

CADERNO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

REGULAÇÃO ECONÔMICA E TRIBUTOS

Coordenação:

LILIAN ROSE LEMOS ROCHA

ISRAEL ROCHA LIMA MENDONÇA FILHO

RICARDO VICTOR FERREIRA BASTOS

CADERNO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

**REGULAÇÃO ECONÔMICA E
TRIBUTOS**

Coordenação

**Lilian Rose Lemos Rocha
Israel Rocha Lima Mendonça Filho
Ricardo Victor Ferreira Bastos**

**Brasília
2019**

CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA - UniCEUB

Reitor

Getúlio Américo Moreira Lopes

INSTITUTO CEUB DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO - ICPD

Diretor

João Herculino de Souza Lopes Filho

Diretor Técnico

Rafael Aragão Souza Lopes

Diagramação

Biblioteca Reitor João Herculino

Capa

UniCEUB

Documento disponível no link

www.repositorio.uniceub.br

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Caderno de Pós-Graduação em Direito : Regulação econômica e tributos /
coordenadores, Lilian Rose Lemos Rocha [et al.] – Brasília: UniCEUB :
ICPD, 2019.

156 p.

ISBN 978-85-7267-012-8

1. Direito Tributário. I. Centro Universitário de Brasília. II. Título.

CDU 336.22.1

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Reitor João Herculino

Centro Universitário de Brasília – UniCEUB

SEPN 707/709 Campus do CEUB

Tel. (61) 3966-1335 / 3966-1336

APRESENTAÇÃO

A regulação econômica pode ser desenvolvida de diversas formas, devendo ser destacado que a tributação é uma das formas mais adotadas no contexto dos diversos cenários econômicos existentes no mundo, o que reforça a necessidade de entender dos tributos podem impactar no cenário econômico e qual o papel deles no contexto atual. A tributação, além da função típica de arrecadar, o que visa a busca dos recursos necessários para a existência e manutenção do Estado, desempenha um papel como de atuação na regulação econômica, social e ambiental, o que representa sua função extrafiscal.

Tal cenário foi bem abordado pelos artigos apresentados pelos alunos que bem trataram desse cenário de atuação extrafiscal da tributação e dos preceitos econômicos aplicados ao direito, o que revela que a ciência jurídica não anda mais tão solitária como ramo do conhecimento. As discussões econômicas possuem cada vez mais espaço no poder judiciário, especialmente, quando o assunto é direito tributário, posto que a tributação ocupa um papel quantitativo muito considerável dentro de nossos tribunais, seja pelo número de demanda que se conhece, seja pelo impacto econômico envolvido nas causas.

Assim, o presente ebook é formado por diversos artigos relacionadas a temática da tributação e economia, especialmente, no que se refere regulação econômica por meio da tributação ou como consequência da adoção de determinadas políticas tributárias no país, o que reflete diretamente nos caminhos que o país adota e poderão ou não impactar no seu crescimento, abordando inclusive temas como economia digital e tributação que ainda carecem muito de estudos sobre o seu desenvolvimento.

Prof. Ricardo Bastos

SUMÁRIO

PRECATÓRIOS PARA COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS À LUZ DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO	05
<i>ANA CAROLINE MUNIZ TELLES; HELENA DE OLIVEIRA PINHEIRO</i>	
INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DE TRIBUTOS NA BASE DE CÁLCULO DE OUTROS TRIBUTOS	21
<i>ARTHUR MELO DE FREITAS</i>	
A ISENÇÃO DO ICMS PARA EMPRESAS COM BOAS PRÁTICAS CONSUMERISTAS	27
<i>DIEGO DOS SANTOS VICENTINI RIBEIRO</i>	
A DISCREPÂNCIA DA IRRESTRITA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NA ATUALIDADE	42
<i>ELGA PEDREIRA MENDES</i>	
ANÁLISE DA NATUREZA JURÍDICA DO AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO PAGO POR MEIO DE TÍQUETES ALIMENTAÇÃO OU CARTÃO ALIMENTAÇÃO E SUA INTEGRAÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA	58
<i>ANA REGINA MARQUES BRANDÃO; EMERSON HENRIQUE BELEM PENA</i>	
A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO COMO BASE PARA A REGULAÇÃO ECONÔMICA NO CONTEXTO VUCA	74
<i>ERIC DE SOUZA SANTOS MARQUES; SARAH FERNANDE</i>	
ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO	120
<i>MARCUS VINICIUS SILVEIRA DE SÁ</i>	
TRIBUTAÇÃO DO STREAMING NO BRASIL: ISS VS. ICMS	139
<i>MIKAEL LOPES DA SILVA; VLADIMIR GOMES CHAGAS</i>	

PRECATÓRIOS PARA COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS À LUZ DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

PRECATÓRIOS IN TAX COMPENSATION USING THE LAW ECONOMIC ANALYSIS

Ana Caroline Muniz Telles¹
Helena de Oliveira Pinheiro²

RESUMO

O presente artigo tem o objetivo de demonstrar a problemática que envolve o pagamento de precatórios e sua ineficácia, demonstrando a aplicabilidade da análise econômica do direito na possibilidade de utilização de precatórios para a compensação de dívidas tributárias. No jogo de compensação entre os Entes Federativos e os contribuintes é necessário avaliar bem as regras para que se obtenham resultados eficazes e satisfatórios.

Palavras-chave: Precatórios. Compensação Tributária. Análise Econômica do Direito.

ABSTRACT

This present work has the main objective to demonstrate the inefficiency of the present system of Precatórios and the problems that result from this scenario, demonstrating the applicability of law & economics on the possibility in the utilization of assets derivative of precatórios in compensation for the taxes debts existing with the State. In a game of compensation between State and taxpayer is necessary evaluate the rules to obtain effectives an satisfying results.

Keywords: Precatórios. Compensation. Law & Economics.

¹ Graduada em Direito pelo UniCEUB, Advogada, OAB-DF: 56.366, brasileira, residente em SQS 202, Bloco L, Apartamento 101, CEP: 70.232-120, Asa Sul, Brasília, DF. Aluna do Curso de Pós-Graduação em Direito e Relações Governamentais, *latu sensu*, do Centro Universitário de Brasília - UniCEUB/ICPD. Endereço eletrônico: anacaroltellesadv@gmail.com.

² Graduada em Direito pelo UniCEUB, Advogada, OAB-DF: 56.518, brasileira, residente em Condomínio Jardim das Paineiras, Quadra 05, Casa 94, CEP: 71.680-366, Setor Habitacional Jardim Botânico, Brasília, DF. Aluna do Curso de Pós-Graduação em Direito e Relações Governamentais, *latu sensu*, do Centro Universitário de Brasília - UniCEUB/ICPD. Endereço eletrônico: helen.a.pinheiro@eduardoferrao.adv.br.

1 INTRODUÇÃO

A cada dia vem crescendo o número de demandas judiciais contra a Fazenda Pública e assim cresce a quantidade de expedição de precatórios o que gera uma grande insatisfação dos credores do Estado.

No presente trabalho, buscamos analisar, sob o aspecto econômico, as consequências que a compensação desses títulos pode causar, a médio e longo prazo, às receitas obtidas pelos Entes Federativos.

Contudo, para compreender a controvérsia posta, achamos por bem apontar alguns conceitos básicos, por essa razão, no primeiro capítulo fizemos um breve resumo histórico da origem dos precatórios e apresentamos a sua fundamentação legal.

Em seguida, apresentamos o conceito e a natureza jurídica dos precatórios e o que são e porque foram criadas as compensações por dívidas tributárias.

Para que, finalmente, pudéssemos analisar os impactos econômicos que tais compensações podem acarretar. Concluindo com a grande importância de se encontrar mecanismos que reforcem a confiança dos contribuintes com o Estado, de deve adimplir suas dívidas e ainda cumprir com seus deveres com toda a sociedade.

2 OS PRECATÓRIOS

Quem possui um precatório sabe da relação de ódio e amor que envolve tal instituto que muitas das vezes é visto como imortal e sem utilidade alguma. São variadas as opiniões e intermináveis as discussões de como deveria ser feito o pagamento de precatórios, mas antes de adentrar em tal celeuma, necessário observar sua origem, conceito e natureza jurídica.

O instituto dos precatórios é tipicamente brasileiro, sem precedentes ou figuras análogas em outros países e se fundamenta em diversos princípios da administração, como por exemplo, o princípio da impenhorabilidade dos bens públicos.

No Brasil, sempre existiram dívidas públicas e a preocupação de satisfazê-las de maneira eficiente. Na Constituição Política do Império do Brasil de 1824 verifica-se que já havia um vislumbre do embrião do que viria a se tornar o instituto dos precatórios:

Art. 15. É da atribuição da Assembleia Geral:

[...]

XIV. Estabelecer meios convenientes para pagamento da dívida pública.³

Na Constituição de 1891, o tratamento continuou idêntico ao anterior, porém modificou-se o nome de Assembleia Geral para Congresso Nacional⁴. O instituto denominado propriamente de precatório foi instituído pela primeira vez no Ordenamento Jurídico Pátrio na Constituição Federal de 1934⁵, ou seja, já possui mais de oitenta anos de existência. Neste primeiro tratamento constitucional, podemos observar que somente se tratava das dívidas da Fazenda Pública Nacional, sendo assim, os Estados e municípios poderiam regulamentar de forma diversa a maneira de pagamento de dívidas advindas de sentenças judiciais.

As constituições posteriores mantiveram, sem exceção, o regime de precatórios. Na Constituição Federal de 1937 houve somente uma repetição do tratamento dado na anterior, inovando somente na questão quanto a previsão de necessidade de inserir no orçamento a quantia suficiente para a satisfação dos débitos da Fazenda Nacional⁶.

Finalmente, na Constituição Federal de 1988, inicialmente, era previsto o regime de pagamentos de precatórios no artigo 100 e no art. 33 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

A atual Constituição sofreu diversas mudanças em se tratando deste tema, instituindo uma moratória de oito anos, porém ao final deste período moratório

³ BRASIL. Constituição (1824). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 29 abr.2019.

⁴ BRASIL. Constituição (1891). *Constituição da República dos estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 29 abr.2019.

⁵ "Art. 182 - Os pagamentos devidos pela Fazenda federal, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão na ordem de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, sendo vedada a designação de caso ou pessoas nas verbas legais."

⁶ BRASIL. Constituição (1937). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>Acesso em: 29 abr.2019

nenhum dos entes devedores se organizou ou se estruturou para obter os benefícios deste prazo.

Então, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 30 do ano de 2000 que instituiu uma moratória de dez anos para o pagamento de precatórios e permitindo a cessão dos créditos. Porém, depois de longa discussão, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da maior parte dessa emenda. Vejamos seu conteúdo:

Art. 2º É acrescido, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o art. 78, com a seguinte redação:

Art. 78. Ressalvados os créditos definidos em lei como de pequeno valor, os de natureza alimentícia, os de que trata o art. 33 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e suas complementações e os que já tiverem os seus respectivos recursos liberados ou depositados em juízo, os precatórios pendentes na data de promulgação desta Emenda e os que decorram de ações iniciais ajuizadas até 31 de dezembro de 1999 serão liquidados pelo seu valor real, em moeda corrente, acrescido de juros legais, em prestações anuais, iguais e sucessivas, **no prazo máximo de dez anos, permitida a cessão dos créditos.** (grifo nosso)

Sobreveio a Emenda Constitucional nº 62 do ano de 2009 que, mais uma vez, instituiu uma moratória, agora com o prazo de 15 anos, porém essa emenda também foi considerada inconstitucional. Essa foi a primeira Emenda Constitucional que a prever a possibilidade de cessão de precatórios, art. 100, parágrafo 13. Vejamos:

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 97:

"Art. 97. Até que seja editada a lei complementar de que trata o § 15 do art. 100 da Constituição Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios que, na data de publicação desta Emenda Constitucional, estejam em mora na quitação de precatórios vencidos, relativos às suas administrações direta e indireta, inclusive os emitidos durante o período de vigência do regime especial instituído por este artigo, farão esses pagamentos de acordo com as normas a seguir estabelecidas, sendo inaplicável o disposto no art. 100 desta Constituição Federal, exceto em seus §§ 2º, 3º, 9º, 10, 11, 12, 13 e 14, e sem prejuízo dos acordos de juízos conciliatórios já formalizados na data de promulgação desta Emenda Constitucional.

I - pelo depósito em conta especial do valor referido pelo § 2º deste artigo; ou

II - pela adoção do regime especial **pelo prazo de até 15 (quinze) anos**, caso em que o percentual a ser depositado na

conta especial a que se refere o § 2º deste artigo corresponderá, anualmente, ao saldo total dos precatórios devidos, acrescido do índice oficial de remuneração básica da caderneta de poupança e de juros simples no mesmo percentual de juros incidentes sobre a caderneta de poupança para fins de compensação da mora, excluída a incidência de juros compensatórios, diminuído das amortizações e dividido pelo número de anos restantes no regime especial de pagamento. (grifo nosso)

Após algum tempo, sobreveio a Emenda Constitucional nº 94 do ano de 2016, a qual fez a inclusão do art. 105 que abordou o tema da compensação, inclusive a terceiros:

Art. 105. Enquanto vigor o regime de pagamento de precatórios previsto no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, **é facultada aos credores de precatórios, próprios ou de terceiros, a compensação com débitos de natureza tributária ou de outra natureza** que até 25 de março de 2015 tenham sido inscritos na dívida ativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observados os requisitos definidos em lei própria do ente federado.

Parágrafo único. Não se aplica às compensações referidas no **caput** deste artigo qualquer tipo de vinculação, como as transferências a outros entes e as destinadas à educação, à saúde e a outras finalidades. (Grifo nosso)

Por fim, temos a Emenda Constitucional nº 99 do ano de 2017, que alterou o artigo 105 do ADCT. Tal artigo foi modificado incluindo-se alguns parágrafos que determinaram a regulamentação da compensação pelos Entes Federativos e, na falta dela, autorizando a compensação sem a regulamentação pela via judicial. Vejamos seu conteúdo:

Art. 4º O art. 105 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 2º e 3º, numerando-se o atual parágrafo único como § 1º:

Art. 105.

§ 1º

§ 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios regulamentarão nas respectivas leis o disposto no **caput** deste artigo em **até cento e vinte dias a partir de 1º de janeiro de 2018**.

§ 3º Decorrido o prazo estabelecido no § 2º deste artigo sem a regulamentação nele prevista, **ficam os credores de precatórios autorizados a exercer a faculdade a que se refere o caput deste artigo.**” (Grifo nosso)

O prazo para regulamentação de cento e vinte dias findou-se no dia 30 de abril de 2018. Não havendo a regulamentação as empresas podem compensar as dívidas de forma judicial sem regulamentação alguma. Este é o cenário atual do sistema de precatórios, ainda existem diversas questões a serem julgadas a seu respeito, como por exemplo, o índice de correção de precatórios que deve ser aplicado⁷. A principal dúvida é se deve ser aplicado a TR (taxa referencial), que geraria gastos menores por parte da Fazenda Pública e levaria os contribuintes a receberem menos do que esperam; ou IPCA (índice de inflação), que geraria grandes gastos para cofres públicos e levaria a uma remuneração maior de quem tem precatórios para receber.

Como podemos observar, a questão econômica está entranhada neste contexto dos precatórios, sendo importante sua análise.

3 CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA DO PRECATÓRIO

Podemos conceituar o precatório como sendo um processo administrativo⁸ de requisição de pagamento expedido contra Entidade Federativa⁹, materializando-se em um ofício requisitório expedido pelo juiz da execução de sentença ao presidente do Tribunal que proferir a decisão exequenda, em face da Fazenda Pública, por ter sido a mesma condenada ao pagamento de determinada quantia pecuniária traduzida em um título executivo judicial constituído em processo transitado em julgado.

O precatório tem natureza administrativa e é um instituto tipicamente brasileiro que revela o descaso público com aqueles que vencem demandas judiciais contra o Estado.

Um dos exemplos mais infelizes deste descaso é o da desapropriação indireta, que ocorre quando o Estado se apropria de bem privado sem observar os procedimentos administrativos e judiciais inerentes à desapropriação, sendo assim,

⁷ D'AGOSTINO, Rosane. Supremo adia julgamento de ações com impacto bilionário nas contas públicas. Tv Globo e G1. Brasília. 08 de maio de 2019. Disponível em: <<https://g1.globo.com/politica/noticia/2019/05/08/supremo-adia-julgamento-de-aco-es-com-impacto-bilionario-nas-contas-publicas.ghtml>>. Acesso em: 9 de maio de 2019.

⁸ LIMA, Luis Maurício de. Brasil precatórios. 1º ed. - São Paulo: Braúna.

⁹ União, Distrito Federal, Estados Membros e Municípios.

um esbulho¹⁰. Existem processos¹¹ de desapropriação indireta que tramitam, pasmem, há mais de 40 anos e o Ente Federativo responsável pela desapropriação não desembolsou nenhum centavo.

Qualquer empresa que se comportasse em seus negócios privados como se comporta a Fazenda Pública teria sua falência decretada. Já o Estado está investido de poderes para arbitrar penalidades ao contribuinte devedor, porém os seus credores ficam à penúria de seus créditos.

Afastando-se da esfera de crítica ao instituto dos precatórios, há urgência em encontrar uma destinação mais eficiente a esses títulos. Pois o Ente Federado responsável não possui receita para efetuar o pagamento, o que faz com que seus credores, aguardem em uma espécie de fila, sem esperança de receber as quantias que lhes são devidas.

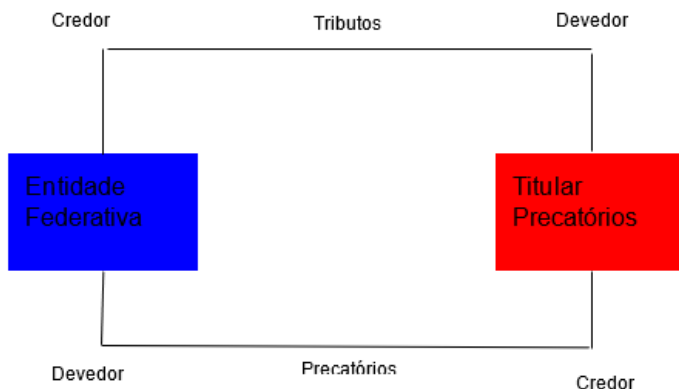
Em linhas gerais, quando existe um precatório existe também um direito para a parte exequente de ver seu crédito adimplido pelo executado (no caso, Entidades Federativas), que por seu turno, assume a condição de devedor do valor estabelecido na sentença, sendo que esta relação jurídica somente se extinguirá com o pagamento do crédito.

Porém, no mundo contemporâneo obrigacional, raras são as situações em que uma parte é só credora e a outra somente devedora, prevalecem as hipóteses em que as partes são credoras e devedoras entre si, presente a proporcionalidade das prestações, ou seja, se fala no famoso Sinalagma obrigacional¹² que é o ponto de equilíbrio obrigacional.

¹⁰ CARVALHO, Matheus. Manual de Direito Administrativo. 3. ed. - Salvador: JusPODVM, 2016.

¹¹ Processo 00358818019878050001 que tramita perante a 7ª Vara de Fazenda Pública de Salvador. Este processo se iniciou no ano de 1987 e até hoje está tramitando. Se trata de uma desapropriação indireta de um terreno localizado em Salvador efetuada pelo DERBA (Departamento de Estradas e Rodagens do Estado da Bahia). O autor original da demanda já faleceu e não pôde receber nenhum centavo do que lhe era devido.

¹² TARTUCE, Flávio. Direito Civil: Direito das Obrigações e Responsabilidade Civil - V. 2. 14. ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2019.



Este ponto pode ser uma solução para os credores das Entidades Federativas. Nas hipóteses analisadas neste trabalho, a situação obrigacional se manifesta da seguinte maneira:

Observou-se, então, que existindo obrigações recíprocas, também existiria a possibilidade de **compensação**.

Existem diversas alternativas ao uso dos precatórios, porém neste trabalho é importante salientar uma das mais exploradas no cenário jurídico, qual seja, a compensação de tributos da Entidade Federativa devedora do precatório judicial.

A compensação, no direito privado, possui capítulo próprio no Código Civil Brasileiro, na parte do Direito das Obrigações dos artigos 368 a 380, e é por ele definido da seguinte maneira: "Se duas pessoas forem, ao mesmo tempo, credoras e devedoras uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem". Esta definição pode ser trazida para o contexto dos precatórios¹³.

Ou seja, existindo obrigações recíprocas onde há hipótese de compensação, poderão se extinguir, reputando-se pagas¹⁴, totalmente ou parcialmente.

¹³ SABAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9. ed. - São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁴ No Código Tributário Nacional, a compensação está prevista no artigo 56, inciso II.

Porém, diferente do que ocorre nos negócios jurídicos privados, aqui, neste cenário, existem questões de razão pública que não podem ser deixadas de lado como, por exemplo, a arrecadação de receita pelo Estado.

Observamos, sempre, que o Estado brasileiro tenta encontrar equilíbrio entre sua receita e suas despesas, especialmente, levando em consideração que a própria constituição já vincula a receita dos Estados e Municípios, e da própria União, à educação e à saúde com uma grande parcela. Existe, então, um grande problema que se acumulou durante anos, que se fosse resolvido de qualquer forma como, por exemplo, o pagamento imediato de todos os precatórios, criaria um caos social.

É imprescindível que se atenda aos interesses de todos aqueles que são credores das Entidades Federativas, porém é impossível que, ao atender a estes interesses, deixar que o Estado não preste seus serviços em face da sua função primordial de garantir o bem social.

Assim, é necessário ter uma visão de equilíbrio na obrigação e manter o sinalagma dessa relação jurídica é uma tarefa de difícil cumprimento, pois o sistema de precatórios foi criado para ser um aparato de moralização para o pagamento de condenações judiciais das Entidades Federativas, porém, com o decorrer do tempo, esse sistema se tornou um aparato de desmoralização do Poder Judiciário, pois não há o efetivo cumprimento das decisões e também se tornou um símbolo de deslealdade do Estado para com seus credores¹⁵.

Em razão da contumaz inadimplência das Entidades Federativas em efetuar o pagamento dos precatórios, surgiu a necessidade de dar destinação eficiente aos precatórios, porém é de extrema importância que a compensação tributária com precatórios deve ser feita de forma a se adequar às necessidades demandadas pela coletividade, à realidade social e em prol da justiça fiscal¹⁶.

Diante de todo o cenário firmado em razão da demora no pagamento das dívidas imputadas às Entidades Federativas, tornou-se comum a negociação de

¹⁵ ADI 4425 QO/DF

¹⁶ Aqui, o sentido de justiça fiscal é aquele beneficia a todos os envolvidos na situação jurídica. O Estado, representando o interesse social, teria suas dívidas públicas reduzida significativamente. O titular do precatório que cedesse seus créditos, receberia uma parcela do valor que lhe é devido, sem ter que participar da fila de precatórios, e o Cessionário poderia quitar seus débitos tributários.

precatórios entre os particulares, pois o cedente detém a possibilidade de receber imediatamente uma determinada quantia em dinheiro e, em contrapartida, o cessionário poderá auferir vantagem econômica através do deságio aplicado ao valor de face do ativo.

Ao se perceber que não havia necessidade de espera, nem por parte do credor originário, que receberia uma quantia imediatamente, e nem por parte do terceiro adquirente que poderia utilizar o valor do crédito constituído com outros propósitos, ocorreu um grande despertar para este novo mercado.

Deu-se origem a um novo mercado de ativos fiscais negociáveis, onde "A" adquire de "B" um crédito decorrente de precatório judicial, com o deságio, para, eventualmente, utilizá-lo para compensação de débitos tributários¹⁷.

4 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO E PRECATÓRIOS PARA COMPENSAÇÃO DE DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS

O Direito Tributário Brasileiro é uma das áreas jurídicas mais estruturalista (normativas) com uma grande resistência a interdisciplinaridade, principalmente com a Economia. É um sistema gigantesco, em termos de legislação¹⁸, que muitas vezes desestimula a cooperação entre os agentes que participam deste cenário.

A análise econômica do direito surgiu em meados da década de 60 nos Estados Unidos, mais precisamente, na Universidade de Chicago, com o professor Ronald H. Coase. Vejamos uma citação de seu artigo:

As cortes nem sempre referem, de forma clara, o problema econômico trazido pelos casos com os quais se deparam, mais parece provável que na interpretação de algumas palavras e frases, tais como, "razoável" ou uso comum ou ordinário", reconhece-se - talvez inconscientemente e, por certo, não

¹⁷ BRITO, Demes. Substituição de Bens à Penhora por Crédito de Precatório. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: v.1, n. 1. Maio/jun.1998.

¹⁸ Para se ter uma ideia do que seja a reunião de toda a legislação tributária, um livro de 7,55 toneladas foi lançado em 2014 na Câmara dos Deputados. O livro reuniu quase todas as leis e normas tributárias dos 5.561 municípios, dos 26 Estados, do Distrito Federal e do governo federal. O título da obra é "Burocracia no Brasil - Pátria Amada. Notícia disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/464497-FRENTE-LANCA-LIVRO-DE-SETE-TONELADAS-SOBRE-LEIS-TRIBUTARIAS.html>>

muito explícito - o aspecto econômico das decisões em questão.¹⁹

Posteriormente, outros autores trataram deste tema, como, por exemplo, Guido Calabresi e Richard Posner, onde ocorreu o aprofundamento da matéria, inclusive, afirmando-se que existe uma superioridade da análise econômica sobre outros procedimentos interpretativos do direito²⁰.

A análise econômica do direito, então, seria um método de análise que se aplica a qualquer área específica do direito, inclusive a área tributária, que observa o comportamento humano em um ambiente com recursos escassos e no qual o direito exerce um papel fundamental para tomada de decisões.

No presente tema de compensação tributária com precatórios, é necessário analisar e equiponderar os ganhos que adviriam com a eliminação da dívida pública e alteração da fila de precatórios, com os prejuízos que derivariam desta compensação.

Não basta somente olhar essa situação de simultaneidade de obrigações e simplesmente tratar o assunto de forma individual observando apenas os benefícios de maneira particular.

O Estado tem o dever de promover o bem comum da sociedade e, para isso, exerce funções cujo custeio necessita de recurso financeiros, ou seja, captar recursos materiais para manter sua estrutura, pois ele não gera riqueza, mas consome riqueza. A receita do Estado Brasileiro advém de atividade econômico-privadas dos entes públicos, de empréstimos, etc. Porém sua principal fonte são os tributos²¹.

Nas execuções fiscais, muitas vezes, o montante que o Ente da Federação irá receber é bastante satisfatório no que diz respeito a efetividade na arrecadação. Como a compensação tributária pode ser eficiente para o Estado se ele, compensando, não arrecada o que é devido? E como é benéfica para o contribuinte se existe o deságio do valor total que receberia se esperasse até o pagamento?

¹⁹ COASE, Ronald H. O Problema do Custo Social. Chicago: Journal of Law and Economics. 1960. p. 15.
Tradução de Francisco Kummel F. Alves e Renato Vieira Caovilla.

²⁰ POSNER, Richard A. The Problems of Jurisprudence. Londres: Harvard University Press. 1993. p. 367.

²¹ SABAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed.- São Paulo: Saraiva, 2017.

Aqui nos deparamos com uma situação típica da conhecida Teoria dos Jogos, pois encontramos a situação em que os indivíduos envolvidos, podendo agir de forma independente e de acordo com seus próprios interesses, portam-se em contrariedade aos melhores interesses de uma determinada comunidade. A estratégia dominante é atingir no interesse próprio antes que o outro faça o mesmo, assim, exaurindo o bem comum. Todos os jogadores operam com o objetivo de maximizar seus ganhos, ou simplesmente, minimizar suas perdas.

A proposta de um jogo, aqui, se justifica pela interação entre a Entidade Federativa e o titular do precatório. As ações são representadas pelo conjunto de opções a serem tomadas por ambos os jogadores nas situações de simultaneidade de obrigações. O que, na verdade importa, é o que cada jogador recebe em pagamento em um determinado jogo, pois é afetado pela utilidade que esse pagamento efetivamente tem para cada jogador²², ou seja, quando termina o jogo o que importa são os ganhos.

Na situação atual, se não existir a compensação, não existe ganho para nenhuma das partes. O sistema tributário brasileiro não incentiva à cooperação, pois a tributação incentiva aquilo que o dilema do prisioneiro apresenta: um se aproveitando da fraqueza do outro, de preferência não cumprindo as obrigações.

É evidente que se houver cooperação entre os integrantes do problema será mais fácil de resolvê-lo.

Se formos analisar a situação atual do procedimento de precatórios, temos a seguinte conjuntura: o credor do Ente Federativo propõe ação para obter decisão judicial e tal decisão é proferida confirmando a dívida. O precatório é formalizado, porém este não é quitado, seja por impossibilidade de quitação ou até mesmo pelas moratórias concedidas. O titular do precatório, descontente com a demora, propõe nova ação contra o Ente Federativo, buscando, novamente, uma solução pelo Poder Judiciário. Acontece que, por existirem princípios como o da impenhorabilidade de bens públicos, não há possibilidade alguma de efetivar o cumprimento de medidas constritivas em face da fazenda pública.

²² MARINHO, Raul. **Prática na teoria: aplicação da teoria dos jogos e da evolução aos negócios**. 2. ed. - São Paulo: Saraiva, 2011.

Fica evidente que o Judiciário acaba se sobrecarregando, pois não há a possibilidade de vedar o acesso à justiça²³ e não há a possibilidade de efetivar o cumprimento da decisão em face do devedor. Isso evidencia um altíssimo custo para o Estado. Além de ter custos com esses processos, existindo, na maioria das vezes, obrigações recíprocas entre o devedor e o credor, a Fazenda Pública tem a possibilidade de iniciar uma Execução Fiscal contra os seus devedores. Assim, inicia-se um terceiro processo, que demora em média 9 anos, 9 meses e 16 dias, e a probabilidade de receber o crédito de forma integral é de 25,8%²⁴.

É evidente que todos os procedimentos citados têm baixa efetividade e elevados custos para todos os envolvidos, sendo assim, a compensação valorizaria a efetividade da resolução do problema.

A Entidade Federativa terminaria o jogo com dois ganhos principais: não seria necessário propor milhares de execuções fiscais para recuperar créditos e existiria um grande alívio de quitação de suas dívidas.

Para o credor da Entidade federativa existem duas possibilidades, ou ele continua como titular dos precatórios e compensa suas próprias dívidas tributárias, ou então faz a cessão desses ativos para terceiros que poderão utilizá-los para compensar suas dívidas. Assim, a vantagem para quem cede o ativo é a de receber imediatamente um valor sem esperar na fila de precatórios e para o cessionário é vantajoso adquirir os créditos com o deságio e, ainda, utilizá-los em alguma compensação.

Considerando a compensação como a solução para o problema do sistema dos precatórios, ainda existe outra questão a ser resolvida, qual seja, a sua regulamentação pelos Entes Federativos, como previsto na Emenda Constitucional nº 99 do ano de 2017.

O prazo para regulamentação era até o dia 30 de abril de 2018, sendo que aqueles que não a providenciarem ficam dependendo pela compensação pela via

²³ Artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal do Brasil.

²⁴ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)**. Brasília, 4 de janeiro de 2012. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf> Acesso em: 08 de maio de 2019.

judiciária sendo reféns da decisão de um juiz. Não tem como exigir que o titular de precatório dispenda de algum valor imediatamente, será feita uma compensação simples e pura, perdendo-se receita pelos Entes Federados.

Um bom exemplo de um Estado que providenciou a devida legislação e regulamentação da compensação, é o Estado do Rio Grande do Sul. Criou-se o programa Compensa RS onde há uma contrapartida financeira imediata ao se realizar uma compensação. De acordo com o estabelecido no programa, os débitos inscritos em dívida ativa podem ser compensados com dívidas existentes com o Estado do Rio Grande do Sul, tanto de natureza tributária quanto as não tributárias, de suas autarquias ou fundações, até o limite de 85% do valor atualizado da dívida. Os 15% restantes, devem ser pagos em dinheiro: 10% pagos em até 3 parcelas, sendo a primeira no ato do pedido, e 5% parcelados em até 60 meses²⁵.

Evidencia-se, neste caso, que no jogo foram aplicadas regras e que os ganhos de cada jogador foram preservados, sendo assim, considera-se mais um passo para conquistar a cooperação entre a Fazenda Pública e os contribuintes, levando-os a atingir objetivos em comum e com eficácia positiva para os envolvidos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em face do artigo elaborado, no qual se analisou sob o aspecto da análise econômica do direito a possibilidade de utilização de precatórios para a compensação de dívidas tributárias, pode-se proferir algumas conclusões.

O modelo de sistema de precatórios, mesmo com mais de 80 anos de existência, nunca esteve apto o bastante para satisfazer de maneira eficaz o problema das dívidas dos Entes Federativos. Sempre acompanhamos a edição de normas constitucionais para a tentativa de melhora da situação, porém sempre existe algo a ser levado em consideração para o aperfeiçoamento do sistema.

Observando-se pelo aspecto econômico, temos a noção de que o custo para a manutenção do sistema sem a utilização da compensação é altíssimo e não é somente

²⁵ Todas as informações sobre o Programa Compensa RS podem ser encontradas na página online da Secretaria de Fazenda do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<https://receita.fazenda.rs.gov.br/conteudo/8471>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

as partes que compõe a relação obrigacional que são afetadas, pois aqui estamos tratando de direito público.

O Estado precisava desenvolver alternativas para saldar suas dívidas e, ao mesmo tempo, ter receita para cumprir com seus deveres. O titular dos precatórios também necessitava de opções para não ficar a vida inteira em uma fila interminável de precatórios.

De fato, as normas constitucionais dispostas pelo poder constituinte reformador, por meio de todas as emendas constitucionais que tratam do tema, apresentam uma solução para o problema do sistema de precatórios, qual sejam, a cessão dos créditos e a compensação de dívidas. Porém, ainda existem diversos detalhes a serem resolvidos para tentar harmonizar o sistema de uma forma que seja benéfico para todos.

A análise econômica possibilita o pensamento de acordo com a eficiência e resultado positivo para todos os envolvidos, sendo necessário ter mecanismos de confiança entre o Estado e o contribuinte, transparência fiscal e judiciária, simplificação tributária no sentido processual e na sua compensação.

Assim, podemos concluir que já existiu um grande avanço para a utilização dos precatórios de maneira eficiente, porém, nesse sistema, ainda é necessário definir e regulamentar diversos problemas que ainda impossibilitam a realização de uma eficácia plena e satisfatória.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1824). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em:<
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 29 abr.2019.

BRASIL. Constituição (1891). *Constituição da República dos estados Unidos do Brasil*. Disponível em:<
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 29 abr.2019.

BRASIL. Constituição (1937). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm> Acesso em: 29 abr.2019

BRASIL. Constituição (1937). Constituição dos Estados Unidos do Brasil.

Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm> Acesso em: 29 abr.2019

D'AGOSTINO, Rosane. Supremo adia julgamento de ações com impacto bilionário nas contas públicas. Tv Globo e G1. Brasília. 08 de maio de 2019. Disponível em:< <https://g1.globo.com/politica/noticia/2019/05/08/supremo-adia-julgamento-de-aco-es-com-impacto-bilionario-nas-contas-publicas.ghtml> >. Acesso em: 9 de maio de 2019.

LIMA, Luis Maurício de. Brasil precatórios. 1º ed. - São Paulo: Braúna.

BRITO, Demes. Substituição de Bens à Penhora por Crédito de Precatório. Revista de Estudos Tributários. Porto Alegre: v.1, n. 1. Maio/jun.1998.

CARVALHO, Matheus. Manual de Direito Administrativo. 3. ed. - Salvador: JusPODVM, 2016.

TARTUCE, Flávio. Direito Civil: Direito das Obrigações e Responsabilidade Civil - V. 2. 14. ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2019.

SABAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 9. ed.- São Paulo: Saraiva, 2017.

MARINHO, Raul. **Prática na teoria: aplicação da teoria dos jogos e da evolução aos negócios**. 2. ed. - São Paulo: Saraiva, 2011.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)**. Brasília, 4 de janeiro de 2012. Disponível em:

<http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunica-doipea127.pdf>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

OLIVEIRA, Marquinnelle Sarasar Pires de. Compensação de Precatórios com Créditos Tributários. Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade de Brasília [UNB], sob a orientação do Prof. Dr. Othon de Azevedo Lopes.

INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DE TRIBUTOS NA BASE DE CÁLCULO DE OUTROS TRIBUTOS

UNCONSTITUTIONALITY OF THE INCLUSION OF TAXES BASED ON THE CALCULATION OF OTHER TAXES

Arthur Melo de Freitas¹

RESUMO

Este artigo busca demonstrar como, no Direito Brasileiro, há uma manifesta incompatibilidade entre a inclusão de tributos na base de cálculo de outros tributos, uma prática hodierna dos órgãos e entidades responsáveis pela atividade de tributar, e os limites trazidos pela Constituição Federal para frenar a sanha arrecadatória do fisco no País. No primeiro capítulo, busca-se fazer um pequeno paralelo para lembrar algumas ideias de Estado e sua relação com a tributação. No segundo capítulo, a mesma dinâmica ocorre com os limites constitucionais à atividade de tributar. No terceiro capítulo, a exposição será sobre alguns dos tributos que têm sido incluídos na base de cálculo de outros tributos. No quarto e último capítulo, busca-se entender como, pelo Direito Brasileiro, é inconstitucional essa prática e alguns entendimentos dos Tribunais sobre a matéria.

