária com a capacidade contributiva é inegável, pois a tributação voltada para a efetiva manifestação de riqueza está em consonância com a capacidade contributiva e, ao que importa para esta tese, na criação do índice de capacidade contributiva, consignando que tal índice pode ser aplicado tanto na forma regressiva quanto na forma progressiva – seu modelo ideal.

Após perceber-se que a praticabilidade contém em si uma mentalidade utilitarista em razão de se prestar à condição de simplificadora das normas para manter-se a arrecadação, é necessário entender-se como ela se comporta nas mais variadas formas.

Tem-se, assim, que o conteúdo da praticabilidade tributária como princípio ou como regra; a fixação de lugares comum (tópica jurídica) como premissas verdadeiras; na utilização da proporcionalidade como resultado do conflito entre os princípios constitucionais tributários e a praticabilidade tributária.

Os topos, também chamados de lugares comum, muito se assemelham com as presunções e ficções jurídicas foi preciso então cotejar estas realidades para que se possa ter um raciocínio jurídico na aplicabilidade de tais normas. Algo, ao fim e ao cabo, que parece se encaixar perfeitamente no ‘espírito’ da tópica.

Registrou-se, por oportuno, que Atienza não estudou apenas a teoria de Viehweg, também se debruçou sobre a teoria de Perelman e a nova retórica, a teoria da argumentação de Toulmin, estudou Neil MacCormick, o discurso racional de Robert Alexy e, ao final, propõe um projeto de uma teoria da argumentação jurídica.

Klaus Tipke, jurista alemão de direito tributário, cujos estudos se concentram na ideia de sistematização do direito tributário e no papel dos princípios faz interessante digressão sobre a classificação das normas tributárias, pois entende que sistemas tributários não são *monísticos*, mas *pluralísticos*, do qual derivam três espécies de normas tributárias: as (i) com objetivo financeiro, que são aquelas que servem para atender as necessidades financeiras do Estado; as (ii) com objetivo social, ou seja, as intervencionistas ou regulatórias, que se aproximam da ideia de extrafiscalidade e as (iii) de simplificação, como sendo aquelas normas que tem como objetivo facilitar a aplicação da tributação, deixar mais simples, prático e econômica sua aplicabilidade.

Para os fins deste estudo, as normas que foram objeto de análise são as de terceira ordem, isto é, as normas de simplificação, exatamente de onde deriva a chamada praticabilidade tributária, pois, como ver-se-á adiante, são as normas que buscam facilitar a aplicação e tornar mais eficaz a lei tributária.

Escolheu-se um instrumento de viabilização que está dentro das chamadas abstrações generalizantes, qual seja, as **presunções**, pois são muito utilizadas conjuntamente com outros instrumentos de execução da praticabilidade.

Outros instrumentos escolhidos para ilustrar a aproximação a analisar são o chamado **regime de tributação do Simples Nacional** e as **plantas fiscais genéricas de imóveis**, por acentuarem as generalizações e abstrações e servirem de exemplo de uma aproximação com o utilitarismo.

Optou-se por não abordar de modo específico as chamadas **ficções jurídicas**.

Outro exemplo é o regime tributário do **Simples Nacional** outro instrumento de viabilização da legislação tributária. O Simples Nacional é um regime tributário simplificado do Brasil, destinado a micro e pequenas empresas. Esse regime unifica a arrecadação de vários impostos e contribuições em uma única guia, facilitando o cumprimento das obrigações fiscais para empresas de menor porte.

As empresas optantes pelo Simples Nacional recolhem, em uma única guia, impostos como o Imposto sobre Serviços (ISS), Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), entre outros que veremos adiante. O cálculo do valor a ser pago leva em consideração a receita bruta da empresa.

Além da simplificação tributária, o Simples Nacional oferece vantagens como a redução da carga tributária para pequenos negócios, simplificação das obrigações acessórias e facilidade no processo de formalização. Entretanto, há limites de faturamento para que uma empresa possa aderir ao Simples Nacional, pois nem todas as atividades são contempladas pelo regime.

As **plantas fiscais genéricas dos imóveis** configuram outra modalidade de instrumento de viabilização e exequibilidade das normas tributárias. Especificamente para a arrecadação do IPTU, as dificuldades dos municípios brasileiros (5570 segundo o IBGE)

em identificar o valor individual de cada imóvel urbano de seu território, justificaria a utilização destas presunções.

A praticabilidade engloba outras formas de simplificação e generalização. Isso porque precisa criar mecanismos de administração em massa da tributação. Assim, surgem alguns modelos de aplicação de abstrações generalizantes. A doutrina demonstra algumas hipóteses também como instrumentos de viabilização, aduzindo que estas situações derivam ora da confiança sistêmica ora da desconfiança.

Assim, denomina de exemplos de desconfiança no contribuinte para potencializar os efeitos reprodutores da complexidade tributária, em razão da rejeição pelo Estado de qualquer manifestação de vontade do contribuinte.

Note-se que foram vários modelos de praticabilidade tributária analisados. Veja-se um a um seus conceitos que foram apresentados neste estudo.

Preços de transferência são um conjunto de regras e políticas fiscais que regulamentam a forma como as empresas devem precificar transações entre suas unidades de negócios em diferentes jurisdições. O objetivo é garantir que essas transações sejam tratadas de forma justa e que os lucros sejam alocados de maneira apropriada para fins fiscais. Os preços de transferência são especialmente importantes em empresas multinacionais, onde as diferentes partes da empresa podem estar localizadas em países com diferentes sistemas fiscais. Se as transações entre essas partes não forem precificadas corretamente, isso pode levar a evasão fiscal, onde os lucros são transferidos para jurisdições com tributações mais baixas. Existem várias abordagens para determinar os preços de transferência, como o método do preço de custo, o método do preço de mercado comparável e o método do lucro. As autoridades fiscais em todo o mundo têm diretrizes e regulamentos específicos para lidar com preços de transferência, com o objetivo de garantir que as empresas paguem os impostos devidos em cada jurisdição.

As limitações às deduções nos gastos com educação variam de acordo com o sistema fiscal de cada país e podem ser influenciadas por políticas governamentais e legislações específicas. Abaixo estão algumas das limitações comuns que podem ser aplicadas: a) Teto de dedução: Muitos sistemas fiscais estabelecem um limite máximo de dedução para gastos com educação. Isso significa que os contribuintes só podem deduzir até um determinado valor, independentemente de seus gastos reais com educação; b) Tipos de despesas elegíveis: Algumas jurisdições podem restringir quais tipos de despesas

educacionais são elegíveis para dedução.

A lista de serviços no ISSQN é outro modelo de praticabilidade, pois neste rol trazido pela Lei Complementar 116/2003 há uma tentativa de simplificar a atuação fiscalizatória dos Municípios e deixar mais claro quais serviços inseridos nesta Lista. Há discussão acerca da sua natureza de rol exemplificativo ou exaustivo, mas refugiria ao objeto desta pesquisa.

