

# ESTUDOS TRIBUTÁRIOS NA AMAZÔNIA

Lisbino Geraldo Miranda do Carmo  
Marcos Vitor Costa Castelhana  
Patrício Borges Maracajá  
Aline Carla de Medeiros  
Flávio Franklin Ferreira de Almeida  
(Orgs.)

**ESTUDOS TRIBUTÁRIOS NA  
AMAZÔNIA: EXPOSIÇÕES  
DIALÓGICAS**



Todo o conteúdo apresentado neste livro é de responsabilidade do(s) autor(es).  
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-  
SemDerivações 4.0 Internacional.

### **Conselho Editorial**

Prof. Dr. Ednilson Sergio Ramalho de Souza - UFOPA  
(Editor-Chefe)  
Prof. Dr. Laecio Nobre de Macedo-UFMA  
Prof. Dr. Aldrin Vianna de Santana-UNIFAP  
Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Raquel Silvano Almeida-Unespar  
Prof. Dr. Carlos Erick Brito de Sousa-UFMA  
Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Ilka Kassandra Pereira Belfort-Faculdade Laboro  
Prof<sup>a</sup>. Dr. Renata Cristina Lopes Andrade-FURG  
Prof. Dr. Elias Rocha Gonçalves-IFF  
Prof. Dr. Clézio dos Santos-UFRRJ  
Prof. Dr. Rodrigo Luiz Fabri-UFJF  
Prof. Dr. Manoel dos Santos Costa-IEMA  
Prof.<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup>. Isabella Macário Ferro Cavalcanti-UFPE  
Prof. Dr. Rodolfo Maduro Almeida-UFOPA  
Prof. Dr. Deivid Alex dos Santos-UEL  
Prof.<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup>. Maria de Fatima Vilhena da Silva-UFPA  
Prof.<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup>. Dayse Marinho Martins-IEMA  
Prof. Dr. Daniel Tarciso Martins Pereira-UFAM  
Prof.<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup>. Elane da Silva Barbosa-UERN  
Prof. Dr. Piter Anderson Severino de Jesus-Université Aix Marseille

Nossa missão é a difusão do conhecimento gerado no âmbito acadêmico por meio da organização e da publicação de livros científicos de fácil acesso, de baixo custo financeiro e de alta qualidade!

Nossa inspiração é acreditar que a ampla divulgação do conhecimento científico pode mudar para melhor o mundo em que vivemos!

*Equipe RFB Editora*

Lisbino Geraldo Miranda do Carmo  
Marcos Vitor Costa Castelhana  
Patrício Borges Maracajá  
Aline Carla de Medeiros  
Flávio Franklin Ferreira de Almeida

(Organizadores)

# **ESTUDOS TRIBUTÁRIOS NA AMAZÔNIA: EXPOSIÇÕES DIALÓGICAS**

1ª Edição

Belém-PA  
RFB Editora  
2023

© 2023 Edição brasileira  
by RFB Editora  
© 2023 Texto  
by Autor  
Todos os direitos reservados

RFB Editora  
CNPJ: 39.242.488/0001-07  
91985661194  
www.rfbeditora.com  
adm@rfbeditora.com  
Belém, Pará, Brasil

**Editor-Chefe**

Prof. Dr. Ednilson Ramalho

**Diagramação e capa**

Worges Editoração

**Revisão de texto**

Autor

**Bibliotecária**

Janaina Karina Alves Trigo Ramos-CRB

8/9166

**Produtor editorial**

Nazareno Da Luz

**Dados Internacionais de Catalogação na publicação (CIP)**



E82

Estudos tributários na Amazônia: exposições dialógicas / Lisbino Geraldo Miranda do Carmo *et al.* (Organizador). – Belém: RFB, 2023.

Outros organizadores  
Marcos Vitor Costa Castelhana  
Patrício Borges Maracajá  
Aline Carla de Medeiros  
Flávio Franklin Ferreira de Almeida

Livro em PDF  
130p.

ISBN 978-65-5889-654-8  
DOI 10.46898/rfb.6f5df907-1d1e-495a-ba90-09a2cd5369d8

1. O requisito do propósito comercial para oponibilidade das operações de planejamento tributário ao fisco. I. Carmo, Lisbino Geraldo Miranda do Carmo *et al.* (Organizador). II. Título.

CDD 300

Índice para catálogo sistemático

I. Ciências Sociais.

# SUMÁRIO

<b>APRESENTAÇÃO</b> .....	7
<b>CAPÍTULO 1</b>	
<b>O REQUISITO DO PROPÓSITO NEGOCIAL PARA O PONIBILIDADE DAS OPERAÇÕES DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AO FISCO: UMA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA</b> .....	9
Saulo Moreira Hage	
Lisbino Geraldo Miranda do Carmo	
<b>CAPÍTULO 2</b>	
<b>SONEGAÇÃO DOLOSA TRIBUTÁRIA: PRINCIPAIS ELEMENTOS NO RECOLHIMENTO DO ICMS</b> .....	31
Ricardo de Oliveira Nogueira	
Lisbino Geraldo Miranda do Carmo	
<b>CAPÍTULO 3</b>	
<b>A INCIDÊNCIA DO IRPF NO GANHO DE CAPITAL DECORRENTE DA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL A PARTIR DA LEI Nº 9393/96: A CONTROVÉRSIA ENTRE O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA E IN SRF nº 84</b> .....	49
Martha Gisella Marruás Almeida	
Lisbino Geraldo Miranda do Carmo	
<b>CAPÍTULO 4</b>	
<b>A SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS NA ESFERA ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA ESTADUAL: A TRANSGRESSÃO AOS PRINCÍPIOS DA PLURALIDADE DE INSTÂNCIAS E DA SEGURANÇA JURÍDICA AO CONTRIBUINTE</b> .....	67
Ana Beatriz Santana Pinto	
Lisbino Geraldo Miranda do Carmo	
<b>CAPÍTULO 5</b>	
<b>A INCIDÊNCIA DE ICMS NO TRANSPORTE ENTRE SUCURSAIS: UMA ANÁLISE DA APLICABILIDADE DA SÚMULA 166 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA</b> .....	83
Hugo César Oliveira Cintra	
Lisbino Geraldo Miranda do Carmo	
<b>CAPÍTULO 6</b>	
<b>O IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS (ICMS) DECLARADO E NÃO PAGO É CRIME?</b> .....	99
Raniely Machado Antunes	
Lisbino Geraldo Miranda do Carmo	
<b>CAPÍTULO 7</b>	
<b>EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO: OS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS NO CONTEXTO ECONÔMICO NA ZONA FRANCA DE MANAUS</b> .....	119
Jorge Mike dos Santos Marques	
Lisbino Geraldo Miranda do Carmo	
<b>ÍNDICE REMISSIVO</b> .....	128
<b>SOBRE OS ORGANIZADORES</b> .....	129



# APRESENTAÇÃO

O presente estudo reúne um conjunto de artigos voltados aos estudos tributários no contexto da Amazônia, trazendo à tona temáticas do Direito na contemporaneidade em suas exposições dialógicas e visuais, abrangendo possibilidades teórico-práticas, executórias e investigativas nas amplitudes científicas-profissionais dos campos jurídicos.