Palavras-chave: Tributos; Base de cálculo; Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

This article seeks to demonstrate how, in Brazilian law, there is a clear incompatibility between the inclusion of taxes in the basis of calculation of other taxes, a current practice of the entities responsible for tax collection, and the limits brought by the Federal Constitution to control tax collection. In the first chapter, we try to make a small parallel to recall some ideas about the State and its relationship with taxation. In the second chapter, the same dynamic occurs with the constitutional limits to the taxing activity. The third chapter shines a light on some of the taxes which have been included in the basis of calculation of other taxes. In the fourth and

¹ Aluno do curso pós-graduação *lato sensu* em Direito Empresarial e Contratos pelo Centro Universitário de Brasília UniCeub.

last chapter, it is sought to understand how, through Brazilian Law, this practice is unconstitutional, and some understandings of the Courts on the matter.

Keywords: Taxes; Calculation basis; Unconstitutionality.

1 INTRODUÇÃO

O Brasil é um país conhecido, em termos de carga tributária e estrutura dos órgãos e entidades de arrecadação, como um verdadeiro “inferno tributário”, ainda que seus percentuais de ônus fiscais no geral, considerando apenas a obrigação principal de pagar, se equiparem em alguma medida, aos de países notoriedade desenvolvimentos.

As propositais complicações da legislação tributária e estrutura administrativa e judiciária pioram em muito esse cenário, pois permitem meios claramente desiguais na disputa de conflitos, prejudicando, inclusive, a isonomia na pacificação social.

Diante desse cenário, dentre um sem fim número de conflitos e realidades que se observa do “fenômeno brasileiro” na tributação, um assunto tem chamado a atenção pela crescente pauta dos Tribunais Superiores na discussão: a inclusão de tributos na base de cálculo de outros tributos, o que, por óbvio, aumenta o valor líquido da obrigação de pagamento do contribuinte.

O objetivo deste estudo é entender o que e quem é o Estado e como a tributação se relaciona com suas finalidades, bem como entender quais são as “regras do jogo” quando o assunto é a operacionalização da tributação, no sentido de entender por que seria inconstitucional a prática, já de muito tempo, de inclusão de tributos na base de cálculo de outros tributos, aumentando, pois, a arrecadação.

2 O ESTADO E A ATIVIDADE DE TRIBUTAR

O homem sempre se organizou em grupos e, para delimitar normas de convivência coletiva que permitissem a sobrevivência de todos os seus indivíduos, estruturou o poder necessário para fazer valer essas normas e as formas de exercê-lo, o que perpassa por todas as formas de exercício que até hoje se conhece, impérios, reinos, repúblicas etc.

Os elementos da forma de organização do Estado são identificados desde a antiguidade, como, por exemplo, na Grécia Antiga e em Roma, onde se percebia questões como personificação do vínculo comunitário, de aderência imediata à ordem política e de cidadania (BONAVIDES, 2008).

Na Idade Média, essa noção de estruturação de poder ganhou o conceito adicional relacionado ao proprietário da terra, de modo que pode-se dizer que a figura centralizadora da ordem e do poder era o dono da terra, o senhor feudal (BONAVIDES, 2008).

A palavra “Estado” propriamente dita passou a ser difundida a partir da Idade Moderna, pela inspiração de Maquiavel em seu manual de conduta dos monarcas, O Príncipe (MAQUIAVEL, 2014).

No entanto, Estado não se resume a uma mera organização. A evolução de seu conceito passou a fazer incluir em seus elementos a sua finalidade e formas de controle.

Exemplo disso é a concepção de Charlie-Louis de Secondat, mais conhecido como Barão de Montesquieu, que passa a expor que o poder deve ser equilibrado pelo próprio poder, de modo a manter a continuidade harmoniosa das sociedades (SECONDAT, 1748).

Jean-Jacques Rousseau, precursor da ideia de que o poder vem dos homens, e não de Deus, também rompe o paradigma de hereditariedade característico de sistemas absolutistas e, assim, de arbítrio (ROUSSEAU, 1757).

A partir daí, começa a surgir o conceito de Estado atribuído a ideia da imperatividade do Direito como meio coercitivo a pacificação social e, não somente isso, mas também a sujeição do próprio Estado às normas por ele próprio promulgadas com a finalidade de bem comum de seu povo e por meio do exercício democrático. Nasce, pois, o Estado de Direito, com as noções de legalidade, separação de poderes, existência de direitos fundamentais, Estado como corporação e meios de controle e exercício democrático do poder.

Relembrado o conceito de Estado, restam as perguntas “o que é tributação?” e “qual é a sua relação com o Estado?”.

Tributação é a atividade do Estado de arrecadar os tributos e, assim, acumular riquezas necessárias para cumprir sua finalidade de primar pelo bem comum organizado, por meio de várias diretrizes e execuções de projetos para concretizar esse desiderato (políticas públicas).

O Direito confere ao Estado poderes soberanos para o exercício dessa atividade, assim como o faz em relação à aplicação de penalidades e manutenção da ordem social. No entanto, por ser intrínseca às finalidades do Estado, a tributação possui maior importância, porque, dentro do financeiramente possível, permite a atuação do Estado em diversos “*fronts*”.

Andréa Lemgruber Viol afirma que a tributação, dentro de uma concepção aristotélica, decorre da disposição do homem em viver coletivamente em um Estado, influenciando transversalmente todos os aspectos da vida em sociedade, eis que é um poderoso instrumento da vida política pelo qual os governos expressam suas ideologias econômicas, sociais, políticas e até morais (VIOL, 2005).É, portanto, a tributação a atividade que permite ao Estado se sustentar financeiramente para a consecução de suas finalidades primordiais (TORRES, 2008).

3 OS LIMITES CONSTITUCIONAIS À ATIVIDADE DE TRIBUTAR

A Constituição da República Federativa do Brasil estabelece alguns limites estridentes para o poder do Estado de tributar, de modo a reduzir os arbítrios cometidos historicamente no exercício da arrecadação e formação da receita estatal, que violam, inclusive, a própria existência de vida humana digna.

No sistema brasileiro, pois, os limites estabelecidos para a atividade de tributar possuem status de verdadeiras garantias fundamentais, por força do disposto no parágrafo segundo do artigo quinto da Constituição, que é lacônico ao afirmar, na primeira parte do dispositivo, que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados” (CARRAZZA, 2006).

A limitação do poder de tributar é, assim, consistente em instrumentos que limitam a competência tributária do fisco e delimita seu campo de atuação, em respeito aos direitos e garantias fundamentais (AMARO, 2009).

Os limites do poder de tributar, na Constituição Federal, se desdobram em imunidades tributárias e princípios constitucionais (SABBAG, 2012).

Dentre as imunidades tributárias, cite-se a imunidade religiosa (dos templos), imunidade dos partidos políticos, entidades sindicais e instituições de educação ou assistência social, sem fins lucrativos, imunidade dos livros, jornais e periódicos, imunidade da música (fonogramas e videofonogramas) e a imunidade recíproca entre os entes da federação. Todas essas imunidades estão previstas nas alíneas do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal.

Sobre esse é importante registrar que o Supremo Tribunal Federal deu interpretação extensiva à alínea “a” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal para incluir na imunidade recíproca a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (“Correios”), eis que é obrigação da União Federal, conforme estabelecido pelo próprio Texto Maior, explorar o serviço postal, em regime de monopólio (STF, RE 354897/RS, 2004). O Superior Tribunal de Justiça também tem seguido esse entendimento (STJ, REsp 929758/DF, 2010).

Os princípios, por sua vez, são normas integradores de caráter abstrato que norteiam a aplicação do sistema jurídico, reflete a ideia e o espírito do sistema normativo e, também, integram a norma concreta (regra) em caso de eventual conflito (MELLO, 1997).

No sistema tributário brasileiro, os princípios elencados pela Constituição da República são velhos conhecimentos dos operadores do Direito, valendo, no entanto, a menção a todos: princípio da legalidade, princípio da igualdade tributária, princípio da anterioridade (ordinária e nonagesimal), princípio da irretroatividade, princípio da capacidade contributiva e princípio da vedação ao confisco.

Toda essa sistemática serve para proteger os direitos fundamentais do contribuinte contra o excesso do Estado na atividade de arrecadação, que, importante mencionar, ocorre sobre a renda, patrimônio e consumo.

E no que importa ao objeto deste estudo, é importante mencionar uma questão implícita no sistema tributário, qual seja, toda essa dinâmica tributária,

desde a parte de incidência do fato gerador até o efetivo pagamento do tributo, tem lugar na propriedade do contribuinte.

Em outras palavras, o contribuinte é compelido a pagar o tributo apenas sobre sua renda, seu patrimônio e seu consumo, ainda que o responsável pelo recolhimento seja um terceiro (aqui não é despidendo lembrar que contribuinte é aquele que possui relação jurídica pessoal e direta com o fato gerador, ou seja, verdadeiramente pratica-o, ao passo que responsável é aquele a quem a lei impõe o recolhimento, como se percebe da redação dos incisos do artigo 121 do Código Tributário Nacional).

O imposto de renda é pago sobre os próprios ganhos de capital e não faria sentido que o contribuinte A tivesse de pagar imposto sobre o ganho de capital do contribuinte B, por exemplo. E é exatamente sob esse enfoque que é possível perceber a inconstitucionalidade da inclusão de tributos na base de cálculo de outros tributos.

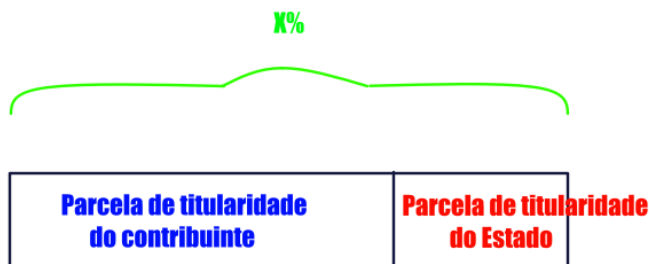
4 ALGUNS TRIBUTOS INCLUÍDOS NA BASE DE CÁLCULO DE OUTROS TRIBUTOS NO DIREITO BRASILEIRO

Como exemplo da prática de inclusão de tributos na base de cálculo de outros tributos, podemos citar: **(i)** a inclusão do ICMS na base de cálculo da PIS/COFINS, **(ii)** a inclusão do ICMS-ST (substituição tributária) na base de cálculo da PIS/COFINS e da CPRB, **(iii)** a inclusão do ISS na base de cálculo da PIS/COFINS e da CPRB e **(iv)** a inclusão da PIS/COFINS na sua própria base de cálculo.

Todos esses casos partem do seguinte pressuposto: valores que não são de titularidade do contribuinte, mas sim do Estado, eis que são tributos, são considerados como receita do contribuinte² e, portanto, atraindo a incidência dos tributos a serem recolhidos. Veja-se um esquema que ilustra bem essa ideia:

² Essa interpretação ocorre porque a base de cálculo dos mencionados tributos é a receita bruta do contribuinte, assim entendida como o valor total da arrecadação das operações, sem descontos (Pohlmann, ISBN 8-538-70858-9).

Fato gerador: X% sobre a receita bruta do contribuinte



Receita bruta: total da arrecadação

A interpretação do fisco sobre a receita bruta movimentou consequentemente a instrução de atos normativos secundários (portarias, instruções-normativas e afins) que direcionavam a atuação dos agentes públicos incumbidos da arrecadação e fiscalização no sentido de entender literalmente receita bruta como o produto total da arrecadação, independentemente da titularidade da receita, mencionando para esse fim o artigo 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Ou seja, por meio de interpretação, o fisco impunha ao contribuinte (e assim fez por muito tempo) o pagamento de tributo calculado tomando-se por base valores que nem mesmo eram de titularidade do contribuinte, mas do próprio fisco.

5 A INCONSTITUCIONALIDADE

A inconstitucionalidade dessa prática reside na violação de toda a lógica do sistema tributário, caracterizada violação ao direito de propriedade por meio da violação do princípio da legalidade, da vedação ao *bis in idem* e da vedação ao confisco, na medida em que o contribuinte é forçado a recolher tributo incidente sobre sua própria arrecadação considerando para tanto valores arrecadados que não são para si arrecadados e passam integrar base de cálculo.

A ideia é a mesma de se pagar imposto de renda sobre a renda de terceiro. A titularidade do acúmulo de capital é de terceiro, mas a imposição obrigacional recai sobre o contribuinte.

A partir do momento em que o fisco passa a determinar a inclusão de sua própria arrecadação na base de cálculo de novos tributos que irá arrecadar, está efetivamente confiscando o valor recolhido a mais pelo contribuinte, isso porque está desvinculando a tributação de sua finalidade precípua de sustentabilidade do Estado dentro dos limites do Estado de Direito (DÓRIA, 1986).

Além do desvirtuamento da finalidade da arrecadação, que perpassa justamente a premissa básica dos limites impostos no Estado de Direito, essa prática permite que o fisco cobre tributos sobre tributos, sem que haja previsão legal para tanto, o que colide frontalmente com a legalidade determinada pela Constituição Federal.

E esse entendimento de efetivar os direitos fundamentais do contribuinte, por meio do balizamento dos conceitos de receita bruta já estão sendo confirmados pelos Tribunais brasileiros, que tem reconhecido que a receita bruta disposta na lei, pela melhor interpretação, abrange apenas as receitas próprias do contribuinte que decorram da sua atividade normal de prestação de serviços ou circulação de mercadorias, não podendo abarcar receitas que não sejam suas.

O *leading case* dessa interpretação é o RE 574.706/PR, de relatoria da Min. Carmen Lúcia, em que o STF decidiu que o ICMS não compõem a base de cálculo da PIS/COFINS porque não se configurar como receita do contribuinte e, assim, não pode integrá-la e majorar o tributo a se recolher. Esse entendimento tem gerado um efeito cascata no Poder Judiciário.

O STF já reconheceu repercussão geral ao RE 592.616/RS, que trata da inclusão do ISS na base de cálculo da PIS/COFINS e, levando em consideração o entendimento anteriormente prolatado e a tendência dos Tribunais locais, aparenta que determinará a exclusão do imposto da base de cálculo da contribuição.

O entendimento tem sido replicado em relação à inclusão da PIS/COFINS em sua própria base de cálculo, do ICMS-ST na base de cálculo da PIS/COFINS e da inclusão do ISS e do ICMS na base de cálculo da CPRB.

A matéria tem avançado para, inclusive, se criar o entendimento de que o ICMS seja excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no caso de tributação pelo lucro presumido.

Tudo isso por se observar que a tributação sobre a receita (podendo se comparar à tributação sobre a renda) deve ocorrer sobre valores acrescidos à arrecadação de titularidade do contribuinte, e não de terceiros, como o próprio Estado, sob pena de perda absoluta de sustentação jurídica para essa prática.

O entendimento é incipiente, mas a tendência é de que seja favorável ao contribuinte. Resta esperar a palavra final do STF sobre cada um dos casos, especialmente porque, no Brasil, a insegurança jurídica e institucional parecem ser constantes que permitem práticas ininteligíveis como estas.

REFERÊNCIAS

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

BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em 09 maio 2019.

BRASIL, Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em 09 maio 2019.

BRASIL, Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em 09 maio 2019.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 574.706/PR, de relatoria da Min. Carmen Lúcia, Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69>> Acesso em 09 maio 2019.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE 592.616/RS, de relatoria da Min. Celso de Mello, Disponível em
 <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2637509&numeroProcesso=592616&classeProcesso=RE&numeroTema=118>> Acesso em 09 maio 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

DÓRIA, Antonio R. S. *Direito constitucional tributário e 'due process of law'*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986

MAQUIAVEL, Nicolau. *O Príncipe*. Tradução de Maria Flavia dos Reis Amambahy. 1 ed. Rio de Janeiro: 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo, Malheiros, 1997.

POHLMANN, Marcelo Coletto. *Contabilidade Tributária*, IESDE BRASIL SA ISBN 8-538-70858-9

ROUSSEAU, J-J. *O contrato social*. In: *Oeuvres completes*, tome III. Collection "Pléiade". Paris: Gallimard, 1757.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

SECONDAT, Charlie-Louis de. *De l'Esprit des Lois*. Paris, 1748.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

VIOL, Andréa Lemgruber. *A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade*. Disponível em
 <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>> Acesso em 09 maio 2019.

A ISENÇÃO DO ICMS PARA EMPRESAS COM BOAS PRÁTICAS CONSUMERISTAS

NO ICMS PAYMENT FOR COMPANIES WITH GOOD CONSUMERIST PRACTICES

Diego dos Santos Vicentini Ribeiro

RESUMO

Diante do crescimento pela busca de uma alternativa aos métodos de reforço negativo para a efetivação das normas do estado brasileiro, o presente estudo analisa a proposta de isenção do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação para empresas que possuam boas práticas no mercado de consumo, de modo a reduzir as demandas judiciais, enxugando a máquina pública, e ao mesmo tempo revertendo essa economia em incentivo indireto ao mercado por meio da concessão do benefício. Para a realização da pesquisa, fora utilizado o banco de dados do próprio CNJ – Conselho Nacional de Justiça – a fim de que os dados obtidos possam ser os mais fidedignos e imparciais possíveis de modo a servirem como base argumentativa para a presente proposta.

Palavras chave: Isenção de ICMS. CNJ. Economia estatal.

ABSTRACT

Faced with the growth of the search for an alternative to the negative reinforcement methods for the implementation of the Brazilian state regulations, this study analyzes the proposed exemption of the Tax on Operations related to the Circulation of Assets and Provision of Interstate and Intermunicipal Transportation Services and Communication to companies that have good practices in the consumer market, in order to reduce the legal demands, drying up the public machine, and at the same time reverting this economy to indirect market as incentive through the granting of the benefit. In order to carry out the research, the CNJ's own database - National Council of Justice - had been used so that the data obtained could be the most reliable and impartial possible to serve as an argumentative basis for the present proposal.

Keywords: ICMS exemption. CNJ. State economy.

1 INTRODUÇÃO

Com o passar do tempo o judiciário brasileiro vem sofrendo com a sobrecarga de demandas, muitas vezes evitáveis, e que, além de atravancar o devido desenvolvimento do processo, torna para todos que dele dependem, torna o processo moroso, posterga sua conclusão e deixa tanto a população brasileira insatisfeita com tempo necessário para julgamento, como os próprios serventuários da justiça que precisam desempenhar uma produtividade sobre-humana para tentar fazer valer os prazos processuais.

Assim, com o intuito de propor uma maior celeridade aos processos, reduzir a demanda de novas ações, incentivar setores da economia e promover o enxugamento d máquina pública, o enfoque presente trabalho pauta-se, porém se limitar-se, à isenção, do imposto.

Para que fosse possível realizar tal levantamento, fora realizada uma extensa pesquisa acerca dos números que permeiam o sistema judiciário brasileiro, pautando-se, para tanto, do Conselho Nacional de Justiça – CNJ – como fonte fiel e imparcial de modo a trazer uma proposta efetivamente palpável e capaz de trazer algum tipo de benesse à população brasileira.

Desta forma, utilizando-se destes dados, é possível estimar quantos processos com matéria consumerista deixariam de existir e conseqüentemente qual o valor de economia dos gastos públicos, os quais poderiam ser revertidos como forma de isenção para as empresas com boas práticas no mercado de consumo, trazendo incentivos a todas as partes e buscando uma melhor solução para todo o coletivo.

Fora ainda realizada uma pesquisa acerca das previsões e requisitos que concernem à isenção de determinado imposto, bem como sobre o próprio Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – em si, maneiras de concessão do benefício, etc.

2 OS NÚMEROS DO JUDICIÁRIO BRASILEIRO

Inicialmente, uma das primeiras barreiras para a análise da presente proposta poderia ser a inexistência de uma empresa capaz de realizar a averiguação dos números, mas que, graças aos projetos do Conselho Nacional de Justiça – CNJ – se tornou possível realizar o levantamento a partir de uma base de dados sólida, imparcial e realizada por uma instituição de controle do próprio poder judiciário.

Nesse sentido, cabe trazer à baila algumas percepções obtidas pelo órgão, principalmente o estudo denominado “Justiça em Números”, referente ao ano de 2018, capaz de apontar alguns índices de grande importância para a realização de melhoras, avaliação de rendimento, transparência, etc.

Cabe salientar mais que uma vez a importância da escolha do banco de dados utilizado para a elaboração do presente estudo, haja vista o compromisso inclusive da justiça para consigo mesmo ao buscar aperfeiçoar o seu funcionamento, sendo necessário o levantamento de números que correspondam com a realidade de cada instância e grau de jurisdição.

2.1 O custo da judicialização

Seguindo ainda esta linha de raciocínio, pautemos ainda nossa pesquisa nos números do CNJ para que, sabendo se quantas demandas consumeristas são iniciadas por ano, é possível também saber quantos servidores são mobilizados para o trabalho, bem como de quanto seria essa economia caso essas demandas não precisassem da intervenção do judiciário.

Figura 1: Despesa Justiça Estadual¹

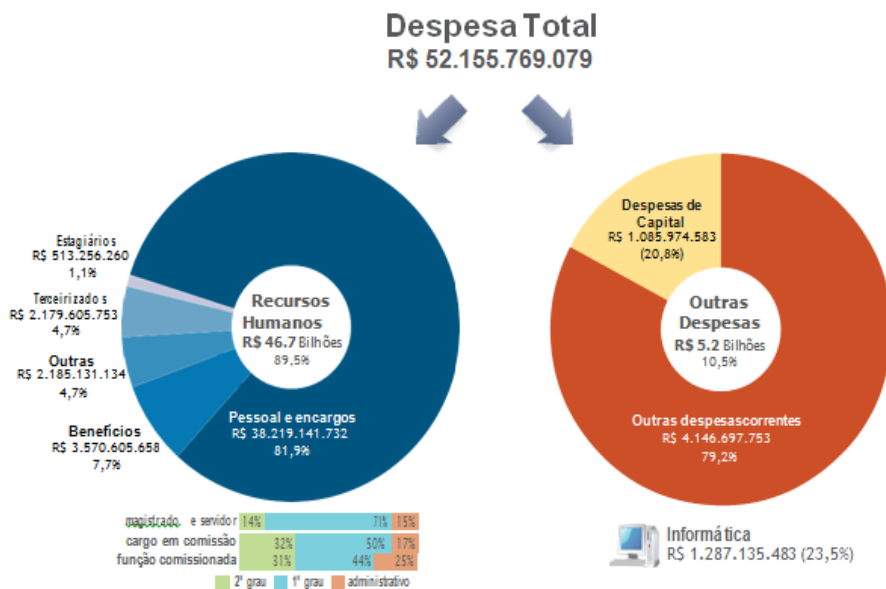
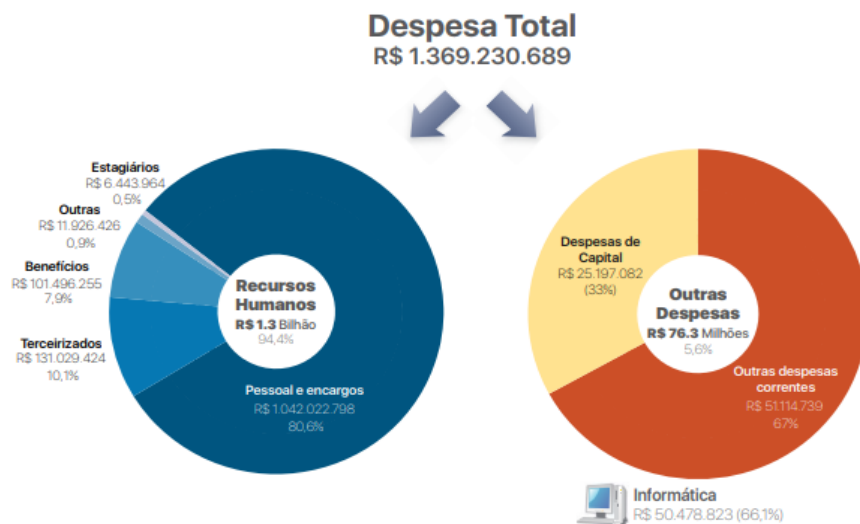


Figura 2: Despesa Superior Tribunal de Justiça²



¹ JUSTIÇA EM NÚMEROS 2018. Conselho Nacional de Justiça - CNJ. Disponível em < <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/09/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf> >. Acesso em 6 maio 2019.

² JUSTIÇA EM NÚMEROS 2018. Conselho Nacional de Justiça - CNJ. Disponível em < <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/09/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf> >. Acesso em 6 maio 2019

Assim, tem se que os custos no âmbito da justiça totalizam R\$ 52.155.769.079 distribuídos da seguinte forma:

A despeito de também haverem números bastante expressivos no que concerne à justiça federal, pautaremos nosso foco na questão estadual, haja vista que o viés do presente estudo é a análise da proposta de isenção de determinado imposto para empresas com boas práticas consumeristas, entende se como mais lógico que o benefício seja concedido à iniciativa privada.

Entretanto, apesar de ser possível o recorte no enfoque dos dados quanto a justiça federal, parece imperativo que os dados referentes ao Superior Tribunal de Justiça sejam colacionados, haja vista que as demandas que versam sobre relação de consumo estão entre as cinco maiores³ recebidas pelo tribunal.

Ora, não é crível que em pleno momento de crise econômica e diminuição de gastos públicos, com dificuldades enfrentadas em diversas áreas da economia do país, tais números passem despercebidos sem que haja uma reflexão sobre uma possível mudança que vise redução de gastos sem perda da qualidade ou sobrecarga ainda maior de trabalho.

E mais, a redução de demandas evitáveis não só reduziria o tamanho necessário que o judiciário precisa ter, como ainda otimizaria o tempo e mão de obra dos tribunais para outras demandas.

Nesse sentido, uma demanda por vezes simples demoraria mais de três anos e meio na justiça estadual comum e mais de dois no âmbito dos juizados especiais (a contar do processo de conhecimento até o término do processo de execução), gerando a sensação de lentidão pelo jurisdicionado e o excesso de trabalho pra o judiciário⁴.

³ JUSTIÇA EM NÚMEROS 2018. Conselho Nacional de Justiça - CNJ. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/09/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf>>. Acesso em 6 maio 2019.

⁴ JUSTIÇA EM NÚMEROS 2018. Conselho Nacional de Justiça - CNJ. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/09/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf>>. Acesso em 6 maio 2019.

Assim, conforme se verá nos tópicos subseqüentes o que pretende a presente proposta é uma readequação dos gastos públicos, evitando o excesso de demandas judiciais e incentivando, ainda que indiretamente, o mercado de consumo.

2.2 Principais Matérias Discutidas

Como dito, a base de dados utilizada para a presente pesquisa foram os números divulgados pelo CNJ, órgão de controle do judiciário, cabendo agora restringir a matéria de modo que seja possível ter ao menos uma estimativa da quantidade de processos com relação a demandas de consumo tramitam anualmente.

Inicialmente partiremos da pesquisa também realizada pelo CNJ, publicada em 2017 e denominada Os Maiores Litigantes em Ações Consumeristas: Mapeamento e Proposições que concentra boa parte de suas pesquisas principalmente quanto às demandas envolvendo relação de consumo.

Nesse intuito, é possível observar que já no ano de 2014 o número de novos processos envolvendo casos de responsabilidade do fornecedor ou indenização por dano moral ultrapassou a marca dos dois milhões, sendo o terceiro assunto mais recorrente de todos os tribunais, com ao menos 4% de todas as novas demandas daquele ano⁵.

E mais, com base na pesquisa realizada através da “Justiça em Números de 2018”, é possível observar que, após alguns anos desde a pesquisa anterior, a situação permanece inalterada, havendo um intensa demanda por litígios que envolvam relação de consumo, senão vejamos:

Figura 3: Maiores Demandas Justiça Estadual⁶

⁵ JUSTIÇA PESQUISA. Políticas Públicas do Poder Judiciário – Os Maiores Litigantes em Ações Consumeristas: Mapeamento e Proposições. CNJ. 2017. Disponível em: < <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/01/bd8f715ca9ae1f539cd2d15421e843e7.pdf> >. Acesso 5 maio 2019.

⁶ JUSTIÇA EM NÚMEROS 2018. Conselho Nacional de Justiça – CNJ. Disponível em < <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/09/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf> >. Acesso em 6 maio 2019.

Estadual	1. DIREITO CIVIL - Obrigações/Espécies de Contratos	1.944.996 (3,83%)
	2. DIREITO DO CONSUMIDOR - Responsabilidade do Fornecedor/Indenização por Dano Moral	1.760.905 (3,46%)
	3. DIREITO TRIBUTÁRIO - Dívida Ativa	1.151.179 (2,27%)
	4. DIREITO CIVIL - Responsabilidade Civil/Indenização por Dano Moral	1.001.889 (1,97%)
	5. DIREITO CIVIL - Família/Alimentos	853.049 (1,68%)

Essa situação alarmante atinge até mesmo as instâncias superiores do judiciário brasileiro em que, demandas envolvendo contratos de consumo e contratos bancários estão entre as cinco matérias mais discutidas no egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Figura 4: Maiores Demandas Tribunais Superiores⁷

Superiores	1. DIREITO CIVIL - Obrigações/Espécies de Contratos	65.177 (0,13%)
	2. DIREITO DO TRABALHO - Responsabilidade Civil do Empregador/Indenização por Dano Moral	18.325 (0,04%)
	3. DIREITO DO TRABALHO - Rescisão do Contrato de Trabalho/Verbas Rescisórias	17.629 (0,03%)
	4. DIREITO PENAL - Crimes Previstos na Legislação Extravagante/ Crimes de Tráfico Ilícito e Uso Indevido de Drogas	16.641 (0,03%)
	5. DIREITO DO TRABALHO - Remuneração, Verbas Indenizatórias e Benefícios/Salário / Diferença Salarial	13.136 (0,03%)

Nesse sentido, a própria pesquisa realizada que aponta os maiores litigantes em ações consumeristas ressalta a importância de se buscar uma política que desestimule a judicialização de todo e qualquer imbróglio, de modo a justamente evitar o abarrotamento do judiciário que se presencia.

Uma forma mais abstrata de investigar o tema envolve modificações na lei que visem criar incentivos econômicos para que as partes não ingressem com ações judiciais: „ Estudos, como o de DAMIANI et al., 2015, concluem, por uma análise econômica, que a inexistência de custas nos Juizados Especiais Cíveis (JEC) poderia incentivar as partes a

⁷ JUSTIÇA EM NÚMEROS 2018. Conselho Nacional de Justiça – CNJ. Disponível em < <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/09/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf> >. Acesso em 6 maio 2019.

sempre ingressarem com ações, mesmo quando a probabilidade de sucesso é baixa. ,,

Também pode-se estudar empresas como agentes maximizadores de lucro. Sob essa ótica, uma empresa escolheria desrespeitar a lei, quando essa escolha traz maiores prospectos de lucro. Esse tipo de análise traz à tona quais normas poderiam ser criadas pelo Estado ou agências reguladoras de tal forma a tornar a solução economicamente vantajosa para as empresas sem desrespeitar os direitos do consumidor⁸.

Desta feita, resta claro que as demandas envolvendo lides de consumo ocupam tempo e mão de obra da máquina pública, atravancando o andamento de outros processos e causando uma sensação de frustração e lentidão pela sociedade brasileira que, por muitas vezes mesmo após o sucesso na ação, sentem que “a justiça não fora feita”.

3 O ICMS

Do ponto oposto da corda, ao revés de gastos, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação é uma forma de receita dos Estados e municípios e vem sendo o alvo de intensos debates quanto as diversas taxações pelo território nacional.

3.1 Aspectos Gerais do ICMS

Tal imposto possui previsão legal no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988⁹, o qual, a despeito de não instituir diretamente sobre o imposto,

⁸ JUSTIÇA PESQUISA. Políticas Públicas do Poder Judiciário – Os Maiores Litigantes em Ações Consumeristas: Mapeamento e Proposições. CNJ. 2017. Disponível em: < <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/01/bd8f715ca9ae1f539cd2d15421e843e7.pdf> >. Acesso 5 maio 2019

⁹ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...).” BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 6 maio 2019.

atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para tanto. Inicialmente instituído pelo advento da Lei Complementar 87/1996¹⁰, também conhecida como Lei Kantir, fora posteriormente alterada por intermédio das Leis Complementares 92/97 99/99 e 102/2000.

A alíquota a ser aplicada para fins de aplicação do imposto pode variar não só de acordo com cada Estado da federação, haja vista a previsão de autonomia legislativa que fora constitucionalmente concedido a estes entes, mas também de acordo com o produto que está sendo comercializado.

4 PREVISÃO DA ISENÇÃO

Como é cediço, a isenção tributária trata da possibilidade de dispensa do crédito tributário e possui previsão legal no artigo 175, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN.

Ademais, conforme já alardeado, a Constituição Federal atribui aos Estados e ao Distrito Federal a responsabilidade para instituir o imposto, de modo que a contrapartida para a concessão do benefício depende daquele ente da federação.

Ocorre que, ao analisar a situação do campo de vista macro, a arrecadação total do ICMS gerou um total de R\$ 740.090.231,00¹¹ aos cofres públicos enquanto, caso houvesse uma redução ao menos de 50% do número total de novas demandas envolvendo litígios de consumo, haveria uma redução do número total em 2%, representando algumas dezenas de milhões que poderiam ser revertidos em isenção para as empresas que efetivamente comprovem melhoras no fornecimento de modo a reduzir a propositura de novas ações.

Além disso, apesar de se tratar de um efeito ricochete, tal incentivo fiscal também aumentaria a própria circulação de bens e serviços, estimulando a economia e ajudando a aquecer o mercado de consumo.

¹⁰ BRASIL. *Lei Complementar nº 87, de 13 De Setembro De 1996*. Lei Kantir. Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1970-1979/lei-5869-11-janeiro-1973-357991-norma-pl.html>>. Acesso em: 5 maio 2019.

¹¹ Disponível em: < <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/DF/201801> >. Acesso em 7 maio 2019.

4.1 Métodos de Concessão do Benefício

Por fim, cabe estabelecer que o que se pretende aqui não é conceder a toda e qualquer empresa um benefício fiscal que deixará de arrecadar para os cofres, mas sim estimular o debate sobre possibilidades de isenções, ou redução da alíquota aplicada, com o objetivo de desonerar o Estado e estimular a economia de um modo geral.

Nesse sentido, os critérios para a concessão da isenção fiscal deveriam atender a índices apontados por novas pesquisas realizadas pelo mesmo órgão, qual seja o CNJ, a fim de que realmente fossem beneficiadas aquelas empresas que estão contribuindo para a redução de gastos no judiciário.

E ainda, haja vista que a situação opera ora entre o caixa da União e ora dos Estados e do Distrito Federal, cabe salientar a necessidade um possível repasse de verbas entre os entes, mas que também deve ser impreterivelmente objetiva.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou trazer à baila reflexões acerca dos gastos envolvendo o judiciário o brasileiro e uma possível proposta de redução dos gastos públicos e estímulo ao mercado de consumo por meio da concessão de benefícios fiscais às empresas com boas práticas consumeristas.

Com esse intuito, foram colacionados diversos dados obtidos através de pesquisas elaborados pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ – órgão do poder judiciário responsável pela parte de controle do próprio poder, que apontam de maneira fidedigna a quantidade de processos que tratam de alguma relação de consumo, quantidade de servidores e tamanho das unidades jurisdicionada.

De outro lado também foram trazidos alguns números quanto aos valores arrecadados à título de ICMS, de modo a buscar o acerto de contas entre a concessão do benefício, com a promessa de que os fornecedores reduzam o número de demandas consumeristas e melhorem a prestação do serviço, e a economia do judiciário com a diminuição dessas demandas provocadas pela melhoria do serviço.

Por fim, foram constatadas possíveis complicações da presente proposta em razão da diferença de competência quanto ao tributo escolhido, devendo, sob este prisma, haver uma proposta de repasse entre os cofres da União e dos demais entes federativos, a fim de promover a perfeita e exata medida de economia entre os mesmos.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 De Setembro De 1996.** Lei Kantir. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1970-1979/lei-5869-11-janeiro-1973-357991-norma-pl.html>>.

JUSTIÇA EM NÚMEROS 2018. Conselho Nacional de Justiça – CNJ. Disponível em <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/09/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf>>

JUSTIÇA PESQUISA. Políticas Públicas do Poder Judiciário – Os Maiores Litigantes em Ações Consumeristas: Mapeamento e Proposições. CNJ. 2017. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/01/bd8f715ca9ae1f539cd2d15421e843e7.pdf>>.

A DISCREPÂNCIA DA IRRESTRITA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NA ATUALIDADE

THE DISCREPANCY OF UNRESTRICTED TAX IMMUNITY TO TEMPLES OF ANY CULT IN ACTUALITY.