O lançamento por homologação é um procedimento comum em sistemas fiscais, onde a autoridade fiscal emite uma notificação ou autuação com base nas informações fornecidas pelo próprio contribuinte em sua declaração de imposto de renda ou em outros documentos fiscais. Este método é amplamente utilizado em países como o Brasil.

A substituição tributária progressiva é um conceito menos comum que se relaciona com o sistema de tributação de imposto sobre vendas ou circulação de mercadorias, como o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) no Brasil.

A substituição tributária progressiva é uma abordagem onde o ônus do imposto é transferido de forma progressiva ao longo da cadeia de produção e distribuição, com taxas que aumentam à medida que a mercadoria avança na cadeia: 1. Escalada de alíquotas: Diferentemente da substituição tributária regressiva, onde a mesma alíquota é aplicada em toda a cadeia, na substituição tributária progressiva, as alíquotas de imposto aumentam à medida que a mercadoria passa por diferentes etapas da cadeia de produção ou distribuição; Foco na justiça fiscal: A substituição tributária progressiva é projetada para ser mais justa do ponto de vista da distribuição da carga tributária. Ela visa evitar a concentração do ônus do imposto sobre os consumidores com menor poder aquisitivo; 3. Complexidade administrativa: A implementação da substituição tributária progressiva pode ser mais complexa do ponto de vista administrativo, pois requer o cálculo e o acompanhamento de alíquotas variáveis em diferentes etapas da cadeia de suprimentos; 4. Equilíbrio entre simplificação e justiça: Os legisladores precisam equilibrar a simplificação da arrecadação com a justiça fiscal ao considerar a adoção da substituição tributária progressiva.

A dedução simplificada no imposto de renda das pessoas físicas é uma opção oferecida em muitos sistemas fiscais para simplificar o processo de declaração de imposto de renda. Ela é uma alternativa ao detalhamento de despesas e deduções específicas, como gastos com educação, saúde, previdência privada, entre outras. Em vez de listar todas as

despesas dedutíveis individualmente, os contribuintes podem optar por uma dedução simplificada, que é uma quantia fixa determinada pela legislação fiscal do país. Essa dedução simplificada varia de um país para outro e, às vezes, de ano para ano. A principal vantagem da dedução simplificada é a simplicidade. Os contribuintes não precisam se preocupar em coletar e comprovar todas as despesas dedutíveis, o que pode ser um processo complicado. Em vez disso, eles aplicam a dedução simplificada e pronto. Não é necessário comprovar despesas: Ao optar pela dedução simplificada, os contribuintes não precisam fornecer comprovantes ou documentação específica para justificar suas deduções. Isso reduz a burocracia e o tempo gasto na preparação da declaração de imposto de renda. A dedução simplificada pode ser limitada em termos de valor. Se os contribuintes acreditam que suas despesas dedutíveis excedem significativamente a dedução simplificada, pode ser vantajoso optar pelo detalhamento de despesas. Para determinar qual método é mais benéfico, os contribuintes devem avaliar suas despesas dedutíveis e compará-las ao valor da dedução simplificada. Em alguns casos, a dedução detalhada pode resultar em uma carga tributária mais baixa.

O chamado *lucro presumido das pessoas jurídicas* tem como fundamento deixar a aferição do resultado econômico das pessoas jurídicas mais simples, ou seja, fazer com que seja tributada uma base de cálculo obtida de uma matemática em que a real obtenção de lucro seja ignorada e parta de um valor presumido. Assim, aplicando-se a alíquota correspondente ao lucro presumido se extrai o valor do tributo a ser pago. A presunção atua na base de cálculo e não atua na alíquota.

O *tributo retido na fonte* é uma prática comum em sistemas fiscais em todo o mundo. Consiste em reter parte do valor de um tributo, como o Imposto de Renda (IR), diretamente na fonte de pagamento, antes que o beneficiário receba o pagamento. Isso significa que a entidade ou indivíduo que faz o pagamento é responsável por coletar e remeter o valor do tributo para a autoridade fiscal. A retenção na fonte é aplicada na origem do pagamento. Isso pode incluir salários, honorários, juros, dividendos, aluguéis, entre outros tipos de renda ou transações financeiras. O responsável pelo pagamento é quem deve reter o tributo na fonte e remetê-lo ao fisco. Isso implica em ter que calcular a quantia correta a ser retida com base nas alíquotas e regulamentações aplicáveis. O beneficiário da renda é quem, em última instância, arcará com a carga tributária. O valor retido na fonte é um adiantamento do imposto devido pelo beneficiário na declaração de imposto de renda.

A manifestação de vontade do contribuinte desempenha um papel fundamental nas relações jurídicas, principalmente no âmbito fiscal e tributário. Ela se refere à expressão de vontade do indivíduo ou empresa em cumprir suas obrigações fiscais, como o pagamento de impostos, a apresentação de declarações e a conformidade com as normas tributárias. O contribuinte expressa sua vontade de cumprir com suas obrigações fiscais ao apresentar sua declaração de imposto de renda, fornecendo informações precisas sobre sua renda e patrimônio. O ato de pagar impostos é uma manifestação clara de cumprimento das obrigações fiscais. O contribuinte demonstra sua intenção de obedecer à legislação tributária ao efetuar os pagamentos devidos. Quando o contribuinte discorda de uma determinação fiscal, ele pode contestá-la por meio de recursos administrativos ou judiciais, o que também é uma manifestação de sua vontade de buscar um resultado diferente. Empresas podem manifestar sua vontade de otimizar suas obrigações fiscais por meio do planejamento tributário, buscando estratégias legais para reduzir a carga tributária. A conformidade com todas as normas tributárias, como o cumprimento de prazos e a manutenção de registros precisos, reflete a intenção do contribuinte de agir de acordo com a lei.

Conceitos jurídicos indeterminados são termos ou expressões usados na legislação e no direito que não possuem uma definição precisa e objetiva, deixando espaço para interpretação e aplicação por parte das autoridades judiciais. Esses conceitos são deliberadamente amplos e abertos, o que lhes permite ser adaptados a uma variedade de situações e contextos. O uso do "bom senso" em algumas leis implica que as decisões devem ser tomadas com base no senso comum, mas o que constitui "bom senso" pode variar de acordo com as circunstâncias. Muitas leis mencionam o "interesse público" como critério para a tomada de decisões, mas o que constitui interesse público pode ser debatido e varia de acordo com o contexto. A noção de "razoabilidade" é frequentemente utilizada para avaliar a validade de ações ou decisões, mas o que é considerado "razoável" pode ser subjetivo. O princípio da "proporcionalidade" é empregado para avaliar se uma medida é adequada e necessária, mas a interpretação da proporcionalidade pode ser complexa.