**Lisbino Geraldo Miranda do Carmo**





# CAPÍTULO 1

---

## O REQUISITO DO PROPÓSITO NEGOCIAL PARA O PONIBILIDADE DAS OPERAÇÕES DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AO FISCO: UMA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

Saulo Moreira Hage<sup>1</sup>

Lisbino Geraldo Miranda do Carmo<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Graduando em Direito pela Universidade da Amazônia – UNAMA.

<sup>2</sup> Graduado em Direito pela Universidade Federal do Pará- UFPA, Especialista em Direitos Humanos pela Faculdade Integrada Brasil-Amazônia - FIBRA, Mestre em Direito Internacional pela Universidad Autónoma de Asunción– UAA-PY, professor pertencente ao quadro docente da graduação da Universidade da Amazônia - UNAMA

## RESUMO

O presente trabalho trata da aplicação da teoria do propósito negocial pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – para descon sideração dos efeitos fiscais de planejamentos tributários considerados abusivos pelo Fisco. Para isso, foi realizado um levantamento estatístico da jurisprudência administrativa, a fim de responder três importantes questões: se o CARF considera legítima a aferição do propósito negocial como critério de validade de planejamentos tributários; se o motivo exclusivamente fiscal – redução da carga tributária – pode ser considerado propósito negocial para fins de oponibilidade do planejamento tributário ao Fisco; e se a alegação de ausência de propósito negocial, por si só, sem a comprovação da existência de um tradicional vício do negócio jurídico – como dolo, fraude ou simulação – legitima a descon sideração dos efeitos fiscais de um planejamento tributário pelo Fisco. A análise concluiu que a teoria do propósito negocial é aceita majoritariamente pelo CARF como fundamento para descon siderar os efeitos fiscais dos planejamentos tributários, que o propósito negocial deve ser um motivo extratributário e que a ausência de proposital negocial legitima os lançamentos de ofício dos tributos, mas a aplicação da multa qualificada depende necessariamente da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

**PALAVRAS-CHAVE:** Propósito negocial. Planejamento Tributário. Jurisprudência administrativa.

## INTRODUÇÃO

Planejamento tributário é um tema que gera bastante discussão acadêmica, doutrinária, administrativa e jurisprudencial, por diversos motivos: complexidade do assunto, princípios jurídicos envolvidos, falta de critérios claros e positivados que diferenciem um planejamento lícito de um ilícito, além do impacto na arrecadação, que afeta a sociedade de diversas maneiras. Nesse sentido, falar sobre o assunto é um desafio, ainda mais em nível de graduação. Ao mesmo tempo, é um trabalho gratificante para quem lida ou pensa em atuar na seara tributária, haja vista a relevância que a discussão acerca de elisão fiscal e licitude dos planejamentos possui para todos os operadores de direito nesse ramo.

No plano jurídico, o tema do planejamento tributário e aplicação da teoria do propósito negocial suscitam acalorados debates. A ausência de regulamentação de uma norma geral antielisiva, que defina de forma minimamente transparente quais os limites de licitude de um planejamento tributário, contribui para um cenário de verdadeira insegurança jurídica, em que as decisões são tomadas de forma casuística, de acordo com a avaliação subjetiva das autoridades fiscais e dos julgadores. A depender do planejamento utilizado, os contribuintes assumem um risco de serem autuados, inclusive com imposição de multa, embora, em seu entendimento, estejam agindo na conformidade da lei. Dessa forma, é importante compreender os critérios que a administração

tributária utiliza para considerar válida ou abusiva uma estrutura criada para reduzir a carga tributária.

Quanto ao aspecto social, verifica-se que essa problemática também possui grande relevância, até mesmo em virtude dos valores que costumam caracterizar autuações em grandes empresas, normalmente os maiores contribuintes em termos de volume de arrecadação. Lançamentos que constituem créditos tributários que não raramente ultrapassam a casa de um bilhão de reais são confirmados ou derrubados em âmbito administrativo, em votações muitas vezes decididas no critério desempate (que recentemente foi alterado, em prol dos contribuintes), e, para a Fazenda Pública, não há possibilidade de recorrer ao Poder Judiciário. A elevada carga tributária associada a um sistema tributário complexo estimula a criação de estruturas qualificadas de planejamento tributário, inclusive em âmbito internacional, que causam impacto significativo na arrecadação, o que, por sua vez, afeta a capacidade de o Estado financiar serviços e políticas públicas.

Sabe-se que, a despeito de não haver exigência legal expressa no ordenamento jurídico pátrio, a teoria do propósito negocial é utilizada há anos pelo Fisco para autuar negócios jurídicos por ele considerado abusivos. Nem sempre o dolo, a fraude ou a simulação são facilmente identificados. Ao contrário, a caracterização desses vícios do negócio jurídico é uma área cinzenta quando há mera ausência de substrato econômico no arranjo operacional do sujeito passivo, ou quando simplesmente não há outra justificativa além da própria elisão fiscal.

Diante desse contexto, o presente trabalho buscou aprofundar alguns aspectos relativos à aplicação da teoria do propósito negocial como instrumento de aferição da legitimidade de estratégias societárias para economia de tributos, à luz da atual jurisprudência administrativa.

Dessa forma, questiona-se se o propósito negocial pode realmente ser considerado requisito para a validade de um planejamento tributário. A pesquisa buscou avaliar como os julgados administrativos mais recentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – têm enfrentado essa discussão na esfera federal, elencando quais teses do fisco e dos contribuintes têm tido maior aceitação.

No que tange à metodologia empregada, primeiramente foi realizada uma revisão bibliográfica sobre planejamento tributário e seus limites de licitude, bem como sobre a teoria do propósito negocial, sua origem e aplicação no Brasil.

Em seguida, focando-se no cerne do problema de pesquisa que este trabalho se propôs a enfrentar, foram extraídos todos os acórdãos do CARF publicados entre janeiro de 2018 e outubro de 2023 que abordaram o tema do propósito negocial. Foi

utilizado o sistema “Acórdãos CARF” disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-2> Os verbetes pesquisados foram “propósito comercial” no grupo de pesquisa “ementa+acórdão”, período 2018 a 2023. Todos os 150 acórdãos retornados foram individualmente analisados para que fossem categorizados conforme o tipo de planejamento tributário, resultado do julgamento, aplicação ou não de multa qualificada e a forma com que a teoria do propósito comercial foi utilizada, se aceita ou rejeitada.

Além disso, para verificar a aderência entre os temas planejamento tributário e propósito comercial, pesquisas semelhantes foram realizadas, mas com período ampliado para 2013 a 2023, tendo em vista que, neste caso, o interesse era apenas quantitativo. Os verbetes pesquisados foram “propósito comercial” em uma pesquisa, e “planejamento tributário” em outra, excluindo-se manualmente os retornos que não tratavam dos assuntos (falsos positivos).

Foram elaboradas estatísticas em forma de gráficos para facilitar a interpretação dos dados e que, somadas às conclusões qualitativas que puderam ser tiradas, ajudaram a responder não só o problema de pesquisa, como também outras relevantes questões jurídicas sobre o tema.

## **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SEUS LIMITES DE LICITUDE**

Planejamento tributário pode ser genericamente definido como uma ou várias atividades preventivas realizadas por uma pessoa física ou jurídica, seja ela pública ou privada, com a finalidade de economizar tributos de forma lícita (CARVALHO, 2016, p. 300).