Elga Pedreira Mendes¹

RESUMO

O presente artigo busca analisar a coerência da concessão de imunidade tributária aos templos de qualquer culto no Brasil dos dias atuais, considerando que as imunidades tributárias devem ter justificativas sólidas que lastreiem a quebra do princípio da isonomia tributária, premissa constitucional de igual estatura dos direitos e garantias fundamentais. É preciso reavaliar se a imunidade tributária religiosa se sustenta diante do crescimento de diversas seitas, da relação estreita de líderes religiosos com políticos quando os próprios não o são e quando se assiste a verdadeiros impérios religiosos erguidos com a ajuda do instituto da imunidade tributária, alguns de tamanha suntuosidade que faz questionar o seu real propósito social.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Templos de qualquer culto.

ABSTRACT

The present article seeks to analyze the coherence of the granting of tax immunity to the temples of any cult in Brazil of the present day, considering that tax immunities must have solid justifications that support the breaking of the principle of tax isonomy, constitutional premise of equal stature of the rights and guarantees. It is necessary to reassess whether religious tax immunity is sustained by the growth of different sects, the close relationship of religious leaders with politicians when they are both the same, and when the society has acknowledgment of the growth of true religious empires through the tax immunity institute, some of such magnificence as to call into question its real social purpose.

Keywords: tax immunity. Temples of any beliefs.

¹ Aluna do curso de pós-graduação lato sensu em Direitos Sociais, Ambientais e do Consumidor do Centro Universitário de Brasília – UNICEUB/ ICPD.

1 INTRODUÇÃO

O Brasil é um país que abriga uma multiplicidade de crenças e religiões, resultado de seu período colonial marcado pela dominação portuguesa e a escravidão africana, e posteriormente pela imigração de etnias como a japonesa, que contribuíram para a formação da cultura brasileira. Sim, pode-se afirmar que o sincretismo religioso brasileiro é fator que ajuda a construir a identidade nacional. Considerando este passado não é difícil compreender que o Brasil se autodenomine um estado laico, ou seja, não há uma religião oficial do Estado, estando igreja e estado separados.

O estado brasileiro assegura constitucionalmente ao indivíduo a liberdade de crença, no artigo 5º, inciso VI dos direitos e garantias fundamentais pois essencial para a formação humana, conforto espiritual e o convívio social que permite a plenitude do desenvolvimento da personalidade: “VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;” Para a gama de instituições que se intitulam como de caráter religioso ou celebradores de cultos, a Constituição previu a imunidade tributária no art. 150, inciso III, ao que parece como uma das espécies de proteção citada no art.5º, VI e portanto deve ser entendida não apenas como a de segurança física dos locais de culto mas de forma ampla a ponto de incluir-se nela a imunidade tributária.

A imunidade tributária é uma garantia que subtrai a competência tributária dos entes políticos, ou seja, proíbe os entes políticos de instituir tributos nas hipóteses e circunstâncias previstas pela Constituição. Encontra-se na seção II com o título “Das limitações ao poder de tributar, do capítulo I “do Sistema Tributário Nacional” ao lado do princípio da legalidade (art.150, I), da isonomia tributária (art.150, II), da repartição de competências, do princípio da anterioridade e da anterioridade nonagesimal (art.150, III, “b” e “c”), da liberdade de tráfego (art.150, IV), do não uso de tributo para fins de confisco.

Em 2002, o Supremo Tribunal Federal alargou o privilégio da imunidade tributária ao colocar sobre o seu manto as rendas geradas pelo patrimônio dos templos de qualquer culto. É preciso lembrar a finalidade pela qual abriu-se exceção

à isonomia tributária aos templos de qualquer culto, que pode ser considerada uma obrigação legal a todos imposta, e se essa finalidade condiz com a realidade atual das entidades religiosas que abrigam “templos de qualquer culto”.

A sociedade brasileira assiste ao crescimento do poder econômico de diversas instituições religiosas e toma conhecimento do desvirtuamento dos fins de recursos arrecadados de seus fiéis por essas entidades sob o pretexto de caridade ou filantropia, para o enriquecimento privado de líderes ou mesmo o patrocínio de outras causas, como as políticas, reacendendo a discussão sobre a adequação da interpretação da imunidade tributária de forma ampla a essas entidades religiosas.

2 O ESTADO DE DIREITO E O PODER DE TRIBUTAR

Segundo **Maunz**, Estado de Direito¹ é aquele cuja finalidade consiste na consecução e manutenção da justiça material, na própria esfera estatal e na esfera que possa ser influenciada pelo Estado. De fato, o conceito de Estado de Direito com base na primazia legal é insuficiente para sua fixação.

No Estado de Direito deve existir a disposição do governo em realizar os ideais de justiça, assegurando garantias constitucionais para os subordinados ao seu poder. Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. resume de forma exata:

Para que se possa falar em Estado de Direito, é necessário que seu governo esteja imbuído daquela ideia de justiça, que se formaliza através da instituição de princípios e normas jurídicas objetivando a garantia do cidadão contra o abuso do poder pelo Estado.

Os princípios referidos acima estão na Constituição Federal, em rol exemplificativo, em seus artigos:

Art. 2º. Separação dos poderes em Legislativo, Executivo e Judiciário, independentes e harmônicos entre si;

Art.5º. garantia dos direitos individuais pertinentes à vida, à liberdade, à segurança e a propriedade.

Art.5º, II. Princípio da reserva de lei;

Art.5º, XXXV. Impossibilidade legal de exclusão da apreciação pelo Poder Judiciário de qualquer lesão que afete direito individual;

Art.59. Conceito de lei formal, elaborada com a participação do órgão de representação formal.

2.1 O poder de tributar

Toda atividade desempenhada pelo Estado subordina-se aos elementos caracterizadores do Estado de Direito, inclusive a atividade financeiro-tributária: o Estado detém o poder soberano para obter compulsoriamente daqueles que estão juridicamente subordinados (a ele) as contribuições pecuniárias necessárias à consecução de seus fins. Esse poder é, em última análise, o exercício do poder geral do Estado atuando na imposição de tributos.

Ora, esse poder de tributar tem como pedra de toque a Constituição Federal, somente pode ser exercido pelo Estado, através dos instrumentos por ela determinados – Lei², derivada da fonte por ela determinada – delegação do povo, logo este tributa a si mesmo.

Por essa patente razão os princípios que regem o Estado de Direito devem ser Norte para o poder de tributar exercido pelo Estado, tal poder emana do povo e não da soberania Estatal.

Sacha Calmon esclarece: “A consciência jurídica contemporânea repele a ideologia de que o poder de tributar é corolário da soberania do Estado. A doutrina jurídica dos povos cultos e democráticos acredita na preeminência do princípio da legalidade em matéria tributária.”

2.2 Limitações ao poder de tributar

Da mesma maneira que o poder de tributar decorre da Constituição Federal, as limitações a esse poder obedecem a mesma regra. Dessa forma, respectivamente, temos:

- a) Art. 145. A união, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria;

- b) Arts. 148 e 149. A União pode instituir empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais;
- c) Art. 145, §1º. Limitações ao poder de tributar referentes à personalização do imposto e à capacidade contributiva;
- d) Arts. 150 a 152. Normatização das limitações do poder de tributar.

A limitação constitucional ao poder de tributar objetiva o equilíbrio entre o poder impositivo e a cidadania. Luiz Emydgio em poucas palavras ensina: “A existência do direito tributário depende de estar o Estado, no desempenho de sua atividade tributária, submetido à lei, pelo que o poder de tributar não pode ser exercido através da força. Se o for, não há por que se falar em direito tributário nem em Estado de Direito.”

As limitações ao poder de tributar objetivam o equilíbrio, como dito acima, mas, também constitui um escudo contra excessos do Estado. São garantias mínimas que devem ser observadas pelo legislador quando este institui ou majora tributos, define hipóteses de incidência, fixa alíquotas ou bases de cálculo, determina sujeito passivos de obrigação e etc.

Por constituir morada de proteção ao contribuinte as limitações ao poder de tributar não podem ser retiradas ou diminuídas nem mesmo por lei complementar, sob pena de inconstitucionalidade. Esta, pode, entretanto, aumentar o rol constitucional de proteção ao contribuinte.

Esse rol constitucional de princípios e regras referentes à matéria tributária integra o direito constitucional tributário e fundamenta o estudo das normas que disciplinam e delimitam o exercício do poder impositivo do Estado. Dentro desse extenso rol de princípios, um particularmente nos interessa, dada a natureza do presente trabalho, a saber, o princípio da imunidade tributária.

3 PRINCÍPIO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Imunidade é não incidência constitucional. Para que seja possível o entendimento do instituto da imunidade tributária é necessário estabelecer a diferença entre incidência e não incidência.

Incidência é a materialização da situação definida em lei, de forma abstrata e genérica, como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador. Em outras palavras, aquela situação prevista em lei de forma abstrata se concretiza e permite a incidência da lei que regula determinado tributo.

A não incidência pode se dar do seguinte modo:

- a) Pura ou simples: a lei simplesmente não prevê uma situação como hipótese de incidência de tributo. Como aponta Ives Gandra Martins: “O Poder Tributante que pode, não deseja poder. Tem a faculdade constitucional de impor, mas abdica do exercício de sua capacidade.”
- b) Didática: o legislador afirma que o tributo não incide, mas mesmo sem tal afirmação não incidiria o imposto, pois a situação concreta não se ajusta à definição de incidência
- c) Juridicamente qualificada: é a que corresponde à imunidade tributária. Ocorre quando a Constituição suprime a competência impositiva dos entes políticos, estando presentes certos requisitos, situações ou circunstâncias. Há vontade por parte do legislador, porém a Lei Maior não permite a concretude dessa vontade.

4 IMUNIDADE E ISENÇÃO

A imunidade tributária é a não incidência que decorre de mandamento constitucional, ou seja, não há ocorrência do fato gerador, não há relação jurídico-tributária.

Isenção é a não incidência estabelecida por lei, por uma série de razões sejam elas políticas, econômicas ou sociais, e, por isso, não existindo a obrigação tem-se a exclusão do crédito tributário.

Essa distinção embora pareça simples e superficial tem uma consequência relevante. Enquanto a imunidade por possuir berço constitucional permite interpretação extensiva, a isenção por não possuir tal berço não comporta tal interpretação.

5 CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Existe uma série de autores que classificam as imunidades de formas distintas, muito embora uma se assemelhe a outra, ou simplesmente recaem sobre outra categoria ou com outra nomenclatura. Optou-se, neste breve trabalho, adotar a classificação do Prof.º Luiz Emydgio F. da Rosa Jr. para quem as imunidades podem ser:

1. Subjetivas ou objetivas;
2. Incondicionais ou condicionais.
 - Imunidades subjetivas são concedidas em razão de uma pessoa conforme art.150, VI, “a” e “c” da Constituição Federal.
 - Imunidades objetivas se relacionam à matéria tributável, constituição Federal art. 150, VI, “b” e “d”.
 - Imunidades incondicionais ou auto executáveis tem base em normas constitucionais de eficácia plena que produzem efeito de imediato, tais como as do art. 150, VI, “a”, “b” e “d” Constituição Federal. Em outras palavras sua eficácia não depende de qualquer outra lei para se concretizar. Imunidades condicionais tem base em normas constitucionais que dependem de outras normas para que seus efeitos se concretizem, a exemplo do art. 150, VI, “c” da Constituição Federal.

6 DA INTERPRETAÇÃO SOBRE O SIGNIFICADO DO TERMO “TEMPLOS DE QUALQUER CULTO”

Conforme estudo² da Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados:

A Constituição de 1946 é a primeira constituição republicana brasileira a utilizar o termo “templo”, e é também a primeira a proclamar aquilo que veio a ser conhecido posteriormente como imunidade tributária dos templos. Assim, a alínea “b” do inciso V do art. 31 dessa Constituição vedou à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios lançar impostos sobre “templos de qualquer culto, bens e serviços de Partidos

² Marton, Ronaldo Lindimar José. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal. 2013. Câmara dos Deputados

Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins.

Pode-se afirmar que templo de qualquer culto é o local onde se pratica o culto religioso, ou seja, pode ser uma garagem, um terreno ou prédio ou qualquer construção que abrigue o ritual religioso seja qual crença for. No entanto, a extensão do que deve ser considerado como “templo de qualquer culto” sempre lançou discussões, como ilustra Marton *apud* Baleeiro (1991, p.74), a partir dos esforços para explicar que:

O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, **desde que não empregados em fins econômicos.** (grifo nosso)

Na verdade, a interpretação da doutrina estende-se mesmo a embarcações ou meios de transporte que abriguem cultos, conforme Marton *apud* Baleeiro (1974, p.92):

Não repugna à Constituição inteligência que equipare ao templo – edifício – também a embarcação, o veículo ou avião usado como templo móvel, exclusivamente para a prática do culto”. Verifica-se que, mesmo permitindo uma ampliação do significado do termo “templo”, para nele incluir os locais móveis dedicados a culto, mantém-se o caráter objetivo da imunidade.

O mesmo autor ressalta que: “Mas não se incluem na imunidade as casas de aluguel, terrenos, bens e rendas do Bispado ou da paróquia, etc. Só por isenção expressa em lei serão beneficiadas” (MARTON *apud* BALEEIRO, 1974, p. 92).

O posicionamento de Baleeiro foi majoritário na doutrina podendo-se citar outros autores de renome a acompanhá-lo. Carraza sustenta que a despeito de uma interpretação ampla com relação aos anexos dos templos que tenham função essencial para a celebração dos cultos não deve ser estendida a imunidade:

às rendas provenientes de alugueres, de imóveis, da locação do salão de festas da paróquia, da venda de objetos sacros, da exploração de estacionamentos, da venda de licores, etc, ainda que os rendimentos assim obtidos revertam em benefício do culto. [...] Simplesmente porque estas não são funções essenciais de nenhum culto. [...] As atividades espirituais não

se coadunam com tais práticas, que, posto lícitas, têm objetivos nitidamente temporais.

Conforme Hugo de Brito Machado:

Nenhum imposto incide sobre os templos de qualquer culto. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso. Nem sobre qualquer bem que esteja a serviço do culto. Mas pode incidir imposto sobre bens pertencentes à Igreja, desde que não sejam instrumentos desta. Prédios alugados, por exemplo, assim como os respectivos rendimentos, podem ser tributados. Não a casa paroquial, ou o convento, ou qualquer outro edifício utilizado para atividades religiosas, ou para residência dos religiosos. A imunidade concerne ao que seja necessário para o exercício do culto. Nem se deve restringir seu alcance, de sorte que o tributo constitua um obstáculo, nem se deve ampliá-lo, de sorte que a imunidade constitua um estímulo à prática do culto religioso.

O referido entendimento harmoniza-se com o previsto do art.150, §4º da Constituição Federal:

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

VI - instituir impostos sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto;

(...)

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas (...)"

No entanto, na apreciação do Recurso Extraordinário nº 325.822-2, o Supremo Tribunal Federal decidiu que mesmo as rendas derivadas dos bens vinculados aos templos de qualquer culto devem ser abarcadas pela imunidade tributária.

A referida decisão da Suprema Corte termina por esvaziar o sentido do § 4º do artigo 150 da Constituição acima citado e data vênua extrapola as finalidades originais para a qual foi concebida “a de não embarçar-lhes o funcionamento” considerando que: o local de culto abriga indivíduos em busca de paz e convívio social, o que é um direito fundamental; o Brasil é um país que assegura a liberdade

de culto de qualquer crença; facilitar o tratamento isonômico de todas vertentes religiosas pelo Estado que é laico, tais justificativas no entanto não são suficientes para justificar a exceção da isonomia tributária, que pelo simples de fato de ser uma exceção merece um olhar restritivo.

Outro aspecto a ser destacado é a diferenciação existente quanto ao tipo de imunidade que recai no art.150, III, “b” daquele incidente na alínea seguinte, que estabelece a imunidade a determinadas entidades: “c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das **entidades** sindicais dos trabalhadores, **das instituições** de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (...)”.

Observa-se que o tipo de imunidade aplicável aos templos de qualquer culto não prevê a imunidade ao conjunto do patrimônio da entidade religiosa mas apenas aos seus templos e por interpretação da doutrina e jurisprudência se estende aos bens que forem essenciais à realização dos cultos. Dessa forma está-se diante da imunidade tributária objetiva, como explicado anteriormente.

7 DOS ARGUMENTOS PARA ABARCAR AS RENDAS DERIVADAS DO PATRIMÔNIO DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO NA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, SEGUNDO INTERPRETAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A ementa do Recurso extraordinário nº325.822-2 foi descrita da seguinte forma:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.

O principal questionamento levado ao Supremo Tribunal Federal foi resultado da decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo de não estender a 61 imóveis da entidade religiosa recorrente a imunidade tributária prevista no art.150, III, “c” da Constituição Federal. Como descreveu o senhor Ministro Relator Ilmar Galvão:

Daí o presente recurso extraordinário, em que as recorrentes, citando precedentes desta corte, insistem na tese de que todos os seus bens – 61 imóveis, na conta do recorrido (fl.64) – estão cobertos pelo favor constitucional porque, cada um a seu modo, destina-se à consecução dos objetivos institucionais da Diocese, ligados à prática da doutrina cristã e ao desempenho de funções do Estado, na área social.

O Ministro-Relator frisou ainda que a decisão recorrida apoiou-se na seguinte lição de Hely Lopes Meireles para excluir da imunidade tributária “os imóveis que não possuem nenhuma relação com a finalidade primeira da Igreja Católica Apostólica Romama” referindo-se aos “lotes vagos e prédios comerciais dados em locação.”

As imunidades tributárias devem ser interpretadas e aplicadas nos estritos termos da Constituição, mesmo porque constituem exceção ao princípio da igualdade fiscal. Assim, quando a constituição da República declara imunes de impostos os templos de qualquer culto (art.150, VI, “b”), não se há de estender essa imunidade às contribuições (que não são impostos), nem aplicá-las aos demais bens das Igrejas que não sejam recintos de culto (templos) e seus anexos (casas paroquiais, sede de congregações religiosas e outras dependências institucionais dos cultos, sem abranger, todavia, as casas para locação, os terrenos aforados e outros bens não destinados a práticas religiosas, embora pertencentes à administração das seitas ou cultos)”. (Direito Municipal Brasileiro, 11ª edição, pág. 172).

Com relação ao argumento da recorrente de que a imunidade tributária vinha sendo tratada de forma ampla para incluir “imóveis locados (RE 257.700) ou utilizados como escritório e residência de membros da entidade (RE 221.395)”, o Relator apontou que em todos esses casos o fundamento da causa era a alínea “c” que prevê a imunidade tributária ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os

requisitos da lei” , não podendo aplica-lo naquela circunstância que se fundamentava na alínea “b” art.150, VI, da Constituição Federal.

Nas últimas linhas de seu voto o Ministro- Relator fez questão de frisar que sua decisão pelo não conhecimento do recurso dava-se apenas porque, justamente, a decisão anterior excluía da imunidade tributária os lotes vagos e prédios alugados, mas que entendia a imunidade ser estendida de forma ampla não apenas aos locais de culto mas aos “bens patrimoniais que compõem o templo de qualquer culto com os seus anexos, com a casa paroquial, a casa de residência do vigário ou pastor, jardins e áreas de estacionamento, contíguas mas também as rendas resultantes das contribuições dos fiéis e remuneração eventualmente cobrada por serviços religiosos a estes prestados, porquanto relacionados com a finalidade do culto.” O Ministro-Relator trouxe ainda a clareza de pensamento da doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho:

(...) agora, se o patrimônio imóvel de qualquer religião estiver afetado, ainda que lucrativamente, a fins educacionais ou assistenciais, e desde que estejam sendo devidamente cumpridos os antepostos da lei complementar tributária (...), então a questão passa a quadra-se nos lindes da imunidade das instituições de educação e assistência , obstando aos municípios o exercício da competência tributária impositiva relativamente aos predial e territorial urban, Mas aí já não se trata da imunidade dos templos de qualquer culto (curso de Direito Tributário Brasileiro, 3ª edição, 1999, pág.269).”

O Ministro Moreira Alves divergiu do voto do relator entendendo que a Constituição quis equiparar as imunidades previstas na alínea “b” e “c” expondo que a Constituição não precisaria repetir “patrimônio renda ou serviços” já existente na letra “c” e o fez justamente para abarcar a letra “b”, em que não se falava em patrimônio, renda ou serviços.” Esse entendimento foi o mesmo do Senhor Ministro Gilmar Mendes.

O referido Ministro citou em seu voto a doutrina de Carraza que trata das acepções possíveis para a imunidade: “Em sua acepção ampla, a expressão “imunidade tributária alcança quaisquer tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Em sua acepção restrita, apenas os impostos.” (CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ª edição, revista ampliada e atualizada até a EC nº 31/2000, Malheiros, 2001, p 600-601).

Buscou também amparo na lição de Ives Gandra que entende estar alcançado pela imunidade tributária as rendas de aluguéis de entidades religiosas dado que esta atividade não torna desleal a concorrência. Cumpre ainda extrair do voto do Ministro Gilmar Mendes o seguinte pensar de Ives Gandra:

Exemplificando: se uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal, Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU por gozar a entidade de imunidade para não pagar imposto de renda.

A mesma entidade, todavia, para obter recursos decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras famílias, com sucesso. Nessa hipótese, a nova atividade embora indiretamente referenciada, não é imune porque poderia ensejar a dominação de mercado ou a eliminação da concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comprados com os de seu concorrente.

Também do pensamento de Ives Gandra Gilmar Mendes aproveitou

Por esta linha de raciocínio todos os lucros e ganhos de capital obtidos em aplicações financeiras e destinadas as finalidades das entidades imunes são rendimentos e ganhos imunes. É de se entender que o § 4º é um complemento do § 3º assim redigido:

As vedações do inciso VI “a” e do paragrafo anterior não se aplicam ao patrimônio a renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis e empreendimentos privados, ou em que contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. O Ministro conclui seu voto dispondo que o dispositivo do art.150, VI, “b”, há de ser lido com o vetor interpretativo do § 4º deste mesmo artigo da Constituição. Vê-se, pois, que a letra “b” se refere apenas à imunidade dos “templos de qualquer culto”; a letra “c”, ao “patrimônio, renda ou serviço”. Portanto, o dispositivo no § 4º alcança o patrimônio, a renda ou serviços do templo de qualquer culto, em razão da equiparação entre as letras “b” e “c”.

O Posicionamento dos Ministros Moreira Alves e Gilmar Mendes, acompanhados do Ministro Nelson Jobim e Maurício Correa prevaleceu sobre a exposição do Ministro Relator Ilmar Galvão acompanhado pelo Ministra Ellen Gracie e Carlos Velloso cujo contraponto merece destaque:

Agora, Sr. Presidente, dizer que imóveis espalhados pelo município, situados na diocese, na circunscrição territorial

sujeita à administração eclesiástica, de propriedade desta, esses imóveis não estão abrangidos pela imunidade do art.150, VI, “b”, porque não estão abrangidos pela imunidade do art.150, VI, b, porque não estão relacionados com as finalidades essenciais do templo, convindo esclarecer que o templo, e a imunidade é para o templo, não é proprietário de bens imóveis. A igreja, a seita, seja lá que nome tenha, que administra o templo, é que pode ser proprietária. Imóveis, portanto, pertencentes à administração eclesiástica, à mitra, ao bispado, não estão cobertos pela imunidade do art.150, VI, b.

Volto a repetir: somente o que estiver relacionado com o templo, o local onde se realiza o culto por isso que, bem disse o Ministro Pertence, a imunidade do art.150, VI, b esta substantivada no templo, é que é imunizada, tributariamente.

A tese vencedora apresenta-se frágil pois desconsiderou a clareza do §4^a do art.150 e ainda o fato de que a imunidade tributária por ser uma exceção a uma obrigação a todos imposta merecia uma interpretação restritiva. Também parece desarrazoada a equiparação das alíneas “b” e “c” pois suas razões de existirem encontram fundamentos distintos.

Observando o cenário nacional acompanha-se o ingresso maciço de líderes religiosos nos parlamentos de todos os níveis da federação. Ao contrario do Estado que busca não embaraçar o funcionamento das entidades religiosas, o contrário não se verifica. Ademais, os recursos utilizados para financiamento de campanhas desses líderes religiosos certamente advêm de seus fiéis.

Daí estar-se potencialmente diante de um desvio do privilégio tributário eis que esse lhes fortalece a capacidade econômica a ponto de estarem aptos a manipular grandes massas. Da sua função de líderes e orientadores sociais passam a busca pelo poder havendo certamente a captura do espaço democrático por crenças religiosas que podem impor sua visão de mundo. É bem verdade que este jogo de poder se aplica a bancadas como o de ruralistas, mas os mesmos não dispõem de imunidade tributária perene.

8 CONCLUSÃO

Dificilmente a imunidade tributária aos templos de qualquer culto será extinta da Constituição Federal, respeitando-se o previsto no art. 60, IV da Constituição Federal que declara a inaceitabilidade de emenda constitucional tendente a abolir os

direitos e garantias fundamentais. Esta seria facilmente tragada aos arquivos na própria comissão de constituição e justiça das casas legislativas.

Noutro giro, a aplicação do dispositivo constitucional que institui a imunidade tributária aos templos de qualquer culto foi ao longo do tempo alvo de questionamentos judiciais carecendo de interpretação para soluções de controvérsias.

Considerando a realidade patrimonial de instituições de caráter religioso, acompanhadas de notícias que levantam dúvidas sobre a integridade das ações tomadas a partir dos recursos angariados por essas entidades, parece desarrazoada a continuidade da interpretação da imunidade tributária de forma tão ampla, como a decidida pela suprema corte em 2002, sem qualquer acompanhamento por parte do Estado sobre os reais fins que o patrimônio, a renda e os serviços das entidades religiosas estejam sendo aplicados.

Nessa toada, é preciso que se revisitem os fundamentos e argumentos jurídicos para se vislumbrar uma possível mutação constitucional em relação ao instituto da imunidade tributária aos templos de qualquer culto, não em relação a multiplicidade de sujeitos abarcados pela garantia, mas ao patrimônio, a renda e os serviços considerados como excluídos do poder de tributar do Estado. A sociedade brasileira anseia pela transparência e a prestação de contas dos atos por parte do Estado, sobretudo em tempos de poucos recursos e crise fiscal.

REFERÊNCIAS

BASTOS, Lucilia Isabem Candini. **Imunidade dos templos: Um julgamento paradigmático do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/%3Fn_link%3Drevista_artigos_leitura%26artigo_id%3D14064%26revista_caderno%3D21?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7824&revista_caderno=26#_ftn5

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 09 de maio de 2019.

MARTON, Ronaldo Lindimar José. **A imunidade tributária dos templos de qualquer culto na interpretação da Constituição adotada pelo Supremo Tribunal Federal**. Câmara dos Deputados. Brasília – DF: 2013. Disponível em:

https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/areas-da-conle/tema20/CP13006_1.pdf acesso em 09/05/2019

ROSA JUNIOR, Luiz Emydgio F. da. Manual de Direito Tributário, Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, **Recurso Extraordinário n. 325822**, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJ 14/05/2004.
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=re+325822&pagina=2&base=baseAcordaos&url=/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>
 acesso em 09/05/2019

ANÁLISE DA NATUREZA JURÍDICA DO AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO PAGO POR MEIO DE TÍQUETES ALIMENTAÇÃO OU CARTÃO ALIMENTAÇÃO E SUA INTEGRAÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

ANALYSIS OF THE LEGAL NATURE OF THE AID FOOD FEEDING PAYMENT BY MEANS OF FOOD OR FOOD CARD AND ITS INTEGRATION BASED ON THE CALCULATION OF THE PREVENTIONARY CONTRIBUTION

Ana Regina Marques Brandão¹
Emerson Henrique Belem Pena²

RESUMO

Solução de Consulta nº 35 da Receita Federal reconhece a natureza salarial do vale-alimentação pago ao empregado segurado sob a forma de pecúnia incidindo, portanto, contribuições previdenciárias sobre a parcela. Reconhece ainda a natureza indenizatória do vale-alimentação pago sob a forma *in natura* ou mediante entrega de tíquete-alimentação. Para os casos de pagamento da parcela utilizando-se o meio tíquete-alimentação, a Receita Federal fixa como marco temporal para a não incidência a data de 11 de novembro de 2017. Portanto, em data anterior à estabelecida a Receita Federal entende que a parcela paga sob a forma de tíquete-alimentação possui natureza salarial e, portanto, passível de incidência de contribuições previdenciárias. O Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT - equipara o auxílio alimentação pago sob a forma de tíquete ou cartão alimentação à parcela *in natura*. O Supremo Tribunal Federal reconhece a natureza indenizatória do vale-transporte mesmo quando esta é paga em moeda corrente. O Superior Tribunal de Justiça, em 17 de dezembro de 2011, reconheceu a natureza indenizatória para o vale-alimentação pago em pecúnia. Hodiernamente, a corrente dominante em nossos tribunais vai de encontro à decisão que reconhece a natureza indenizatória para o vale-alimentação pago em dinheiro. O pagamento em moeda do vale-alimentação não desvirtua o cumprimento do Programa de Alimentação do Trabalhador. Entendimento contrário de que o vale-alimentação pago em cartão ou tíquete-alimentação possui natureza indenizatória atentaria contra as políticas e estratégias de criação do referido programa.

¹ Pós-Graduada em Direito e Relações Governamentais pelo Centro Universitário de Brasília – UNICEUB/ICPD. Especialista em Direito Público pelo Centro de Estudos Superiores de Maceió - CESMAC. E-mail: reginamarquesbrandao@gmail.com.br

² Pós-graduado em Direito Público pela Faculdade de Direito de Sete Lagoas-MG Pós-graduado em Direito do Trabalho e Processo do Trabalho pela Faculdade Damásio de Jesus. Pós-graduando em Direito e Relações Governamentais pelo UNICEUB. E-mail: emersonbpena@yahoo.com.br

Palavras-chave: Vale-alimentação. Natureza indenizatória. Cartão ou tíquete-alimentação.

ABSTRACT

Resolution 35 of the Internal Revenue Service recognizes the salary nature of the food stamps paid to the insured employee in the form of pecuniary expenses, and therefore, social security contributions on the parcel. It also recognizes the indemnity nature of the food voucher paid in natura form or by delivery of food ticket. In the case of payment of the installment using the ticket-to-food medium, the Federal Revenue Service establishes as the time frame for non-occurrence the date of November 11, 2017. Therefore, on a date prior to the establishment of the Federal Revenue, it is understood that the portion paid in the form of a food ticket is salary-related and, therefore, subject to social security contributions. The Worker's Feeding Program - PAT - equates the food aid paid in the form of a ticket or food card to the parcel in natura. The Federal Supreme Court recognizes the indemnity nature of the transportation ticket even when it is paid in cash. The Superior Court of Justice, on December 17, 2011, recognized the indemnity nature for the food stamps paid in pecunia. Nowadays, the mainstream in our courts is against the decision that recognizes the indemnity nature of the food voucher paid in cash. The payment in cash of the food stamp does not detract from compliance with the Worker's Food Program. The contrary view that the food stamps paid in card or food ticket is indemnifying in nature against the policies and strategies of creation of said program.

Keywords: Food stamps. Nature indemnification. Card or food ticket.

1 INTRODUÇÃO

A Receita Federal do Brasil publicou em 25.01.2019, a Solução de Consulta nº 35 da COSIT – Coordenação Geral de Tributação, que dispõe acerca da incidência de contribuições previdenciárias, sobre os valores pagos a título de auxílio alimentação, concluindo em síntese que: **(i)** a parcela paga em pecúnia aos segurados empregados a título de auxílio alimentação integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados; **(ii)** a parcela *in natura* do auxílio alimentação abrange tanto a cesta básica quanto as refeições fornecidas pelo empregador aos seus empregados, e não integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados; e **(iii)** o auxílio alimentação pago mediante tíquetes alimentação ou cartão alimentação não integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados a partir de 11 de novembro de 2017.

Na Solução de Consulta 35 a Receita Federal considerou as alterações legislativas promovidas pela Lei no. 13.467 de 13 de julho de 2017 intitulada reforma trabalhista, em especial a novel redação do §2o., do art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho para reconhecer que a partir da sua vigência ocorrida em 11/11/2017, somente o pagamento do auxílio alimentação em pecúnia constituiria base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais, eximindo de tributação as hipóteses de concessão do benefício na modalidade in natura .

Com o estabelecimento de marco temporal pós reforma na Solução de Consulta, de efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil –RFB , a partir da data da sua publicação, a análise pôs um fim à controvérsia, entretanto conferiu a possibilidade de autoridade fiscal instaurar procedimento de fiscalização no caso de enquadramento nas hipóteses elencadas na Solução em relação ao período anterior à reforma, pois subsiste o entendimento restritivo de que o auxílio alimentação pago via tíquete ou cartão possui natureza remuneratória, sujeitando-se à incidência das contribuições previdenciárias.

Por outro lado, a jurisprudência prevalecente no Superior Tribunal de Justiça – STJ se alinha ao entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF no sentido de que o auxílio alimentação fornecido via tíquete ou cartão equipara-se ao pagamento em pecúnia e, por isso, integraria a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Nesse cenário, a partir da legislação que institui o PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador e da jurisprudência assente sobre o tema no âmbito do Superior Tribunal de Justiça o artigo analisa a natureza jurídica do auxílio alimentação pago por meio de cartões ou tíquetes alimentação e se essas parcelas integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.

2 O PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT

O Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT foi instituído em 1976 pela Lei Federal no. 6.321³, com intuito de garantir a melhoria da qualidade da alimentação aos trabalhadores de baixa renda. A criação do PAT foi uma decisão

³ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6321.htm .Acesso em 09 de maio de 2019.

estratégica do Governo Federal que visava aprimorar a situação alimentar dos trabalhadores que recebem menos de 5 salários mínimos mensais e que estão sujeitos a maior deficiência alimentar.

execução do PAT durante os mais de 40 anos de sua existência revela que o programa constitui uma política pública bem sucedida tanto sob o aspecto da melhoria da saúde dos trabalhadores quanto pelos reduzidos gastos públicos para operacionalização do Programa.

Segundo dados do Ministério do Trabalho, no ano de 2016, o número de trabalhadores beneficiados ultrapassou a marca de 20 milhões, sendo que, desse total 16,8 milhões ganhavam menos de 5 salários mínimos⁴

Por outro lado os benefícios têm impactos positivos na economia pois melhora a saúde do trabalhados, reduz os índices de acidente de trabalho e por conseguinte gastos públicos com saúde do trabalhador, aumenta a renda e estimula o consumo incrementando a atividade econômica.

Sob o aspecto legal, a adesão voluntária das empresas ao programa dá acesso a um programa de incentivos fiscais que concede aos aderentes a dedução do dobro das despesas comprovadamente realizadas em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho -MTE, na forma do regulamento próprio, da parcela tributável do imposto de renda. O pagamento do benefício de auxílio alimentação não assume natureza salarial, já que não remunera o trabalho prestado, tratando-se, na verdade, de valor indenizatório/compensatório

O Programa foi regulamentado pelo Decreto Federal no. 5/91⁵, que delimitou quais despesas poderiam efetivamente ser deduzidas do IR e definiu que os programas de alimentação do trabalhador seriam instituídas por portarias dos ministros do Trabalho, Previdência Social, da Economia, Fazenda, Planejamento e da Saúde (artigo 1º., caput e § 4º.)

⁴ Disponível em <https://mte.jusbrasil.com.br/noticias/436139735/programa-de-alimentacao-do-trabalhador-beneficiamais-de-20-milhoes-de-trabalhadores-em-2016?ref=serp>. Acesso em 08 de maio de 2019.

⁵ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0005.htm. Acesso em 09 de maio de 2019.

No que toca a presente análise, relevante a possibilidade instituída pelo Decreto no. 5/91 foi de o empregador instituir mecanismos de alimentação integrantes do PAT por meio de serviços próprios, pela entrega de alimentos diretamente aos trabalhadores ou então pela utilização de serviços de terceiros. É o que diz o artigo 4º.:

Art. 4º Para a execução dos programas de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica beneficiária pode manter serviço próprio de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades comerciais e sociedades cooperativas. (Redação dada pelo Decreto nº 2.101, de 1996)

Parágrafo único. A pessoa jurídica beneficiária será responsável por quaisquer irregularidades resultantes dos programas executados na forma deste artigo.

O regramento inaugurou o regime de alimentação-convenio e refeição-convenio, o chamado sistema de alimentação coletiva constituído por um conjunto de prestadores de serviços de alimentação de grande escala, organizados conforme as regras do PAT. O Decreto no. 5/91, em verdade, criou um mercado de alimentação coletiva, voltado a atender as necessidades dos trabalhadores no âmbito do PAT, o que envolve tanto empresas fornecedoras de alimentos (cozinhas industriais, restaurantes, etc.), quanto empresas prestadoras de administração de cartões nas modalidades alimentação-convenio e refeição-convenio.

O Decreto 5/91 no artigo 5o. estabelece que no âmbito do Programa a parcela paga *in natura* pela empresa não tem natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos e não constitui base de incidência de contribuição previdenciária.