A Contribuição do Seguro de Acidentes do Trabalho (SAT) é um tributo brasileiro que faz parte do sistema de seguridade social e tem como objetivo financiar as despesas decorrentes de acidentes e doenças ocupacionais, bem como aposentadorias especiais de trabalhadores expostos a riscos ambientais no ambiente de trabalho. O SAT está previsto na legislação brasileira e é regulamentado pela Previdência Social. A contribuição SAT é de responsabilidade das empresas, e sua alíquota varia de acordo com o grau

de risco que a atividade econômica da empresa apresenta em relação a acidentes de trabalho. Quanto maior o risco de acidentes, maior é a alíquota do SAT, e vice-versa. A classificação do grau de risco é feita a partir da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), que define as categorias de atividades econômicas e seus respectivos graus de risco.

A presunção de certeza e liquidez da dívida fiscal é um princípio fundamental no direito tributário, que estabelece que os valores declarados pelo Fisco, como a base de cálculo dos tributos devidos, são considerados corretos e incontestáveis, a menos que o contribuinte apresente provas em contrário. Em outras palavras, quando a administração tributária determina o valor de um tributo devido por um contribuinte, esse valor é presumido como certo e líquido, tornando-se uma dívida legalmente exigível. Para contestar ou modificar esse valor, o contribuinte deve apresentar provas concretas que demonstrem a incorreção da avaliação feita pelo Fisco.

A distribuição disfarçada de lucros, também conhecida como "elisão fiscal" ou "planejamento tributário abusivo", refere-se a práticas em que uma empresa busca reduzir sua carga tributária de forma inapropriada ou ilegal, disfarçando pagamentos que deveriam ser considerados como lucros como despesas dedutíveis. Isso ocorre quando a empresa busca evitar ou diminuir o pagamento de impostos sobre os lucros de maneira que não esteja de acordo com a legislação tributária.

O *Lucro Presumido* é um regime de tributação simplificado utilizado por algumas empresas no Brasil. Esse regime é uma alternativa ao Lucro Real e é mais adequado para empresas de menor porte, que não estão obrigadas a adotar o Lucro Real, ou que, por opção, decidem aderir ao Lucro Presumido. A principal característica do Lucro Presumido é a simplificação do cálculo dos tributos, especialmente do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). As empresas que optam por esse regime não precisam manter contabilidade tão detalhada quanto aquelas que adotam o Lucro Real. Em vez disso, o Lucro Presumido se baseia na presunção de que a empresa obteve um lucro mínimo, a partir do qual os impostos são calculados.

As pautas fiscais de valores, também conhecidas como tabelas fiscais de referência, são instrumentos utilizados em alguns sistemas tributários para determinar o valor tributável de bens, serviços ou transações quando não é possível determinar esse valor de

forma direta ou precisa. Elas são usadas para estimar o valor a ser utilizado como base de cálculo para a incidência de impostos ou contribuições. Em alguns casos, principalmente quando se trata de bens de difícil valoração, como produtos agrícolas, a administração tributária pode estabelecer pautas fiscais que determinam o valor mínimo ou máximo a ser considerado para o cálculo de impostos sobre vendas. Para bens importados, as pautas fiscais podem ser usadas para determinar o valor aduaneiro dos produtos, que servirá como base para o cálculo de impostos de importação.

O *diferimento de tributo* é uma prática que permite adiar o pagamento de determinados tributos para um momento posterior, em vez de serem pagos imediatamente quando ocorre o fato gerador que os torna devidos. Isso significa que o contribuinte, em vez de desembolsar o valor do tributo no momento da ocorrência do fato gerador, pode postergar o pagamento para um período subsequente. Essa postergação do pagamento pode ser temporária ou permanente, dependendo da legislação tributária do país. Em geral, o diferimento temporário ocorre em situações específicas em que se reconhece que o contribuinte pode enfrentar dificuldades financeiras se for obrigado a pagar o tributo imediatamente. Esse diferimento é, muitas vezes, concedido por meio de regimes especiais ou regimes de parcelamento de tributos.

A *substituição tributária regressiva* é um mecanismo de cobrança de tributos utilizado em alguns sistemas fiscais para transferir a responsabilidade do recolhimento de impostos de uma etapa anterior da cadeia produtiva para uma etapa posterior. Isso significa que, em vez de cada participante da cadeia ser responsável por recolher o imposto correspondente à sua operação, um único participante, geralmente o fabricante ou importador, é designado como o responsável pelo recolhimento do tributo em nome de todos os demais elos da cadeia.

O *desconto simplificado no Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF)* é uma opção disponível para os contribuintes que facilita a declaração de seus rendimentos anuais e permite a dedução simplificada de despesas, substituindo todas as deduções detalhadas que normalmente seriam declaradas. Em vez de detalhar e comprovar todas as despesas dedutíveis, como educação, saúde, despesas com dependentes, entre outras, o contribuinte pode optar por uma dedução padrão, que é um percentual fixo (que pode variar a cada ano fiscal) aplicado sobre sua base de cálculo, geralmente limitada a um valor máximo. Essa dedução simplificada é considerada automaticamente no cálculo do imposto a ser pago. O desconto simplificado simplifica o processo de declaração, poupando os

contribuintes do trabalho de reunir e comprovar todas as despesas dedutíveis, o que pode ser demorado e complexo. O desconto simplificado tem um limite máximo de dedução, que é estabelecido pela Receita Federal. Caso o contribuinte tenha despesas dedutíveis que excedam esse limite, pode ser mais vantajoso optar pelo modelo de declaração completa, no qual todas as despesas detalhadas podem ser consideradas. Mesmo no desconto simplificado, as despesas com dependentes são consideradas, o que pode ser vantajoso para quem possui muitos dependentes.

Um *regime de retenção tributária* é um sistema em que um terceiro, geralmente uma empresa ou entidade, é responsável por reter e recolher parte do imposto devido por outra entidade ou indivíduo, antes que esse imposto chegue ao órgão fiscalizador. Isso é feito por meio da retenção de um percentual do valor do pagamento a ser efetuado, que é posteriormente repassado ao fisco.

A *solidariedade tributária* é um conceito do direito tributário que se refere à responsabilidade conjunta de dois ou mais contribuintes pelo pagamento de um tributo. Isso significa que, em casos de solidariedade, o órgão fiscalizador pode cobrar o tributo de qualquer um dos devedores solidários, que são conjuntamente responsáveis pelo pagamento integral da dívida tributária. Vários devedores são considerados responsáveis conjuntamente pelo pagamento do tributo. Por exemplo, em uma operação de compra e venda, tanto o comprador quanto o vendedor podem ser responsabilizados solidariamente pelo pagamento do imposto devido, dependendo da legislação aplicável. O credor tributário tem a opção de cobrar o tributo de qualquer um dos devedores solidários. Isso significa que o órgão fiscalizador pode escolher a quem cobrar, facilitando a cobrança, mas, ao mesmo tempo, deixando os devedores em uma posição vulnerável. A responsabilidade solidária pode ser transferida para outra parte. Isso ocorre quando um contribuinte, originalmente responsável pelo tributo, transfere essa responsabilidade a terceiros, que se tornam solidários pelo pagamento.