Nesse sentido, o conceito de planejamento tributário perpassa a definição de elisão fiscal, devendo ser prévio à ocorrência do fato gerador a fim de evitar a incidência da norma jurídica tributária, estando fora de sua aceção as condutas repelidas, ou seja, atos ilícitos, simulação e fraude à lei (GRECO, 2019, *passim*).

Quando um sujeito passivo, ao estruturar seu patrimônio, sua organização societária, seu modelo de negócios, seu portfólio de produtos, sua cadeia produtiva, enfim, seus processos como um todo, faz isso de modo a se beneficiar de menor uma carga fiscal, está praticando planejamento tributário e exercendo não só um direito, como, em alguns casos, um dever advindo da essência da gestão de negócios.

No âmbito das sociedades anônimas, inclusive, esse planejamento corresponde a uma verdadeira obrigação imposta aos administradores<sup>3</sup>, que possuem o dever de empregar cuidado e diligência no exercício de suas funções para fazer com que a

companhia obtenha os melhores resultados possíveis, sem olvidar, evidentemente, das exigências do bem público e da sua função social.

Por outro lado, de forma geral, quem possui maior capacidade contributiva é justamente quem possui mais acesso às ferramentas, aos recursos materiais, ao conhecimento especializado próprio ou via assessoria técnico-jurídica para realizar planejamentos tributários mais elaborados.

Evidentemente, distorções no sistema tributário são geradas em razão disso. Em algumas situações, somente os sujeitos passivos que não têm condições de conhecer o alcance e a extensão de suas obrigações fiscais incorrem no fato gerador do tributo. Aqueles que contratam advogados, contadores e consultores fiscais, para melhor compreender a intrincada legislação, encontram as possibilidades de reduzir a carga fiscal (ROTHMAN, 2014, p. 19). E quem não tem essa condição, normalmente pessoas e empresas com menor capacidade contributiva, arca com uma tributação proporcionalmente maior.

No plano internacional, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) publicou, em 2015, o BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting Project*”, ou Erosão Base e Mudança de Lucro, em português), o qual consiste em quinze ações de estratégias de combate às formas de desvio de pagamento de tributos, com a finalidade de identificar problemas relacionados à tributação ligados ao mundo cada vez mais globalizado e digital, dar mais transparência fiscal e sanar lacunas que possam levar ao planejamento tributário abusivo (OECD, 2015).

No Brasil, esse aspecto controvertido envolvendo justiça fiscal e planejamento tributário é agravado pelo elevado nível de desigualdade social que assola o país. A necessidade de incrementos de arrecadação para fazer frente aos gastos públicos, associada à falta de escrúpulos de alguns contribuintes, que subvertem a lógica da elisão fiscal e abusam da forma e do direito, faz com que o planejamento tributário muitas vezes tenha um viés negativo, que flerta com a ilicitude ou ultrapassa essa linha, convertendo-se no que a doutrina costuma chamar de elusão fiscal, ou seja, conduta ilícita e abusiva caracterizada por dissimulação e abuso das formas (ALEXANDRE, 2021, p. 169).

No processo de evolução da discussão doutrinária e jurisprudencial sobre os limites do planejamento tributário, uma teoria oriunda dos Estados Unidos passou a ser debatida, defendida por uns e criticada por outros, no Brasil: trata-se do “*business purpose*, ou propósito negocial, que, dando prevalência à substância sobre a forma,

propõe que os negócios jurídicos realizados com o objetivo de reduzir o ônus tributário, devem respeitar o espírito e a finalidade das regras jurídicas envolvidas (SANTOS, 2015, p. 129).

De acordo com essa teoria, a simples satisfação formal da legislação não significa que qualquer negócio ou ato praticado automaticamente produza efeitos perante o Fisco. As operações realizadas pelos contribuintes devem ter um propósito empresarial ligado a razões intrínsecas do negócio e não apenas à finalidade de economia de tributos, sob pena de serem requalificadas pela autoridade administrativa para espelhar o negócio equivalente ao conteúdo econômico efetivamente perquirido (SILVA, 2009, p.14).

Busca-se, dessa maneira, uma interpretação econômica do direito tributário, a qual não se atém a formalidades escolhidas pelo contribuinte para realizar determinado ato, mas à sua substância, ao fato ocorrido materialmente (SEIXAS FILHO, 2006, p. 212-213).

Ocorre que, em regra, a lei brasileira não questiona a intenção do agente quando autoriza a prática de atos em uma determinada forma jurídica, sendo irrelevante o elemento subjetivo, inclusive para fins fiscais. GRECO (2019, p. 199) afirma expressamente que a interpretação econômica das leis fiscais não é aplicável no ordenamento jurídico pátrio.

Com isso, um viés estritamente positivista e liberal chega inevitavelmente à conclusão de que qualquer objetivo econômico lícito, inclusive o que visa estritamente a economia fiscal, será válido e deverá ser aceito e respeitado pela Administração Tributária (QUINTINO, 2016, p. 589-590)<sup>4</sup>.

Contudo, se, por um lado, o planejamento tributário é fruto do exercício de liberdade, amparado pelos princípios constitucionais da livre iniciativa e da legalidade, por outro esse direito está sujeito a limites e requisitos do próprio ordenamento jurídico positivado, como, por exemplo, o respeito à isonomia, à dignidade da pessoa humana e à solidariedade, e o atendimento da função social da propriedade e dos contratos. Ignorar esses aspectos flerta com uma impossível tolerância ao abuso de direito<sup>5</sup>.

Essa problemática motivou a tentativa de introduzir, no Código Tributário Nacional – CTN, uma norma geral antielisiva, com o fito de desconsiderar os atos dos contribuintes que tivessem como único objetivo a mera economia de tributos. O parágrafo único do art. 116 do CTN<sup>6</sup>, inserido no Código pela LC nº 104/2001, vai ao encontro do esforço de evitar esses ditos planejamentos abusivos e, ao mesmo tempo, preservar o princípio da capacidade contributiva (SOARES, 2018, p. 420).

Contudo, o final do mencionado dispositivo deixa a cargo de lei ordinária o estabelecimento dos procedimentos a serem observados pela autoridade administrativa, para desconstituir os efeitos fiscais dos atos ou negócios jurídicos praticados para dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. E essa lei nunca foi editada.

Em verdade, uma Medida Provisória (MP nº 66/2002) chegou a ser editada e trazia em seu texto os “Procedimentos Relativos à Norma Geral Antielisão”<sup>7</sup>. Contudo, os artigos que tratavam do assunto não foram incorporados quando a medida foi convertida em lei (Lei nº 10.637/2002).

A solução encontrada para a limitação dos direitos dos contribuintes de realizarem seus planejamentos tributários, dentro das regras positivadas no ordenamento jurídico pátrio, ficou desde então restrita aos vícios do negócio jurídico previstos no Código Civil, notadamente simulação, abuso de direito e fraude à lei (ROCHA, 2019, p. 3).

A despeito disso, a ausência de propósito negocial tem motivado a desconsideração, pelo Fisco, de operações societárias e outros negócios jurídicos realizados pelos contribuintes, suscitando discussões sobre a legalidade dessas autuações, como se verá a seguir.