O auxílio alimentação também está disciplinado na Portaria SIT – DSST nº 03/02, editada pela Secretária de Inspeção do Trabalho e pelo Diretor do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho que autoriza expressamente no artigo 10, a concessão do auxílio alimentação por meio de tíquete ou cartão.

Art. 10. Quando a pessoa jurídica beneficiária fornecer a seus trabalhadores documentos de legitimação (impressos, cartões eletrônicos, magnéticos ou outros oriundos de tecnologia adequada) que permitam a aquisição de refeições ou de gêneros alimentícios em estabelecimentos comerciais, o valor do documento deverá ser suficiente para atender às exigências

nutricionais do PAT. Parágrafo único. Cabe à pessoa jurídica beneficiária orientar devidamente seus trabalhadores sobre a correta utilização dos documentos referidos neste artigo

Como visto, a possibilidade de pagamento em tíquete ou cartão encontra previsão em lei e na regulamentação do Programa de Alimentação do Trabalhador, que equipara o fornecimento do auxílio alimentação via tíquete ou cartão à parcela *in natura* reconhecida na legislação como não passível de incidência de contribuição previdenciária.

3 A LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Lei de Custeio da Previdência nº 8.212, de 24 de julho de 1991, no § 9º do artigo 28, exclui do cálculo das contribuições previdenciárias patronais “a parcela ‘in natura’ recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976” (art. 28, §9º, ‘c’).

A literalidade do dispositivo exclui do salário de contribuição o auxílio alimentação disponibilizado pelo empregador aos seus funcionários, de acordo com a regulamentação do PAT, que por sua vez reconhece que o fornecimento da alimentação por meio de tíquete ou cartão alimentação não desvirtua o cumprimento do programa, ou seja, a verba não é paga como retribuição ao trabalho prestado mas constitui benefício social instituído por meio de política pública de acesso a uma alimentação de qualidade.

A prevalecer o entendimento restritivo para o período anterior à reforma trabalhista estaria atentando contra as políticas e estratégias que motivaram a instituição do PAT, pois cria óbices não previstos na legislação, que implicam prejuízo para o trabalhador e para toda a cadeia de atores econômicos que participam das relações de fornecimento de alimentação coletiva. A interpretação que culminou com o entendimento de que o auxílio alimentação deve ser incluído no cálculo das contribuições quando pago via tíquete ou cartão restringe-se a um aspecto da relação, qual seja a operacionalização do pagamento descuidado da finalidade a que se descuida, pois nessa modalidade o empregado destina os valores recebidos para

aquisição de alimentos por meio de interposta pessoa em estrita consonância com as finalidades do Programa de Alimentação ao Trabalhador.

4 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

Receita Federal, no Diário Oficial da União de 25 de janeiro do corrente ano, publicou a Solução de Consulta 35/2019⁶ para alterar seu entendimento sobre a incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela do auxílio-alimentação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

EMENTA: ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA.

A parcela paga em pecúnia aos segurados empregados a título de auxílio-alimentação integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados.

VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 353, DE 17 DE DEZEMBRO DE

2014.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO IN NATURA.

A parcela in natura do auxílio-alimentação, a que se refere o inciso III do art. 58 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, abrange tanto a cesta básica, quanto as refeições fornecidas pelo empregador aos seus empregados, e não integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados.

VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 130, DE 1º DE JUNHO DE 2015. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGÔ EM TÍQUETES-ALIMENTAÇÃO OU CARTÃO ALIMENTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

A partir do dia 11 de novembro de 2017, o auxílio-alimentação pago mediante tíquetes-alimentação ou cartão-alimentação não integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 5.452, de 1943, art. 457, § 2º; Lei nº 8.212, de 1991, arts. 13, 20, 22, incisos I e II, e 28, inciso I, e § 9º; Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, §§ 4º e 5º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 9º, inciso I, alínea “j”; Decreto nº 5, de 1991, art. 4º; Instrução Normativa RFB nº 971, de

⁶ Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=98262>>. Acesso em: 26 abr de 2019.

2009, art. 58, III; Pareceres PGFN/CRJ nº 2.117, de 2011, e nº 2.114, de 2011; Atos Declaratórios PGFN nº 3, de 2011, e nº 16, de 2011.

REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 288, DE 26 DE DEZEMBRO DE 2018.

A partir desta publicação não mais incide contribuição previdenciária sobre o auxílio alimentação quando este for pago *in natura* ou por meio de tíquete ou vale alimentação.

Nota-se que, a Solução de Consulta de nº 288, de 26 de dezembro de 2018, prescreve que o auxílio alimentação pago mediante tíquetes ou cartão integra a base de cálculo das contribuições sociais a cargo da empresa e dos segurados empregados estabelecendo como marco temporal de não integração somente para o período posterior a 11 de novembro de 2017, vigência da Lei 13.267/2017. Para os períodos anteriores à data retro mencionada fica valendo a incidência das contribuições sociais para o auxílio alimentação pago sob a forma de tíquetes ou cartão alimentação.

Não houve qualquer alteração na base de cálculo para que ocorresse a mudança a partir de 11 de novembro de 2017. Por que em data anterior à 11 de novembro de 2017 haverá a incidência das contribuições sociais para o auxílio alimentação pago mediante tíquetes ou cartão-alimentação e, após esta data não há qualquer incidência?

Outra grande celeuma que ainda gerará infundáveis demandas judiciais diz respeito sobre o pagamento do auxílio-alimentação feito em dinheiro. Tanto a Receita Federal quanto o Carf têm posicionamento de que nestes casos haverá a incidência da contribuição previdenciária.

A polêmica sobre este ponto encontra respaldo em decisão proferida pelo STF (Recurso Extraordinário 478.410 - Rel. Min. Eros Grau)⁷ que reconheceu que o vale-transporte pago em dinheiro deve ser reconhecido como verba indenizatória e, portanto, não passível de tributação.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE.

⁷ Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611071>>. Acesso em: 26 abr de 2019.

MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO

TOTALIDADE ORMATIVA. 1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício. 2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional. 3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial. 4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado. 5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor. 6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento” (RE 478410, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 10/03/2010, DJe-086 DIVULG 13-05-2010 PUBLIC 14-05-2010 EMENT VOL-02401-04 PP-00822 RDECTRAB v. 17, n. 192, 2010, p. 145-166)

Em seu voto o relator assim concluiu:

(...) Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em *vale-transporte* ou em *moeda*, isso não afeta o caráter não salarial do benefício. Pois é certo que, a admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o *curso legal* da moeda nacional. Para demonstra-lo excedi-me na longa dissertação acima desenvolvida. Ela há de ter sido útil, no entanto, na medida em que me permite afirmar que qualquer ensaio de relativização do *curso legal* da moeda nacional afronta a Constituição enquanto totalidade normativa. Relativizá-lo, isso equivaleria a tornarmos relativo o *poder do Estado*, dado que — como anotei linhas acima — parte do *poder* do Estado é integrado a cada unidade monetária, de modo tal que à oposição de qualquer obstáculo ao *curso legal da moeda* estaria a corresponder indevido questionamento do poder do Estado.

A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de valetransporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa.⁸

A Primeira Turma do STJ, seguindo decisão reto citada, manteve a mesma diretriz em decisão proferida no processo 1.185.685/SP:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ART. 105, III, A, DA CF/88. TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. VALE-ALIMENTAÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR – PAT. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

O valor concedido pelo empregador a título de vale-alimentação não se sujeita à contribuição previdenciária, mesmo nas hipóteses em que o referido benefício é pago em dinheiro.

A exegese hodierna, consoante a jurisprudência desta Corte e da Excelsa Corte, assenta que o contribuinte é sujeito de direito, e não mais objeto de tributação.

O Supremo Tribunal Federal, em situação análoga, concluiu pela inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago em espécie sobre o vale-transporte do trabalhador, mercê de o benefício ostentar nítido caráter indenizatório. (STF – RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 10.03.2010, DJe 14.05.2010) 4. Mutatis mutandis, a empresa oferece o ticket refeição antecipadamente para que o trabalhador se alimente antes e ir ao trabalho, e não como uma base integrativa do salário, porquanto este é decorrente do vínculo laboral do trabalhador com o seu empregador, e é pago como contraprestação pelo trabalho efetivado.

É que: (a) “o pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho”

(REsp 1.180.562/RJ, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 17/08/2010, DJe 26/08/2010); (b) o entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que pago o benefício de que se cuida em moeda, não afeta o seu caráter não salarial; (c) ‘o Supremo Tribunal Federal, na assentada de 10.03.2003, em caso análogo (...), concluiu que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária

⁸ Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611071>>. Acesso em: 26 abr de 2019.

sobre o vale-transporte pago em pecúnia, já que, qualquer que seja a forma de pagamento, detém o benefício natureza indenizatória'; (d) "a remuneração para o trabalho não se confunde com o conceito de salário, seja direto (em moeda), seja indireto (in natura). Suas causas não são remuneratórias, ou seja, não representam contraprestações, ainda que em bens ou serviços, do trabalho, por mútuo consenso das partes. As vantagens atribuídas aos beneficiários, longe de tipificarem compensações pelo trabalho realizado, são concedidas no interesse e de acordo com as conveniências do empregador. (...) Os benefícios do trabalhador, que não correspondem a contraprestações sinalagmáticas da relação existente entre ele e a empresa não representam remuneração do trabalho, circunstância que nos reconduz à proposição, acima formulada, de que não integram a base de cálculo in concreto das contribuições previdenciárias". (CARRAZZA, Roque Antônio. fls. 2583/2585, e-STJ).

Recurso especial provido." (Processo: REsp 1185685/SP RECURSO ESPECIAL 2010/0049461-6; Relator(a): Ministro HAMILTON CARVALHIDO (1112); Relator(a) p/ Acórdão: Ministro LUIZ FUX (1122); Órgão Julgador: T1 – PRIMEIRA TURMA; Data do Julgamento: 17/12/2010; Data da Publicação/Fonte: DJe 10/05/2011 LEXSTJ vol. 262 p. 178)⁹

Vale ressaltar que a decisão do Ministro Luiz Fux retro citada data de 17 de dezembro de 2010. Desde esta data o STJ entende, mesmo que em posição minoritária, que o vale-alimentação pago em dinheiro não se sujeita à contribuição social. Se, desde 2010 o STJ, ressalto, mesmo sendo uma corrente minoritária, entende que não incide as contribuições sociais sobre o vale-alimentação pago até mesmo em dinheiro, por que a Receita Federal pleiteia cobrança até 11 de novembro de 2017 de contribuições sociais pagas sob a forma de vale ou tíquete-alimentação?

Lado outro, prevalece em nossos tribunais a corrente contrária à citada. As decisões vão de encontro, entendendo que o vale alimentação pago em pecúnia é passível de incidência de contribuições previdenciárias. Mas, ressalto, somente aquele pago em moeda corrente é passível de incidência de contribuições sociais:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.776.688 - SP (2018/0286545-3)
RELATOR: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE: ARISTIDES LEITE DA SILVA ADVOGA-
DO: SÍLVIA HELENA MACHUCA FUNES E OUTRO (S) -
SP113875 RECORRIDO: INSTITUTO NACIONAL DO

⁹ Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19088789/recurso-especial-resp-1185685-sp-20100049461-6/inteiro-teor-19088790>>. Acesso em: 26 abr de 2019.

SEGURO SOCIAL TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

VALE-ALIMENTAÇÃO PAGO EM PECÚNIA. INCLUSÃO NO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. DECISÃO Cuida-se de recurso especial manejado por ARISTIDES LEITE DA SILVA, com fundamento na alínea a do permissivo constitucional, em face de acórdão que, no que importa ao presente recurso especial, excluiu o valor do vale-refeição do salário de contribuição para fins de concessão da aposentadoria por tempo de serviço, eis que tais valores não teriam integrado a base de cálculo da contribuição previdenciária. Opostos embargos de declaração, foram rejeitados. Nas razões recursais o recorrente alega ofensa ao art. 28 da Lei nº 8.213/1991 e sustenta que o valor do vale refeição pago em dinheiro integra o salário de contribuição, de modo que deve ser considerado para fins de concessão do benefício previdenciário (aposentadoria). Alega, também, que em caso de eventual não recolhimento das contribuições sobre a referida verba, caberia o INSS cobrar do empregador, não sendo possível prejudicar o contribuinte na hipótese. Requer o conhecimento e o provimento do recurso especial. Sem contrarrazões. Admitido o recurso especial na origem, subiram os autos a esta Corte e vieram-me conclusos. É o relatório. Passo a decidir. Necessário consignar que o presente recurso atrai a incidência do Enunciado Administrativo 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. A irrisignação merece acolhida. Com efeito, a jurisprudência desta Corte entende que "O auxílio-alimentação, quando pago habitualmente e em pecúnia, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária" (AgRg no REsp 1.450.705/RS, Rel. Ministro Sérgio

Kukina, Primeira Turma, DJe 13/4/2016). Nesse sentido também: TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL.

FÉRIAS GOZADAS. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO CONVERTIDO EM PECÚNIA. DÉCIMO

TERCEIRO SALÁRIO. ADICIONAL NOTURNO, INSALUBRIDADE E PERICULOSID-

ADE E QUEBRA DE CAIXA. 1. A Primeira Seção desta Corte, em sede de recurso repetitivo, consolidou o posicionamento pela incidência da contribuição previdenciária, a cargo da empresa, sobre os adicionais de periculosidade e noturno em razão da natureza salarial dessas verbas. (...) 6. "O auxílio-alimentação, quando pago habitualmente e em pecúnia, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária" (AgRg no REsp 1.450.705/RS,

Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 13/4/2016). 7. Agravo interno a que se nega provimento. 7. Agravo interno a que se nega provimento. (AgInt no REsp 1.565.207/RS, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 11/10/2016). Portanto, deve ser reformado o acórdão recorrido para considerar, no salário de contribuição, os valores relativos ao vale alimentação pago em dinheiro. Incide na espécie a Súmula 568/STJ, segundo a qual "o relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema". Ante o exposto, com fulcro no art. 932, V, do CPC/2015, dou provimento ao recurso especial. Publique-se. Intimem-se. Brasília (DF), 06 de novembro de 2018.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES Relator(STJ - REsp: 1776688 SP 2018/0286545-3, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Publicação: DJ 09/11/2018)¹⁰

O embasamento legal para incidência das contribuições previdenciárias sobre o vale alimentação pago em pecúnia encontra-se consubstanciado no artigo 195, I, combinado com o artigo 201, § 11, ambos da Constituição Federal/88:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos

¹⁰ Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/646547035/recurso-especial-resp-1776688-sp-20180286545-3?ref=topic_feed>. Acesso em: 26 abr de 2019.

casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)¹¹

Cabe citar parte da decisão da Min. Nancy Andrighi do Superior Tribunal de Justiça na decisão monocrática proferida no julgamento do Agravo de Instrumento 1062417/RS (DJ de 25.09.2008): "Com efeito, está assentado no STJ o entendimento no sentido de que não são estendidos aos servidores aposentados o benefício do auxílio-alimentação, por se tratar de verba indenizatória, estando destinada a cobrir custos de refeição de servidores em exercício."¹²

Como visto, a despeito da Solução de Consulta 35 reacender o debate acerca do tema e mencionar expressamente a jurisprudência, que no entendimento da RFB validaria a conclusão de que o pagamento de auxílio alimentação em tickets ou cartões magnéticos se equipara a pagamento em pecúnia para fins de contribuição previdenciária, os acórdãos trazidos à análise revelam que a matéria não resta pacificada tampouco os julgamentos alinhados ao entendimento exposto pela autoridade fiscal, interpretaram a legislação da década de 70 à **luz dos fatos do mundo de hoje, como bem lançado pelo ministro Luiz Fux no julgamento do Recurso Especial nº 1.185.685/SP.**

5 CONCLUSÃO

Na Solução de Consulta 35 a Receita Federal considerou as alterações legislativas promovidas pela Lei no. 13.467 de 13 de julho de 2017 intitulada reforma trabalhista, em especial a novel redação do §2o., do art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho para reconhecer que a partir da sua vigência ocorrida em 11/11/2017, somente o pagamento do auxílio alimentação em pecúnia constituiria base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais, eximindo de tributação as hipóteses de concessão do benefício na modalidade in natura ou por meio de tickets alimentação por possuírem natureza indenizatória.

A despeito da existência de farta jurisprudência alinhada ao entendimento perfilhado pela autoridade fiscal, ou seja, pela integração dos valores de auxílio

¹¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 26 abr de 2019.

¹² Disponível em: <<https://tj-mg.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/5981345/101450847251860011-mg-10145084725186-001-1/inteiro-teor-12117142>>. Acesso em: 29 abr de 2019.

alimentação pagos via tíquete ou cartão na base de cálculo das contribuições previdenciárias entende-se, à vista dos argumentos lançados no voto divergente do Ministro Fux que os acórdãos que enfrentaram o tema até então, não consideram a dinâmica da relações jurídicas na atualidade, especialmente para os contribuintes regularmente inscritos no PAT.

Tenha-se em consta, ainda, que Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT foi instituído em 1976 pela Lei Federal no. 6.321¹³, com intuito de garantir a melhoria da qualidade da alimentação aos trabalhadores de baixa renda. A criação do PAT foi uma decisão estratégica do Governo Federal que visava aprimorar a situação alimentar dos trabalhadores que recebem menos de 5 salários mínimos mensais e que estão sujeitos a maior deficiência alimentar.

O Programa foi regulamentado pelo Decreto Federal no. 5/91¹⁴, que delimitou quais despesas poderiam efetivamente ser deduzidas do IR e definiu que os programas de alimentação do trabalhador seriam instituídas por portarias dos ministros do Trabalho, Previdência Social, da Economia, Fazenda, Planejamento e da Saúde (artigo 1º., caput e § 4º.)

No que toca a presente análise, relevante a possibilidade instituída pelo Decreto no. 5/91 foi de o empregador instituir mecanismos de alimentação integrantes do PAT por meio de serviços próprios, pela entrega de alimentos diretamente aos trabalhadores ou então pela utilização de serviços de terceiros.

Assim, a despeito da literalidade da legislação que regulamenta a matéria e da necessidade de interpretação consentânea com “os fatos do mundo atual” não há como prevalecer, ainda que em período anterior a reforma trabalhista, o entendimento pela natureza remuneratória do valor de auxílio alimentação concedido em tiquetes uma vez que a operacionalização do pagamento não é elemento determinante da natureza jurídica da parcela, sopesado o fato de que os valores são para aquisição de alimentos e melhoria da saúde do trabalhador e não contraprestação ao trabalho prestado.

¹³ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6321.htm .Acesso em 09 de maio de 2019.

¹⁴ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0005.htm. Acesso em 09 de maio de 2019.

REFERÊNCIAS

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

Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 26 abr de 2019.:

BRASIL. Decreto no. 5, de 14 de janeiro de 1991. Disponível em

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0005.htm>. Acesso em 09 de maio de 2019.

BRASIL. Lei no. 6.321, e 14 de abril de 1976. <Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6321.htm >. Acesso em 09 de maio de 2019.

BRASIL. Ministério do Trabalho e Emprego. Programa de Alimentação do Trabalhador beneficia mais de 20 milhões de trabalhadores em 2016. Disponível em <<https://mte.jusbrasil.com.br/noticias/436139735/programa-de-alimentacao-do-trabalhadorbeficia-mais-de-20-milhoes-de-trabalhadores-em-2016?ref=serp>>. Acesso em 08 de maio de 2019.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta. SC COSIT no. 35- Normas – RFB. Disponível em :

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAt o=98262> acesso em 09.05.2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611071>>.

Acesso em: 26 abr de 2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=611071>>.

Acesso em: 26 abr de 2019

BRASIL. Disponível em:

<<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19088789/recurso-especialresp-1185685-sp-2010-0049461-6/inteiro-teor-19088790>>. Acesso em: 26 abr de 2019

BRASIL. Disponível em:

<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/646547035/recurso-especialresp-1776688-sp-2018-0286545-3?ref=topic_feed>. Acesso em: 26 abr de 2019

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. Disponível em:

<<https://tjmg.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/5981345/101450847251860011-mg-1014508472518-6-0011/inteiro-teor-12117142>>. Acesso em: 29 abr de 2019

A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO COMO BASE PARA A REGULAÇÃO ECONÔMICA NO CONTEXTO VUCA

THE ECONOMIC ANALYSIS OF THE RIGHT AS A BASIS FOR ECONOMIC REGULATION IN THE VUCA CONTEXT

Eric de Souza Santos Marques¹
Sarah Fernandes²

RESUMO

Neste artigo pretende-se abordar aspectos técnicos sobre a sigla VUCA, utilizada para definir o contexto do mundo atual. O objetivo deste artigo é exibir a influência do ambiente denominado VUCA, nos negócios e na tributação brasileira, com base, também, na Análise Econômica do Direito (AED). Buscou-se expor um assunto não muito discutido para início de discussões acerca do tema. Desta forma, por meio da pesquisa de fontes procurou-se demonstrar o significado da sigla VUCA, apresentar como esta está influenciando o mundo dos negócios, bem como demonstrar como a tributação deveria lidar com este novo fenômeno, baseada na AED. Conclui-se nesta pesquisa que a tributação não está preparada para este novo ambiente e que as leis no Brasil estão descompassadas e são vagarosas em relação ao contexto atual.

Palavras-chave: Análise econômica do direito; regulação econômica e tributos; VUCA.

ABSTRACT

In this article we intend to address technical aspects about the acronym VUCA, used to define the context of the current world. The purpose of this article is to show the influence of the environment called VUCA, in business and Brazilian taxation, based also on the Economic Analysis of Law (AED). It was tried to expose an issue not much discussed to begin of discussions on the subject. In this way, through the search of sources, we tried to demonstrate the meaning of the acronym

¹ Bacharel em Relações Internacionais pelo Centro Universitário de Brasília. Aluno do curso de pós-graduação lato sensu em Direito e Relações Governamentais do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB/ICPD. E-mail: ericss.marques@hotmail.com.

² Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Aluna do curso de pós-graduação lato sensu em Direito Empresarial e Contratos do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB/ICPD. E-mail: sarah.fernandes.as@gmail.com.

VUCA, to present how it is influencing the business world, as well as to demonstrate how taxation should deal with this new phenomenon based on AED. It is concluded in this research that the taxation is not prepared for this new environment and that the laws in Brazil are out of step and are slow in relation to the current context.

Key words: Economic analysis of the law; economic regulation; VUCA.

1 INTRODUÇÃO

O mundo já foi mais simples. Se olharmos em todos seguimentos do mundo atual, veremos mudanças drásticas e aceleradas. O ambiente de negócios, por exemplo, sempre foi um tanto incerto, mas esse contexto a cada dia fica mais improvável e indefinido. Vivemos em um contexto muito acelerado, em que o sociólogo **Bauman** chamou de “mundo líquido”.

Ao que percebemos, parece que tudo, até relações humanas, como relacionamentos e trabalho, são marcadas pela natureza obsoleta. Diante da pressão constante por resultados e novidades, o mundo tenta se reinventar constantemente para garantir lucratividade e crescimento. As empresas, por exemplo, estão sempre se reinventando.

A questão principal é: como o Estado consegue se adaptar e regular tributariamente este novo contexto?

2 A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO EM PERSPECTIVA

2.1 A tensão entre o Direito e a Economia e suas transformações

Atualmente se entende com certa clareza que o Direito e a Economia são disciplinas interdependentes, porém nem sempre foi assim. Os profissionais do Direito e da Economia foram transformados ao longo dos anos conforme as sociedades, os países e o próprio sistema internacional foram se tornando ambientes mais dinâmicos e complexos. Isso se deu, dentre outras razões, por conta do avanço do intercâmbio cultural, a formação de cadeias globais de comércio, o avanço tecnológico e o surgimento de crises econômicas em escalas microeconômicas e macroeconômicas.

Em décadas passadas, o Direito e a Economia mantinham um grande distanciamento. O Direito era a área em que seus profissionais procuravam alcançar

a justiça e a regulação dos comportamentos humanos por meio de normas e a Economia era a área em que os profissionais buscavam a eficiência e a racionalização das ações humanas por meio da economia e do mercado. Ou seja, são áreas que aparentemente não tem nenhuma semelhança e apesar de economistas e advogados não falarem com o mesmo jargão profissional, eles sempre estiveram presentes ao mesmo tempo em momentos importantes de empresas, países e do mundo.

Como exemplo, em momentos de crises econômicas e momentos de estabilização econômica, é natural que advogados e economistas estejam presentes para contribuir de maneiras diferentes, a fim de resolverem um problema em comum. Caso houvesse a compreensão de que uma área é necessária para a outra no que tange a resolução do problema, o diálogo seria construtivo e os problemas teriam mais chances de serem mitigados. A grande questão é que com o desconhecimento de uma área ou da outra, é impossível compreender a necessidade de cooperação e inclusive é impossível racionalizar as limitações que a sua área tem para resolver um problema específico.

De um lado, a figura do economista que tenta resolver os problemas sem considerar as liberdades públicas e os direitos individuais e do outro a figura do advogado como o interesseiro que atola o Judiciário e compromete as contas públicas ao forçar o governo a cumprir com supostos deveres que são inviáveis financeiramente de realizar, isso tudo por conta de honorários.³ Esse embate entre economistas e advogados ganhou corpo no Brasil na década de 1980 com os planos econômicos e com a Constituição de 1988. Com a CF de 1988, a interpretação é a de que o Estado tem o dever de prestar serviços públicos universais, porém, o contexto econômico do Brasil com o aumento do déficit nas contas públicas, interna e externa, inviabiliza a satisfação de tais serviços, pois não havia e não há perspectiva real de crescimento econômico.⁴ Para entender melhor a tensão entre o Direito e a Economia, José Eduardo Faria faz um resumo:

³ PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. Direito, Economia e Mercados. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 3-17.

⁴ Ibidem.

Na realidade, para neutralizar o risco de crises de governabilidade, não cabe ao sistema judicial pôr objetivos como disciplina fiscal acima da ordem jurídica. Zelar pela estabilidade monetária é função do sistema econômico. Como o papel do sistema judicial é aplicar o direito, ele só está preparado para decidir entre o legal e o ilegal. Evidentemente, o sistema judicial não pode ser insensível ao que ocorre no sistema econômico. Mas só pode traduzir essa sensibilidade nos limites de sua capacidade operativa. Quando acionado, o máximo que pode fazer é julgar se decisões econômicas são legalmente válidas. Se for além disso, a Justiça exorbitará, justificando retaliações que ameaçam sua autonomia. Como os juízes poderão preservá-la, se abandonaram os limites da ordem jurídica? Por isso, quando os tribunais incorporam elementos estranhos ao direito, eles rompem sua lógica operativa e comprometem os marcos legais para o funcionamento da própria economia.⁵

Um detalhe importante observado é que a área do Direito e da Economia, por mais que cultivem diferenças enormes, elas têm algo em comum que é a arena de interação, ou seja, elas estão ligadas pela esfera política, isto é, ao sistema político. Logo, é extremamente importante compreender que é no sistema político que o Direito e a Economia debatem e procuram resolver os problemas gerados tanto pelo Direito quanto pela Economia. Ademais, vale ressaltar que o próprio sistema político contribui muito para que as diferenças entre o Direito e a Economia fiquem ainda mais evidentes, pois é característica do sistema político a defesa de interesses que estão em constante conflito.

Dito isto, a Economia precisa estar inspirada no Direito para que as regras de mercado sejam cumpridas, assim como o Direito precisa estar inspirada na Economia e no mercado. Caso contrário, o mercado não funcionaria corretamente, pois seria um caos e inseguro para se estabelecer relações comerciais. Da mesma maneira, o Direito sem a compreensão da Economia transformaria o país em uma máquina ineficiente tanto na prestação de serviços quanto no desenvolvimento econômico. Isto se justifica, pois se o Direito se sobrepuser a Economia, a justiça seria feita a qualquer custo, mesmo se o custo fosse à destruição da economia do país com o objetivo final de cumprir com os deveres do Estado.⁶

⁵ FARIA, José Eduardo, 2004 apud PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. Direito, Economia e Mercados. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 3-17.

⁶ PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. Direito, Economia e Mercados. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 3-17.

Ainda nesse sentido, o Judiciário tem o poder de aumentar o déficit das contas públicas, ainda mais se não avaliar o aspecto econômico do Estado, isto é, o Judiciário como um todo tem o dever de garantir a justiça no plano individual, mas ele não deveria garantir tal justiça ao passo em que o Estado poderá falir.⁷ O professor José Eduardo Faria faz um esclarecimento importante sobre essa tensão do Direito com a Economia:

Por isso, tendo em vista a segurança do direito, não se pode cobrar economicamente da Justiça aquilo a que ela não tem condições de atender juridicamente. Insistir em argumentos de ordem fiscal em detrimento de argumentos jurídicos, como tem feito o governo para pressionar o STF, é complicar as coisas. O que os responsáveis por essas pressões têm de entender é que crises de governabilidade não surgem apenas quando os tribunais agem sem “realismo econômico”. Elas também irrompem quando a Justiça, ao abandonar a lógica do legal *versus* ilegal, abre caminho para a justaposição de suas esferas de competências com as do sistema econômico e político. Como verso e reverso de uma mesma moeda, a erosão da certeza jurídica decorrente dessa indiferenciação entre os Poderes é a negação aos mercados da segurança legal que tanto reivindicam..⁸

Como observado, a Justiça é acusada de extrapolar sua área e por vezes lhe é imputada a responsabilidade das distorções na governabilidade. O que normalmente se exige da Justiça é que não interfira em situações que não conhece ou não compreende, porém, a Economia, de maneira geral, pede que a lei seja respeitada, que os contratos sejam cumpridos e que o direito à propriedade seja garantido. Com essa inversão de postura por parte da Economia, o Direito também costuma atuar fora da lógica do legal *versus* ilegal, citado pelo professor José Eduardo Faria, e essa atuação em certa medida é importante para o funcionamento tanto do sistema jurídico e econômico quanto para o sistema político.⁹

Nesse sentido, há ocasiões em que as decisões dos Juízes estão carregadas de visões políticas e não por rigor a lei. Assuntos como privatização, regulação de serviços públicos, contratos administrativos, trabalho e crédito são os mais influenciados por visões políticas dos Juízes. A influência da política nas decisões

⁷ Ibidem.

⁸ FARIA, José Eduardo, 2004 apud PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. Direito, Economia e Mercados. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 3-17.

⁹ FARIA, José Eduardo, 2004 apud PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. Direito, Economia e Mercados. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 3-17.

dos Juízes tem respaldo na própria característica do sistema político que é a de defender interesses de um determinado grupo ou de alguns grupos. Quando em análise o grupo for de uma fatia mais fraca da sociedade ou da disputa judicial, o Juiz costuma adotar um posicionamento que favorece a justiça social, mesmo que a decisão seja favorável a violação de contratos e compromissos firmados. Ademais, vale ressaltar que essa postura dos Juízes muda de acordo com o assunto tratado, por exemplo, quando for direito previdenciário, direito trabalhista, direito do consumidor e meio ambiente, as decisões costumam favorecer a justiça social e quando são assuntos comerciais os Juízes tendem a decidir pelo respeito aos contratos.¹⁰

Apesar das mudanças de postura tanto do Direito quanto da Economia no que se referem as suas atuações na prática, o importante é que as duas áreas estejam juntas em prol da estabilidade econômica e também em prol ao respeito às normas e aos contratos. Como vimos, ambos são necessários e essenciais para o desenvolvimento econômico do país e do sistema internacional como um todo.

Assim como se reconhece a necessidade de as duas áreas estarem juntas em última análise, os profissionais reconhecem que para isso é preciso transformar as suas profissões, afinal o mundo não é mais o mesmo de quando as profissões do economista e do advogado foram concebidas. Dessa forma, o advogado passa a ter um valor adicional a gestão de riscos em uma empresa, quando a vontade do Príncipe muda, ou de um governo, quando a governabilidade está em risco.

Ademais, no atual momento, os grandes escândalos de corrupção deram uma nova importância para o profissional do Direito que agora não basta ter somente o conhecimento técnico do Direito – como era atribuído anteriormente –, mas também da moral, de responsabilidade social e de credibilidade, pois essas características influenciam diretamente nos negócios. Essa postura traduz a longevidade das políticas públicas, da governabilidade e dos próprios negócios. Ter tal postura significa dizer que o profissional, o governo e as empresas estão sempre vigilantes. Essa dimensão de análise é importante porque reflete tanto o comportamento humano e o respeito às leis quanto ao desenvolvimento econômico.

¹⁰ PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. Direito, Economia e Mercados. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 3-17.

Esse relacionamento entre Direito e Economia é reflexo de todas essas tensões que tratamos até aqui. A economia, o Judiciário e o direito como um todo fazem parte de uma função essencial do estado e das empresas que é a organização eficiente da atividade econômica. Ter instituições fortes do ponto de vista normativo e políticas econômicas adequadas é sem dúvidas o caminho correto para o crescimento e desenvolvimento econômico de um país.

2.2 Análise Econômica do Direito e a Tributação

Como observamos, utilizar só o Direito não é suficiente para explicar e interpretar a nossa realidade. A atuação formal do Estado não é satisfatória, a sociedade espera que o Estado conceda serviços públicos efetivos, sejam eles na área da educação, da saúde, da segurança, moradia ou qualquer área que a sociedade necessitar. Vale ressaltar que a prestação efetiva de serviços públicos de nada adianta se para prestá-los é necessário comprometer as contas públicas e por consequência comprometer a continuidade dos serviços públicos no futuro, isto é, falar sobre prestação de serviços não se trata de observar apenas o presente, mas também se no futuro as ações adotadas no presente não produzirão falhas graves.

É nesse contexto que entra a análise econômica do direito e o estudo da tributação. A tributação nada mais é do que a ação legal e legítima do Estado de “retirar” parte da riqueza privada para transferir para a coletividade. O pagamento de tributos é a principal fonte de recursos do Estado para satisfazer as necessidades da população e do próprio Estado, e ele o faz por meio de políticas públicas. Essa interação entre tributos, sociedade e políticas públicas gera um impacto tanto na sociedade em si quanto na economia, nos agentes econômicos, na demanda, nos preços, na oferta, na qualidade do produto e dos serviços, no consumo, nos custos de transações, na segurança, no desemprego, na formalização de empresas e outros, e é por isso que a análise econômica do direito é necessária, pois a atribuição equivocada de tributos pode impedir o crescimento econômico do país e o bem-estar da sociedade.

Logo, considerando a alta carga tributária do Brasil, é de extrema importância avaliar o exercício do poder de tributar do Estado e nos possíveis reflexos que tal

exercício é capaz de produzir, em médio e longo prazo, na economia e na sociedade como um todo. Com essa observação não se deseja atribuir uma análise exata das consequências, mas sim a consciência de responsabilidade do Estado ao tributar, tanto devidamente quanto indevidamente, não do ponto de vista legal, mas do ponto de vista da viabilidade e do crescimento econômico do país.

3 A IMPORTÂNCIA DA REGULAÇÃO ECONÔMICA

3.1 Afinal, do que se trata a regulação?

A regulação nada mais é do que um conjunto de regras criadas ou alteradas com o objetivo de organizar ou disciplinar um determinado assunto. Neste caso, o assunto é a regulação econômica, o que significa dizer que a regulação está contextualizada na atividade econômica. Ou seja, a regulação econômica consiste na edição ou criação de normas legais que vão incidir na atividade econômica, isto é, no mercado, em uma determinada região, em determinados bens e serviços e por consequência nos agentes econômicos envolvidos.

O principal motivo para regular determinado setor da economia é a observância do interesse público e do bem-estar da sociedade, isto é, é quando o Estado precisa controlar determinada atividade economia a fim de ajustar falhas de mercado que esteja prejudicando o interesse público e o bem-estar de seus administrados. Logo, quando se fala em regulação econômica o que é comum imaginar é que determinado setor da economia precisa de freios e regras para organizar a atividade econômica, pois caso o Estado não o faça pode não só destruir o setor em questão como pode contaminar outros setores da economia.

Tal regulação acontece normalmente por meio de um órgão administrativo específico criado por lei que tem como atribuição regular determinado setor, porém a regulação não necessariamente exige a criação de um órgão especial. Esses órgãos são chamados de reguladores e eles são criados por conta da incapacidade do mercado de se autorregular e pela incapacidade do Poder Executivo, em sua estrutura tradicional, de regular toda a atividade econômica de maneira eficiente e

rápida.¹¹ Afinal, o Estado garante certos direitos aos agentes econômicos, mas exige certos comportamentos para que se mantenha a ordem econômica e o bem-estar social. Da mesma maneira, José Raul Cubas Júnior esclarece:

Estado como o brasileiro, social-liberal, ao tempo em que garantidor da propriedade privada e da livre iniciativa, inclusive fomentador da atividade econômica, impõe ao particular o dever de, na liberdade que lhe é consagrada, usar da propriedade e exercer atividades econômicas com a observância do chamado “bem-estar social”.¹²

Portanto, o Estado é garantidor de certo nível de liberdade da atividade econômica da iniciativa privada, mas é colocado limites em nome do interesse público. Esses limites são colocados para preservar a sociedade contra os abusos na atividade econômica que a iniciativa privada pode cometer. Além disso, a própria intervenção do Estado na atividade econômica pode servir para proteger a própria iniciativa privada quando determinado setor está “monopolizado”. Apesar da iniciativa trazer riscos a sociedade quando abusa do poder econômico, ela é essencial para o desenvolvimento da economia do país. José Raul Cubas Júnior cita dois autores que resumem bem o que se está propondo esclarecer:

Os fundamentos da intervenção na propriedade e atuação no domínio econômico repousam na necessidade de proteção do Estado aos interesses da comunidade. Os interesses coletivos representam o direito do maior número e, por isso mesmo, quando em conflito com interesses individuais, este cedem àqueles, em atenção ao direito da maioria, que é a base do regime democrático e do Direito Civil moderno.¹³

[...] o Estado não poderia deixar apenas ao bom senso empresarial a gestão de atividades de indubitável interesse público [sejam os serviços públicos prestados mediante concessão ou permissão, ou atividades privadas de interesse

¹¹ DUTRA, Pedro. Concorrência em mercado regulado: a ação da ANP. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro. v. 229, p. 335-359, jul./set. 2002. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/46447/45194>>. Acesso em: 5 maio 2019. p. 335-348.