O *lançamento por homologação* é um dos métodos de lançamento de tributos utilizado em sistemas fiscais, onde a autoridade tributária delega a responsabilidade de apurar e pagar os tributos ao próprio contribuinte. Em outras palavras, o contribuinte é encarregado de calcular, declarar e pagar o imposto devido de acordo com sua própria avaliação. O contribuinte tem autonomia para calcular o valor do tributo que deve ser pago, com base em suas operações e registros contábeis. O contribuinte deve apresentar declarações periódicas ao fisco, informando os valores calculados e devidos dos tributos.

Além da declaração, o contribuinte deve cumprir todas as obrigações acessórias, como manter registros contábeis e fiscais adequados e fornecer documentação de suporte quando solicitado pelo fisco.

A taxa tributária de resíduos sólidos domiciliares é uma cobrança local feita por algumas administrações municipais para financiar a coleta, o tratamento e a gestão dos resíduos sólidos gerados pelos domicílios dentro de seus territórios. Essa taxa é uma fonte de receita para as prefeituras, que a utilizam para cobrir os custos associados à gestão dos resíduos urbanos.

A compensação tributária é um mecanismo previsto na legislação tributária que permite que um contribuinte utilize créditos fiscais acumulados para quitar ou abater dívidas tributárias com o mesmo órgão ou entidade fiscalizadora. Em outras palavras, a compensação permite que valores que o contribuinte tem a receber do fisco sejam utilizados para quitar seus débitos tributários.

A transação tributária federal é um instrumento previsto na legislação brasileira que permite a negociação de dívidas tributárias com a União Federal. Trata-se de um mecanismo que possibilita ao contribuinte a renegociação de seus débitos fiscais mediante o estabelecimento de condições especiais, tais como descontos, prazos diferenciados, parcelamentos e formas de quitação facilitada. A transação tributária visa tanto à regularização da situação fiscal do contribuinte quanto à recuperação de créditos tributários por parte da União.

O *Programa de Recuperação Fiscal (Refis)* é uma iniciativa de âmbito federal ou estadual que visa permitir que empresas e pessoas físicas em situação de inadimplência com suas obrigações fiscais possam regularizar sua situação, geralmente mediante a renegociação de dívidas tributárias. Esses programas oferecem condições especiais, como descontos, prazos estendidos e parcelamentos facilitados, com o objetivo de incentivar os contribuintes a regularizar sua situação fiscal e, ao mesmo tempo, recuperar recursos para os cofres públicos.

A substituição tributária "para frente" é um mecanismo no qual a responsabilidade pelo cálculo e recolhimento do imposto é transferida para um participante posterior na cadeia de circulação de mercadorias ou serviços. Em outras palavras, a empresa que adquire um produto ou serviço é responsável por calcular e recolher o imposto não apenas

sobre sua própria operação, mas também sobre as operações subsequentes que envolvem esse produto ou serviço.

A arrecadação do Imposto de Renda na fonte que supõe a ocorrência de um fato gerador futuro é um mecanismo fiscal que permite ao órgão tributário antecipar a arrecadação do imposto antes do evento que efetivamente gera a obrigação tributária. Isso ocorre quando, por diversos motivos, é conveniente para a administração tributária coletar parte ou a totalidade do imposto devido antes do fato gerador ocorrer.

Os regimes especiais em que se delega ao Poder Executivo a criação de pautas de valores são mecanismos adotados em alguns sistemas fiscais para determinar os valores de referência usados no cálculo de tributos, em vez de depender unicamente de valores de mercado ou de preços reais de bens e serviços. Esses regimes podem ser aplicados a diferentes tipos de impostos e têm o objetivo de estabelecer critérios mais simples e uniformes para a apuração de tributos, especialmente em setores onde os preços ou valores de mercado podem ser voláteis ou difíceis de determinar com precisão.

As tabelas de valores de veículos automotores são instrumentos utilizados em sistemas fiscais para determinar os valores sobre os quais os impostos incidentes sobre veículos, como o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), são calculados. Essas tabelas são criadas para estabelecer os valores de referência dos veículos, com base em critérios específicos, que servem como base para o cálculo dos tributos.

Os mecanismos da praticabilidade tributária se aproximam do pluralismo jurídico, pois como dito, o pluralismo jurídico pode ser entendido como a existência de diferentes mecanismos jurídicos que se aplicam a uma mesma situação em um contexto social.

Essa simples conceptualização do pluralismo não atrai para a praticabilidade a pecha de pluralista mas sim de pluralidade, como se viu a praticabilidade é uma pluralidade de técnicas de abstração generalizantes a serviço da confiança e da desconfiança do Estado com seu cidadão e não como categorias jurídicas do pluralismo pois a praticabilidade tributária não cria diferentes ordens jurídicas mas deriva da mesma ordem jurídica.

Estamos vivenciando uma gradual e inevitável quebra de paradigma em todos os níveis do conhecimento humano e, desse modo também, o Direito, bem como todos os

seus ramos, estão sendo afetados pela tecnologia que muda nossas vidas cotidianas. A noção de propriedade ganha outras cores. As relações jurídicas mudam de plataforma. As infrações penais mudam de crime e de criminoso. As relações de trabalho ganham novas ferramentas e novas formas de organização de trabalho. Podemos encontrar inclusive a chamada relação algorítmica como uma nova forma de interação pessoal. E esse é o ponto. A tecnologia e a inteligência artificial fazendo parte de forma intensa cada dia mais e em todos os cantos.

O Sistema tributário e os sistemas de IA devem conviver de modo harmônico. A tendência é de que teremos sempre a motivação da arrecadação tributária para abastecer os cofres públicos para atender as necessidades públicas. É a lógica do contrato social que aderimos em razão de nossa condição de cidadãos. E essa lógica é um processo tenso. Ninguém gosta de pagar tributo quando não sente a bilateralidade da relação com o Estado. E o Estado tem a obrigação de exigir daquele que realiza as hipóteses tributárias a exação dali derivada.

A **praticabilidade tributária**, como já dito alhures, tem como escopo principal reduzir as complexidades da atividade tributária. Nesta tentativa de redução das complexidades estão inseridas uma série de técnicas legislativas e interpretativas para alcançar um fim maior: manutenção da arrecadação e simplificação da alta carga tributária que podem significar dificuldades de ambos os lados dessa relação, isto é, cidadão e Estado, pois de um lado a necessidade de arrecadar (Estado) e de outro a necessidade de uma arrecadação justa (cidadão).

Dentre os vários tributos – impostos, taxas, contribuição de melhorias, empréstimo compulsório e as taxas – utilizou-se o imposto de renda pessoa física, em razão das peculiaridades da sua natureza jurídica e que poderá ajudar a confirmar a tese de que é possível extrair um **Índice de Capacidade Contributiva** através do lastro eletrônico da inteligência artificial.

Na obra de Pierre Bourdieu existe um vasto território a ser explorado. Bourdieu foi um sociólogo que observou as interações sociais com espeque na tentativa de se fazer uma leitura “sofisticada” das classes sociais categorizando algumas formas de se alocar as pessoas de acordo com algumas posições que ocupam na sociedade.