## **PROPÓSITO NEGOCIAL: ASPECTOS GERAIS E SUA APLICABILIDADE NO BRASIL**

A teoria do propósito negocial tem origem na “*business purpose doctrine*”, uma construção jurisprudencial norte-americana, e tem como cerne uma análise finalística dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, em detrimento da forma com que se revistam (SANTOS, 2015, p. 127).

A subsunção do fato à norma não é suficiente, segundo essa doutrina, para que o particular faça jus à obtenção de benefícios tributários. Ao contrário, faz-se necessário verificar se a atividade econômica desenvolvida possui motivos que atendam ao interesse social.

Nessa esteira, Marco Aurélio Greco (2019, p. 208) aborda a teoria do propósito negocial com algumas adaptações. Segundo o doutrinador, os negócios jurídicos precisam ter uma causa real, além da economia de tributos, para que sejam oponíveis à administração tributária. Essa causa é um motivo extratributário, qualquer um, e não somente algo ligado à atividade econômica, podendo ser, por exemplo, de natureza econômica, política, familiar ou até mesmo de estrutura de mercado.



Em outras palavras, na visão do ilustre tributarista, atos com propósito exclusivamente fiscal vão em desencontro com o perfil objetivo do negócio e, portanto, assumem caráter abusivo, podendo ser desconsiderados pelos Fisco.

Ocorre que a ausência de previsão legal expressa da teoria do propósito negocial é invocada por aqueles contrários à adoção da doutrina no Brasil, e, inevitavelmente, representa um argumento frequentemente levantado pelas empresas que têm seus planejamentos tributários contestados pelo Fisco. Nesse sentido, a aplicação da teoria do propósito negocial no Brasil sofre embates por suposto choque contra o princípio constitucional da livre iniciativa e da autonomia privada, adentrando no mérito da organização e da condução das atividades societárias (BILHIM, 2021, p. 95).

A despeito disso, no âmbito administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – já chegou a fundamentar acórdão com base exclusivamente na ausência de propósito negocial<sup>8</sup>, sem que fosse constatado vício de abuso de direito, fraude, simulação absoluta ou relativa (dissimulação).

Noutro giro, a já citada não conversão em lei da parte da Medida Provisória nº 66/2002 que regulamentava a norma geral antilegisiva do parágrafo único do artigo 116 do CTN é interpretada por Ramon Tomazela Santos (2015, p. 138), como uma rejeição expressa, pelo Congresso Nacional, da validade da teoria do propósito negocial no ordenamento jurídico brasileiro, não podendo ser invocada pelo Fisco para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos.

Ainda nessa linha argumentativa, BARRETO (2015, p. 205) defende que o propósito negocial, por si só, é insuficiente para embasar a desconsideração de negócios jurídicos realizados no exercício da liberdade e da livre iniciativa dos contribuintes, e que o princípio da solidariedade social, embora seja um importante fato a ser considerado pelo legislador e pelo intérprete da lei não basta criar obrigações ao contribuinte.

Diante dessa controvérsia, YAMASHITA (2012, p. 175) atesta que o propósito negocial pode servir como indício para que seja caracterizado alguma patologia, como simulação, mas não como critério preponderante na análise da validade do planejamento tributário e da requalificação dos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes no exercício da liberdade e da livre iniciativa.

MACHADO (2019, p. 130) chegou a sustentar que a norma geral antielisiva do CTN deve ser considerada inconstitucional, por ofensa ao princípio da legalidade tributária. Com uma certa dose de ironia, o renomado doutrinador afirmou que a

referida norma também era inútil, pois mesmo sem ela o Fisco já desconsiderara diversos atos e negócios jurídicos sob o argumento de abuso de direito.

No meio das acaloradas discussões jurisprudenciais e doutrinárias, o art. 1º da LC 104/2001, que introduziu a norma antielisiva no parágrafo único do artigo 116 do CTN, foi objeto da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2446, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio, sob o fundamento de ferir os princípios tributários da estrita legalidade e da tipicidade fechada.

Em abril de 2022, vinte anos após a propositura da mencionada ADI, o Superior Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade do dispositivo. O voto da ministra Relatora Cármen Lúcia destacou que a norma busca coibir a evasão fiscal, ou seja, ato e negócios praticados após o fato gerador, com o intuito de dissimulá-lo ou ocultá-lo, mas não veda o planejamento tributário lícito, a elisão fiscal. Com efeito, o planejamento tributário deve ser visto como um procedimento lícito, situado no campo do exercício regular dos direitos, com adequada correspondência entre forma e conteúdo, desde que sem artifício, manobra ou subterfúgios.

## **O REQUISITO DO PROPÓSITO NEGOCIAL NA VISÃO DO CARF**

Diante do que foi tratado nos tópicos anteriores, verifica-se que a discussão acerca da aplicabilidade da teoria do propósito comercial no Brasil deságua no questionamento se o propósito comercial pode ou não ser utilizado como requisito para aferir a validade e a legitimidade dos planejamentos tributários, ou, em outras palavras, mais especificamente, se os efeitos desses planejamentos podem ser opostos ao Fisco caso careçam de motivo extrafiscal e não apresentem outra patologia dos negócios jurídicos previstas na legislação.

A jurisprudência administrativa do CARF sobre o tema passou por um processo de evolução histórica, apresentando fases relativamente distintas entre si. Inicialmente, defendia o colegiado que, se um planejamento tributário atendesse às exigências formais, não poderia ser considerado inválido, exceto se houvesse simulação. Tratava-se de um viés fortemente formalista e positivista, com prevalência da forma sobre a substância, e bastante liberdade ao contribuinte na relação com o Fisco, sendo-lhe lícito fazer tudo o que a lei não proibia (BILHIM, 2021, p. 256).

Esse entendimento começou a ser superado quando começou a haver no país uma proliferação de planejamentos feitos a partir de negócios sem substrato econômico algum, mas formalmente legais (QUINTINO, 2016, p. 590).

Antes da edição da norma geral antielisiva, o CARF já havia começado a se valer da teoria do propósito comercial, exigindo que os negócios tivessem substância,

como ocorreu no emblemático o “caso Grendene”, julgado em 1986, em que o Conselho rejeitou a reorganização estrutural da empresa de calçados *Grendene*<sup>9</sup>.

Essa nova fase se caracterizou pela limitação da liberdade absoluta de escolha dos contribuintes, conforme os princípios do Estado Social, especialmente o da isonomia, da capacidade contributiva e da solidariedade, de tal sorte que os planejamentos tributários passaram a ser desconsiderados não só em caso de simulação, mas também em razão de outras patologias do negócio jurídico, como (BILHIM, 2021, p. 257).

Porém, esta etapa ficou marcada pelo rigor e pela falta de critérios com que o Conselho utilizava o propósito como requisito de validade dos planejamentos tributários, criando-se um receio de que o Brasil estava passando de um modelo em que tudo era permitido para outro em que tudo era proibido (QUINTINO, 2016, p. 591). Mais recentemente, a jurisprudência administrativa passou a analisar os planejamentos tributários considerando o conjunto de requisitos formais e substanciais, não um ou outro, de modo isolado (QUINTINO, 2016, p. 592), buscando um equilíbrio entre a forma adotada e as finalidades propostas.