¹² JÚNIOR, José Raul Cubas. Intervenção estatal na atividade econômica: a regulação na ótica da escola austríaca de economia. **Percursos**. Curitiba. v. 4, n. 27, p. 384-403, 2018. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/percurso/article/view/3179/371371711>>. Acesso em: 5 maio 2019. p. 386-389.

¹³ MEIRELLES, 2004 apud JÚNIOR, José Raul Cubas. Intervenção estatal na atividade econômica: a regulação na ótica da escola austríaca de economia. **Percursos**. Curitiba. v. 4, n. 27, p. 384-403, 2018. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/percurso/article/view/3179/371371711>>. Acesso em: 5 maio 2019. p. 386-389.

público], que deveriam, portanto, ficar sob o poder regulatório.¹⁴

Logo, a regulação econômica consiste na atuação direta ou indireta do Estado – que no Direito é identificado como direito econômico – na atividade econômica como um todo com o objetivo de orientar, disciplinar e regular toda a iniciativa privada. É importante destacar que esse modelo de intervenção estatal na economia não integra o papel de fomento da iniciativa privada ou a atuação estatal na produção de bens e serviços. Dessa maneira, a regulação econômica é a mera atividade legislativa e administrativa de caráter restritivo, influenciador, determinante e controlador da liberdade privada, dos agentes econômicos, assim como da atividade econômica, a fim de garantir o bem-estar social e o funcionamento correto do mercado. Essa restrição da atividade econômica vale tanto para a atuação exclusivamente privada, quanto para aquelas atividades privadas cuja a titularidade é do Estado., isto é, quando existe um vínculo específico com o Estado para prestar serviços públicos.

3.2 Além do Direito e da Economia: aspectos políticos que influenciam a regulação econômica

Como exposto anteriormente quando tratamos da tensão entre o Direito e a Economia, o que mantém, em primeira análise, as duas áreas unidas é o campo de atuação, isto é, o sistema político. É no sistema político que todas as decisões são tomadas, inclusive os Juízes que na maioria das vezes utilizam de suas visões políticas para tomar decisões. Dessa maneira é importante compreender como a política interfere no Direito, na Economia e nos temas como regulação econômica e tributação. Para isso, é necessário expor os principais atores que participam e influenciam as decisões, as proposições e as elaborações das políticas públicas, em especial as de caráter regulatória, distributiva e redistributiva.

No que se refere ao processo decisório e as política pública (*public policy*) a atividade, principalmente, do Poder Legislativo e Executivo tem por natureza a

¹⁴ ARAGÃO, 2004 apud JÚNIOR, José Raul Cubas. Intervenção estatal na atividade econômica: a regulação na ótica da escola austríaca de economia. **Percurso**. Curitiba. v. 4, n. 27, p. 384-403, 2018. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/percurso/article/view/3179/371371711>>. Acesso em: 5 maio 2019. p. 386-389.

defesa do interesse público quando enfrentam problemas públicos, ou seja, quando a coletividade exige uma resposta a um problema público relevante.¹⁵ Vale ressaltar que política pública é toda a ação governamental com ou sem a participação da iniciativa privada que influencia a coletividade ou determinado setor da sociedade, ou seja, política pública é tudo o que o Estado faz para resolver um determinado problema público. Ademais, o que torna a política “pública” não é a operacionalização, o nível ou o fato do agente ser público, mas sim com o enfrentamento de um problema que é “público”.

Ademais, é importante ressaltar que por mais que o termo política pública está relacionado ao termo *policy* isso não quer dizer que ela não tenha nenhuma relação com a *politic* (estrutura), pelo contrário, o estudo das políticas públicas é uma intensa relação de causa e efeito com as disputas políticas dos atores. Tanto a *policy* quanto a *politic* se modificam de acordo com o tipo de política pública que está em discussão, as coalizações feitas e o equilíbrio de poder.¹⁶

Compreendendo isso, os atores que elaboram ou participam do processo decisório de qualquer natureza podem ser tanto atores estatais quanto não estatais, ou seja, organizações não governamentais, organizações privadas, organismos multilaterais e outros.¹⁷

É importante fazer essa contextualização, pois quando o Estado decide por uma política pública de caráter regulatório ou distributivo é necessário saber de que maneira e em que condições o Estado optou pela decisão A e não pela decisão B. Ou seja, quem participou das decisões, quem se beneficia pela política regulatória ou distributiva. Quem participa da decisão quando o Estado opta por limitar a venda de determinado produto, quando decide isentar determinada fatia da população o pagamento de um tributo e aumentar esse mesmo tributo para a outra fatia da população, quando decide sobre um novo imposto em grandes fortunas para transferir para programas de famílias carentes ou ainda quando o Estado decide pela renúncia fiscal para favorecer determinado grupo econômico. Portanto, compreender

¹⁵ SECCHI, Leonardo. **Políticas públicas**: conceitos, esquemas de análise, casos práticos. São Paulo: Cengage Learning, 2010. p. 1-7.

¹⁶ Op. cit., p. 15-18.

¹⁷ Op. cit., p. 1-7.

a lógica da política é facilitar a compreensão sobre o estudo da regulação econômica e sobre a tributação.

Adiante ao assunto, de acordo com a Teoria Econômica da Regulação, a iniciativa privada vai ser regulada pelo Estado em algum momento, alguns agentes econômicos serão beneficiados por conta da regulação e por fim, de uma maneira ou de outra o Estado vai ser capturado pela iniciativa privada regulada. Essa observação é um tanto quanto drástica, mas para a história recente do Brasil, é completamente compreensível, já que alguns setores regulados da economia capturaram agentes públicos e atores políticos fundamentais para o processo decisório. Dessa forma, a análise econômica do direito tem mais um fator para se preocupar que é o comportamento político dos atores que decidem e o comportamento político dos agentes econômicos que influenciam o processo decisório.

Em um primeiro momento acreditava-se que a regulação econômica só traria benefícios como a eliminação da competição predatória ou a correção de falhas de mercado que fatalmente beneficiaria os consumidores e o bem-estar social, porém, ao atribuir na equação o campo político, o comportamento geral é o de maximizar os interesses dos partidos políticos e o benefício de certa forma unilateral da iniciativa privada. Vale ressaltar que não se considera nesse estudo que toda e qualquer regulação tem o intuito de beneficiar a iniciativa privada em detrimento do bem-estar social ou vice-versa, mas sim o de trazer à tona as distorções que podem acontecer.

Dessa forma, o que se pretende com essas observações é incentivar o pensamento equilibrado e esclarecido sobre a regulação econômica. Quando há a necessidade de regular determinado setor, os benefícios para a iniciativa privada podem ser desde subsídios monetários, controle sobre a entrada de novos concorrentes até o controle de preços. Porém, até chegar a decisão de regular, movimentações políticas são feitas e sob uma lógica de oferta e demanda da regulação o setor que tem interesse na regulação ou na não-regulação procura

aqueles que ofertam a regulação, os partidos políticos.¹⁸ Tal contato pode ocorrer tanto para o negócio prosperar de maneira saudável a economia quanto para frear um concorrente ou para capturar o mercado.

Logo, o que aparenta ser um processo decisório técnico que impera a análise de viabilidade econômica, a própria análise econômica do direito ou o império do interesse público, a matéria da regulação econômica pode ser alvo de interesses que ferem o bem-estar social. De um lado, o partido político que deseja maximizar seu apoio político e de outro um setor que deseja aumentar suas vantagens competitivas às custas do Estado.

Como se vê, a regulação econômica e a tributação são assuntos sensíveis não apenas para as áreas do Direito e da Economia, mas também para a área da política. Entender a lógica e o jogo político é tão essencial quanto entender sobre as leis e sobre a dinâmica do mercado e suas consequências. Além disso, o mundo não é mais o mesmo, desde a Guerra Fria, as relações políticas e econômicas tanto dos países quanto entre países tem ficado cada vez mais complexas. As sociedades estão mais dinâmicas, os mercados mais conectados, o tráfego de informações e o avanço tecnológico estão mais intensos e o surgimento de novos negócios, principalmente negócios digitais tem tornado o mundo mais difícil de organizar. Essas características gerais sobre o contexto atual do mundo têm provocado uma renovação analítica quanto a esses assuntos explorados até agora. Dessa forma, abordaremos de que maneira é possível compreender a regulação no contexto atual.

4 A REGULAÇÃO DE TRIBUTOS BASEADA NO CONTEXTO VUCA

O conceito VUCA (Volatility, Uncertainty, Complexity e Ambiguity) tem tomado espaço no meio empresarial. Este conceito descreve quatro características marcantes do período em que vivemos: Volatilidade, Incerteza, Complexidade e Ambiguidade.

¹⁸ FIANI, Ronaldo. Afinal, a quais interesses serve a regulação. **Economia e Sociedade**. v. 13, n. 2, p. 81-105, jul/dez 2004. Disponível em: <<https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/ecos/article/download/8643054/10606>>. Acesso em: 5 maio 2019. p. 81-85.

4.1 O conceito VUCA

Apesar de ter sido incorporado no âmbito corporativo, o termo surgiu na década de 90, em ambiente militar. Este acrônimo foi utilizado para elucidar o mundo após a Guerra Fria, entretanto, ele se encaixa perfeitamente ao nos referirmos à atualidade e contexto geral, o que gera novos desafios ao Estado e à sociedade como um todo.

Para melhor compreensão, vamos entender os conceitos que integram o acrônimo VUCA:

Volatilidade: a agilidade e o volume com os quais as mudanças têm ocorrido, dificultando a previsão de cenários como era feito tempos atrás. A ideia de lidar com o inesperado é bem mais aceita do que planejar detalhadamente algo.

Incerteza: apesar do grande volume de informações que circulam na sociedade atualmente, estas, não necessariamente são úteis para compreender o futuro. Mudanças disruptivas trazem novos paradigmas. As soluções que temos hoje, provavelmente poderão abarcar os problemas futuros.

Complexidade: a interligação e conexão são fatores que ampliam na complexidade. Os moldes tradicionais de tomada de decisão nem sempre são suficientes pra lidar com escalas matriciais e conexões. Não é mais possível prever fatores por ações isoladas pois estes fazem parte de maior, mais complexo e interligado.

Ambiguidade: existem variadas formas de conceituar contextos complexos. A ambiguidade é a falta de clareza e concretização de conceitos. Isso dá margem a variadas interpretações igualmente pertinentes.¹⁹

O contexto VUCA, portanto, denota risco. Aí a importância de, juntamente com a Análise Econômica do Direito, os gestores públicos entenderem e possuírem competências capazes de lidar com as incertezas.

Ainda, para a fundação nacional de qualidade, o significado de VUCA é:

¹⁹ REDEINDIGO. Mundo Vuca: O Que é e Como se Preparar. Disponível em: <<http://redeindigo.com.br/mundo-vuca-preparar/>>. Acesso em 7 maio 2019.

V - Volatility (volatilidade) - O momento presente é muito dinâmico, volúvel, veloz e efêmero, não segue padrões previsíveis, por isso, não podemos buscar no passado as soluções para o futuro. Isso demanda adaptações rápidas e precisas, como uma forma de manter os planos fazendo sentido, mesmo com mudanças de cenário.

U - Uncertainty (incerteza) - O ambiente instável mudará seus planos em diversos níveis. A alta conectividade entre pessoas, processos e plataformas gera uma relação de dependência que afeta os planos de curto, médio e longo prazos. Nesse cenário, ter pessoas com opiniões realmente diversas faz a diferença. Outras vivências podem trazer outra forma de lidar com determinados problemas.

C - Complexity (complexidade) - Este termo remete às inúmeras variáveis que afetam nosso dia a dia. No entanto, um mundo mais complexo requer soluções mais simples. Precisamos aprender a lidar com a não linearidade das situações. Se tentarmos lidar com todas as variáveis de maneira complexa, correremos o risco de perder o timing para solucionar tal problema.

A - Ambiguidade (ambiguity). Este termo significa a falta de clareza sobre o significado de um acontecimento. Pode significar também as causas e os "quem, o quê, onde, como e porquê" por trás das coisas que estão a acontecer, que são difíceis e pouco claras de determinar.²⁰

Desta forma, podemos verificar que o mundo atual se cerca pelo contexto VUCA, baseado, principalmente, em novas tecnologias e avanços nunca antes vistos, devendo a regulação de tributos se adaptar a este contexto.

4.2 Como o Mundo e a Regulação de Tributos podem ser influenciados pelo VUCA e as novas tecnologias

As mudanças no mundo atual, obriga a criar novas atribuições para lidar com as regulações econômicas. O retrato atual cobra novos ritmos, competências e respostas para lidar com as demandas crescentes.

Nas últimas décadas surgiu um novo desafio ao regulador: o de como lidar com novas tecnologias que alteram mercados. Não é atual esse conflito entre regulação e inovação, entretanto, nos últimos anos, este assunto vem tomando

²⁰ FUNDAÇÃO NACIONAL DA QUALIDADE. O que é um ambiente VUCA e o que isso tem a ver com gestão. Disponível em: <<http://www.fnq.org.br/informe-se/noticias/o-que-e-um-ambiente-v-u-c-a-e-o-que-isso-tem-a-ver-com-gestao>>. Acesso em 7 maio 2019.

bastante relevância, devido ao desenvolvimento de plataformas de economia compartilhada, as chamadas *sharing economy*.

A utilização da internet tem aumentado exponencialmente nos últimos 10 anos. Essa transformação não advém apenas de produtos e novas redes sociais, mas em relação à forma como as pessoas interagem no meio digital.

A Airbnb, Netflix e Uber mudaram completamente o *know-how* de como as interações tributárias devem ser reguladas, levando muitas vezes o Estado a movimentos extremos, como, por exemplo, o de banir certos mercados por falta de entendimento de sua sistemática.

Pensando nesta questão, e inversamente ao que tem ocorrido hoje, o foco do regulador deve estar no sentido de como regular as tecnologias nos usos potenciais das pessoas e quais são os impactos desses usos para a economia.

A Constituição de 88 e demais legislações, até hoje, foram criadas a partir de um ambiente que se opera de forma física onde muitas das relações digitais atuais não existiam. Assim, impostos como ISS e ICMS, que fazem sentido pela diferença de serviços e mercadorias, bem como pela segregação de receitas para municípios e estados, se tornam dificultosos de se analisar em ambientes digitais.

Fica claro que mesmo tentando se adequar as novas demandas tecnológicas, os conceitos legais de serviço e mercadoria se tornam obsoletos, se formos tomar por base conceitos como serviços e mercadorias. Uma mercadoria hoje poderia ser enquadrada como simplesmente um aplicativo que é utilizado em nuvem, por exemplo.

Outra questão é a tributação de lucros. A sede de uma empresa sempre foi utilizada como nexos para se tributar o lucro, no entanto, a tentativa de se abranger a presença física à digital se torna um desafio à regulação do Estado. As atividades de nuvem, por exemplo, auxiliam ainda mais a estabelecer empresas digitais.

Uma empresa que tem suas atividades em ambiente virtual, pode, por exemplo, atuar no Brasil, mas ter sede em um paraíso fiscal, não sendo necessário ter uma “unidade econômica ou profissional”, como já dispôs o Regulamento do Imposto de Renda, no Brasil.

Como exemplo, a tributação de lucros das empresas tem perdido espaço em relação à escala global, pois com a migração tributária de empresas que atuam em ambiente digital se torna cada vez mais comum.²¹

A operacionalização de negócios em nuvem tipifica exatamente a questão acima. Estas operações têm três modalidades, de acordo com artigo de Lisa Workman:

1) *Infrastructure as a service* – IaaS: Quando a infraestrutura é oferecida na nuvem; 2) *Platform as a service* – PaaS: Quando é contratada a infraestrutura e uma plataforma para desenvolvimento de software; e 3) *Software as a service* – SaaS: Quando é contratado o acesso a determinado software. Neste contexto, a oferta é ampla e móvel, abrangendo larga escala. Como visto anteriormente, é necessário que a funcionalidade especificamente contratada através das soluções acima seja analisada (locação, prestação de serviço, venda de mercadoria, etc) para se compreender qual seria a incidência tributária indireta no contexto²²

Assim, a regulamentação de ambientes em nuvem se torna um desafio, aí se aplica, também, o conceito VUCA, principalmente no que tange à volatilidade e complexidade dos arranjos e situações que aplicam como fatos geradores dos tributos.

5 DIRETRIZES E PRÓXIMOS PASSOS

5.1 O Projeto BEPS

O projeto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) da OCDE (Organização para Cooperação e desenvolvimento Econômico), juntamente com o Brasil, foi criado para examinar semelhanças e lacunas entre o sistema brasileiro e o sistema da OCDE, em relação à avaliação de transações internacionais entre empresas, anexas a efeitos fiscais.

Conforme a OECD, a BEPS propõe 15 ações que auxiliam por meio de ferramentas, documentos e orientações no que tange assuntos fiscais e de regulação. Essas ações podem ser encontradas com mais detalhes na OECD:

²¹ CAPITAL ABERTO. Tributação das novas tecnologias. Disponível em: <<https://capitalaberto.com.br/secoes/explicando/tributacao-das-novas-tecnologias>>. Acesso em 9 maio 2019.

²² Idem.

- 1) addresses the tax challenges of the digital economy and identifies the main difficulties that the digital economy poses for the application of existing international tax rules;
- 2) develops model treaty provisions and recommendations regarding the design of domestic rules to neutralise the effects of hybrid instruments and entities (e.g. double non-taxation, double deduction, long-term deferral);
- 3) sets out recommendations to strengthen the rules for the taxation of controlled foreign corporations (CFC);
- 4) outlines a common approach based on best practices for preventing base erosion through the use of interest expense, for example through the use of related-party and third-party debt to achieve excessive interest deductions or to finance the production of exempt or deferred income;
- 5) revamps the work on harmful tax practices with a focus on improving transparency, including compulsory spontaneous exchange on rulings related to preferential regimes, and on requiring substantial activity for preferential regimes, such as IP regimes;
- 6) develops model treaty provisions and recommendations regarding the design of domestic rules to prevent treaty abuse.
- 7) contains changes to the definition of permanent establishment to prevent its artificial circumvention, e.g. via the use of commissionaire structures and the likes;
- 8-10) contain transfer pricing guidance to assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation in relation to intangibles, including hard-to-value ones, to risks and capital, and to other high-risk transactions;
- 11) establishes methodologies to collect and analyse data on BEPS and the actions to address it, develops recommendations regarding indicators of the scale and economic impact of BEPS and ensure that tools are available to monitor and evaluates the effectiveness and economic impact of the actions taken to address BEPS on an ongoing basis;
- 12) contains recommendations regarding the design of mandatory disclosure rules for aggressive tax planning schemes, taking into consideration the administrative costs for tax administrations and business and drawing on experiences of the increasing number of countries that have such rules;
- 13) contains revised guidance on transfer pricing documentation, including the template for country-by-country reporting, to enhance transparency while taking into consideration compliance costs;
- 14) develops solutions to address obstacles that prevent countries from solving treaty-related disputes under MAP, via a minimum standard in this area as well as a number of best

practices. It also includes arbitration as an option for willing countries;

15) provides an analysis of the legal issues related to the development of a multilateral instrument to enable countries to streamline the implementation of the BEPS treaty measures.²³

Apesar deste estudo, o último relatório da OCDE informou que a solução para a questão de defasagem na forma de regulação será definida em 2020. Desta forma, não existe solução ainda para, no contexto atual, se definir a forma de regulação da tributação em ambientes digitais e em transações complexas e voláteis.

Sem muitas alterações significativas, o que vemos é a União Europeia, propondo:

Alterações legislativas para equiparar a carga tributária à economia tradicional e garantir tributação justa das novas tecnologias ao estado fonte, através da criação de:

- (i) conceito de presença digital; e
- (ii) imposto provisório sobre receitas.²⁴

5.2. Consequências das alterações tributárias

Com mudanças no mundo, principalmente das relações humanas, sejam elas em ambiente digital ou não, a mudança na forma de tributar é certa.

É de extrema importância que sejam suscitadas discussões com o fim de redefinir a incidência tributária constitucional, pois o contexto de 2019 é completamente diferente do contexto de 1998.

Existem várias propostas em discussão e aguardando análises legislativas que buscam simplificar o sistema tributário, entretanto, o Estado se mantém inerte em relação ao empenho nas análises. É de extrema importância que o sistema tributário seja simplificado.

²³ OECD. BEPS actions. Base Erosion and Profit Shifting. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>>. Acesso em: 9 maio 2019.

²⁴ CAPITAL ABERTO. Tributação das novas tecnologias. Disponível em: <<https://capitalaberto.com.br/secoes/explicando/tributacao-das-novas-tecnologias>>. Acesso em 9 maio 2019.

A revisão regulamentar dos tributos, a longa escala, irá afetar substancialmente a estrutura dos estados e municípios no Brasil, impactando, assim, significativamente sua forma de atuar ante os cidadãos.

Infelizmente, para toda essa reorganização regulamentar, uma reforma constitucional no âmbito tributário implicaria em votação com quórum qualificado, o que exigiria um grande esforço do governo para sua aprovação, como podemos observar no atual contexto de busca pelo Governo Bolsonaro de aprovação da Reforma da Previdência.

O que vemos é que mesmo com a pressão global para mudanças substanciais e o contexto de complexidade e incerteza tributária para novos contextos do mundo VUCA as atenções no Brasil continuam voltadas para questões que não são tão importantes e não exigem tanta urgência. Ora, se o Estado se mantém por meio dos tributos, é primordial que a regulação destes seja feita com celeridade e cautela, para se adequar às novas tecnologias e o novo contexto global.

6 CONCLUSÃO

Com base no que foi exposto, observamos que, mais do que nunca, com base nos conceitos de um mundo totalmente volátil, incerto, complexo e ambíguo, o ambiente nacional passa por complexas transformações.

Diferentes setores vêm se adaptando às mudanças da forma como podem, entretanto, essa adequação caminha para um vazio, caso o Estado não se acomodar conjuntamente às variações correntes da sociedade.

O grande desafio, hoje, tem se tornado o de estruturar negócios diante das situações de incerteza, principalmente no que tange aos princípios as áreas contábil, financeira e tributária. Assim, a Análise Econômica do Direito se mostra uma ferramenta indispensável nestas mudanças, uma vez que é de total importância avaliar o exercício do poder de regulação do Estado e os reflexos deste exercício na economia e na sociedade.

Desta forma, o foco do regulador deve-se voltar em como regular as tecnologias nos usos potenciais das pessoas frente aos novos contextos que vêm

surgindo e analisar quais são os impactos desses usos para a economia, com base na integração entre esta e o Direito.

REFERÊNCIAS

CAPITAL ABERTO. Tributação das novas tecnologias. Disponível em: <<https://capitalaberto.com.br/secoes/explicando/tributacao-das-novas-tecnologias>>. Acesso em: 9 maio 2019.

CAIERO, Joaquim Croca. A regulação econômica. **Revista Direito Sem Fronteiras**. Universidade Estadual do Oeste do Paraná. Foz do Iguaçu. v. 2, p. 139-155, jan./jun. 2018. Disponível em: <<http://e-revista.unioeste.br/index.php/direitosemfronteiras/article/view/20239/13109>>. Acesso em: 5 maio 2019.

DUTRA, Pedro. Concorrência em mercado regulado: a ação da ANP. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 229, p. 335-359, jul./set. 2002. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/46447/45194>>. Acesso em: 5 maio 2019.

FIANI, Ronaldo. Afinal, a quais interesses serve a regulação. **Economia e Sociedade**. Campinas, v. 13, n. 2, p. 81-105, jul./dez. 2004. Disponível em: <<https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/ecos/article/download/8643054/10606>>. Acesso em: 5 maio 2019.

FIANI, Ronaldo. Teoria da regulação econômica: estado atual e perspectivas futuras. **Teoria Política e Instituições de Defesa da Concorrência**. 1998. Disponível em: <<http://cac-php.unioeste.br/cursos/toledo/historiaeconomica/teoriaregulacao.pdf>>. Acesso em: 5 maio 2019.

FUNDAÇÃO NACIONAL DA QUALIDADE. O que é um ambiente VUCA e o que isso tem a ver com gestão. Disponível em: <<http://www.fnq.org.br/informe-se/noticias/o-que-e-um-ambiente-v-u-c-a-e-o-que-isso-tem-a-ver-com-gestao>>. Acesso em 7 maio 2019.

JÚNIOR, José Raul Cubas. Intervenção estatal na atividade econômica: a regulação na ótica da escola austríaca de economia. **Percursos**. Curitiba. v. 4, n. 27, p. 384-403, 2018. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/percurso/article/view/3179/371371711>>. Acesso em: 5 maio 2019.

OECD. BEPS actions. Base Erosion and Profit Shifting. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>>. Acesso em: 9 maio 2019.

PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. **Direito, Economia e Mercados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

MUNIZ, Veyzon Campos. Tributação e regulação: um diagnóstico sobre inter-relações possíveis. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**. Brasília, v. 4, n. 1, p. 215-22. 2014. Disponível em: <<https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/download/2700/pdf>>. Acesso em: 5 maio 2019.

NASCIMENTO, Fábio Severiano. Algumas contribuições teóricas da análise econômica do direito no estudo da tributação. **Revista de Direito da Cidade**, v. 3, n. 1, p. 232-260, 2011. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/view/9932>> Acesso em: 5 maio 2019.

REDEINDIGO. Mundo Vuca: O Que é e Como se Preparar. Disponível em: <<http://redeindigo.com.br/mundo-vuca-preparar/>>. Acesso em: 7 maio 2019.

SECCHI, Leonardo. **Políticas públicas**: conceitos, esquemas de análise, casos práticos. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

IPTU E A PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA

IPTU AND TAX PROGRESSIVITY

Natália da Silva Rios dos Reis¹
Guilherme de Araujo Domingos²

RESUMO

O Imposto Predial e Territorial Urbano à luz da progressividade tributária (IPTU), na redação original, previa: “Art. 156 [...] § 1º O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”. A Constituição de 1988 trouxe a inovação da questão da função social da terra, onde relacionou o direito de propriedade com o atendimento da função social dessa (artigo 5º inciso XXII e XXIII). Nesse contexto, este artigo busca analisar a modificação que a Emenda Constitucional n. 29, de 2000, e a discussão sobre a constitucionalidade, as jurisprudências do Supremo Tribunal Federal e o posicionamento dos juristas em relação ao assunto.

Palavras-chave: IPTU; Progressividade tributária; Constitucionalidade.

ABSTRACT

The Urban Land and Territorial Tax in the light of tax progressivity (IPTU), in the original essay, previous: "Art. 156 ... Paragraph 1 The tax provided for in item I may be progressive, under the terms of municipal law, in order to ensure the fulfillment of the social function of property. " The 1988 Constitution brought the innovation of the question of the social function of the land, where it related the right to property and the social function of it (Article 5, subsection XXII and XXIII). In

¹ Cientista Política pela Universidade de Brasília (UnB), aluna do Curso de Pós-Graduação Lato Sensu – Direito e Relações Governamentais, RA 51800188, do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB/ICPD. E-mail: nataliasreis@gmail.com.

² Cientista Político pela Universidade de Brasília (UnB), aluno do Curso de Pós-Graduação Lato Sensu – Direito e Relações Governamentais, RA 51800189, do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB/ICPD. E-mail: guilhermeedomingos@gmail.com.

this context, this article seeks to analyze the modification that Constitutional Amendment n. 29, 2000, and the discussion on constitutionality, jurisprudence of the Federal Supreme Court and the position of jurists in relation to the subject.

Keywords: IPTU; Tax progressivity; Constitutionality.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho abordará o Imposto Predial e Territorial Urbano à luz da progressividade tributária. A redação original, ou seja, a redação que previa a progressividade do IPTU anteriormente à Emenda Constitucional n. 29, de 13-9-2000, era a seguinte: “Art. 156 [...] § 1º O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”.

O bem-estar dos habitantes e o desenvolvimento social da cidade devem ser garantidos por uma política de desenvolvimento urbano, conforme estabelecido no artigo 182 da Constituição Federal. A lei garante a promoção do adequado aproveitamento da propriedade urbana através da cobrança do IPTU com progressividade no tempo (artigo 182, parágrafo 4º, inciso II). Ademais, a Emenda à Constituição nº 29/00, que altera o artigo 156, estabelece a possibilidade de progressividade em função do valor do imóvel, desde que não prejudique a progressividade no tempo do imposto. Diferentemente da redação original que trazia a possibilidade de progressão do imposto como forma de resguardar a função social da propriedade urbana.

Para essa discussão precisamos trazer a questão da progressividade tributária e os meios em que ela pode atuar sobre o atendimento do princípio da igualdade tributária e sobre o instrumento efetivador de direitos fundamentais. Dessa forma, a isonomia é um reflexo do direito fundamental da igualdade. Este princípio não consiste em igualdade formal, mas corresponde a igualdade material. Assim, pela preocupação com a isonomia, existe o intuito de dar tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais. Do mesmo modo, funciona o princípio da igualdade aplicado

ao direito tributário. Por isso, não é permitido o tratamento desigual entre contribuintes em equivalentes situações (artigo 150, inciso II, CF88).³

A igualdade tributária guarda estreita relação com a progressividade tributária e com o princípio da capacidade contributiva. Este reconhece juridicamente as diferenças entre os contribuintes e determina que os tributos sejam proporcionais a capacidade em arcar com impostos do cidadão.^{4 5} Já a progressividade consiste na gradação do tributo, de modo que, quem tem mais capacidade pague mais do que os que possuem menos. Logo, a alíquota específica se diferencia de acordo com o contribuinte. Os que possuem maior poder aquisitivo arcam com uma alíquota maior em relação aos que possuem menos (no caso de progressividade fiscal). Em decorrência disso, os rendimentos do contribuinte de menor poder econômico recebem, então, um complemento vindo da parte poupada devido a alta carga tributária incidente sobre as pessoas de alto poder. Nesse sentido, a progressividade tributária auxilia a assegurar melhores condições de vida ao contribuinte de baixo poder aquisitivo, bem como, a igualdade de renda. Nota-se, portanto, a finalidade de promoção da justiça social decorrente de sua aplicação, atendendo aos objetivos da República, estabelecidos constitucionalmente, de promoção de uma sociedade “livre, justa e solidária” e a promoção dos direitos sociais.^{6 7} Deve-se atentar para a estreita relação com os direitos fundamentais de segunda geração, posto que “direitos de segunda dimensão, o que será trabalhado adiante, são aqueles que o Estado deve agir buscando a igualdade entre os desiguais, correspondendo aos direitos das classes

³ BARBOSA, Evandro Paes. **Progressividade do IPTU**. Tese de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp011530.pdf>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

⁴ METTA, Victor Sarfatis (2013). **A progressividade do IPTU e os direitos fundamentais**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/25294/a-progressividade-do-iptu-e-os-direitos-fundamentais/2>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

⁵ LEONETTI, Carlos Araújo (2003). **Humanismo e Tributação: um caso concreto**. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21045-21046-1-PB.pdf>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

⁶ LEONETTI, Carlos Araújo (2003). **Humanismo e Tributação: um caso concreto**. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21045-21046-1-PB.pdf>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

⁷ METTA, Victor Sarfatis (2013). **A progressividade do IPTU e os direitos fundamentais**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/25294/a-progressividade-do-iptu-e-os-direitos-fundamentais/2>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

economicamente desfavorecidas, exigindo, portanto, um comportamento positivo do Estado”.⁸

A progressividade, quando aplicada ao IPTU, consiste no aumento da alíquota de cobrança do imposto de acordo com determinadas características do imóvel, como uso, localização e seu valor venal (artigo 156, parágrafo 1º, incisos I e II) ou, também, de acordo com o tempo (artigo 182, parágrafo 4º, inciso II). Ela tem como base o cumprimento da função social da propriedade (artigo 5º e no artigo 182, parágrafo 4º, inciso II) e a promoção da justiça social.⁹

Em relação ao valor do imóvel, os tributos são progressivos sobre o valor venal do imóvel, ou seja, imóveis de valores menores terão alíquotas de valores menores e, conseqüentemente, os de valores maiores com tributos maiores. Sobre a localização, observa-se o Plano Diretor, o qual mostra quais áreas existem e as preferências no crescimento urbano. Com isso, de acordo com os espaços sendo utilizados a serviço da política urbana, os tributos podem ser maiores ou menores. Além disso, no que tange a forma como os imóveis são utilizados, analisa-se se trata-se de um comércio, uma habitação, uma indústria e etc. E, por fim, no que diz respeito o tempo de uso do imóvel, busca-se desencorajar que sejam mantidas áreas com a finalidade de especular com propriedades que não são utilizadas, edificadas ou são subutilizadas.¹⁰

A função social só será alcançada quando o manejo da propriedade urbana trazer o bem estar da comunidade como um todo, sendo uma atividade destinada ao interesse coletivo. Assim, pode-se assegurar condições dignas de vida para os cidadãos. O pleno desempenho da função social da propriedade, em que se pauta o exercício da política urbana pelos municípios, ocorre, também, em função da

⁸ PIMENTA JÚNIOR, Rubens Alves (2014). **A efetivação dos direitos fundamentais de segunda geração pelo poder judiciário**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/26611/a-efetivacao-dos-direitos-fundamentais-de-segunda-geracao-pelo-poder-judiciario>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

⁹ STEGANHA, Rodrigo Roberto (2012). **A constitucionalidade do IPTU progressivo e a sua social função para o município**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/22035/a-constitucionalidade-do-iptu-progressivo-e-a-sua-social-funcao-para-o-municipio>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

¹⁰ SILVA, Jamyl de Jesus; GASSEN, Valcir. **A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social**. IN: Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2. Ed. No prelo. 2016, s/p.

promoção de um ambiente sustentável as gerações atuais e futuras (artigo 2º, inciso I da lei n. 10257/01).¹¹

O direito a propriedade é integrante do conjunto de direitos fundamentais, não sendo nenhum deles de caráter absoluto. Portanto, nota-se que no Estado Social e Democrático de Direito existe uma ligação entre o direito a propriedade e a função social dela. Logo, além da relação da progressividade do IPTU com os direitos fundamentais de segunda geração, deve-se levar em conta sua conexão com os de terceira geração, ou seja, a função social se insere na proteção de direitos sociais através de atuação ativa do Estado, nomeando interesses da coletividade, garantindo, também, a igualdade material.¹²

Nesse sentido, o artigo abordará sobre o IPTU, a sua redação original, a Emenda Constitucional n. 29, de 2000, e a discussão sobre a constitucionalidade, as jurisprudências do Supremo Tribunal Federal e o posicionamento dos juristas em relação ao assunto.