Entende que a subjetividade do indivíduo e a objetividade da sociedade podem conviver de modo dialético entre os agentes sociais e a estrutura social mediado pelo

“habitus”. Para tanto aborda o sociólogo, o que chama de “habitus” como sendo uma “subjetividade socializada”, ou seja, é aquilo que incorporamos em nossas relações sociais e jurídicas e que podem revelar as práticas sociais individualizadas dentro de um contexto social.

Como pode-se observar, ao longo do até aqui estudado, as categorias atualmente estruturadas – igualdade, praticabilidade tributária, capacidade contributiva – padecem de um refinamento na busca do que se efetivamente se traduziria em aplicabilidade em dar tratamento diferenciado em razão das peculiaridades dos contribuintes.

A igualdade tributária, direito fundamental do contribuinte, é vilipendiada pelas técnicas de abstração generalizante da praticabilidade, com suas presunções e demais mecanismos de padronização, na busca da arrecadação como pode-se conferir. Também, a capacidade contributiva que tem como vetor a ideia de quem tem mais paga mais como proporcionalidade da carga tributária, acaba por ser relativizada, especialmente nos tributos sobre o consumo, tratando todos como se possuíssem a mesma capacidade econômica.

O mesmo se dá com o imposto de renda pessoa física que tem um critério material por demais aberto no que diz com o conceito de renda – por força do princípio da generalidade – e que implica na conexão do seu critério quantitativo, na base de cálculo, onde se encontram a renda imbricada à alíquota (com quatro faixas apenas), acabando por desrespeitar a capacidade contributiva efetiva e real do contribuinte. Dito de outro modo, o conceito de renda (complemento do critério material) serve de fundo para a base de cálculo e para a alíquota (critério quantitativo) e que, na exta dimensão que estão positivados, não atingem minimamente ao comando do art. 150 da CF que veda o tratamento igual para contribuintes em situação fática desigual.

É preciso, então, estar atento as situações de insegurança que esse volume de dados e, como dito, sensíveis, pode acarretar eventuais danos na utilização destas informações e que deverão implicar em um cuidado no manuseio destes dados pelo Estado. Surge aí a necessidade de se adentrar na segurança jurídica, primeiramente como um direito fundamental e depois com ferramentas da própria inteligência artificial pode proporcionar.

Para o que importa para este estudo, os sistemas de inteligência artificial e os dados que terão acesso e suas informações ali contidas, devem ter mecanismo de segurança, como valor fundante da relação jurídica tributária algorítmica, pois estaríamos expostos e vulneráveis na troca e manipulação destes dados.

Essa segurança referida se condensa em segurança jurídica, pois somos ávidos por segurança que deve ser instrumentalizada com mecanismos de proteção, eis, portanto, a segurança Jurídica.

A instrumentalização do valor segurança que necessitamos em nossas relações jurídicas e digitais diárias, pode ser traduzida na segurança jurídica como vetor de nossa autodeterminação na pacificação social que o direito proporciona.

Os mecanismos de atribuição de segurança jurídica encontram-se na legalidade prévia das prescrições normativas. É o ideal de previsibilidade que tal princípio tem como funtor deôntico. Para que o sujeito sinta-se seguro com seus dados digitais é preciso previsibilidade um sistema seguro na manipulação e obtenção destes dados.

Há uma densa aplicabilidade da segurança jurídica em termos de previsibilidade e efetividade de seus comandos, especialmente no trato de dados sensíveis dos sujeitos que estarão à disposição do Estado

Dentro destas constatações sobre a segurança jurídica a questão que surge é se existe algum mecanismo que outorgue a segurança nas relações jurídicas algorítmicas entre Estado e cidadão como uma ferramenta de atribuição de segurança nestas operações digitais.

A tecnologia *blockchain* foi criada juntamente com as criptomoedas para dar segurança no registro das operações realizadas. Funciona como uma espécie de base de registro das operações que podem ser utilizadas como uma corrente de blocos que se conectam pelos códigos que geram.

Essa ferramenta de segurança está a serviço de uma atribuição de segurança funcionando como um livro razão contendo todas as transações ali alocadas, por isso o nome de bloco.

Pode-se perceber que o uso destas tecnologias conjuntas podem trazer a segurança desejada no registro das relações jurídicas entre Estado e cidadão através dos sistemas de inteligência artificial, afinal, as constantes mudanças dos suportes fáticos digitais é algo inevitável.

E, para o final deste estudo, podemos aferir que é possível chegar-se a um índice de capacidade contributiva adotando o suporte do rastro eletrônico por nós deixado, a revelar a exatidão, ou ao menos a redução das nossas desigualdades.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. 2. Rio de Janeiro Forense 2019.

ABRÃO, Alexandre Magno. *Letra de Lutar pelo que é meu* © Universal Music Publishing Group, Sony/ATV Music Publishing LLC.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

ANTONOV, Mikhail. *Em Busca Do Pluralismo Jurídico Global*. Revista de Direitos Fundamentais & Democracia, Unibrasil, Curitiba, v. 26, n. 1, p. 238-257, jan./abr. 2021.

ASIMOV, Isaac. *Eu, robô*. São Paulo: Aleph, 2014.

ASSIS, Machado de. *Obras Completas de Machado de Assis I: Romances Completos* (Edição Definitiva). Edição do Kindle.

ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

ATALIBA, Geraldo. *Lançamento – procedimento regrado. Estudos e parecer de direito tributário*. São Paulo. RT, 1978. v. 2.

ATALIBA, Geraldo. *Avaliação de Imóveis para lançamento de imposto – Ato administrativo por natureza – caráter regulamentar da planta de valores – Atualização de valores imobiliários*. Revista de Direito Tributário, São Paulo: RT, ano 3, n. 7/8, p. 36-59, jan./jul. 1979.

ATIENZA, Manuel. *As razões do direito: teoria da argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2016.

ÁVILA, Humberto. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e de conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

_____. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

_____. *Teoria da Igualdade Tributária*. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito de Administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, São Paulo.

BANDEIRA, Manuel. *Itinerário de Pasárgada*. In: *Poesia e prosa completa*. Rio de Janeiro: Nova Aguilar, 1993

BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. *Escrevendo um romance por meio dos precedentes judiciais: uma possibilidade de segurança jurídica para a jurisdição constitucional brasileira*. A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional, Belo Horizonte, ano 14, n. 56, p. 177-207, abr./jun. 2014.

BARRETO. Aires F. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2 ed. São Paulo, Max Limonad, 1998.

BARRETO. Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda – Pessoa Jurídica*. Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BIANCO, João Francisco. *O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil*. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BITENCOURT. Caroline Müller. FRIEDERICH. Denise. Bittencourt. *A DINÂMICA DO FEDERALISMO BRA-SILEIRO NO TEMA DAS POLÍTICAS PÚBLICAS, CONTROLE SOCIAL E A COVID-19*. Revista de Direitos Fundamentais & Democracia, Curitiba, v. 25, n. 3, p. 49-77, set./dez. 2020

BITENCOURT. Caroline Müller. GABARDO. Emerson. *O mito da subsidiariedade e as reformas do estado social: Um brainstorm sobre o Governo e a Administração no Brasil atual*.