Dessa forma, os valores liberdade negocial, autonomia privada e proteção à propriedade particular passaram a ser ponderados com outros valores, igualmente importantes, como os princípios da capacidade contributiva, da solidariedade, da dignidade da pessoa humana, da boa-fé, da ética, da moral e da função social (ABRAHAM, 2011, p. 87).

Na aplicação do propósito negocial, um conceito que também se faz presente, pelo menos nos acórdãos do CARF, é o de “artificialidade. É dizer, para que sejam desconsiderados os efeitos do planejamento tributário, as operações realizadas não apenas carecem de substrato econômico, de um motivo adjacente ao pagamento de menos tributos, mas também possuem contornos artificiais, como curto intervalo de tempo, incoerência entre a operação e as atividades da empresa, ou algum tipo de dependência entre as partes (SCHOUERI, 2010, p. 19).

Noutro prisma, ainda não há que se falar em definição de critérios objetivos para a aplicação da teoria do propósito negocial, o que leva à conclusão de que a análise é casuística. Somente no caso concreto, quando se identifica o encadeamento de todas as etapas que formaram o planejamento tributário, e não apenas operações isoladas, é possível questionar os motivos que levaram o contribuinte a adotar determinada forma nos seus negócios.

## ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

Em pesquisa das jurisprudências do CARF, nos últimos 10 anos (entre janeiro de 2013 e outubro de 2023), 275 acórdãos foram encontrados envolvendo o tema

“propósito negocial”. No mesmo período, 294 acórdãos foram proferidos com o tema planejamento tributário.

Com bases nesses números, verifica-se como a discussão sobre planejamento tributário de fato passa pelo tema do propósito negocial na esfera administrativa.

O gráfico abaixo demonstra a aderência entre os dois referidos assuntos:

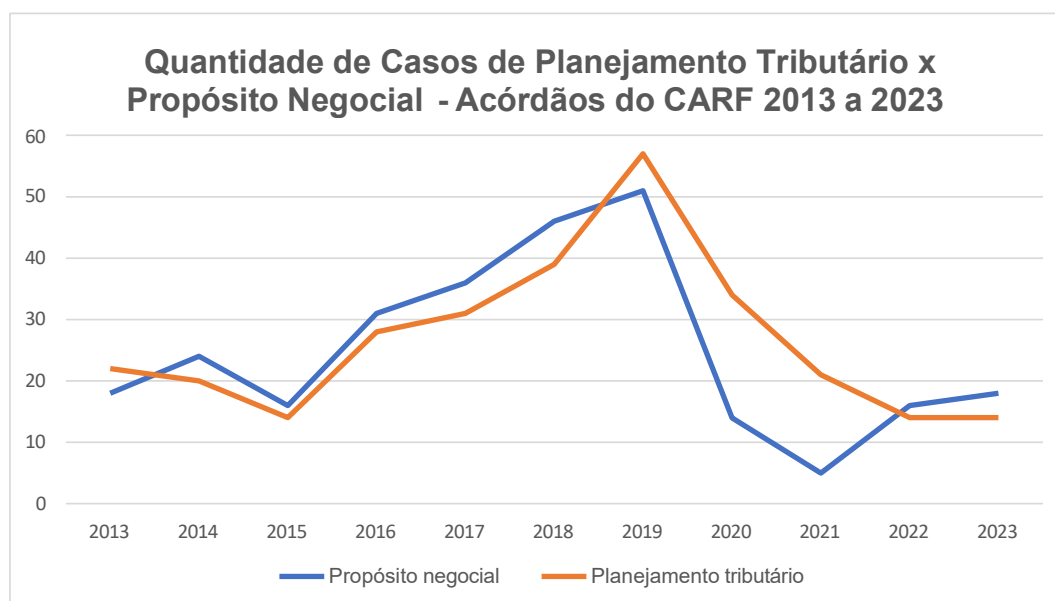


Gráfico 1 – Fonte: pesquisa acórdãos site [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br)

Com base nessa premissa, foram realizadas análises individualizadas de todas as 150 decisões envolvendo o tema do propósito negocial nos últimos 5 anos (entre janeiro de 2018 e outubro de 2023), visando a compreender os principais aspectos da aplicação da referida teoria.

A primeira análise se concentrou em conhecer o objeto dos planejamentos tributários em que se discutiu o propósito negocial. Para isso, os casos foram categorizados, separados em grupos conforme o tipo de planejamento realizado, cujo resultado segue abaixo:

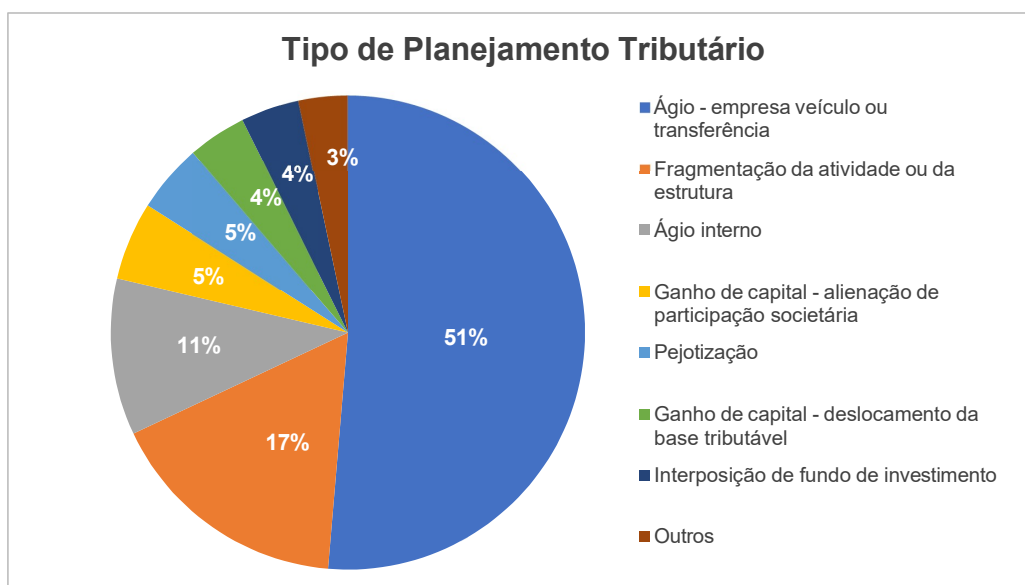


Gráfico 2 – Fonte: pesquisa acórdãos site [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br) (vide Anexo I)

Como se pode observar, mais da metade dos acórdãos pesquisados tratam de planejamentos tributários envolvendo a amortização fiscal de ágio mediante a utilização de “empresa veículo” e/ou a transferência desse ágio. Neste planejamento, as empresas buscam enquadrar-se na hipótese legal de exclusão do lucro real do ágio pago na aquisição de participação societária, quando o patrimônio da investidora e da investida se confundem após um evento de reorganização societária. Atualmente essa possibilidade é prevista pelo art. 22 da Lei 12.973/14<sup>10</sup>.

Em linhas gerais, o cerne deste planejamento consiste em utilizar uma terceira empresa, transitória, para que por intermédio dela o investimento seja feito. Dessa forma, essa empresa-veículo pode absorver a investida ou ser absorvida por ela (mediante incorporação reversa), mantendo-se a autonomia entre a empresa operacional, objeto do investimento, e a real investidora. O Fisco considera que a interposição dessa empresa-veículo, sem nenhum propósito negocial, é inoponível.