2 PROGRESSIVIDADE E A QUESTÃO CONSTITUCIONAL DO IPTU

Existem dois tipos de progressividade: a fiscal e a extra-fiscal. A progressividade fiscal tem como intuito a arrecadação e a promoção da isonomia e da igualdade material. Trata-se, através dela, os desiguais como desiguais e os iguais como iguais, na medida das desigualdades. Ela leva em consideração a capacidade contributiva do contribuinte, sendo sua progressão relacionada a incidência de maior carga tributária sobre quem possui mais poder aquisitivo. Assim, ocorre uma diferenciação das alíquotas, de modo que, a alíquota maior recai sobre quem possui maior poder aquisitivo, enquanto a menor recai sobre quem tem menor poder aquisitivo.¹³ No caso do IPTU, a progressividade fiscal considera o aumento da

¹¹ STEGANHA, Rodrigo Roberto (2012). **A constitucionalidade do IPTU progressivo e a sua social função para o município**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/22035/a-constitucionalidade-do-iptu-progressivo-e-a-sua-social-funcao-para-o-municipio>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

¹² STEGANHA, Rodrigo Roberto (2012). **A constitucionalidade do IPTU progressivo e a sua social função para o município**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/22035/a-constitucionalidade-do-iptu-progressivo-e-a-sua-social-funcao-para-o-municipio>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

¹³ BARBOSA, Evandro Paes. **Progressividade do IPTU**. Tese de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp011530.pdf>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

alíquota de cobrança do imposto de acordo com determinadas características do imóvel, como seu valor venal. Pelo caráter arrecadatório se cobra mais nas alíquotas aumentando a base de cálculo conforme a riqueza, com o propósito de arrecadar mais recursos para a Administração Pública.¹⁴

Já a progressividade extra-fiscal consiste no aumento da alíquota não para fins de arrecadação. Tem como intuito regular a função social da propriedade urbana, aplicando-a para o bem-estar da comunidade e consiste no fim social do poder regulatório. Ela não leva em conta a capacidade do contribuinte para aplicação da alíquota. Considera-se, para isso, o cumprimento ou não da função social da propriedade urbana.¹⁵

Dessa forma, a progressividade extrafiscal da alíquota no IPTU está diretamente ligada ao tempo em que a função social da propriedade não é cumprida, ou seja, é um meio de coerção ao proprietário do imóvel para se adaptar ao Plano Diretor do Município.¹⁶

Vale ressaltar a possibilidade de um imóvel ser tributado pela progressividade fiscal, de acordo com o fator quantitativo pelo valor venal, e também pela progressividade extrafiscal, de acordo com o fator temporal por não cumprir a função social. Além disso, na progressividade extrafiscal há abertura para diferenciação na alíquota referente ao uso e ao local do imóvel, percebe-se assim o caráter da seletividade.¹⁷

Analisando a Constituição de 1988, na sua originalidade, percebe-se que o IPTU concebia a progressividade extrafiscal. Outrossim, o § 1º do artigo 156 prevê que o IPTU "poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar a função social da propriedade." Nesse argumento, o § 4º do artigo 182 corrobora com a progressividade do IPTU e vale ressaltar que não é infringido o

¹⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** – 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

¹⁵ REBOUÇAS, Vinícius Eleutério (2014). *IPTU progressivo*. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/30941/iptu-progressivo>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

¹⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** – 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

¹⁷ LOPES, Paulo Henrique Soares. **As diferentes formas de progressividade do IPTU**. Conteúdo Jurídico, Brasília - DF: 30 set. 2011. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.33527&seo=1>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

inciso IV do artigo 150 sobre princípio da vedação de tributo com efeito de confisco. Assim, fica a cargo do município decidir como deverá proceder, de acordo com seus interesses e tendo em vista a situação local. Destaca-se que o artigo 24 (inciso I e o § 3º) e o artigo 30 (inciso II) da Constituição garantem que os municípios não fiquem inferiorizados em relação a União.

A Constituição de 1988 inovou na questão da função social da terra, onde relacionou o direito de propriedade com o atendimento da função social dessa (artigo 5º inciso XXII e XXIII). Além disso, a Constituição manteve dentre os princípios econômicos a função social da propriedade (inciso III do artigo 170) independente das propriedades serem urbanos ou rurais.

Ademais, o uso da progressividade para a operacionalização da função social da propriedade é o modo mais eficaz e mais fácil, haja vista o § 4º do artigo 182. Assim, o Poder Judiciário obteve mais liberdade para análise se a função social da propriedade está sendo exercida. Portanto, fica claro que a propriedade deve seguir o plano diretor da cidade, não podendo ficar ociosa, pois, caso contrário, a sanção poderá ser a progressão do IPTU em relação ao tempo (também podem ser parcelamento ou edificação compulsórios e desapropriação, porém nem sempre são viáveis).¹⁸

Nesse sentido, Bucher concebe a ideia de Função social do IPTU com a progressividade, interpretando que a Constituição dá respaldo jurídico para a progressividade nesse imposto, porém o problema se deu na regulamentação que não ocorreu de forma correta. Assim, os municípios desarmonizados juridicamente utilizaram a progressividade de acordo com o seu entendimento, o que gerou diversos procedimentos.¹⁹

Outrossim, para se entender o debate acerca da constitucionalidade da progressividade do IPTU, que teve respaldo na Emenda Constitucional 29 de 2000, faz-se necessário esclarecer alguns conceitos e alguns posicionamentos doutrinários.

O art 145, §1, da Constituição Federal estabelece:

¹⁸ LEONETTI, Carlos Araújo. **O IPTU e a Função Social da Propriedade**. Jornal Síntese, nº 21, 1998.

¹⁹ BUCHER, Hildomar H. **A função social da propriedade e a progressividade do IPTU**. Dissertação (mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1996.

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitando os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.²⁰

A capacidade contributiva, a que se faz referência o artigo, é um princípio que tem como principal finalidade alcançar a justiça fiscal, configurando-se como um promotor da isonomia.²¹ A partir desse conceito, desdobra-se que “o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza”.²² A fim de se resguardar a aplicação desse princípio, de forma que tal graduação incida somente em situações efetivamente reveladoras da capacidade do contribuinte, podemos preconizar quatro meios viáveis: imunidade, isenção, seletividade e progressividade.

Para se resolver o problema ora posto, basta elucidarmos sobre a seletividade e a progressividade. A seletividade faz com que a tributação se estabeleça de acordo com a qualidade do objeto da tributação. Assim, sobre produtos diferentes incidem alíquotas diferentes. A progressividade, por sua vez, implica “agravamento do ônus tributário conforme aumenta a base de cálculo”.²³

A partir dessas elucubrações, começamos a entender o porque a doutrina diverge no que diz respeito a possibilidade de se aplicar o IPTU segundo o critério da progressividade. O debate se fundamenta, principalmente, no enquadramento do IPTU como um imposto real ou um imposto pessoal. Em breves palavras, deve-se distinguir o imposto pessoal do imposto real. O imposto pessoal é calculado de acordo com as condições pessoais do contribuinte, sendo, dessa forma, “encarado sobre todos os elementos relativos à capacidade contributiva do sujeito passivo da

²⁰ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 09/05/2019.

²¹ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. Ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012.

²² PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. Ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012, p. 106.

²³ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. Ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012, p. 108.

relação tributária”.²⁴ No imposto real, por outro lado, a tributação incide sobre a matéria tributável, ancorado em um aspecto objetivo. O contribuinte paga por ter, por possuir. É exatamente fundamentada nessa distinção que a doutrina se posiciona acerca da EC 29/2000.

Por um lado, há uma corrente que não admite a aplicação da capacidade contributiva no IPTU, impossibilitando assim a utilização da progressividade como meio viável para sua incidência. É o que disserta Vincenzo Carullo:

Naturalmente, não queremos dizer – nem o poderemos – que todos os impostos indistintamente devem ser progressivos, porque bem sabemos como isso seria impossível, ou cientificamente errado: porque bem sabemos que a progressão não condiz com os impostos reais.²⁵

Assim como Leandro Paulsen (2012): “Os impostos reais só podem ser progressivos mediante autorização constitucional expressa, pois a orientação do STF é no sentido de que, tendo por base uma riqueza estática, não se vocacionam a tal tipo de graduação”.²⁶

De fato, podemos constatar que o entendimento do STF é consonante com essa corrente, dado que anteriormente à EC 29/2000, se julgaram inconstitucionais as leis municipais que estabeleciam o IPTU de acordo com o valor venal do imóvel. Veja-se:

EMENTA: IPTU. Progressividade. No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º

²⁴ FORNEROLLI, L. A. Z. (sem data). **Progressividades do IPTU**. mimeo, p. 18. Disponível em: http://tjsc25.tjsc.jus.br/academia/arquivos/progressividade iptu_luiz_fornerolli.pdf. Acesso em 09 de maio de 2019.

²⁵ Carullo, Vincenzo (1990) *apud* BARBOSA, Evandro Paes. **Progressividade do IPTU**. Tese de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2006. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp011530.pdf>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

²⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso Extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no Município de Belo Horizonte.” (Rec. Extraordinário n. 153.771-0/MG).

Somente com a aprovação da EC 29/2000, o STF passou a julgar procedentes as leis municipais que instituíam o IPTU a partir da técnica da progressividade, conforme o que se segue:

PROCESSO CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL E URBANA - IPTU. SÚMULA 668. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. FUNÇÃO SOCIAL. POSSIBILIDADE. 1. Esta Corte interpretou os arts. 145, § 1º, 156, § 1º e 182, §§ 2º e 4º da Constituição, na redação anterior à Emenda Constitucional 29/2000, para fixar que a utilização da técnica de tributação progressiva para o Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana - IPTU somente era cabível para assegurar a eficácia da função social da propriedade, atendidos os requisitos estabelecidos em Plano Diretor compatível com lei federal (cf. o RE 394.010-AgR, rel. min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 28.10.2004 e o RE 153.771, red. p/ acórdão min. Moreira Alves, Pleno, DJ de 05.09.1997). 2. No caso em tela, a aplicação de diferentes alíquotas para imóveis urbanos edificados e imóveis urbanos não edificados não se confunde com a progressividade do tributo, e, portanto, não fere a Constituição. Agravo Regimental ao qual se nega provimento.” (STF - RE: 595080 PR, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 31/08/2010, Segunda Turma.)

No lado oposto, a corrente entende a aplicação da capacidade contributiva como técnica para o cálculo do IPTU, independe de este ser ou não um imposto real. Segundo atestam Clèmerson Clève e Solon Sehn (2003):

Na verdade, a tributação conforme a capacidade contributiva constitui uma exigência dos princípios republicanos e da isonomia tributária, razão pela qual sequer precisaria estar expressa no texto constitucional. E o mesmo pode-se dizer de seu colorário: o princípio da progressividade.²⁷

²⁷ CLÈVE, Clèmerson Merlin; SEHN, Solon. **IPTU e Emenda Constitucional nº 29/2000. Legitimidade da progressão das alíquotas em razão do valor venal do imóvel.** Revista Dialética de Direito Tributário. v. 94, 2003, p. 137.

Esses escritores defendem ainda que não há incompatibilidade na aplicação da progressividade sobre impostos reais. Todo imposto é real e pessoal ao mesmo tempo, “porque será devido por um sujeito-de-direito em razão de seu patrimônio”.²⁸ Assim, ainda ressaltam a importância da aplicação do IPTU em conformidade com a capacidade contributiva para assegurar a justiça tributária.

Tendo em vista o exposto acima, pode-se chegar a uma conclusão. Respalhando-se no entendimento de Valcir Gassen (2012), no qual se inverte a forma de pensar os impostos, podemos deixar de lado a visão de que estes são uma mera interferência no direito de propriedade. São, na verdade, a própria viga estrutural que o sustenta. A discussão sobre a necessidade de autorização expressa da Emenda Constitucional 29 de 2000 é completamente alicerçada na preocupação de ser o imposto uma ameaça ao direito de propriedade. Superando-se isso, a partir da compreensão de que a tributação deve ser vista como asseguradora da propriedade privada, constata-se que a EC 29/2000 não precisaria ser postulada para que se instituísem os impostos segundo o critério da capacidade contributiva.

Assim, acordando-se em relação à segunda vertente, Marcelo Dias Ferreira (2003), constatam bem o entendimento aqui adotado:

Tem-se que a relação jurídico-tributária a envolver o fisco e o contribuinte, ou responsável tributário, é de ordem pessoal, obrigacional, e não real. A expressão sempre que possível”, ao nosso sentir, não foi colocada no § 1º do art. 145 da CF, no intuito de excluir do albergue do princípio da capacidade contributiva os impostos reais, porque, se a vontade do legislador originário fosse a de realizar esta exclusão, o teria feito expressamente, e não o fez.²⁹

Assim, a aplicação dos impostos segundo a capacidade contributiva, independente de este ser ou não real, dado que é a principal forma de se alcançar a justiça tributária.

²⁸ CLÈVE, Clémerson Merlin; SEHN, Solon. **IPTU e Emenda Constitucional nº 29/2000. Legitimidade da progressão das alíquotas em razão do valor venal do imóvel.** Revista Dialética de Direito Tributário. v. 94, 2003, p. 137.

²⁹ FERREIRA, Marcelo Dias. **A progressividade fiscal do IPTU e o princípio da capacidade contributiva.** Boletim de direito municipal, v. 19, n. 9, p. 628-637, set. 2003. Disponível em: <http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/pgm/usu_doc/A0001_04.pdf>. Acesso em: 09 de maio de 2019, s/p.

A tributação atual pode ser entendida a partir das considerações e da configuração histórica da Revolução Industrial e da Revolução Francesa, as quais proporcionaram a mudança do direito de propriedade pela cisão entre a propriedade privada e o Estado. À vista disso, uma dependência econômica do Estado no tocante às propriedades individuais na sociedade contemporânea é criada. Dessa forma, o Estado necessita de apossar-se da propriedade de outrem, isto é, de seus cidadãos, para que possua os subsídios econômicos fundamentais para a sua manutenção.³⁰

Nesse sentido, a tributação contemporânea é distinta de outras configurações históricas e, assim, deve-se entender que após a cisão entre o Estado e a propriedade privada, essa, em uma conjuntura após o pagamento de tributos, é um direito. No entanto, nota-se recorrente que alguns tributaristas entendam que o direito de propriedade é prejudicado pelo estabelecimento e arrecadação de tributos e que, dessa forma, o Estado deve ser limitado.³¹

No cenário da Emenda Constitucional nº 29 de 2000 e do debate acerca da constitucionalidade desta, que atingiu a progressividade do IPTU, nota-se este mesmo entendimento de que tributar é uma afronta ao direito de propriedade.³² Essa é a visão de Miguel Reale e de Rogério Gandra da Silva Martins, que entendem, de forma geral, que esta Emenda viola uma cláusula pétrea e, assim, a abolição de um direito e garantia fundamental.^{33 34}

Porém, compreender o estabelecimento e a arrecadação de tributos pelo Estado como uma afronta ao direito de propriedade é equivocado, dado que o

³⁰ GASSEN, Valcir. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e o Direito Tributário**. In: GASSEN, Valcir (Org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012, pp. 10 – 11, 19.

³¹ GASSEN, Valcir. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e o Direito Tributário**. In: GASSEN, Valcir (Org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012, pp. 10, 11.

³² GASSEN, Valcir. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e o Direito Tributário**. In: GASSEN, Valcir (Org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012, pp. 11 - 13.

³³ MARTINS, Rogério Gandra da Silva et al. **Inconstitucionalidades do IPTU Progressivo Instituído nos Termos da Lei Municipal nº 13.250/01**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 81, p.80-96, jun. 2002.

³⁴ REALE, Miguel. **O IPTU progressivo e a inconstitucionalidade da EC nº 29/2000**. Revista Dialética de Direito Tributário. Rio de Janeiro, nº 81, jun. 2002.

objetivo dessas ações tributárias é o de garantir a propriedade privada e o direito de propriedade. À vista disso, o direito de propriedade é consequência da cobrança de tributos e, dessa forma, não é uma ameaça a um suposto direito natural.³⁵ Conforme assinala Roque Antonio Carranza:

Exige obediência ao princípio da capacidade contributiva o IPTU. Agora, com a vigência da nova Carta, o proprietário de amplo e luxuoso imóvel, situado em bairro residencial, deve proporcionalmente ser mais tributado, por via de IPTU, do que o proprietário de casa modesta, localizada em bairro fabril. Quando dizemos “deve ser proporcionalmente mais tributado”, queremos significar que deve ser submetido a uma alíquota maior. (...) Enfatizamos que a capacidade contributiva, para fins de tributação por via de IPTU, é aferida em função do próprio imóvel (sua localização, dimensões, luxo, características etc.) e, não, da fortuna em dinheiro de seu proprietário. (...) A nosso ver, a só propriedade do imóvel luxuoso constitui-se numa presunção *iures et de iure*, de existência de capacidade contributiva (pelo menos para fins de tributação por via do IPTU).³⁶

Dessa forma, adotar a progressividade no IPTU não ameaça o direito de propriedade, já que apenas o democratiza, pois quem possui um imóvel luxuoso será mais tributado que contribuintes que moram em imóveis modestos.

3 DISPUTAS NO ESTADO DEMOCRÁTICO SOBRE A PROGRESSIVIDADE DO IPTU

Inicialmente, faz-se entender que o senso comum teórico dos juristas são opiniões comuns aos juristas, que se manifestam como ilusões epistemológicas. O “doxo” se configura como uma “episteme” politicamente privilegiada, ou seja, a verdade que se constitui é proveniente de um processo de persuasão, condicionado à servidão do Estado.

Podemos nos voltar a concepção de Valcir Gassen (2012) sobre matriz tributária para entendermos o senso comum teórico dos juristas concretamente. A matriz tributária trata das escolhas feitas no campo da ação social no que tange o

³⁵ GASSEN, Valcir. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e o Direito Tributário**. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012, pp. 12, 19.

³⁶ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 64 - 65.

fenômeno da tributação. Assim, tem como objetivo “compreender de forma mais aprofundada a relação do fenômeno tributário com a realidade política, econômica, social existente em determinado Estado”.³⁷ A realidade é vista através da fenomenologia e, por isso, há a possibilidade de se discordar e contestar a verdade posta sobre tributação, ou seja, deixar de compreendê-la como uma “religião”. Além dos critérios internos do sistema tributário - relação jurídica tributária, fato gerador, espécies tributária- a matriz tributária se estende a elementos externos do campo da tributação.

A partir dessa ampliação do campo de estudo, torna-se relativamente fácil determinar domínios em que o senso comum teórico dos juristas impera. É o caso da discussão posta sobre a progressividade do IPTU, capacidade contributiva, a EC 29/2000. Assim como já exposto, esse debate é predominantemente tomado a partir de uma visão do imposto como uma ofensa ao direito de propriedade. Ao se desprender das amarras dos conceitos do sistema tributário, restrito em sua abrangência, pode-se visualizar que a propriedade é um direito que só passou a ser considerado em um momento após o pagamento de tributos. Constata-se, então, que é fruto de uma convenção, em grande medida.

Cria-se, no entanto, uma ilusão epistemológica dentre os juristas de que a propriedade seria um direito natural, que sempre existiu. Podemos evidenciar nessas considerações, a presença concreta do senso comum teórico dos juristas. Assim como revela Warat, os significados formam um texto que é extraído da própria circulação discursiva, ou seja, a partir do princípio da intertextualidade constata-se que qualquer discurso é construído a partir de um conjunto de citações sem uma origem claramente definida.

Analisando-se os posicionamentos dos juristas e a jurisprudência, é possível evidenciar como concepções do senso comum teórico dos juristas se fazem presentes.

³⁷ GASSEN, Valcir. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e o Direito Tributário**. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012, pp. 27 - 50.

Rogério Gandra da Silva Martins³⁸, por exemplo, defende que a redação da EC é inconstitucional, pois suprimiria os direitos e garantias individuais que não podem ser abolidos, mediante a nenhuma alteração (CF, 60º, §4º). Tendo em mente o apresentado anteriormente, propugna-se exatamente o contrário. A aplicação do imposto segundo a capacidade contributiva resguarda os direitos presentes no art. 5º, que discorre justamente sobre as garantias do cidadão. Principalmente, o caput do artigo, inciso I, que estabelece o princípio da isonomia.

Podemos evidenciar também o senso comum teórico dos juristas nas jurisprudências. Constata-se a compreensão pacificada do STF de que o IPTU é um imposto real e, por isso, somente a partir da postulação expressa na EC 29/2000, poderia ser cobrado conforme a progressividade. A própria progressividade no tempo, especificada no art. 182, §4º, só seria possível em razão da expressa lei federal. Para os tribunais, sua edição era indispensável para a aplicação da progressividade como forma de assegurar a função social. Assim como já mencionado, isso corporifica a visão dos juristas de que a tributação é uma interferência na propriedade.

Portanto, observa-se que o paralelo entre o senso comum teórico dos juristas e as questões abordadas é evidente e se estabelece das mais diversas formas.

No que diz respeito à utilização da técnica da progressividade para o cálculo do IPTU, há um intenso debate sobre o tema, que não se restringe ao âmbito jurídico, enraizando-se também no campo político. Segundo Valcir Gassen e Jamyl Silva:

As explicações para não se atender adequadamente ao que foi determinado pela Constituição são inúmeras, mas a principal delas é que de certa forma o financiamento das campanhas do poder legislativo e executivo municipal é feito, em sua maior parte, exatamente pelos contribuintes que seriam mais onerados pela progressividade do IPTU, e, quando isso não ocorre, falta à comunidade política uma perspectiva de quanto

³⁸ MARTINS, Rogério Gandra da Silva et al. **Inconstitucionalidades do IPTU Progressivo Instituído nos Termos da Lei Municipal nº 13.250/01**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 81, p.80-96, jun. 2002, p. 81.

a progressividade é importante para o desenvolvimento social e econômico do Município.³⁹

A disputa que se deu entre o candidato a governador do estado de São Paulo, Paulo Skaf, e o prefeito paulistano, Fernando Haddad, demonstra as barreiras que a implementação de tais leis municipais encontra. Quando a lei 15.889/2013 foi aprovada pela Câmara Municipal, a FIESP, federação cujo Skaf é presidente, entrou na justiça alegando sua inconstitucionalidade. Skaf defendia que o aumento era “abusivo” e representava um verdadeiro “confisco”.⁴⁰ Apesar disso, em 2014 o TJ-SP afirmou a legalidade do reajuste e o IPTU pode ser calculado progressivamente.

A partir de um aprofundamento da análise das circunstâncias que compõe esse embate, é possível se verificar a constatação de Gassen e Silva (2016).

No caso do Paulo Skaf, por exemplo, deve-se atentar ao fato de que, tendo sido candidato a governador em 2014, o empresário recebeu investimentos altíssimos em sua campanha política. Foi o candidato que obteve o maior tempo de propaganda partidária na televisão. Constata-se ainda a FIESP, a qual ele presidia, como uma entidade que utilizava seus recursos para realização de “propaganda e assessoria de imprensa, não raro a serviço do financiamento de campanhas políticas e dirigentes estaduais”.⁴¹ Tendo em mente essa contextualização, percebe-se que o lobby e as pressões dos empresários são importantes variáveis que entram em pauta no jogo político em questão.

Além disso, deve-se analisar o argumento utilizado pelo candidato a governador no que diz respeito ao IPTU representar um verdadeiro “confisco”.

A tributação não deve ser vista apenas como uma ferramenta do Estado arrecadar para a sua manutenção, mas também como um canal de fomento dos direitos fundamentais, desempenhando, assim, o real poder-dever do Estado democrático de direito. Assim, espera-se do Estado que não tenha a função apenas negativa, mas sim a de atuar de forma efetiva para que políticas públicas que visem

³⁹ SILVA, Jamily de Jesus; GASSEN, Valcir. **A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social**. IN: Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2. Ed. No prelo. 2016, s/p.

⁴⁰ DIEGUEZ, Consuelo. **O candidato S: A máquina da FIESP, as alianças e os métodos de Paulo SKAF**. [EDITORIAL]. Revista PIAUÍ, Edição 95, p. 1 - 19, agosto, 2014.

⁴¹ DIEGUEZ, Consuelo. **O candidato S: A máquina da FIESP, as alianças e os métodos de Paulo SKAF**. [EDITORIAL]. Revista PIAUÍ, Edição 95, p. 1 - 19, agosto, 2014, pp. 7-8.

realizar direitos fundamentais sejam implementadas. Esse modelo está em conformidade com o Estado Tributário, que é determinado pela destinação do resultado da arrecadação de tributos, que tem de ser direcionado a promover os direitos fundamentais.⁴²

Além disso, tributar necessita de fundamentos éticos a serem apontados e, com isso, não torna-se apenas arrecadatório. Assim, a tributação possui como norte para a sua criação, interpretação e aplicação a justiça fiscal, o que a torna fiel ao seu propósito e mais aceita na sociedade. Outrossim, a função de distribuição de riquezas que a tributação visa realizar, colabora para que as desigualdades sociais diminuam e, dessa forma, exerce a função legítima de promover a justiça fiscal, já que efetiva os princípios de igualdade, liberdade e dignidade, natural da noção de justiça.⁴³

Dessa forma, no caso do IPTU, a progressividade e a capacidade contributiva tornam-se a forma de que seja alcançada a justiça fiscal, posto que estes possuem uma relação próxima com busca pela igualdade tributária.⁴⁴

No entanto, a lei encontra barreiras para que essa justiça fiscal seja alcançada por meio da progressividade e da capacidade. Essas barreiras perpassam as disputas em um Estado democrático que se dão através das várias interpretações possíveis acerca da lei e, também, de interesses de financiadores de campanhas, por exemplo.

A progressividade como forma de redistribuição de riquezas e de promoção da isonomia, como supracitado, é adotada em vários países. Entretanto, ressalta-se a não possibilidade de adoção desse preceito de forma desenfreada a ponto de trazer a inibição do desenvolvimento econômico do contribuinte.⁴⁵ Ferreira, citando Gilberto

⁴² CORREA, Samantha. **Tributação no Estado democrático de direito: a função social dos tributos**. Dissertação de Mestrado. Ed. Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2012, pp. 110-117.

⁴³ CORREA, Samantha. **Tributação no Estado democrático de direito: a função social dos tributos**. Dissertação de Mestrado. Ed. Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2012, pp. 110-117.

⁴⁴ METTA, Victor Sarfatis (2013). **A progressividade do IPTU e os direitos fundamentais**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/25294/a-progressividade-do-iptu-e-os-direitos-fundamentais/2>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

⁴⁵ ALMEIDA, Carolina Guerra de. **O princípio da progressividade no direito tributário brasileiro vigente**. Boletim Jurídico, publicado na edição 251 em 2007. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/m/texto.asp?id=1876>>. Acesso em: 1º de maio de 2016.

Marques Bruno, exalta a necessidade de que, tanto aos executivos quanto os legislativos municipais, tenham observância dos preceitos explicitados na Carta Magna, como o que trata das limitações ao poder de tributação. Contudo, no que concerne a adoção da progressividade, os administradores devem fazer o uso de critérios de bom-senso e razoabilidade em respeito ao contribuinte. Esses critérios devem, portanto, ser utilizados na definição de alíquotas, do modo que, a incidência do imposto venha, no decorrer do tempo, a significar perda patrimonial.⁴⁶

O confisco consiste na invasão do bem com natureza privada pelo Estado, fato não permitido (artigo 150, inciso IV) com exceção dos casos em previstos em lei pela Constituição Federal, de punição ou uso com finalidade de proteção de interesses maiores. Mendes admite que o princípio pode ser relativizado, como no caso da progressividade do IPTU no exercício de sua função extrafiscal.⁴⁷

Mendes ressalta que não se deve levar em conta somente um tributo isolado para que se tenha uma visão lúcida do princípio de vedação do confisco. Para ela, deve-se considerar toda a carga tributária incidente sobre o contribuinte para que assim se possa entender os reais efeitos da contribuição a quem é submisso a ela.⁴⁸

No que tange o artigo 150 inciso IV, muitos autores tributaristas compreendem uma inconstitucionalidade em relação ao artigo 7 da lei 10.257, de 10/07/2001. A inconstitucionalidade estaria na proibição da utilização de tributo com efeito confiscatório, porém não é disposto parâmetro para o que poderia ser entendido como efeito de confisco. Sustentando essa interpretação, Regina Helena Costa concebe a ideia de que seria uma absorção substancial ou total da propriedade sem que seja indenizada corretamente pelo Estado. Outrossim, a intensidade da

⁴⁶ FERREIRA, Marcelo Dias. **A progressividade fiscal do IPTU e o princípio da capacidade contributiva**. Boletim de direito municipal, v. 19, n. 9, p. 628-637, set. 2003. Disponível em: <http://proweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/pgm/usu_doc/A0001_04.pdf>. Acesso em: 09 de maio de 2019.

⁴⁷ MENDES, Danielle. **O Exercício de um Direito do Contribuinte como forma de efetivação dos princípios da capacidade contributiva e da vedação do confisco**. Revista de Estudos Tributários - RET IOB - ISSN 1519-1850. N. 64 - Nov/Dez 2008, pp. 76 - 97.

⁴⁸ MENDES, Danielle. **O Exercício de um Direito do Contribuinte como forma de efetivação dos princípios da capacidade contributiva e da vedação do confisco**. Revista de Estudos Tributários - RET IOB - ISSN 1519-1850. N. 64 - Nov/Dez 2008, pp. 76 - 97.

alíquota daria o caráter confiscatório.⁴⁹ Não há, portanto, um consenso doutrinário no que tange o tema, visto que não se pode delinear com precisão os limites que devem ser atribuídos ao Estado na tributação de modo que ele não interfira no patrimônio dos contribuintes ao ponto de influenciar no provimento de sua subsistência dignamente. Isso, entretanto, não implica na impossibilidade de aplicação do princípio.⁵⁰

Contudo, o propósito do tributo está na coibição da não utilização ou na utilização errada e na sua manutenção pela especulação. Assim, entende-se impostos, como o IPTU, com essas características na Constituição Federal, indo esse entendimento além dos princípios da propriedade e da livre iniciativa empresarial. Nesse sentido, Aliomar Baleeiro versa que a pelo caráter extrafiscal o IPTU progressivo não romperia com a Constituição para que haja coibição do indivíduo a certas práticas. Ressalta que essa intensidade da alíquota é inerente a esse tipo de tributação, uma prática que acontece em países como a Argentina, Estados Unidos e até mesmo no Brasil, no que tange o protecionismo às indústrias, o combate ao ausentismo e ao latifúndio.⁵¹

4 CONCLUSÃO

Portanto, após analisar a progressividade tributária e o IPTU se observa um grande debate quanto suas questões constitucionais e sociais. A percepção sobre o IPTU foi para o status de meio para realização de políticas urbanas, haja vista sua correlação com o plano diretor municipal e a questão da função social da propriedade. Não se pode desconsiderar a diferença do percentual tributário pago pela sociedade brasileira que é por volta de 35% do PIB em relação ao IPTU

⁴⁹ ANDRADE, Márcia Vieira Marx. **O IPTU Progressivo no Tempo como Instrumento da Concretização do Princípio da Função Social da Propriedade art. 7º do Estatuto da Cidade.** Revista de Direito Administrativo. Atlas. Volume 245, 2007. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/42126/40817>>. Acesso em: 09 de maio de 2019.

⁵⁰ MENDES, Danielle. **O Exercício de um Direito do Contribuinte como forma de efetivação dos princípios da capacidade contributiva e da vedação do confisco.** Revista de Estudos Tributários - RET IOB - ISSN 1519-1850. N. 64 - Nov/Dez 2008, pp. 76 - 97.

⁵¹ ANDRADE, Márcia Vieira Marx. **O IPTU Progressivo no Tempo como Instrumento da Concretização do Princípio da Função Social da Propriedade art. 7º do Estatuto da Cidade.** Revista de Direito Administrativo. Atlas. Volume 245, 2007. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/42126/40817>>. Acesso em: 09 de maio de 2019.

progressivo que tem sua garantia de função social na Constituição Federal. Assim, trabalhamos no artigo que o objetivo não é apenas crescer os cofres públicos, mas trabalhar toda uma política voltada a sociedade, que proporciona aos entes públicos enxergar a progressividade de forma extrafiscal cumprindo a função social. Utilizando a terra de maneira correta não sofreria sanções fiscais baseado na progressividade dada as alíquotas do imposto.

Corroborando com essa ideia, Fernanda Dias Menezes de Almeida interpreta que essa tributação do IPTU é constitucional e com caráter de sanção para intervenção e regulação, não para arrecadação. Além disso, as alíquotas progressivas do IPTU poderiam chegar até 15% e não seria contrária a Constituição Federal. Acrescentando, Diógenes Gasparini observa que o confisco tributário, presente no Estatuto da Cidade, não pode ser confundido com o confisco advindo de práticas criminosas de acordo com artigo 91 do Código Penal.⁵²

Vale ressaltar que a Constituição coloca a ordem das sanções, onde a desapropriação seria o último recurso e feita após cinco anos de IPTU cobrados corretamente pela progressividade. Portanto, essa dicção legal poder-dever e a progressividade exaurida nesses cinco anos faz com que o Município transfira a propriedade para o seu patrimônio.⁵³

Porém, há autores que defendem o caráter discricionário após os cinco anos. Vítor Carvalho Pinto e Fernanda Dias Menezes de Almeida entendem que a alíquota deve continuar sendo cobrada pelo valor máximo da progressividade, caso o Município não tenha interesse na desapropriação. No entanto, quando o montante for

⁵² ANDRADE, Márcia Vieira Marx. **O IPTU Progressivo no Tempo como Instrumento da Concretização do Princípio da Função Social da Propriedade art. 7º do Estatuto da Cidade.** Revista de Direito Administrativo. Atlas. Volume 245, 2007. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/42126/40817>>. Acesso em: 09 de maio de 2019.

⁵³ ANDRADE, Márcia Vieira Marx. **O IPTU Progressivo no Tempo como Instrumento da Concretização do Princípio da Função Social da Propriedade art. 7º do Estatuto da Cidade.** Revista de Direito Administrativo. Atlas. Volume 245, 2007. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/42126/40817>>. Acesso em: 09 de maio de 2019.

maior que o valor do bem, o Município deve desapropriar e o tomar no caráter de execução.⁵⁴

No sentido contrário, compreendem o estabelecimento e a arrecadação de tributos pelo Estado como uma afronta ao direito de propriedade, Miguel Reale e Rogério Gandra da Silva Martins, dado que o objetivo dessas ações tributárias é o de garantir a propriedade privada e o direito de propriedade. À vista disso, o direito de propriedade é consequência da cobrança de tributos e, dessa forma, não é uma ameaça a um suposto direito natural⁵⁵.

Contudo, conclui-se que analisando as normas constitucionais e as relevantes opiniões acadêmicas o Estado presta um serviço crucial para se aplicar a norma quanto à função social da propriedade. Outrossim, o papel estatal voltado para os aspectos sociais de aproveitamento e utilização das terras determina políticas urbanas e agrárias que culminam em ações governamentais não só atreladas ao aspecto econômico do imposto.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Márcia Vieira Marx. O IPTU Progressivo no Tempo como Instrumento da Concretização do Princípio da Função Social da Propriedade art. 7º do Estatuto da Cidade. Revista de Direito Administrativo. Atlas. Volume 245, 2007. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/42126/40817>>. Acesso em: 09 de maio de 2019.

ALMEIDA, Carolina Guerra de. O princípio da progressividade no direito tributário brasileiro vigente. Boletim Jurídico, publicado na edição 251 em 2007. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/m/texto.asp?id=1876>>. Acesso em: 1º de maio de 2016.

BARBOSA, Evandro Paes. Progressividade do IPTU. Tese de Mestrado. Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2006. Disponível em:

⁵⁴ ANDRADE, Márcia Vieira Marx. **O IPTU Progressivo no Tempo como Instrumento da Concretização do Princípio da Função Social da Propriedade art. 7º do Estatuto da Cidade**. Revista de Direito Administrativo. Atlas. Volume 245, 2007. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/42126/40817>>. Acesso em: 09 de maio de 2019.

⁵⁵ GASSEN, Valcir. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e o Direito Tributário**. In: GASSEN, Valcir (Org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012, pp. 27 - 50.

<<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp011530.pdf>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 09/05/2019.

BUCHER, Hildomar H. A função social da propriedade e a progressividade do IPTU. Dissertação (mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1996.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 64 - 65.

CLÈVE, Clémerson Merlin; SEHN, Solon. IPTU e Emenda Constitucional nº 29/2000. Legitimidade da progressão das alíquotas em razão do valor venal do imóvel. *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 94, 2003, p. 137.

CORREA, Samantha. Tributação no Estado democrático de direito: a função social dos tributos. Dissertação de Mestrado. Ed. Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2012.

DIEGUEZ, Consuelo. O candidato S: A máquina da FIESP, as alianças e os métodos de Paulo SKAF. [EDITORIAL]. *Revista PIAUÍ*, Edição 95, p. 1 - 19, agosto, 2014.

GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012, pp. 27 - 50.

FERREIRA, Marcelo Dias. A progressividade fiscal do IPTU e o princípio da capacidade contributiva. *Boletim de direito municipal*, v. 19, n. 9, p. 628-637, set. 2003. Disponível em: <http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/pgm/usu_doc/A0001_04.pdf>. Acesso em: 09 de maio de 2019.

FORNEROLLI, L. A. Z. (sem data). Progressividades do IPTU. mimeo, p. 18. Disponível em: http://tjsc25.tjsc.jus.br/academia/arquivos/progressividade_ipitu_luiz_fornerolli.pdf. Acesso em 09 de maio de 2019.

LEONETTI, Carlos Araújo. O IPTU e a Função Social da Propriedade. *Jornal Síntese*, nº 21, 1998.

LEONETTI, Carlos Araújo (2003). Humanismo e Tributação: um caso concreto. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21045-21046-1-PB.pdf>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

LOPES, Paulo Henrique Soares. As diferentes formas de progressividade do IPTU. Conteúdo Jurídico, Brasília - DF: 30 set. 2011. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.33527&seo=1>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

MARTINS, Rogério Gandra da Silva et al. Inconstitucionalidades do IPTU Progressivo Instituído nos Termos da Lei Municipal nº 13.250/01. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 81, p.80-96, jun. 2002, p. 81.

MENDES, Danielle. O Exercício de um Direito do Contribuinte como forma de efetivação dos princípios da capacidade contributiva e da vedação do confisco. Revista de Estudos Tributários - RET IOB - ISSN 1519-1850. N. 64 - Nov/Dez 2008, pp. 76 - 97.