BONILHA, Paulo Celso B. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1997.

BOURDIEU, Pierre. *Sociologia geral*, Vol. 1: lutas de classificação: Curso no Collège de France (1981-1982). 2020. 1o ed, Editora Vozes.

BOURDIEU, Pierre. *Sociologia geral*, vol. 2. Editora Vozes. Edição do Kindle.

BOURDIEU, Pierre. (1986). *The forms of capital*. In: Richardson, J., Handbook of Theory and Research for the Sociology of Education. Westport, CT: Greenwood: 241–58.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Direito tributário aplicado*. São Paulo Grupo Almedina 2020.

BUSSAB, Wilton de O.; MORETTIN, Pedro A. (2010). *Estatística Básica*. 6 ed. São Paulo: Saraiva.

CABRAL, Antônio da Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo, Saraiva, 1993.

CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 4ª edição. Editora Saraiva, 2022.

CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

CARNEIRO. Claudio. LEMOS. Marcos A. F. *O Movimento Pós-Positivista e a “visão” Neoconstitucionalista da Ponderação: a valoração de princípios em Robert Alexy*. Revista de Direitos Fundamentais & Democracia. Jul/Dez 2012.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Presunções no Direito Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 9: Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Centro de estudos de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1984. p. 1-33.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade – Igualdade e capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, Cristiano Rosa. *Ficções jurídicas no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 4.ªEd. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 3 ed., São Paulo: Noeses, 2009,

CHAGAS, Edgar Thiago de Oliveira. *Blockchain: a revolução tecnológica e impactos para a economia*. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 04, Ed. 03, Vol. 07, pp. 110-144. Março de 2019. ISSN: 2448-0959.

CHAMUSCA, Marcello ; CARVALHAL, Márcia . *Comunicação e Relações Públicas e a Gestão dos Rastros Digitais no contexto da Ciberdemocracia*. REVISTA CYCLAS , v. 10, p. 345-358, 2019.

CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. São Paulo: Max Limonad.

CHRISTIAN, Brian; GRIFFITHS, Tom. *Algoritmos para viver: a ciência exata das decisões humanas*. São Paulo: Companhia das Letras, 2017. Edição do Kindle.

CLÈVE, Clèmerson Merlin; LORENZETTO, Bruno Meneses. *Governo Democrático e Jurisdição Constitucional*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

_____. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributário e direitos do contribuinte*. São Paulo; Malheiros, 2007.

_____. *O princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CUNHA, Carlos Renato. *Legalidade, Presunções e Ficções Tributárias: do mito à mentira jurídica*. *Direito Tributário Atual*, v. 36, p. 89-108, 2016.

_____. *O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo: Limites da Praticabilidade Tributária*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

_____. *Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica* / Carlos Renato Cunha; orientadora: Betina Treiger Grupenmacher. – Curitiba, 2019.

DEL FIORENTINO, Marcelo Fróes. *As Principais guerras fiscais no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro: identificação, análise e apresentação de soluções de conformidade (fundamentalmente) com os decisórios provenientes do egrégio Supremo Tribunal Federal*. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 202. São Paulo: Dialética.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 3 ed. Atual e ver. Belo Horizonte: 2018.

DINIZ FILHO, J. W. F. . *Análise dos efeitos do impacto da arrecadação do simples nacional na economia brasileira no período de 2007 a 2018*. Revista de auditoria, governança e contabilidade, v. 6, p. 1-15, 2018.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução e notas Nelson Boeira. - São Paulo : Martins Fontes, 2002.

EFING, A. C. QUEVEDO, Josemari. P. . *O dever de informar o consumidor face à emergência dos produtos nanotecnológicos*. Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil), v. 23, p. 5-27, 2018.

FANTIN, Monica. *“Nativos e imigrantes digitais” em questão: crianças e competências midiáticas na escola*. Passagens: Revista do Programa de Pós-graduação em Comunicação - UFC, Fortaleza (CE), v. 7, n. 1, p. 5-26, 2016.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2001.

FERRAGUT, Maria Rita. *Fato gerador presumido*. Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: RT, ano 4, n. 16, p. 68-85, jul./set. 1996.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Equiparação – CTN, Art. 51*. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo: RT, ano 7, n. 28, p. 109-114, jul.-set. 1999.

FILLA, Bianca Camila dos Santos. ARBOS. Kerlay Lizane. *A inteligência artificial e as decisões automatizadas: A lei geral de proteção de dados como mecanismo de proteção ao direitos fundamentais*. in: Francieli K. Morbini; Luciane Sobral. (Org.). *As Interfaces dos Direitos Fundamentais*". 1ed.Curitiba: Instituto Memória, 2020, v. 1, p. 01-235.

FISCHER, Octavio Campos. *Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações*. NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.30, n.1, 2010, p.125-160.

FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, M. A. *Regra matriz de incidência tributária. Segurança jurídica e a base de cálculo do iptu*. Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil), v. 22, p. 273-293, 2017.

FOLLONI, André. *A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do problema*. Revista Direitos Humanos Fundamentais, Osasco, jan-jun/2014, ano 14, n.1, pp. 63-91.

FONSECA. Ricardo Marcelo. *Introdução teórica à história do direito* / Ricardo Marcelo Fonse-ca. Imprensa: Curitiba, Juruá, 2012.

FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade: Direito ao Futuro*. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

FREITAS, Juarez. FREITAS, Thomas Bellini. *Direito e inteligência artificial: Em defesa do humano*. Ed. Fórum. 2020.

GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

GRENFELL, Michael. *Pierre Bourdieu: conceitos fundamentais*. Editora Vozes. Edição do Kindle.

GROSSI, Paolo. *História da Propriedade e Outros Ensaio*s. Tradução de Luiz Ernani Fritolli e Ricardo Marcelo Fonseca. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

GUIESELER JUNIOR, Luiz Carlos. *Do Direito Fundamental à Segurança e a Prescrição Intercorrente em Matéria Tributária*. 1. ed. Curitiba: ìthala, 2022. v. 1. 130p.

_____. *Direito Falencial*. Curitiba: Intersaberes, 2021.

HABERMAS, Jürgen. *A inclusão do outro: Estudos de teoria política*. São Paulo: Loyola, 2002.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Tradução de Flávio Beno Siebeneichler. 2. ed. v. I. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

HACHEM, Daniel Wunder. *A maximização dos direitos fundamentais econômicos e sociais pela via administrativa e a promoção do desenvolvimento*. Revista de Direitos Fundamentais e Democracia, v. 13, n. 13, Curitiba, UniBrasil, p. 340-399, jan./jun. 2013.

_____. *A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico: reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro*. A&C. REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO & CONSTITUCIONAL (IMPRESSO), v. 53, p. 133-168, 2013.

HARET, Florence Cronemberger. *Presunções no direito tributário: teoria e prática*. São Paulo, Noeses, 2012.

HENRIQUE, Lisiane Aguiar; GOMES, Magno Federici. *As dimensões da sustentabilidade na formação do indivíduo e o indivíduo invisível*. Revista de Direitos Fundamentais & Democracia, Curitiba, v. 23, n. 1, p. 87-106, jan./abr. 2018.

HOBBS, Thomas. *Leviatã*. 2. ed. São Paulo: Martin Claret, 2012,

IHERING, Rudolf von. *A Luta pelo Direito*. Montecristo Editora. Edição do Kindle.

KOENIGKAM-SANTOS M, Ferreira-Júnior JR, WADA DT, TENÓRIO APM, NOGUEIRA-BARBOSA MH, AZEVEDO-MARQUES PMA. *Inteligência artificial, aprendizado de máquina, diagnóstico auxiliado por computador e randômica: avanços da imagem rumo à medicina de precisão*. Radiol Bras. 2019 Nov/Dez; 52(6):387–396.

KURZWEIL, Ray. *A singularidade está próxima: quando os humanos transcendem a biologia*. São Paulo: Iluminuras, 2018.

LOCKE, John. *Dois Tratados sobre o Governo*. Trad. Julio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LORENZETTO, Bruno Meneses; KOZICKI, Katya. *Constituindo a constituição: entre paradoxos, razões e resultados*. Revista Direito GV, v. 11, p. 623-648, 2015.

LUHMANN, Niklas, *Confiança*. Barcelona: Anthropos; México: Universidad Iberoamericana; Santiago do Chile: Instituto de Sociologia. Pontificia Universidad Católica de Chile, 1996.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 40. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 12. ed. Barueri [SP]: Atlas, 2022.

MAGRANI, Eduardo. *A internet das coisas* / Eduardo Magrani. — Rio de Janeiro: FGV Editora, 2018

MALISKA, Marcos Augusto. *Fundamentos da Constituição. Abertura. Cooperação. Integração*. Curitiba: Juruá, 2013.

_____. *Pluralismo Jurídico e Direito Moderno. Notas para pensar a racionalidade jurídica na modernidade*. 2. Ed. rev. ampl. Curitiba-PR: Juruá, 2022. 244p.

MARCUSE, Herbert. *Eros e Civilização – Uma interpretação Filosófica do Pensamento de Freud*. Tradução de Álvaro Cabral. 8ª ed., Rio de Janeiro: Zahar, 1981a.MA

RIMPIETRI, F. F.. *Pink Tax e os Direitos das Consumidoras*. DIREITO UNIFACS, v. 206, p. x, 2017.

MARTIN, Samuel Antônio. *Visão interpretativa de reforma tributária progressiva conciliada ao dever de pagar tributos*. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 05, Ed. 08, Vol. 14, pp. 49-63. Agosto de 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.

MARX, Karl. ENGELS, Friedrich. *Manifesto comunista*. Organização e introdução Osvaldo Coggiola; [tradução do Manifesto Álvaro Pina e Ivana Jinkings. 1. ed. revista São Paulo, SP: Boitempo, 2010.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. Ed. São Paulo: Malheiros Ed., 1997.

Mello, Fernando Figueiredo. *Tributação e segurança jurídica: a importância para o Brasil de uma eficiente rede de proteção*. São Paulo, 2019.

MELO NETO, João Cabral de. *Morte e vida Severina: e outros poemas para vozes*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1996.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1995.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional* - 7ª ed. 2012. São Paulo: Saraiva.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Federalismo Fiscal: Brasil-Alemanha*. São Paulo: FGV Projetos. P. 25-61; 145-234

MILL, John Stuart. *Utilitarismo*. Porto: Porto Editora, 2005.

MONTEIRO, José Marciano. *10 lições sobre Bourdieu*. Editora Vozes. Edição do Kindle.

- MONTESQUIEU. *O espírito das leis*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 35^a. ed. São Paulo: Atlas, 2019,
- MORAIS, Izzabelly Soares. GONÇALVES, Priscila de Fátima. LEDUR, Cleverson Lopes. JUNIOR, Ramiro Sebastião Córdova. SARAIVA, Maurício de Oliveira. FRIGERI, Sandra Rovená. *Introdução a Big Data e Internet das Coisas (IoT)*. Porto Alegre: SAGAH, 2018.
- MOTTA, Fabrício; FREITAS, Leonardo Buíssa; LISBÔA, Mateus Rocha de. *O tensionamento entre Estado e economia no contexto do constitucionalismo democrático: análise da função regulatória e o atual estágio jurídico e econômico do Brasil*. Revista de direitos fundamentais & democracia (UniBrasil) [Recurso Eletrônico]. Curitiba, v.25, n.3, set./dez. 2020.
- NERIS, Brenda Borba dos Santos. *Políticas fiscais e desigualdade de gênero: análise da tributação incidente nos absorventes femininos*. Revista de Filosofia do Direito, do Estado e da Sociedade - FIDES, Natal, v. 11, n. 2, p. 743-759, 2020, p. 74
- NEUMARK. Fritz. *Principios de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2. Ed. 1994.
- NIETZSCHE, Friedrich. *Assim falou Zaratustra*. Mimética. Edição do Kindle.
- NORONHA, A. L. S.; FERREIRA, F. L. ; CHRISTINO, J. M. M. . *Oportunismo do Mercado, Precificação, Discriminação e Gênero: Uma Revisão Sistemática sobre o Pink Tax*. In: XLIV ENCONTRO DA ANPAD - EnANPAD, 2020, online. XLIV ENCONTRO DA ANPAD - EnANPAD 2020, 2020.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de, HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. 4^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- ORWELL, George. 1984. São Paulo: IBEP, 2003.
- PARETO. Vilfredo. *Manual de Economia Política*. São Paulo, Abril Cultural, col. Os economistas, 2 dois volumes 1984.
- PASETTI. Marcelo. *Inteligência artificial aplicada ao direito tributário: um novo modelo na construção de uma justiça fiscal?* Editora Lumen Juris, 2019.
- PAULA, Daniel Giotti de . *A Praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade*. 1. ed. Rio de Janeiro: Multifoco, 2018. v. 1., pg. 31.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 12. São Paulo Saraiva Jur. 2021.
- PLATÃO. República. Rio de Janeiro: Editora Best Seller, 2002. Tradução de Enrico Corvisieri.
- PEIXOTO. Fabiano Hartmann SILVA. Roberta Zumblick Martins da. *Inteligência artificial e direito*. 1.ed. – Curitiba: Alteridade Editora, 2019.
- PENSADORES. *Stuart Mill e Bentham*. 3 ed. São Paulo: Abril Cultural, 1984.
- PILKINGTON. M. *Blockchain technology: principles and applications. research handbook on digital transformations*, edited by f. xavier ollerós and majlinda zhegu.