METTA, Victor Sarfatis (2013). A progressividade do IPTU e os direitos fundamentais. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/25294/a-progressividade-do-iptu-e-os-direitos-fundamentais/2>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14. Ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PIMENTA JÚNIOR, Rubens Alves (2014). A efetivação dos direitos fundamentais de segunda geração pelo poder judiciário. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/26611/a-efetivacao-dos-direitos-fundamentais-de-segunda-geracao-pelo-poder-judiciario>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

REALE, Miguel. O IPTU progressivo e a inconstitucionalidade da EC nº 29/2000. Revista Dialética de Direito Tributário. Rio de Janeiro, nº 81, jun. 2002, pp. 122 - 125.

REBOUÇAS, Vinícius Eleutério (2014). *IPTU progressivo*. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/30941/iptu-progressivo>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

SA, José Delfino et al. Um modelo de otimização para alíquotas do IPTU socialmente mais justas. Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro, v. 47, n. 1, p. 105 - 132, 2013. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122013000100005&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário – 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, Jamily de Jesus; GASSEN, Valcir. A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social. IN: Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2. Ed. No prelo. 2016.

STEGANHA, Rodrigo Roberto (2012). A constitucionalidade do IPTU progressivo e a sua social função para o município. Disponível em:
 <<https://jus.com.br/artigos/22035/a-constitucionalidade-do-iptu-progressivo-e-a-sua-social-funcao-para-o-municipio>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: UMA INTRODUÇÃO À APLICAÇÃO DO FERRAMENTAL ECONÔMICO PARA COMPREENSÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

ECONOMIC ANALYSIS OF TAX LAW: AN INTRODUCTION TO THE APPLICATION OF ECONOMIC TOOLS FOR UNDERSTANDING TAX

Marcus Vinicius Silveira de Sá¹

RESUMO

O presente trabalho visa contribuir à familiarização do jurista com o ferramental econômico de modo a permitir que este enxergue o Direito sob um novo ponto de vista e compreenda melhor os fenômenos sociais a sua volta. Para tanto, pretende-se, de forma sucinta e eficiente, introduzir, justificar e demonstrar a aplicação do método da análise econômica sob o direito tributário.

Palavras-chave: Direito Tributário. Economia. Análise Econômica do Direito.

ABSTRACT

The goal of this paper is to give traditional jurists an opportunity to study Law by a different angle, that is, by using economic tools to comprehend and analyze social phenomena. For that, we will introduce, justify and demonstrate, in an efficient succinct way, the application of the Law & Economics method to Tax Law.

Keywords: Tax Law. Economic Science. Law and Economics.

1 INTRODUÇÃO

Por anos, acreditou-se que o Direito consistia em ciência autônoma e independente, que possuía seu próprio objeto de estudo, métodos e sistemática. Não havia, portanto, espaço para interlocução com outras ciências. Contudo, sendo uma ciência social, o Direito aos poucos foi-se abrindo e conversando com outras

¹ Pós-graduando em Direito Empresarial e Contratos pelo UniCEUB. Assistente de Análise Antitruste na Superintendência-Geral do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE). Endereço eletrônico: marcus.silveira@cade.gov.br.

ciências, experimentando outras ferramentas que auxiliassem na compreensão de seu objeto². Eis que, a partir da segunda metade do século XX, começa a ganhar força a utilização de instrumentos econômicos com tais objetivos, sendo tal prática conhecida como Análise Econômica do Direito (AED), ou “*Law and Economics*” (L&E).

Para Ivo Gico Jr., a AED

é o campo do conhecimento humano que tem por objetivo empregar os variados ferramentais teóricos e empíricos econômicos e ciências afins para expandir a compreensão e o alcance do direito e aperfeiçoar o desenvolvimento, a aplicação e a avaliação de normas jurídicas, principalmente com relação às suas consequências³.

Por sua vez, Ribeiro define o movimento da AED como sendo “a aplicação da teoria econômica para o exame de formação, estruturação e impacto da aplicação de normas e instituições jurídicas”⁴. Em outras palavras, pode-se dizer que a Análise Econômica do Direito, volta-se, inter alia, a relacionar o Direito e a Economia⁵ ao analisar os incentivos gerados pelas normas sobre os indivíduos e perquirir as consequências deles derivadas, podendo ser aplicada as mais diversas áreas do direito, incluindo-se o direito tributário.

Assim sendo, importante destacar desde já que a análise econômica do direito tributário, objeto do presente estudo, não visa discutir a tributação sob o ponto de

² De modo objetivo, mas suscetível de críticas, poder-se ia dizer que o objeto do direito seria a regulação do comportamento humano através da edição de comandos normativos. Por não ser o objetivo do presente trabalho a discussão deste tema, não se farão maiores considerações sobre o assunto.

³ JUNIOR, Ivo Teixeira Gico. *Notas sobre a análise econômica do direito e Epistemologia do Direito*. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/sao_paulo/2662.pdf>. Último acesso em 15 de abril de 2019.

⁴ RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; GALESKI, Irineu. *Teoria geral dos contratos: contratos empresariais e análise econômica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 53.

⁵ Diz-se que a AED, para relacionar o Direito e a Economia, utiliza-se de dois níveis epistemológicos distintos. São eles: (i) dimensão positiva, também conhecida como descritiva; e (ii) dimensão normativa, também denominada de dimensão prescritiva. Gonçalves e Ribeiro assim explicam tais dimensões: “*À primeira dá-se o nome de Análise Positiva do Direito, que se ocupa em estudar as repercussões práticas do Direito sobre o mundo real; e à segunda dá-se o nome de Análise Normativa do Direito, a qual estuda como a noção de justiça se comunica com conceitos de eficiência econômica, maximização da riqueza e maximização de bem-estar*”. Para maiores informações sobre o tema, veja-se: GONÇALVES, Oksandro O.; RIBEIRO, Marcelo M. *Incentivos fiscais: uma perspectiva da análise econômica do direito*. In: *Economic Analysis of Law Review*, v. 4, nº 1, p. 79-102, Jan-Jun, 2013; e SALAMA, Bruno M. *O que é Pesquisa em Direito e Economia?* In: *Cadernos Direito GV*, São Paulo, v. 5, n. 2, março de 2008. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2811>>. Último acesso em 15 abr 2019.

vista “financeiro”, sendo irrelevante se o sistema nacional é “pró-fisco” ou “pró-contribuinte”. Em verdade, ao invés de preocupar-se em analisar se a norma tributária cumpre com os seus objetivos financeiros, busca-se analisar os problemas relativos à sua eficiência, o custo dos tributos e as consequências econômicas das intervenções jurídicas (in casu, através dos tributos) sobre o mercado. Ou seja, não se indaga, por exemplo, se a imposição de determinado imposto servirá para arrecadar as quantias previstas pelo Estado, mas sim como reagirá o contribuinte diante da norma tributária incidente.

Isso se dá, sobretudo, em razão de os tributos serem considerados potentes estimulantes de comportamento humano, sendo aptos a influenciar de modo significativo nas escolhas e ações dos agentes. Reconhece-se, assim, que “a tributação é uma das mais fortes intrusões que o sistema jurídico tem o condão de fazer na esfera de autonomia privada”⁶.

Contudo, conforme bem apontado por La Guardia, “a relação entre o Direito e a Economia, especificamente no ramo do Direito Tributário brasileiro, não tem sido objeto de estudo aprofundado”⁷, não havendo estudos que tenham se debruçado sobre a investigação dos impactos econômicos da legislação tributária. De fato, basta uma análise sobre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) em sede de controle de constitucionalidade de leis tributárias para verificar que os entendimentos ali expressados são construídos com base em eventual prejuízo financeiro à União⁸, nada ou pouco se discutindo sobre as consequências econômicas da decisão a ser tomada.

Deste modo, o presente trabalho busca apresentar, justificar a importância e demonstrar a utilidade da análise econômica para compreensão do direito tributário, contribuindo-se, desta forma, para as discussões sobre o tema e permitindo a análise

⁶ CARVALHO, Cristiano. *Análise econômica da Tributação*. In: TIMM, Luciano Benetti (Org.) *Direito e economia no Brasil*, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

⁷ LA GUARDIA, Renata. *Os efeitos da sonegação fiscal na estrutura tributária ótima: experiência brasileira de aplicação das regras de lump-sum taxation*. UC Berkeley: Berkeley Program in Law and Economics, 2007. Disponível em: <http://escholarship.org/uc/item/6995c227>. Último acesso em 15 abr 2019, p.3.

⁸ A título de exemplo, indica-se a leitura do inteiro teor dos Recursos Extraordinários n°s 556.664 e 559.882.

daquele ramo do direito sobre um ponto de vista ainda pouco conhecido no meio acadêmico jurídico tradicional.

Para tanto, o estudo em voga utilizará o método do levantamento bibliográfico, aprofundando-se as pesquisas no meio acadêmico por meio de artigos científicos, monografias, dissertações e teses publicadas nos diversos sítios eletrônicos das universidades brasileiras, europeias e americanas, bem como em outros *sites* e revistas especializadas.

Desta forma, inicialmente faz-se necessário demonstrar a aplicabilidade do modelo da análise econômica ao direito tributário, comprovando-se a proximidade entre as ciências jurídica e econômica e explicando no que consiste a análise econômica do direito. Em seguida, serão apresentados alguns fundamentos e conceitos básicos da economia, necessários a compreensão e utilização da AED. Dominando-se tais conceitos, veremos sua aplicabilidade sobre o campo de estudo do direito tributário para, ao final, apresentar as conclusões gerais do presente estudo.

2 APLICABILIDADE DO MODELO DA ANÁLISE ECONÔMICA AO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 Aproximação entre direito e economia

A possibilidade de utilizar-se da interpretação econômica para compreender o Direito Tributário foi apoiada em território nacional principalmente por Amílcar de Araújo Falcão e Marco Aurélio Greco, que a sustentavam nos princípios da igualdade, capacidade contributiva e solidariedade social⁹. Em sentido contrário, com base nos princípios da segurança jurídica, da legalidade e separação dos poderes, autores como André Mendes Moreira, Alfredo Augusto Becker e Paulo de Barros Carvalho defendiam a sua impropriedade¹⁰.

Por não ser o objeto do presente trabalho, não há razões para esgotar-se todos os argumentos levantados por cada autor. Contudo, devido a relevância das

⁹ É o que se extrai das lições de José Gontijo, em seu artigo *Interpretação Econômica no Direito Tributário*.

¹⁰ *Idem*.

discussões para o presente trabalho, algumas considerações sobre a aplicabilidade do instrumental da ciência econômica para compreensão do Direito devem ser feitas.

Assim, imprescindível citar, ainda que de forma resumida, o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho, que defende que Direito e Economia são ciências/sistemas distintos, podendo haver, no máximo, uma aproximação entre eles “aproximação esta que não autoriza que a atribuição de conteúdo econômico a um fato possa produzir efeitos jurídicos”¹¹. Seu argumento baseia-se no entendimento de que um mesmo fato pode ser interpretado de diversas maneiras, a depender do recorte científico e sistemático utilizado, o que poderia culminar em resultados diferentes.

Em que pese o mérito histórico dessa argumentação, que contribuiu para o amadurecimento e crescimento do instituto, hodiernamente, sabe-se que este não merece prosperar, existindo uma nítida complementação e integração das disciplinas. Cassio Cavalli assim aborda a relação entre as ciências jurídica e econômica:

Direito e a economia constituem, assim, dois ângulos de encarar a mesma realidade, duas disciplinas complementares, não obstante as peculiaridades do escopo e da técnica de cada uma delas. Tanto a ciência econômica como a ciência jurídica têm por objeto comportamentos humanos e relações sociais: a economia, preocupando-se diretamente com os fenômenos econômicos em si mesmos, aponta para a solução que conduza ao máximo de utilidade; a ciência jurídica, contemplando esses fenômenos econômicos através dos direitos e obrigações que o seu desenvolvimento implica, procura a solução mais justa. De um equilibrado entrelace de ambas perspectivas é que há de resultar em cada caso a disciplina conveniente aos interesses individuais e coletivos. As duas técnicas apontadas nunca devem, portanto, desconhecer-se.¹²

Assim sendo, não havendo dúvidas quanto a sua compatibilidade, inegável a possibilidade de utilizar-se da Economia para auxiliar na compreensão do Direito.

¹¹ GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017.

¹² CAVALLI, Cássio. *Empresa, direito e economia*. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 17.

2.2 A Análise Econômica do Direito

A AED não é uma escola, mas sim um método analítico que utiliza-se de preceitos econômicos para analisar o direito. Trata-se da utilização do instrumental econômico para compreensão de fenômenos sociais relacionados e de interesse ao direito. Segundo Ivo Gico Jr.,

[a] Análise Econômica do Direito nada mais é que a aplicação do instrumental analítico e empírico da economia, em especial da microeconomia e da economia do bem-estar social, para se tentar compreender, explicar e prever as implicações fáticas do ordenamento jurídico, bem como da lógica (racionalidade) do próprio ordenamento jurídico.”¹³

São duas as principais perspectivas de aplicação da AED: uma descritiva (ou positiva) e outra normativa.

A primeira “*examina o direito tomando por base mecanismos próprios da economia, não jurídicos*”¹⁴, para entender a ele e as suas instituições. Para tanto, analisa-se os efeitos econômicos gerados pelo ordenamento jurídico sobre os agentes a ele submetido. Nesse sentido, investiga-se, *inter alia*, os potenciais impactos gerados sobre o mercado decorrentes de determinada decisão judicial ou política pública, questionando a sua (in)adequação para alcançar os objetivos almejados. Em outras palavras, através da análise positiva, diz-se que o jurista

não é capaz de oferecer quaisquer sugestões de políticas públicas ou de como certa decisão deve ser tomada. O máximo que ele pode fazer é identificar as possíveis alternativas normativas (se textuais, aplicando-se técnicas hermenêuticas) e investigar as prováveis conseqüências de cada uma (aplicando-se a AED), bem como comparar a eficiência de cada solução possível, auxiliando em uma análise de custo-benefício¹⁵.

¹³ JUNIOR, Ivo Teixeira Gico. *Notas sobre a análise econômica do direito e Epistemologia do Direito*. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/sao_paulo/2662.pdf>. Último acesso em 15 de abril de 2019.

¹⁴ FORTES, Fellipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. *Análise econômica do direito tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal*. In: *Scientia Iuris*, Londrina, v. 14, p. 235-253, nov. 2010.

¹⁵ JUNIOR, Ivo Teixeira Gico. *Notas sobre a análise econômica do direito e Epistemologia do Direito*. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/sao_paulo/2662.pdf>. Último acesso em 15 de abril de 2019.

Diferentemente, com uma análise normativa, pode-se afirmar, por exemplo, se a política A deve ser adotada em detrimento da política B, ou se a solução X deve ser aplicada ao caso Y, desde que “o critério normativo com base no qual as referidas alternativas devem ser ponderadas estiver previamente estipulado”¹⁶ no ordenamento jurídico.

Em suma, a AED positiva/descriptiva auxilia na compreensão da norma jurídica, sua racionalidade e as prováveis consequências de uma interpretação em desfavor de outra, consistindo em uma abordagem explicativa e preditiva. Por outro lado, a análise normativa busca auxiliar na escolha da melhor alternativa possível, dentre todas as existentes, levando-se em consideração um valor previamente definido.

Trata-se, portanto, sem dúvida, de um instrumental de grande valor o qual, para ser aplicado, carece, decerto, do domínio de alguns fundamentos e conceitos econômicos básico não só para sua aplicação, mas também para o seu estudo e compreensão.

3 FUNDAMENTOS E CONCEITOS ECONÔMICOS BÁSICOS PARA APLICAÇÃO E COMPREENSÃO DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

A doutrina especializada costuma apontar pelo menos três premissas sobre as quais a análise econômica do direito se funda. São elas: (i) racionalidade dos agentes; (ii) equilíbrio; e (iii) eficiência.

Além destes, para uma melhor compreender a AED e aplicá-la ao direito tributário, faz-se necessário o dominar alguns conceitos econômicos alienígenas ao direito, tais como a noção de externalidades (positivas e negativas) e definição de bens públicos (que não se confunde com a conceituação jurídica).

Existem, decerto, diversos outros conceitos econômicos, talvez até mais importantes para análise de certo caso concreto do que os acima apresentados. Não

¹⁶ JUNIOR, Ivo Teixeira Gico. *Notas sobre a análise econômica do direito e Epistemologia do Direito*. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/sao_paulo/2662.pdf>. Último acesso em 15 de abril de 2019.

obstante, os acima indicados são suficientes para a compreensão, ao menos, do presente trabalho.

Vejamos, então, cada um deles.

3.1 Racionalidade, equilíbrio e eficiência

A vida humana é baseada em escolhas. Constantemente deparamo-nos com a necessidade de tomar decisões de distintas naturezas: comprar um imóvel ou viver de aluguel? Aceitar uma oferta de emprego ou continuar buscando uma melhor? O que fazer na hora livre? Praticar esportes? Estudar na biblioteca? Ir ao cinema? Escolher uma opção em detrimento da outra é necessário por não ser possível realizar tudo que desejamos. Afinal, nossas riquezas, assim como nosso tempo, possuem limites. Ou seja, temos recursos escassos, apesar de possuímos desejos infinitos.

Isso possui uma série de implicações relevantes para os indivíduos. A principal, e mais relevante para o presente estudo, consiste na necessidade de adaptar-se para extrair o maior benefício (utilidade) possível dos recursos disponíveis para si.

Para as ciências sociais, diz-se que um indivíduo capaz de organizar suas preferências para investir seus escassos recursos da maneira que lhe traga o maior benefício/utilidade é um agente racional. Em uma linguagem mais técnica, o modelo da escolha racional pressupõe que, diante de um caso a ser resolvido, a decisão “faz a pessoa inventariar os resultados desejados (valores), identificar as ações que podem ser tomadas na sua busca (opções), determinar em que medida cada ação contribui para o resultado desejado e a que custo (valorização) e adotar aquela que contribuir mais (escolha)”¹⁷.

Com efeito, “quando todos os sujeitos agem em prol de seu autointeresse racional, o resultado acaba sendo uma tendência para o equilíbrio, simplesmente porque as ações individuais acabam não tendo mais poder de influenciar o sistema

¹⁷ MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise Econômica do Direito*. 2ª ed. Tradução Rachel Sztajn. São Paulo: Atlas, 2015, p. 31.

(ou o mercado) do que as outras”¹⁸. Desta forma, se todos os indivíduos de dada sociedade estão simultaneamente, através de suas escolhas racionais individuais, realizando seus próprios interesses, estar-se-ia diante de uma situação de equilíbrio.

Enquanto o equilíbrio diz respeito ao estado situacional das coisas, a eficiência relaciona-se ao resultado de dada situação. Segundo Salama¹⁹, o conceito de eficiência diz respeito à maximização da riqueza e do bem-estar, de modo que se diz eficiente a ação que otimiza a utilidade sob o menor custo possível. Para ilustrar tal conceito, em termos jurídicos, poderíamos dizer que uma lei é mais eficiente que outra se for capaz de, com custos menores, atingir, pelo menos, os mesmos resultados da anterior ou, pelos mesmos custos, alcançar resultados superiores.

Com efeito, existem diversos critérios para auferir eficiência, merecendo especial destaque, devido a sua aplicabilidade ao Direito, aqueles formulados por Pareto e Kaldor-Hicks.

Para Pareto, a eficiência seria atingida quando alcançado o ponto ótimo (ótimo de Pareto), verificado quando não se mostrar possível melhorar a situação ou utilidade experimentada por um agente sem degradar a situação de qualquer outro. Verifica-se, portanto, que essa alocação eficiente de recursos somente ocorrerá em uma sociedade em equilíbrio, onde não seja possível realizar nenhuma modificação para melhorar a situação de um agente sem prejudicar outrem. Trata-se de uma concepção com grande valor teórico, mas de difícil constatação prática, tendo em vista que a maioria das transações gera efeitos sobre terceiros (ou seja, geram externalidades²⁰). Segundo Ribeiro, é “praticamente impossível que em uma relação de troca não haja prejuízo, ainda que indireto, para alguém”²¹.

Desse modo, o critério de Pareto acabou por perder espaço dentre os adeptos da Análise Econômica do Direito, que costumam-se valer de modo enfático do

¹⁸ CARVALHO, Cristiano. *A análise econômica do direito tributário* apud GONÇALVES, Oksandro O.; RIBEIRO, Marcelo M. *Incentivos fiscais: uma perspectiva da análise econômica do direito*. In: *Economic Analysis of Law Review*, v. 4, n° 1, p. 79-102, Jan-Jun, 2013.

¹⁹ SALAMA, Bruno M. *O que é Pesquisa em Direito e Economia?* In: *Cadernos Direito GV*, São Paulo, v. 5, n. 2, março de 2008. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2811>>. Último acesso em 15 abr 2019.

²⁰ Maiores considerações sobre externalidades serão efetuadas no tópico 1.2., dedicado ao tema.

²¹ RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; GALESKI, Irineu. *Teoria geral dos contratos: contratos empresariais e análise econômica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 87.

critério de Kaldor-Hicks para analisar eficiência de uma norma. Seu critério parte da premissa de que “as normas devem ser desenhadas de maneira a gerarem o máximo de bem-estar para o maior número de pessoas”²², de modo que seria eficiente a norma que resultasse no maior benefício possível para o maior número de pessoas possível. Ou seja, a alocação é eficiente se não existe mais ganhos líquidos: o benefício total auferido é superior a eventuais prejuízos, resultando em um saldo positivo.

3.2 Falhas de mercado, externalidades e bens públicos

Em um mercado perfeito, haveria direitos de propriedade bem definidos, agentes racionais com informações suficientes e concorrência perfeita. Isto é, todos os recursos escassos do processo produtivo são de propriedade de alguém, que pode cobrar pelo seu uso; há informação suficiente e simétrica para ambas as partes (consumidor e fornecedor), que conseguem comparar as alternativas e realizarem trocas; e atuam no mercado vários produtores independentes, com produtos homogêneos, sem barreiras à entrada²³.

Contudo, na prática, dificilmente todos estes requisitos se encontram simultaneamente em um mesmo mercado. A ausência de alguma(s) dessas condições são chamadas de falhas de mercado. Diante delas, os preços e/ou a concorrência podem deixar de ser bons reguladores e o mercado pode até mesmo não funcionar ou não ser a forma mais eficiente de alocação de recursos.

A depender do requisito faltante, temos uma falha de mercado. Por exemplo, na ausência de concorrência, temos monopólios ou oligopólios; na ausência de direitos de propriedades temos externalidades; e, na ausência de informação, temos a seleção adversa ou risco moral. Por não ser possível esvaziar todo o tema, teceremos

²² SZTAJIN, Rachel. *Laws & economics*. In: SZTAJIN Rachel; ZYLBERSTAJN, Décio (Org.) *Direito & Economia: Análise econômica do direito e das organizações*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p.76.

²³ Para fins didáticos, poder-se-ia resumir o conceito de “barreira à entrada” como sendo qualquer fator apto a impedir ou dificultar a entrada de novos agentes no mercado. Para aprofundamento sobre este tema em específico, *vide*: FAGUNDES, Jorge; PONDÉ, João Luiz. *Barreiras à entrada e defesa da concorrência*: notas introdutórias. Disponível em: <http://www.ie.ufrj.br/grc/pdfs/barreiras_a_entrada_e_defesa_da_concorrancia.pdf>. Último acesso em 16 abr 2019. Para maiores informações, *vide*: COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Law and Economics*. Disponível em: <<https://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1001&context=books>>. Último acesso em 14 out 2018.

maiores considerações tão somente acerca das externalidades, tendo em vista sua relevância para o presente trabalho.

Externalidades são, em suma, os efeitos colaterais sobre terceiros resultantes de uma transação de mercado. Ou seja, apesar de a transação se realizar entre A e B, C também é afetado, apesar de dela não ter participado. Nestes casos, os custos ou benefícios da transação não são completamente internalizados e o preço não se iguala ao custo marginal. O benefício social acaba sendo maior ou menor que o custo social, a depender da característica da externalidade, que podem ser de dois tipos: positivas ou negativas.

Na primeira, o benefício não é internalizado e o preço deixa de funcionar como um sinal para a decisão dos agentes econômicos, tendo em vista que não reflete por completo todos os benefícios da decisão a ser tomada. Destarte, a produção tenderá a ser inferior ao socialmente ótimo. É o caso, por exemplo, das vacinas. Quando “A” decide se vacinar, o benefício é gerado não só sobre ele, que estará imunizado, mas também para toda a sociedade, que tenderá a ver dada doença erradicada.

Já na segunda, não há internalização completa dos custos, de modo que o preço deixa de funcionar como um sinal para a decisão dos agentes por não incorporar todos os custos. Nesses casos, a produção tenderá a ser superior ao socialmente ótimo. Para ilustrar, o clássico exemplo de externalidade negativa é a poluição atmosférica. Não sendo possível atribuir a ninguém a propriedade da atmosfera, não é possível cobrar pela sua poluição, não sendo, portanto, computado tal custo durante o processo produtivo.

Há, ainda, casos especiais de externalidades, devendo ser citado aqui aquele que envolve a taxonomia dos bens e gera bastante confusão entre os juristas: “bens públicos”.

Sob o ponto de vista econômico, a classificação dos bens se dá pelos critérios de rivalidade no consumo²⁴ e possibilidade de exclusão²⁵. Sendo rival, mas sendo

²⁴ Em síntese, para a ciência econômica, considera-se haver rivalidade quando o consumo de um bem por um indivíduo reduz a quantidade disponível desse bem para o restante da sociedade.

possível excluir, temos bens privados “puros”. Havendo rivalidade, mas sendo impossível excluir, temos os bens (dos) comuns. Aqueles bens não-rivais, mas que são passíveis de exclusão são chamados de bens de “clubes”. Por fim, sendo um bem não rival e havendo impossibilidade de excluir, tem-se um bem público “puro”. A figura abaixo permite uma melhor visualização dessa conceituação:

Figura 01 – Taxonomia dos Bens

	Possibilidade de Exclusão	Impossibilidade de Exclusão
Rivalidade no consumo	Bens privados puros	Bens (dos) comuns
Não-rivalidade no consumo	Bens de “clubes”	Bens públicos puros

Quando diante de bens públicos puros, é impossível haver mercado, pois, como não é possível excluir o consumo e não é possível cobrar um preço (afinal, quem pagaria por algo disponível gratuitamente?) e, destarte, não há lucro, inexistindo interesse por parte dos agentes privados em produzir tal bem. É o caso, por exemplo, da Defesa Nacional. O Exército, ao proteger as fronteiras, acaba por proteger indiscriminadamente todos os habitantes de dado território.

Nem todas as falhas de mercado exigem algum tipo intervenção estatal para serem solucionadas. Algumas são solucionadas pelo próprio mercado e outras não são sequer endereçadas pelos agentes, sejam eles privados ou públicos. Não obstante, quando necessário, existem diversas formas de o Poder Público lidar com falhas de mercado, incluindo-se, por óbvio as externalidades e bens públicos. Na prática, o Poder Público costuma optar pela utilização de regulação econômica *strictu sensu*²⁶, quando necessários mecanismos mais rigorosos, e pela tributação em casos menos gravesos.

²⁵ Entende-se por passível de exclusão quando o proprietário de um bem pode impedir que terceiros tenham livre acesso a ele, podendo, portanto, “cobrar” pelo seu uso.

²⁶ Por regulação econômica *strictu sensu* diz-se o controle das decisões de quantidade produzida, preços praticados, qualidade do produto e condições de entrada para elevar a eficiência alocativa dos recursos.

4 ANÁLISE ECONÔMICA DA TRIBUTAÇÃO

A tributação vem sendo objeto de estudo da análise econômica há mais de dois séculos. Dentre os principais trabalhos elaborados, merecem especiais destaques, devido a sua grande influência, aplicabilidade e aspecto revolucionário, as obras “On the Principles of Political Economy and Taxation” de David Ricardo escrita em 1817, “Recherches sur les principes mathématiques de la théorie des richesses” (1838) Cournot e “Papers Relating to Political Economy” (1925) de Edgeworth.

O que se extrai, em apertada síntese, de todos esses trabalhos é a lição de que os tributos são capazes de gerar sérios prejuízos à sociedade, distorcendo o mercado e gerando falhas de governo, se não realizada corretamente, mas também podem ser grandes aliados do Poder Público na busca por soluções às falhas de mercado.

4.1 Tributação como custo de transação: aplicação do Teorema de Coase

Em síntese, o Teorema de Coase sustenta que, na ausência de custos de transação, a alocação dos direitos de propriedade se dariam automaticamente da maneira ótima pelo mercado, quaisquer que fossem as distribuições originais de tais direitos. Contudo, observou-se que certas transações não eram realizadas pelo mercado devido a uma série de custos não levados em consideração pela teoria econômica clássica até então existente.

Coase²⁷²⁸, então, demonstrou que para além dos custos de produção e transportes, dever-se-ia levar em consideração, também, *inter alia*, outros custos relacionados a celebração e execução de um contrato. São os chamados custos de transação, os quais propôs classificar em três grandes grupos: (i) custos de pesquisa (*search cost*); (ii) custos de negociação (*bargaining costs*); e (iii) custos de execução do contrato (*enforcement cost*).

²⁷ COASE, Ronald H. *The nature of the firm*. In: *Economica*, New Series, Vol. 4, No. 16 (November 1937), pp. 386-405.

²⁸ COASE, Ronald H. *The Problem of Social Cost*. In: *Journal of Law and Economics*, Vol. 3 (Oct. 1960), pp. 1-44. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/724810>>. Acesso em 10 abr 2019.

Os primeiros envolvem tanto os custos depreendidos com a “busca” realizada pelo vendedor para encontrar um comprador, e vice-versa, quanto aquele relativo à aquisição de informações relevantes sobre o objeto/parceiro da transação. O segundo tipo, por sua vez, é aquele depreendido pelas partes na barganha pelo objeto negociado, incluindo discussão de preço, alocação de direitos e obrigações e por vezes até mesmo o custo com a elaboração de um contrato (escrito) com tais previsões. Por fim, o terceiro é aquele que surge após a celebração do contrato e corresponde a dificuldade das partes de garantir a execução do contrato nos termos negociados²⁹.

A tributação pode, neste sentido, ser entendida tanto como um custo de transação (classificada como custo de pesquisa e/ou de barganha), possuindo relevante papel na determinação da realização ou não de um negócio jurídico por influenciar decisivamente as escolhas dos agentes econômicos. Além de afetar o desempenho econômico e financeiro dos agentes privados, os tributos também interferem diretamente nos preços dos bens e serviços, provocando distorções distributivas³⁰.

Por exemplo, imagine-se uma operação envolvendo um bem precificado pelo produtor em 100 e com um imposto incidente sobre a operação de circulação de 10%. O custo adicional para a realização do negócio é, portanto, 10, totalizando 110. Nessa hipótese acima, em que pese a transação pudesse, teoricamente, ser realizada por 100, tendo como consumidores potencial, portanto, aqueles indivíduos dispostos a pagar até 100 por aquele bem, o imposto eleva o preço para 110, excluindo do cenário anterior, portanto, todos os consumidores com disposição entre 100 e 109.

A diferença de preço gerada pelo tributo, qualquer que seja sua alíquota possui o condão de barrar transações e retirar do mercado certos consumidores. Com menos consumidores, são realizadas menos transações. Com um número menor de

²⁹ Para maiores informações, *vide*: COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Law and Economics*. Disponível em: <<https://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1001&context=books>>. Último acesso em 14 out 2018.

³⁰ BRUNOZI JÚNIOR, Antônio C.; ABRANTES, Luiz A.; FERREIRA, Marco A. M.; GOMES, Adriano P. *Mercado e Tributação: uma abordagem teórica sob a perspectiva de estruturas de mercado na cadeia agroindustrial do leite*. Disponível em: <https://www.bnb.gov.br/projwebren/Exec/artigoRenPDF.aspx?cd_artigo_ren=1284>. Último acesso em 12 abr 2019.

transações do que o máximo possível, tem-se um resultado ineficiente, pois há menor geração de riqueza³¹. Há a formação de peso morto e a sociedade, como um todo, deixa de ganhar.

4.2 Tributos corretivos: o Imposto de Pigou

Em que pese os potenciais impactos negativos da tributação discutidos acima, o fato de ela representar um custo pode ser utilizado para gerar benefícios à sociedade ao lidar com problemas de externalidades negativas.

É o que propôs³², na primeira metade do século XXI, o economista britânico Arthur Cecil Pigou, através do mecanismo que restou conhecido como “Imposto de Pigou” (“*Pigouvian tax*”)³³.

Em suma, a lógica do imposto de Pigou está em aumentar o custo de produção de um bem responsável por gerar externalidades negativas, forçando-o artificialmente a incorporar o custo associado a externalidade por ele gerada em processo produtivo. Com o aumento dos custos, haverá menor produção e, conseqüentemente, menos externalidades, cujo custo social já estará “compensado”.

Para ser eficiente, portanto, o imposto de Pigou deve ser capaz de promover a completa incorporação no processo produtivo do prejuízo causado pela externalidade, razão pela qual há de ser mensurado caso a caso.

³¹ Para facilitar a compreensão do processo de geração de riqueza para a economia, valemo-nos de um exemplo. Suponhamos que A deseje vender seu bem “x” para o indivíduo B, que tem interesse em adquirir o bem ofertado por A. Imaginemos ainda que A valoriza seu bem em 100 unidades enquanto B valoriza o mesmo bem em 200 unidades. Em um ambiente ideal, as partes celebraram o contrato e efetuarão a transferência de propriedade de “x” por um valor entre 100 e 200. Na hipótese de as partes terem chegado a um acordo e a transação tenha sido realizada mediante o pagamento de 150 unidades, A terá aberto mão de seu bem que valorizava em 100, mas terá recebido 150, ou seja, estará 50 unidades mais rico. Por outro lado, B agora possui “x” que valoriza em 200, mais as 50 unidades que não foram investidas na aquisição do bem. Ou seja, B antes possuía 200 unidades e agora possui uma riqueza de 250, estando também 50 unidades mais rico. A diferença entre a riqueza total após a transação em comparação com a riqueza do status quo é de 100 unidades. Destarte, em razão da troca voluntária entre as partes, houve geração de riqueza. Do exemplo acima extrai-se uma importante lição econômica: em um cenário ideal, sempre haverá transferência de propriedade da pessoa que valoriza menos um bem à outra que o valoriza mais, gerando excedentes econômicos superiores à zero e aumentando a riqueza total da sociedade.

³² PIGOU, Arthur C. *The economics of welfare*. Disponível em: <http://files.libertyfund.org/files/1410/Pigou_0316.pdf> Acesso em 10 abr 2019.

³³ Para maiores informações, vide: KATZ, Michael L.; ROSEN, Harvey S. *Microeconomics*, 3rd ed. California: Irwin/McGraw-Hill, 1998.

Trata-se de uma solução aplicada, por exemplo, sobre a indústria tabagista. Para ilustrar, suponhamos que cada maço de cigarros consumido gerasse 20 de externalidade negativa sobre a sociedade³⁴, e costumasse ser comercializado no mercado com apenas 10. Nesse caso, o Imposto de Pigou a incidente deveria ser igual ao valor do prejuízo, de modo a gerar um aumento de preço do maço de cigarros, que passaria a ser 30. Com esse aumento, não só um universo menor de consumidores estariam dispostos a consumir o produto como, caso fosse consumido, os prejuízos sociais já estariam antecipadamente compensados no momento da realização da transação.

5 CONCLUSÕES

Como visto no tópico 1.2 do presente trabalho, a AED pode ser utilizada sob a perspectiva descritiva ou normativa. Inserindo-as no mundo do direito tributário, vislumbramos os campos da Análise Econômica Normativa do Direito Tributário e da Análise Econômica Descritiva (ou Positiva) do Direito Tributário, cada um servindo para analisar os impactos positivos e/ou negativos dos tributos sob a economia de uma forma.

Pode-se indagar e perquirir a forma como um tributo, da maneira como instituído, composto, lançado e cobrado é capaz de influenciar na economia e nas decisões tomadas pelos agentes econômicos. Podem ser analisados, por exemplo, os impactos das políticas de compensação de débitos próprios com créditos de terceiros adquiridos com grandes deságios, isenção tributária e explicar as causas dos fenômenos de elisão e evasão fiscal.

Ademais, através predição das consequências de uma decisão judicial que, por exemplo, interprete de maneira extensiva a hipótese de incidência de um tributo, é possível auxiliar o magistrado na escolha pela melhor solução a ser adotada no caso concreto.

O método juseconômico, por ser mais transparente que o raciocínio jurídico tradicional, é capaz de tornar as discussões no campo do Direito mais proveitosas.

³⁴ Tais valores incluiriam, por exemplo, os custos com uma maior utilização e possível sobrecarga da rede pública de saúde, tendo em vista que fumantes direto (e também os fumantes passivos) tendem a ter maiores problemas de saúde.

Afinal, tal método pressupõe que as premissas do modelo, mesmo as não explícitas, sejam divulgadas e explicadas³⁵, o que permite uma avaliação crítica mais direta do raciocínio formulado.

Assim, a AED, aplicada ao direito tributário, traz valiosas informações para os operadores do direito, tais como sobre o impacto fiscal nos meios de produção, no preço final dos produtos, no comportamento dos agentes e, conseqüentemente, no consumo de bens e serviços. Devendo, portanto, ser difundida e utilizada.

REFERÊNCIAS

BRUNOZI JÚNIOR, Antônio C.; ABRANTES, Luiz A.; FERREIRA, Marco A. M.; GOMES, Adriano P. *Mercado e Tributação: uma abordagem teórica sob a perspectiva de estruturas de mercado na cadeia agroindustrial do leite*. Disponível em: <

https://www.bnb.gov.br/projwebren/Exec/artigoRenPDF.aspx?cd_artigo_ren=1284>. Último acesso em 12 abr 2019.

CALIENDO, Paulo A. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*, 1ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

CALIENDO, Paulo A. *Direito tributário e análise econômica do direito: contribuições e limites*. Disponível em:

<<http://www.fesdt.org.br/web2012/revistas/3/11.pdf>>. Acesso em 17 abr 2019.

CARVALHO, Cristiano. *Análise econômica da Tributação*. In: TIMM, Luciano Benetti (Org.) *Direito e economia no Brasil*, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CAVALLI, Cássio. *Empresa, direito e economia*. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

COASE, Ronald H. *The Problem of Social Cost*. In: *Journal of Law and Economics*, Vol. 3 (Oct., 1960), pp. 1-44. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/724810>>. Acesso em 10 abr 2019.

COASE, Ronald H. *The nature of the firm*. In: *Economica*, New Series, Vol. 4, No. 16 (November 1937), pp. 386-405.

³⁵ Sobre este ponto, Ivo Gico Jr., em seu artigo “Notas sobre a análise econômica do direito e epistemologia do direito” aponta que “o método juseconômico – quando bem aplicado – requer a explicitação clara dos pressupostos sobre os quais o raciocínio é desenvolvido. Simplificações são feitas, presunções são realizadas, hipóteses são levantadas, todavia todas são geralmente explicitadas ou de fácil identificação”.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Law and Economics*. Disponível em: <<https://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1001&context=books>>. Último acesso em 14 out 2018.

FAGUNDES, Jorge; PONDÉ, João Luiz. *Barreiras à entrada e defesa da concorrência: notas introdutórias*. Disponível em: <http://www.ie.ufrj.br/grc/pdfs/barreiras_a_entrada_e_defesa_da_concorrenca.pdf>. Último acesso em 16 abr 2019

FORTES, Felipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. *Análise econômica do direito tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal*. In: *Scientia Iuris*, Londrina, v. 14, p. 235-253, nov. 2010.

GONÇALVES, Oksandro O.; RIBEIRO, Marcelo M. *Incentivos fiscais: uma perspectiva da análise econômica do direito*. In: *Economic Analysis of Law Review*, v. 4, n° 1, p. 79-102, Jan-Jun, 2013.

GONTIJO, José Francisco Rodrigues. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: a extensão da incidência tributária para além das hipóteses previstas em lei e os potenciais impactos econômicos da insegurança jurídica do sistema tributário. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017.

JUNIOR, Ivo Teixeira Gico. *Notas sobre a análise econômica do direito e Epistemologia do Direito*. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/sao_paulo/2662.pdf>. Último acesso em 15 de abril de 2019.

KATZ, Michael L.; ROSEN, Harvey S. *Microeconomics*, 3rd ed. California: Irwin/McGraw-Hill, 1998.

LA GUARDIA, Renata. *Os efeitos da sonegação fiscal na estrutura tributária ótima: experiência brasileira de aplicação das regras de lump-sum taxation*. UC Berkeley: Berkeley Program in Law and Economics, 2007. Disponível em: <http://escholarship.org/uc/item/6995c227>. Último acesso em 15 abr 2019

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise Econômica do Direito*. 2^a ed. Tradução Rachel Sztajn. São Paulo: Atlas, 2015.

PIGOU, Arthur C. *The economics of welfare*. Disponível em: <http://files.libertyfund.org/files/1410/Pigou_0316.pdf> Acesso em 10 abr 2019.

RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; GALESKI, Irineu. *Teoria geral dos contratos: contratos empresariais e análise econômica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SALAMA, Bruno M. *O que é Pesquisa em Direito e Economia?* In: *Cadernos Direito GV*, São Paulo, v. 5, n. 2, março de 2008. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2811>>. Último acesso em 15 abr 2019.

SZTAJN Rachel. *Laws & economics*. In: SZTAJN Rachel; ZYLBERSTAJN, Décio (Org.) *Direito & Economia: Análise econômica do direito e das organizações*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 74-84.

VARIAN, Hall R. *Intermediate Microeconomics: a modern approach*, 8th ed. New York: W. W. Norton & Company, 2010.

TRIBUTAÇÃO DO STREAMING NO BRASIL: ISS vs. ICMS

TAXATION OF STREAMING IN BRAZIL: ISS vs. ICMS

Mikael Lopes da Silva
Vladimir Gomes Chagas

RESUMO

O objetivo do trabalho é analisar as questões relacionadas à tributação das plataformas de streaming, sob o contexto das revoluções tecnológicas, de modo que se tornou possível identificar o fomento do desenvolvimento das plataformas digitais, que ganham cada vez mais espaço no mercado, com grandes resultados econômicos. Diante desse cenário de inovações, faz-se necessário verificar se as legislações, tais como os conceitos e parâmetros utilizados, estão aptos a trazer eficácia, principalmente quando a questão está relacionada à tributação. Sabe-se que para tributar prescindiu-se de regras rígidas para conferir ao Estado o direito de cobrar de seus cidadãos os créditos derivados das atividades econômicas por eles desenvolvidas. Desse modo, surgem questões relacionadas a como ou sobre o que os impostos sobre as plataformas de streaming estarão vinculadas. Assim como, a quem irá competir a tributação dessas novas atividades. Nesse sentido é possível fazer considerações sobre dois tipos de impostos que podem ter relação com essas atividades modernas, quais sejam: ISS e ICMS. Sabe-se ainda que para cada um desses impostos pressupõe-se regras específicas, de acordo com a natureza da atividade desenvolvida. Verifica-se também que para cada tipo de imposto, ora os Municípios serão competentes para tributar, ora serão os Estados. Assim sendo, será realizado um estudo doutrinário e jurisprudencial sob a perspectiva da legislação vigente no ordenamento jurídico pátrio com o escopo de identificar e conceituar a natureza das atividades desenvolvidas pelas plataformas de streaming, de modo a apontar qual o tipo de imposto seria o mais adequado para tributar essas atividades.

Palavras-chave: Streaming, ISS, ICMS

ABSTRACT

The objective of this work is to analyze the issues related to the taxation of streaming platforms, in the context of technological revolutions, it has become

possible to identify the development of digital platforms, which are gaining more space in the market, with great economic results. Given this scenario of innovations, it is necessary to verify if the legislations, such as the concepts and parameters used, are able to bring effectiveness, especially when the issue is related to taxation. It is known that in order to tax, there is a need for rigid rules to confer on the State the right to collect from its citizens the credits derived from the economic activities developed by them. In this way, questions arise as to how or what the taxes on the streaming platforms will be linked. As well as, who will be in charge of the taxation of these new activities. In this sense it is possible to make considerations about two types of taxes that may be related to these modern activities, namely: ISS and ICMS. It is also known that, for each of these taxes specific rules are assumed, according to the nature of the activity developed. Besides that, for each type of tax, sometimes the Municipalities will be competent to tax, sometimes the States. Thus, a doctrinal and jurisprudential study will be carried out under the perspective of the legislation in force in the country's legal order, with the purpose of identifying the nature of the activities developed by the streaming platforms, in order to identify which type of tax would be the most appropriate for activities.

Keywords: Streaming, ISS, ICMS

1 INTRODUÇÃO

Em um mundo cada vez mais tecnológico, as plataformas digitais tem se mostrado uma verdadeira revolução na realização de negócios. Lojas virtuais apresentam uma série de vantagens, de modo que podem ser visitadas por pessoas do mundo inteiro. Destaca-se que os custos para manter um estabelecimento virtual são consideravelmente menores que os custos de manutenção de um estabelecimento físico. Outra vantagem consiste em uma logística mais eficaz, uma vez que as plataformas digitais trabalham com algoritmos capazes de identificar as maiores demandas e o perfil de consumo de seus clientes, o que proporciona um melhor controle de estoques e realocação de recursos em setores que irão proporcionar um melhor retorno.

A busca dos consumidores por comodidade também é um dos fatores que tem contribuído para o crescimento dessas plataformas, a exemplo disso temos o desenvolvimento de aplicativos pelas instituições bancárias, de modo que inúmeras transações financeiras podem ser realizadas sem a necessidade de o cliente comparecer ao banco ou a um caixa eletrônico, sem filas e sem a necessidade de correr riscos andando com dinheiro. Aplicativos de transporte também ganharam espaço, ao passo que o consumidor poderá solicitar um motorista de vários locais,

valendo-se de dispositivo GPS integrado ao próprio aparelho celular, permitindo-lhe acompanhar todo o deslocamento e certificar se aquele preço que está sendo cobrado corresponde ao trajeto solicitado.

Com o desenvolvimento dessas plataformas digitais, destacam-se as plataformas de *streaming*, o qual o consumidor dispõe de um variado conteúdo digital, sejam filmes, seriados, músicas, livros, etc. Estas plataformas permitem o acesso ao usuário por diversos aparelhos eletrônicos e em diversos locais. Essas plataformas têm se mostrado uma atividade extremamente rentável, ao passo que um estudo realizado pela Amperer Analysis identificou que as empresas NETFLIX, AMAZON PRIME VIDEO e HBO GO projetaram uma arrecadação de US\$ 46 (quarenta e seis) bilhões de dólares, enquanto os cinemas projetaram uma arrecadação de US\$ 40 (quarenta) bilhões de dólares. O estudo ainda aponta que o streaming poderá superar arrecadação das bilheterias de cinema, como ocorreu nos Estados Unidos, em outros países como Reino Unido e na China¹.

Destaca-se ainda que as plataformas de *streaming* podem arrecadar diretamente dos seus consumidores ou por intermédio de publicidade, ao passo que essas plataformas já são utilizadas como canais de comerciais e propaganda, devido aos inúmeros acessos de usuários, podendo superar, em questão de visibilidade, os canais de Televisão².

Ante as inovações e o potencial econômico das plataformas digitais surgem indagações sobre a forma de tributação. Em muitas situações um novo modelo de atividade econômica não se encontra enquadrado nas legislações vigente, tendo em vista que os conceitos que servem de parâmetros não foram atualizados à realidade presente. Sobre essa questão, surge o problema de como conceituar algumas dessas novas atividades para consolidar a forma e como ocorrerá a tributação. Note-se que, por se tratar de algo, relativamente, novo e extremamente rentável, com potencial futuro de lucro, muitos entes estatais já debatem a forma de tributação.

¹ FATURAMENTO DE STREAMING DEVE SUPERAR BILHETERIAS DE CINEMA EM 2016. Istoédinheiro, 18, de dezembro de 2018. Negócios. Disponível em: <<https://www.istoedinheiro.com.br/faturamento-de-streaming-deve-superar-bilheterias-de-cinema-em-2019/>>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

² REDAÇÃO. Netflix supera TV paga e aberta entre espectadores nos EUA. Veja, 03, julho de 2018. Entreterimento. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/entretenimento/netflix-supera-tv-paga-e-aberta-entre-espectadores-nos-eua/>>. Acesso em 09 de maio de 2019.

Assim, justifica-se o presente estudo haja vista a força que esta tecnologia tem apresentado, não só no Brasil, pois operou verdadeira mudança na forma como o consumidor obtém acesso a certos bens de consumo. Lembre-se que o *Netflix*, v.g., substituiu as tradicionais locadoras. Tal fato não passaria e não passou despercebido pela administração fazendária, que precisa portanto se adequar a estas novas formas de fornecimento de produtos ou serviços, conforme se verificará adiante.

Já existem discussões se as plataformas de streaming podem ser designadas como serviços ou circulação de mercadoria, que por consequência darão ensejo ao Imposto Sobre Serviço - ISS ou Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços –ICMS. Vale lembrar que a forma como se dará a tributação trará impactos econômicos para cada ente da Federação, uma vez que determinado imposto é arrecadado pelo Estado ou pelo Município.

Nesse contexto, será feita uma análise sobre os conceitos de streaming, com a finalidade de compreender essa nova atividade econômica e verificar se pode ser enquadrada com serviço ou mercadoria. Posteriormente, será verificada a regulamentação do ICMS e ISS, com o intuito de identificar a melhor forma de tributação para essa nova plataforma de streaming e qual as possíveis consequências econômicas aos Entes Federativos.

2 DA PLATAFORMA DE *STREAMING*

Pode-se conceituar o *streaming* como método de transmissão ou recebimento de arquivos, especialmente de vídeo e áudio, através da rede de computadores em um fluxo constante e contínuo, permitindo-se assim o início da reprodução desses arquivos enquanto recebe-se o restante dos dados, conforme definição do Dicionário de Oxford³

Nesse sentido também cabe uma distinção entre o serviço de *streaming* e o *download*. Esse último é modalidade de compartilhamento cujos os dados das informações ocupam espaço da memória de um dado dispositivo, sendo necessário

³ STREAMING. Dicionário online do English Oxford Living Dictionaries. Disponível em: <<https://en.oxforddictionaries.com/definition/streaming>>. Acesso em 04 de Maio de 2019. Tradução livre.

baixar completamente os dados para que seja possível executá-lo. O *streaming* se diferencia, pois o usuário nem sempre terá o arquivo armazenado em seu dispositivo para acesso em modo off-line, isto é, sem conexão com internet, o que de certo modo restringe a forma como o usuário dispõe do conteúdo, não lhe sendo permitido outro acesso ao conteúdo, senão pela própria plataforma de *streaming* contratada⁴

Nos casos de arrecadação com publicidade, há de se reparar que a forma como é acessado o conteúdo, sendo necessário o uso de uma plataforma em específico, via internet, é o que viabiliza a atividade econômica. Afinal, o usuário não pode extrair aquele conteúdo para visualizá-lo ou repassá-lo a terceiros sem o uso daquela plataforma, ao menos pelas vias lícitas. Assim sendo, são inúmeros os acessos vinculados à plataforma para que as pessoas possam desfrutar do conteúdo. Assim sendo, um canal que agrega um público considerável acaba por atrair aqueles interessados em pagar para ter os seus anúncios divulgados. Cita-se o exemplo do *Youtube*.

Trata-se, portanto, de inegável avanço tecnológico, tendo-se promovido verdadeiro movimento disruptivo até então conhecido de acesso à bens culturais, tais como música e filmes. Nessa onda é que temos empresas como *Netflix*, *Spotify*, *Deezer*, entre outras que utilizam referida tecnologia para disponibilizar aos seus usuários música, no caso das duas últimas, filmes e séries, pela primeira, mediante cobrança de um valor mensal determinado.

É fato que se trata de um serviço que foge a lógica tradicional do Direito Tributário. Contudo, conforme se demonstrará a seguir, a Administração Tributária não deixou incólume o dever de pagar os tributos derivados dessas novas tecnologias.

A controvérsia que se instaurou, portanto, reside em justamente saber se trata de uma obrigação de dar ou obrigação de fazer, no sentido civilista. A depender do caso, ter-se-ia a incidência do ICMS ou ISS, respectivamente. Definindo-se qual a

⁴ MACEDO, Beatriz Carneiro Rios. Conflito de competência na tributação de streaming no Brasil. 2018. 66.fl.s. Monografia (Graduação). Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018. p.7. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/25782/1/Beatriz%20Carneiro%20Rios%20Macedo.pdf>>. Acesso em 04 de Maio de 2019.

espécie tributária incidente ao caso, teremos definido também a qual ente federativo compete cobrar o tributo.

Como se sabe, conforme preceitua o artigo 3º do CTN tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída mediante lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.⁵

Sem adentrar em discussão acerca da classificação das espécies tributárias, pode-se dizer que na presente controvérsia, qualquer que seja a conclusão, estamos diante da modalidade Impostos, quer se conclua que o serviço de *streaming* seja tributado via ISS quer se conclua que a modalidade incidente à espécie é o ICMS.⁶

Há que se definir, portanto, se o pano de fundo da referida tecnologia constitui uma obrigação de fazer ou obrigação de dar, no conceito civilista. Parece-nos que a definição do tipo da obrigação que se tem parece ser o norte na resolução da presente controvérsia. Assim sendo, passa-se a análise da regulamentação do ICMS e do ISS.

3 DA REGULAMENTAÇÃO DO ICMS: PREVISÃO CONSTITUCIONAL, REGULAMENTAÇÃO E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

A Constituição Federal dispõe em seu artigo 155, II – com redação dada pela Emenda Constitucional nº3 de 1993 – a competência dos Estados para instituir Impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de

⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. Disponível em: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 04 de Maio de 2019. *In verbis*: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

⁶ Luís Eduardo Schoueri destaca que na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal prevalece a Teoria Quinquartida, tendo-se portanto, em síntese, as seguintes espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. *In* SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 8. ed. – São Paulo: Saraiva.

serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ainda que referidas operações iniciem no exterior.⁷

Nesse sentido, veja-se num primeiro momento que segundo a Carta Magna trata-se de imposto de competência estadual, cabendo lembrar aqui que o Distrito Federal, por expressa disposição constitucional concentra competências estaduais e municipais, tendo portanto também competência para instituir este tributo.

A regulamentação do ICMS deu-se a partir da Lei Complementar nº 87 de 13 de Setembro de 1996 (Lei Kandir). No artigo 1º dispõe-se que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que iniciem no exterior.⁸

Na sequência, apresenta-se no artigo 2º um rol de operações donde incide o referido imposto, ou seja, temos as hipóteses de incidência. Malgrado se esteja diante de um imposto com questões complexas, para o presente trabalho limita-se a tecer linhas gerais a fim de ao final, discorrer sobre sua incidência ou não sobre o serviço de *streaming*.⁹

⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 04 de Maio de 2019.

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

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

⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 05 de Maio de 2019. “Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”.

⁹ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

“Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não

Ademais, em síntese, ocorrerá a hipótese de incidência do ICMS quando verificado cumulativamente e simultaneamente a existência dos seguintes elementos que compõe a hipótese material de incidência: operação, circulação e mercadorias.¹⁰

Assim, ocorrendo transferência de titularidade de coisa corpórea ou incorpórea regida pelo regime mercantil, nascerá a obrigação tributária no sentido de recolher aos cofres públicos o ICMS. Como coisa incorpórea, cite-se a energia elétrica donde se cobrará ICMS, conforme previsto no §3º do artigo 155 da Constituição.¹¹

Diga-se desde logo que só são relevantes juridicamente as operações que digam respeito à circulação de mercadorias. Mero deslocamento físico da mercadoria não tem o condão de gerar a obrigação de pagar o tributo.¹²

4 DA REGULAMENTAÇÃO DO ISS: PREVISÃO CONSTITUCIONAL, REGULAMENTAÇÃO E HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Já o Imposto sobre prestações de serviços de qualquer natureza (ISS) tem previsão constitucional no artigo 156, III, donde se estabelece que compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos por meio de lei complementar Competência dos Estados.¹³

compreendidos na competência tributária dos Municípios; V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual. § 1º O imposto incide também: I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002); II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente. § 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.”

¹⁰ MACEDO, Beatriz Carneiro Rios. Conflito de competência na tributação de streaming no Brasil. 2018. 66.fls. Monografia (Graduação). Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018. p.7. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/25782/1/Beatriz%20Carneiro%20Rios%20Macedo.pdf>>. Acesso em 04 de Maio de 2019.p.37

¹¹ MACEDO, Beatriz Carneiro Rios. *Op. Cit.*, p.37

¹² HARADA, Kiyoshi. ICMS: doutrina e prática. 1 ed. – São Paulo: Atlas, 2017, p.16

¹³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 04 de Maio de 2019.

Como qualquer imposto, está sujeito a limitações de ordem constitucional. Trata-se eminentemente de imposto municipal, de competência exclusiva dos municípios sob pena de violação ao pacto federativo. Além das limitações genéricas (noventena, anterioridade etc.) a doutrina destaca outras específicas desta espécie tributária.

a) serviços de qualquer natureza não compreendidos na esfera impositiva dos Estados (art. 156, IV); (com a redação dada pela EC no 3/93, o inciso IV passou a ser o inciso III).

b) definição de serviços tributáveis por lei complementar (art. 156, IV, in fine); (com a redação dada pela EC no 3/93 o inciso IV passou a ser o inciso III).

c) fixação por lei complementar de alíquotas máximas do imposto (§ 4o do art. 156); (com o advento da EC no 37/02, o § 4o passou a se constituir no § 3o).

d) excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.¹⁴

Pela primeira limitação excluem-se da competência tributária dos municípios os serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Apenas o serviço de transporte intramunicipal insere-se no âmbito da competência tributária dos municípios. Trata-se de critério geográfico, ou seja, verifica-se a ultrapassagem de fronteira de um Estado e de um município, a fim de verificar-se a caracterização ou não do transporte interestadual ou intermunicipal, conforme o caso.¹⁵

Pela segunda limitação tem-se que Lei Complementar é que definirá os serviços tributáveis. *In casu*, a regulamentação da tributação municipal sobre serviços é feita pela Lei Complementar nº 116 de 31 de Julho de 2003. Em seu artigo 1º dispõe que o Imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constante da lista anexa, ainda que não constituam atividade preponderante do prestador. Eis o fato gerador da obrigação de pagar ISS.¹⁶

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar

¹⁴ HARADA, Kiyoshi. ISS: doutrina e prática. 1 ed. – São Paulo: Atlas, 2017, p.12

¹⁵ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p.12

¹⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 05 de Maio de 2019. *In verbis*:

Outrossim, destaque-se também que conforme pronunciamento da Corte Suprema há taxatividade na lista de serviços anexa. Comporta-se, contudo, interpretação ampla e genérica nos itens que contenham vocábulos como “similares”, “semelhantes”, “congêneres”. Confira-se a ementa da decisão do STF:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. – É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. – Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. – Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. – RE conhecido e provido¹⁷

Por derradeiro, em relação às limitações constitucionais, temos que Lei Complementar fixará alíquotas máximas do Imposto sobre Serviços, referindo-se aos diversos tipos de serviços tributáveis pelos municípios.¹⁸

Em relação a exclusão da incidência sobre exportação de serviços para o exterior, também se dará por meio de Lei Complementar no âmbito nacional. Não se trata de faculdade, mas de determinação constitucional.¹⁹

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. § 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País. § 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias. § 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.”

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 361.829-6/RJ. Relator: Ministro CARLOS VELLOSO. Publicado em DJ 22/03/2005 PP-00075 RDDT n. 117, 2005, p. 195-199. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261539>>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

¹⁸ HARADA, Kiyoshi. ISS: doutrina e prática. 1 ed. – São Paulo: Atlas, 2017, p.18.

¹⁹ HARADA, Kiyoshi. *Op. cit.*, p.22.

5 DA TRIBUTAÇÃO DO SERVIÇO DE *STREAMING*: ISS VS ICMS

A despeito da tributação do serviço de *streaming*, há quem assevere que para tributação dessa nova modalidade de atividade deve-se partir de uma análise da essência da atividade mesma, a fim de evitar-se a cobrança distorcida de tributos. Tal ruptura não seria exclusividade do serviço de *streaming*, vez que no passado já se teria experimentado inovações nesse sentido quando do advento de fitas de vídeo e o DVD. Nesse sentido, a tecnologia contemporânea traria consigo controvérsias diversas, tais como sujeição passiva, a responsabilidade pelo pagamento do tributo e também o ente federativo competente para cobrá-lo.²⁰

Há inegável mudança na economia tradicional, haja vista que se migrou do mercado de propriedade (*Market for ownership*) para um tipo de mercado de acesso temporário (*access-based consumption*). Questão relevante que se coloca, portanto é definir a essência do serviço pois reveladora de qual espécie tributária incidente à espécie – ICMS ou ISS. Após esta definição, será possível precisar finalmente qual ente competente para a tributação, os Estados ou Municípios.²¹

Considerando-se o *streaming* como tendo a natureza de Serviço, incidindo portanto o Imposto municipal sobre serviços, pode-se fundamentar argumentando que, consoante disposto Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2019 que alterou a Lei Complementar 116 e a Lista de Serviços anexa a essa lei, o *streaming* se enquadraria no item 1.09 da referida lista, enquadrando-se como:

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a *Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011*, sujeita ao ICMS).²²

²⁰GOMES, E; P. DIAS, F. W. L.; FROTA, P. M. S. A disputa entre estados e municípios pela tributação do streaming. *Conjur. Consultor Jurídico*. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/opiniao-disputa-entre-estados-municipios-tributacao-dostreaming>>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

²¹GOMES, E; P. DIAS, F. W. L.; FROTA, P. M. S. A disputa entre estados e municípios pela tributação do streaming. *Conjur. Consultor Jurídico*. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/opiniao-disputa-entre-estados-municipios-tributacao-dostreaming>>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

²²BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº8.429,

Nessa esteira de pensamento, o streaming se enquadraria como serviço e portanto expressamente previsto em Lei Complementar, cumprindo-se assim o comando contido no artigo 155, II da Carta Magna. Enquadrado como serviço, a competência para tributá-lo estaria com os municípios.

Noutro giro, há argumentos que também sustentam a tributação da atividade como Mercadoria, incidindo neste caso o ICMS, de competência dos Estados, tendo em vista o Convênio ICMS 106/2017 do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), em que pese a previsão contida na LC 116 exposta anteriormente.²³

Este convênio ICMS do Confaz, cujo objetivo de disciplinar os procedimentos de cobrança do ICMS incidente em operações com bens e mercadorias digitais comercializadas através de transferência eletrônica de dados e concessão de isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final, estatuiu em sua cláusula terceira:

Cláusula terceira O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.”²⁴

Também é relevante para o presente trabalho expor o conteúdo da cláusula seguinte:

de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

²³ CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA-CONFAZ. Ministério da Economia, 04, de dezembro de 2015. Fazenda. <<http://fazenda.gov.br/carta-de-servicos/lista-de-servicos/conselho-nacional-de-politica-fazendaria-confaz>>. Acesso em 05 de Maio de 2019. O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) é constituído pelos Secretários de Fazenda dos Estados e Distrito Federal, presidido pelo Ministro da Fazenda ou pelo representante por ele indicado. Também compõe o conselho os representantes das unidades federadas. A finalidade do CONFAZ é promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e Distrito Federal no que tange à concessão, revogação e regulamentação de benefícios fiscais sobre ICMS.

²⁴ CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA-CONFAZ. Ministério da Economia, 04, de dezembro de 2015. Fazenda. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

Cláusula quarta A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação e deverá inscrever-se nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final[...].”²⁵

Veja-se que o CONFAZ e os Estados intentaram incluir o ICMS como atividade com incidência do ICMS. A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica nos termos da cláusula quarta seria, *in casu*, os sites de streaming tais como *Netflix, Spotify, Deezer* etc. Nos termos do convênio define-se inclusive o sujeito passivo da relação tributária.

Há, contudo, quem se insurja contra essa classificação do *streaming* como mercadoria com base no convênio, asseverando em síntese que convênio do Confaz não é instrumento hábil para estabelecer regra-matriz de incidência tributária do ICMS, inclusive sujeito passivo da obrigação tributária, tal como apontamos no parágrafo anterior. Há em verdade um conflito de competência em matéria tributária, sendo possível sua solução com base no disposto no artigo 146, I da CF, resolvendo o imbróglio com edição de Lei Complementar, *in casu*, a LC 157/2016.²⁶

Cumprir destacar também que o Estado de São Paulo entendeu por bem tributar o serviço como ISS, pelo menos por enquanto, através da edição da portaria CAT 24/2018, que dispôs sobre operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio de transferência eletrônica de dados. Nesse sentido, cumpre colacionar parte da portaria:

²⁵ CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA-CONFAZ. Ministério da Economia, 04, de dezembro de 2015. Fazenda. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

²⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;[...].”

Art. 1º Nas operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio de transferência eletrônica de dados destinadas a consumidor final domiciliado ou estabelecido no Estado de São Paulo deverão ser observadas as disposições desta portaria.

Parágrafo único. Para fins do disposto nesta portaria, são considerados bens e mercadorias digitais todos aqueles não personificados, inseridos em uma cadeia massificada de comercialização, como eram os casos daqueles postos à venda em meios físicos, por exemplo:

1. softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados (de prateleira), ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, independentemente de serem utilizados pelo adquirente mediante "download" ou em nuvem;
2. conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, com cessão definitiva ("download"), respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos.[...]"²⁷

Vê-se portanto que o Estado de São Paulo tributou igualmente tanto o serviço de *streaming* quanto os serviços de cessão definitiva, o *download*.

Conclui-se portanto que a questão da tributação permanece controvertida no direito pátrio, tanto é que recentemente a Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (BRASSCOM) – representante das companhias do ramo de *streaming* e *download*– pleiteou junto ao poder judiciário mandado de segurança coletivo com pedido liminar com vistas a afastar os efeitos práticos do Decreto 63.099/2017 do Estado de São Paulo.

Em linhas gerais, buscou-se afastar a incidência do ICMS sobre operações de *streaming* e *download* sob fundamento de que a norma determina a incidência do tributo em desarmonia à Carta Magna e à Lei Complementar 87/96. Já o Estado de São Paulo defendeu que o convênio e o decreto não inovam na ordem jurídica, mas apenas detalham matéria já existente.²⁸

²⁷ GOVERNO DE SÃO PAULO. Coordenado da administração tributária. Portaria CAT nº 24 de 23/03/2018. *Dispõe sobre operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio de transferência eletrônica de dados e altera a Portaria CAT 92/1998 de 23.12.1998, que implanta e uniformiza procedimentos relativos ao sistema eletrônico de serviços dos Postos Fiscais Administrativos do Estado*. Diário Oficial do Estado, São Paulo, 24 mar. 2018. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=358025>>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

²⁸ D'LÍRIO, Davi. Juíza retira cobrança do ICMS sobre serviços de streaming em SP. Jusbrasil. Disponível em: <<https://davilirio15.jusbrasil.com.br/noticias/557429047/juiza-retira-cobranca-do-icms-sobre-servicos-de-streaming-em-sp>>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

Em sua decisão o juízo de piso assentou que a tributação com base no convênio e decreto afrontam o disposto no artigo 146 da CF, pois somente lei complementar pode dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, entre os entes federativos, bem como regular limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais, tais como base de cálculo, fato gerador e sujeitos passivos.²⁹

Outrossim, não se olvide também de alguns julgados em andamento que em maior ou menor grau podem servir de orientação a solução da presente controvérsia. No julgamento do Recurso Extraordinário 688.223/PA, reconheceu-se a repercussão geral do caso, contudo o caso ainda aguarda julgamento se realmente há incidência do ISS.³⁰

Cite-se também a ADI 5659 e 5576, ambas ajuizadas pela Confederação Nacional de Serviços – CNS – em face de normado Estado de Minas Gerais e São Paulo, respectivamente. Objetiva-se, em síntese, afastar a incidência do ICMS sobre operações envolvendo programas de computador em ambos os casos, que porém também aguardam julgamento pelo STF.³¹

Há também quem defenda que não se incidiria o ICMS sobre o streaming, pois essas plataformas disponibilizam um conteúdo, cujo acesso está vinculado à internet, a qual é fornecida por empresas de telecomunicação que já pagam o ICMS³². Logo, presume-se que o mesmo fato gerador, quais sejam os dados transmitidos, não poderiam ser tributados ao mesmo tempo em que as empresas de telecomunicação e as empresas de streaming.

²⁹ Íntegra da decisão disponível em: < <https://www.conjur.com.br/dl/icms-web-decisao.pdf>>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

³⁰ BRASIL. Superior Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 688.233/PR. Relator: Ministro LUIZ FUX. Publicado no DJe 04/10/2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2875294>>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

³¹ FURTADO JUNIOR, Luiz; MIDORI, Ana; COSTA, Amanda. Tributação de streaming gera “novo” conflito de competências. Revista Consultor Jurídico, 03 de abril de 2018. Opinião. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-03/opinio-tributacao-streaming-gera-conflito-competencias>>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

³² PAUSEN, Leandro. *Curso de direito tributário – completo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2017. p. 371.

6 CONCLUSÃO

Mediante todo o exposto, parece-nos que a solução do presente caso se dará realmente através de decisão do poder judiciário. Parece-nos também que talvez a decisão caminhe no sentido de declarar a incidência do ISS ao serviço de *streaming*, haja vista que se trata de uma obrigação de disponibilizar, sem cessão definitiva, determinado conteúdo, em uma espécie de “cessão de direitos” temporária ao usuário/assinante do serviço, haja vista que não se opera transferência de domínio efetivo, nem há tampouco mercadoria – o que poderia ensejar subsunção ao ICMS. Ainda sobre o ICMS, entende-se ser cabível às empresas de telecomunicações, as quais são responsáveis pela efetiva entrega de pacotes de dados de internet aos usuários.

Ademais, verifica-se que a edição da Lei Complementar 116 e a alteração promovida na Lista Anexa à Lei Complementar do ISS corroboram para que o *streaming* seja compreendido como um serviço e, por consequência, seja tributado como ISS. Afinal, a Lei complementar seria a espécie normativa própria para criar a hipótese de incidência para o serviço de *streaming*, conforme preconiza a CF/88.

Pode-se também concluir que, tributando o *streaming* como ISS, tem-se que os maiores beneficiados serão os Municípios. No entanto, não se pode desconsiderar que o fomento das plataformas digitais cria uma demanda por pacotes de internet, que, por consequência, estimula os serviços de telecomunicação, cujas empresas arrecadam o ICMS para os Estados. Logo, os Estados podem não ser beneficiados diretamente com a arrecadação de tributos sobre o serviço de streaming, mas, o aumento nas atividades dessa natureza acaba por incentivar outros setores que arrecadam o ICMS, e, por consequência, contribuem para as receitas estaduais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 04 de Maio de 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 04 de Maio de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 688.233/PR**. Relator: Ministro LUIZ FUX. Publicado no DJe 04/10/2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2875294>>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 361.829-6/RJ**. Relator: Ministro CARLOS VELLOSO. Publicado em DJ 22/03/2005 PP-00075 RDDT n. 117, 2005, p. 195-199. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261539>>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA-CONFAZ. Ministério da Economia, 04, de dezembro de 2015. Fazenda. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/carta-de-servicos/lista-de-servicos/conselho-nacional-de-politica-fazendaria-confaz>>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA-CONFAZ. Ministério da Economia, 04, de dezembro de 2015. Fazenda. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

D'LÍRIO, Davi. **Juíza retira cobrança do ICMS sobre serviços de streaming em SP**. Jusbrasil. Disponível em: <<https://davidlirio15.jusbrasil.com.br/noticias/557429047/juiza-retira-cobranca-do-icms-sobre-servicos-de-streaming-em-sp>>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

FATURAMENTO DE STREAMING DEVE SUPERAR BILHETERIAS DE CINEMA EM 2016. IstoÉdinheiro, 18, de dezembro de 2018. Negócios. Disponível em: <<https://www.istoedinheiro.com.br/faturamento-de-streaming-deve-superar-bilheterias-de-cinema-em-2019/>>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

FURTADO JUNIOR, Luiz; MIDORI, Ana; COSTA, Amanda. **Tributação de streaming gera “novo” conflito de competências**. Revista Consultor Jurídico, 03 de abril de 2018. Opinião. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr->

03/opinioao-tributacao-streaming-gera-conflito-competencias>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

GOMES, E; P. DIAS, F. W .L; FROTA, P. M .S. **A disputa entre estados e municípios pela tributação do streaming**. Conjur. *Consultor Jurídico*. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/opinioao-disputa-entre-estados-municipios-tributacao-dostreaming>>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

GOVERNO DE SÃO PAULO. Coordenado da administração tributária. **Portaria CAT nº 24 de 23/03/2018**. Dispõe sobre operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio de transferência eletrônica de dados e altera a Portaria CAT 92/1998 de 23.12.1998, que implanta e uniformiza procedimentos relativos ao sistema eletrônico de serviços dos Postos Fiscais Administrativos do Estado. Diário Oficial do Estado, São Paulo, 24 mar. 2018. Disponível em: < <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=358025>>. Acesso em 05 de Maio de 2019.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. 1 ed. – São Paulo: Atlas, 2017,

MACEDO, Beatriz Carneiro Rios. **Conflito de competência na tributação de streaming no Brasil**. 2018. 66.fls. Monografia (Graduação). Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018. p.7. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/25782/1/Beatriz%20Carneiro%20Rios%20Macedo.pdf>>. Acesso em 04 de Maio de 2019.

PAUSEN, Leandro. *Curso de direito tributário – completo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2017.

REDAÇÃO. **Netflix supera TV paga e aberta entre espectadores nos EUA**. Veja, 03, julho de 2018. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/entretenimento/netflix-supera-tv-paga-e-aberta-entre-espectadores-nos-eua/>>. Acesso em 09 de maio de 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8 ed. – São Paulo: Saraiva. 2018.

STREAMING. Dicionário online do English Oxford Living Dictionaries. Disponível em: <<https://en.oxforddictionaries.com/definition/streaming>>. Acesso em 04 de Maio de 2019. *Tradução livre*.