PISCITELLI, Tathiane. *Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está Pronto para aderir às Orientações da OCDE?* Revista Direito Tributário Atual, n.43. Ano 37. p. 527-547. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI* (p. 806). Intrínseca. Edição do Kindle.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Parte Geral. Tomo III. 2 ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. Parte Geral, t. III.

PROUDHON, Pierre-Joseph. *O que é a propriedade?* 2ª edição. Lisboa, Editorial Estampa, 1975.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

RAWLS, John, *Uma Teoria da Justiça*. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves – São Paulo: Martins Fontes, 2. Ed. 2002.

RAMIDOFF, Mário Luiz. TRIBERT. Cesare. *Stalking: atos persecutórios obsessivos ou insidiosos*. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito 2017

REIS, Elcio Fonseca. *Federalismo fiscal: competência concorrente e normas gerais de direito tributário*. Belo Horizonte; ed. Mandamentos, 2000.

RIBEIRO, Lucas. MENDIZABAL. Odorico. *Introdução à Blockchain e Contratos Inteligentes*, Repositório Institucional. UFSC.

RIBEIRO, R. L. *Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil*. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento , v. 3, p. 1-39, 2015.

ROCHA, Eduardo Moraes da. *Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária*. São Paulo: Noeses, 2016.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. Porto Alegre: L&PM, 2012.

ROSSO, P. S. *TRIBUTAÇÃO E SOLIDARIEDADE NO ESTADO BRASILEIRO*. Revista Direitos Fundamentais & Democracia, [S. l.], v. 5, n. 5, 2009. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/231>.

SANDEL, Michael. *Justiça. O que é fazer a coisa certa*. 9 ed. Rio de Janeiro:

_____. *A tirania do mérito: o que aconteceu com o bem comum?* 2.ª ed. – Rio de Janeiro: Civilização V=Brasileira, 2020

SANTOS, Boaventura de Sousa. *Direitos humanos, democracia e desenvolvimento* [livro eletrônico] / Boaventura de Sousa Santos, Marilena Chaui. - 1. ed. -- São Paulo: Cortez, 2014.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. *Fomento: administração pública, direitos fundamentais e desenvolvimento*. Curitiba: Íthala, 2019.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. LIMA, MARIA CRISTINA CRUZ . *As parcerias da administração pública com os particulares como alternativa ao desenvolvimento nacional sustentável*. Revista Eletrônica Direito E Política, v. 14, p. 42-72, 2019.

SCHIER, Paulo Ricardo. *Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo*. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, n. 4, out./dez. 2005.

SCHOLANTE, L. F. *Diretrizes constitucionais da tributação no Estado Brasileiro e os reflexos econômicos do sistema legal tributário vigente*. REVISTA TRIBUTÁRIA E DE FINANÇAS PÚBLICAS, v. 144, p. 177, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. *Manual de Direito Tributário*. 13ª edição, Grupo GEN, 2023.

SEN, Amartya Kumar. *Desenvolvimento como liberdade*. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

_____. *Desigualdade reexaminada*. Trad. de Ricardo D. Mendes. Rio de Janeiro: Record, 2001.

SILVA, Luis Virgílio Afonso da. *Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção*. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais, Belo Horizonte, n. ja/ju 2003, p. 607-630, 2003.

_____. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2. ed. Malheiros, São Paulo, 2010.

SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1987. v.2,

SOARES da SILVA, Whesley Ramos. *Princípio da capacidade contributiva: um instrumento de políticas públicas voltadas à promoção do desenvolvimento regional com justiça social*, Âmbito Jurídico.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM*. Revista de Direito Público, São Paulo: RT, n 11, p. 23, 1970.

SOUZA Jackson É. G., João V. G. RICARTE, Náthalee C. A. LIMA. *Algoritmos de Ordenação: Um Estudo Comparativo*. Anais do Encontro de Computação do Oeste Potiguar ECOP/UFERSA 2017 ISSN 2526-7574 – Pau dos Ferros/RN, v. 1, p. 166-173, jun. 2017.

SOUZA, Celina. *Políticas Públicas: Uma Revisão da Literatura*. Sociologias (UFRGS), Porto Alegre, v. 8, n.16, p. 20-45, 2006.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Um caso de ficção legal no Direito Tributário: a pauta de valores comobase de cálculo do ICM*. Revista de Direito Público, São Paulo, v. 11, p. 13-32, 1970.

STEIBEL, F. ; VICENTE, V. ; JESUS, Diego Santos Vieira de . Possibilidades e potenciais da utilização da Inteligência Artificial. In: FRAZÃO, A.F; MULHOLLAND, Caitlin.. (Org.). *Inteligência Artificial e Direito*. 1ed.São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, v. 1, p. 1-720.

TELES PIRES, Terezinha Inês. *TEORIAS DA ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA E A PRÁTICA DIS-CURSIVA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: Metodologias Analíticas e Estudo de Casos (AC 4.070/DF e ADI 5526/DF)*. Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil), v. 24, p. 102-127, 2019.

TEODOROVICZ, Jeferson. *A problemática da tipologia de princípios e regras no ordenamento jurídico positivo*. Revista Direitos Fundamentais & Democracia / Faculdades Integradas do Brasil. Curso de Mestrado em Direito da UniBrasil. – v.1, n.1 (jan./jun. 2007) UniBrasil, 2007.

TEODOROVICZ, Jeferson. *O Direito Tributário Brasileiro e a Interdisciplinaridade: Perspectivas, Possibilidades e Desafios*. Revista Direito Tributário Atual, (48), 2023. 568–637.

TIPKE, Klaus. *Princípio da Igualdade e a Ideia de Sistema no Direito Tributário*. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 517-527

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris ed., 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas: *Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova do direito tributário*. São Paulo. Noeses, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. *A justiça dos tributos. Justiça fiscal*. Belo Horizonte: Del-Rey, 2016.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Presunções no direito tributário*. Caderno de pesquisas tributárias. São Paulo: Resenha tributária, nº 9, p.5, 1984.

VIEIRA, Antônio. *Sermões Padre Antônio Vieira*. Organização e introdução: Alcir Pécora. São Paulo: Hedra, 2000. 661 p. Tomo 1.

VIEIRA, José Roberto. *O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade!* In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia (Coord.). *Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

WEBER, Max. *Coleção Os Pensadores*. São Paulo. Abril Cultural: 1980, 268 p.

WOLKMER, Antônio Carlos. *Pluralismo Jurídico. Fundamentos de uma Nova Cultura no Direito*. 4a ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *As Repercussões da Inteligência Artificial na Teoria da Tributação*. Revista Direito Tributário Atual, n.43. Ano 37. p. 484-500. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

VOLTAIRE. *Dicionário filosófico*, trad. Libero Rangel del Tarso, Rio de Janeiro: Ediouro, 1993.

XIMENES, Fernando Braz. *O princípio da capacidade contributiva e sua relação com os princípios que implementam a justiça fiscal*, Boletim Jurídico.