Retomando-se a leitura do gráfico, 11% dos casos são referentes a “ágio interno” (ou seja, ágio gerado em operações societárias entre partes pertencentes a um mesmo grupo econômico, ou interdependentes). Ou seja, 62% dos acórdãos em que a teoria do propósito negocial foi discutida tratam da possibilidade de o contribuinte deduzir ou não a base de cálculo do IRPJ e da CSLL com a amortização de ágio.

Outro tipo de planejamento tributário cujos efeitos são bastante contestados pelo Fisco (17% dos casos analisados) é o que envolve a fragmentação da atividade econômica ou da própria estrutura empresarial para enquadramento em regime tributário mais vantajoso, como o Simples Nacional ou o Lucro Presumido, ou ainda a

realização de etapas intermediárias na cadeia para reduzir a base tributável ou gerar créditos da não-cumulatividade (seja de IPI, seja de PIS/COFINS).

Em menor quantidade, foram identificados planejamentos tributários realizados para reduzir o ganho de capital na alienação de participação societária (5%); para reduzir as contribuições sociais sobre a folha de pagamentos mediante a “pejotização” de empregados ou contribuintes individuais (5%); para diminuir a tributação sobre ganho de capital mediante deslocamento da base tributável para um local ou pessoa sujeita a uma tributação mais benéfica, por exemplo, para domiciliados no exterior, ou da empresa para o seu sócio pessoa física (4%); e, finalmente, a interposição de fundos de investimento para diferir a tributação ou mesmo se isentar dela (4%), além de outros tipos de planejamento (3%), como operações entre instituições financeiras e dedução de ágio sobre debêntures.

A segunda análise realizada na pesquisa jurisprudencial do CARF foi mais diretamente ligada ao objetivo principal deste estudo e se propôs a compreender como a teoria do propósito negocial foi utilizada nos acórdãos, notadamente se ela serviu de base para considerar o planejamento fiscal inoponível ao Fisco.

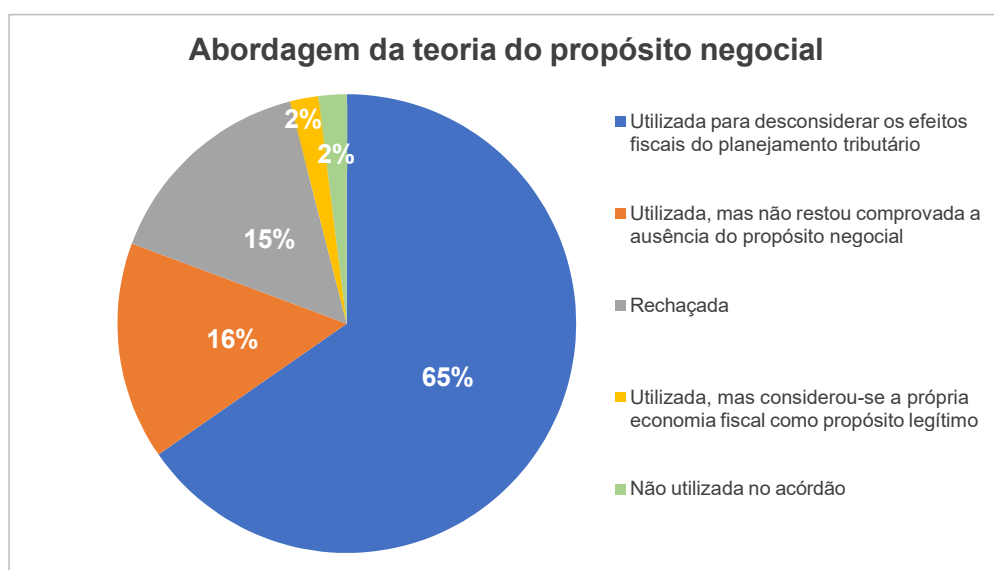


Gráfico 3 – Fonte: pesquisa acórdãos site [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br) (vide Anexo I)

A consolidação dessa análise, reproduzida no gráfico acima, demonstra que a teoria do propósito negocial serviu como fundamento para que os efeitos fiscais dos planejamentos tributários realizados fossem desconsiderados pelo CARF em 65% dos casos. Ou seja, na maioria das vezes, considerou-se que os planejamentos tributários que careciam de um motivo extratributário, de um substrato econômico, eram abusivos, e, por isso, eram inoponíveis à Fazenda Pública.

Em outros 16%, a teoria foi utilizada, mas a fiscalização não logrou comprovar, na ótica dos julgadores, que o planejamento realizado pelo contribuinte não tinha

substância. Nesses casos, em geral, os efeitos fiscais dos planejamentos foram mantidos. Mesmo assim, em um pequeno número desses casos, a Fazenda conseguiu manter a autuação com base em outros argumentos, como o não atendimento de requisitos legais para o enquadramento na tributação mais benéfica pretendida pelo contribuinte, ou em virtude de vícios típicos do negócio jurídico.

Somente em 15% dos processos os conselheiros rejeitaram a aplicação da teoria do propósito negocial, isto é, consideraram-na inapta, por si só, a tornar inoponíveis ao Fisco negócios celebrados legitimamente, com o cumprimento dos requisitos formais e materiais exigidos expressamente pelo ordenamento jurídico.

Ainda, em 2% dos casos utilizou-se a interpretação de que o fim exclusivamente tributário é um propósito negocial válido, haja vista ser da natureza de toda atividade lucrativa maximizar os resultados empresariais. Nessa linha de raciocínio adotada minoritariamente pelos conselheiros do CARF, se a lei prevê determinado incentivo fiscal, os contribuintes podem estruturar seus negócios com o fim específico de nele se enquadrarem, desde que a vontade declarada corresponda à realidade dos fatos.

Tendo sido feita a consolidação dos acórdãos pela forma de abordagem da teoria do propósito negocial, foi verificado qual parte, Fazenda ou contribuinte, sagrou-se vencedora na discussão (sob a ótica da manutenção ou não do lançamento de ofício dos tributos devidos sobre o planejamento cujos efeitos a fiscalização pretendeu desconsiderar). O resultado desse cruzamento de dados pode ser observado no gráfico abaixo:

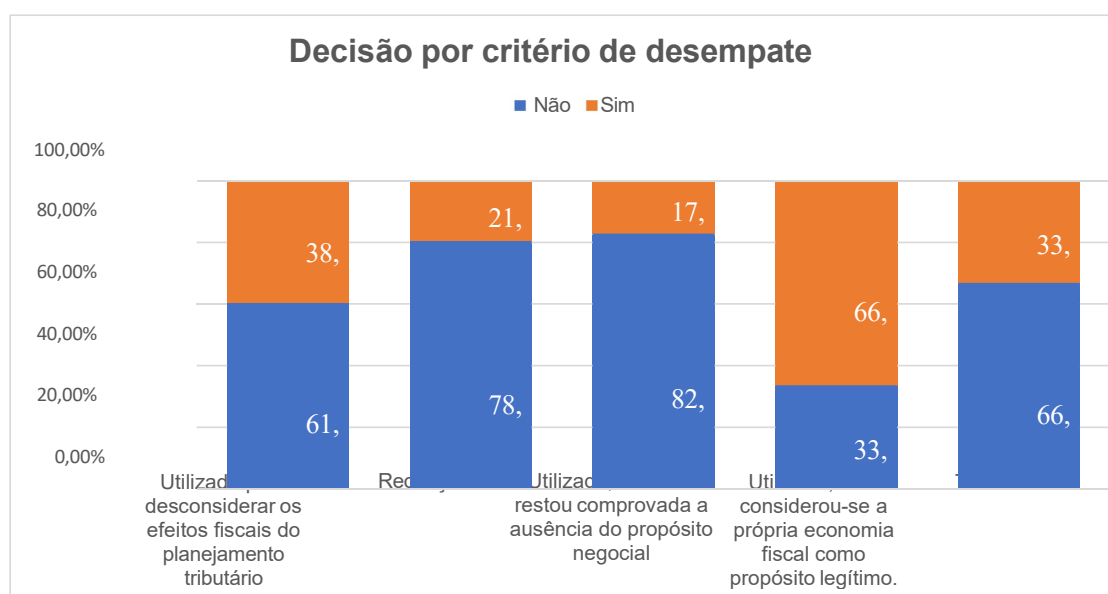


Gráfico 4 – Fonte: pesquisa acórdãos site [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br) (vide Anexo I)

Os dados acima demonstram que a teoria é utilizada tanto como estratégia de acusação, para desconsiderar os efeitos dos planejamentos tributários, caso fique caracterizada a ausência de substância econômica, quanto de defesa, por parte dos contribuintes, os quais alegam que seus arranjos devem ser mantidos exatamente por possuírem um propósito negocial, afastando-se dúvidas que eventualmente parem sobre a materialidade das operações.

Assim, quando a alegação de ausência de propósito negocial é infrutífera, ou seja, quando não restou comprovada a artificialidade do negócio empreendido pelo sujeito passivo, a Fazenda saiu derrotada em 86,96% das vezes. Esse percentual não chega a 100% porque, como já mencionado, em casos específicos, o Fisco conseguiu manter a autuação fiscal com base em outros fundamentos.

De forma semelhante, nos casos em que a teoria do propósito negocial foi rechaçada pelos julgadores, as autuações foram, em sua maioria, canceladas pelo colegiado do CARF, mas, em 30,41%, foram mantidas com base em diferentes linhas argumentativas da Fazenda.

Marcante também é o número de casos vencidos pelo Fisco, que superam os vencidos pelos contribuintes numa proporção de quase 3:1. Contudo, a frieza desse número esconde um processo de votação muito mais dividido do que a estatística final supostamente leva a concluir. É necessário, pois, conhecer como foram decididos esses casos pelo colegiado.

O CARF possui composição paritária de conselheiros escolhidos pela Fazenda e pelos contribuintes<sup>11</sup>. No que diz respeito à votação de temas controversos, como é o caso da teoria do propósito negocial, esse fator contribui para com que não raramente o julgamento seja decidido no critério de desempate, isto é, ou pelo voto de qualidade do presidente das turmas ou das câmaras<sup>12</sup>, como historicamente acontecia, ou de forma automaticamente favorável ao contribuinte, como passou a ser após o acréscimo do art. 19-E na Lei nº 10.522/2002 pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, de 14 de abril de 2020

Por isso, a terceira análise realizada neste estudo correspondeu a calcular o percentual de acórdãos, dentre os que lidaram com a aplicabilidade da teoria do propósito negocial, seja aplicando-a, seja rechaçando-a, que foram decididos pelo critério de desempate (voto de qualidade ou decisão favorável ao contribuinte).

Conforme demonstrado no Gráfico 5 abaixo, um terço (33,33%) das decisões foram tomadas pelo critério de desempate. Os casos em que se aplicou a teoria do propósito para desconsiderar os efeitos fiscais dos planejamentos tributários, todos



vencidos pela Fazenda (ver Gráfico 4), foram decididos pelo voto de qualidade do Presidente do Conselho em 38,78% das vezes.

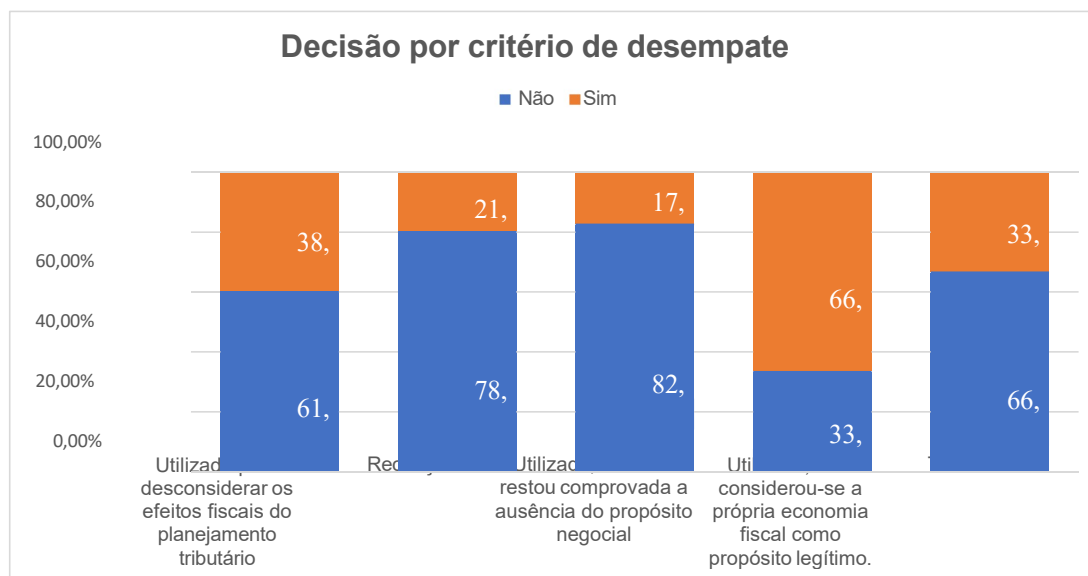


Gráfico 5 – Fonte: pesquisa acórdãos site [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br) (vide Anexo I)

A seu turno, quando o CARF considerou que o motivo exclusivamente tributário pode ser considerado como propósito negocial legítimo para fins de oponibilidade ao Fisco e deu vitória ao contribuinte (mais uma vez, remete-se ao Gráfico 4), em dois terços das vezes (66,67%) a decisão foi favorável ao contribuinte pelo critério de desempate automático disposto no acréscimo do art. 19-E na Lei nº 10.522/2002.

Curiosamente, o menor percentual de decisões pelo critério de desempate correspondeu aos casos em que a teoria do propósito negocial foi aplicada, mas os conselheiros consideraram que o planejamento havia relevante motivo extratributário. Outra vez, fica demonstrado como a teoria pode servir de defesa, pelos contribuintes, para cancelar autos de infração. Comprovando-se o substrato econômico das operações, os argumentos utilizados em prol da legitimidade dos planejamentos tributários ganham força.

Outra discussão importante é sobre a aplicação da multa qualificada de 150% nos casos em que o planejamento tributário foi considerado abusivo e seus efeitos foram desconsiderados com base na teoria do propósito negocial.

Nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9430/90, nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de ofício de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Porém, conforme o § 1º do mesmo artigo, esse percentual é majorado para 150%<sup>15</sup> nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, quais sejam: sonegação<sup>16</sup>, fraude<sup>17</sup> ou conluio<sup>18</sup>.

A despeito das hipóteses taxativas acima referidas, não raramente os autos de infração que envolvem planejamento tributário abusivo e ausência de propósito negocial aplicam a multa qualificada de 150%, o que, evidentemente, faz com que haja embate no CARF entre o Fisco e os contribuintes acerca dessa imposição.

O gráfico abaixo demonstra que na maioria das vezes o contribuinte, embora derrotado no processo, não foi condenado à multa qualificada, seja porque a própria fiscalização não a aplicou, seja porque a impugnação e os recursos dos contribuintes obtiveram sucesso em afastá-la, ainda que vencidos quanto ao não cancelamento do lançamento de ofício dos tributos devidos em razão da requalificação, pelas autoridades fiscais, dos atos praticados no planejamento tributário.

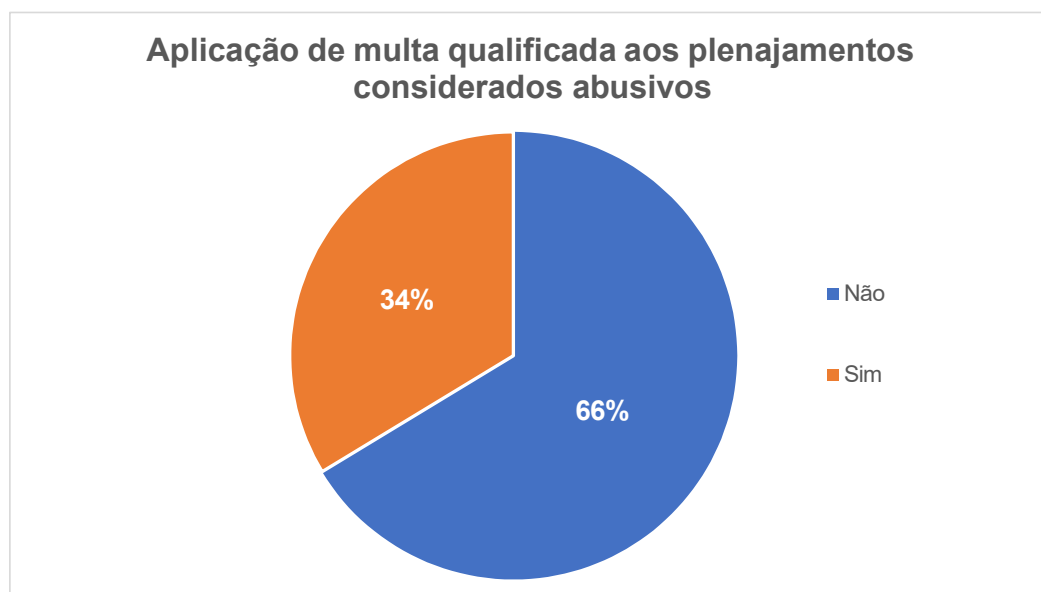


Gráfico 6 – Fonte: pesquisa acórdãos site [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br) (vide Anexo I)

Analisando-se de forma mais detalhada os casos em que a multa qualificada foi mantida, verificou-se quem em 100% das vezes a teoria do propósito negocial não foi utilizada de forma isolada para desconsiderar os efeitos tributários dos planejamentos dos contribuintes. Ao contrário, os julgadores identificaram a existência de vícios típicos do negócio jurídico que ensejam, nos termos da lei, a qualificação da multa, como já mencionado: sonegação, fraude ou conluio.

Portanto, neste aspecto, é cristalino o entendimento do CARF de que a ausência do propósito negocial, por si só, não justifica a imposição da multa de ofício de 150%. Ao contrário, alguns dos acórdãos<sup>20</sup> pesquisados afirmam de forma categórica que a ausência de propósito negocial não configura hipótese de fraude e não se amolda ao art. 72 da nº 9430/90.

## CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo principal verificar se o propósito negocial pode ser considerado requisito para que os efeitos de um planejamento tributário sejam oponíveis ao Fisco, de acordo com a jurisprudência administrativa do CARF.

Para levar a cabo esse estudo, realizou-se um levantamento qualitativo e quantitativo dos acórdãos proferidos pelo CARF nos últimos cinco anos e que fizeram referência a propósito negocial.

O resultado dessas análises permitiu compreender como a teoria do propósito negocial tem sido aplicada administrativamente, sob diferentes aspectos.

Em primeiro lugar, no que se refere ao problema central deste trabalho, verificou-se que, embora o assunto seja controvertido, como provado estatisticamente pelo alto índice de decisões pelo critério de desempate, de forma geral o CARF considera legítima a aferição do propósito negocial como critério de validade ou eficácia dos planejamentos tributários perante a Administração Tributária Federal.

Também se observou que o motivo exclusivamente fiscal, isto é, a economia de tributos, não é, no entendimento majoritário do Conselho, considerado propósito negocial oponível ao Fisco, devendo este ser uma razão extratributária intrínseca à atividade empresarial.

Finalmente, pôde-se constatar que a alegação de ausência de propósito negocial, por si só, sem a comprovação da existência de um tradicional vício do negócio jurídico – como dolo, fraude ou simulação – legitima a desconsideração dos efeitos fiscais de um planejamento tributário pelo Fisco, mas não a imposição da multa qualificada. Esta, para ser aplicável ao caso, demanda necessariamente o enquadramento da conduta do contribuinte em hipótese de sonegação, fraude ou conluio.

Outras informações relevantes também puderam ser extraídas, como, por exemplo, a constatação de que o planejamento tributário envolvendo reorganização societária para amortização fiscal de ágio é o mais frequente na aplicação da teoria do propósito negocial, o elevado índice de casos (33%, isto é, um a cada três) resolvidos pelo voto de qualidade ou critério de desempate, o predomínio de casos decididos favoravelmente à Fazenda (que superam os vencidos pelos contribuintes na proporção de três para um) e o fato de a teoria também ser utilizada como estratégia de defesa por parte dos sujeitos passivos, que por vezes defendem a idoneidade do planejamento realizado com base na existência de um motivo empresarial extratributário.

Pelo exposto, conclui-se que, a despeito da ausência de regulamentação da norma geral antielisiva brasileira, o propósito negocial tem sido considerado pelo CARF como requisito para que os efeitos dos planejamentos tributários sejam opostos ao Fisco. O fato de ainda hoje não haver limites suficientemente claros de licitude ou ilicitude, legitimidade ou abusividade para os mecanismos de elisão fiscal, o CARF majoritariamente tem adotado uma posição favorável à aplicabilidade da teoria do propósito negocial.

As lacunas legislativas sobre o tema geram uma intensa discussão doutrinária que supostamente coloca em choque os princípios da liberdade econômica e o da função social dos contratos, da legalidade estrita e da capacidade contributiva, da auto-organização e da solidariedade.

Contudo, como quase sempre no Direito, o conflito entre normas e princípios é apenas aparente. Existem soluções no ordenamento jurídico para evitar que planejamentos tributários sejam realizados de maneira abusiva, lesando direitos de toda a sociedade (pois ela é a beneficiária em tese da arrecadação tributária). Uma delas é a utilização do critério de substância sobre a forma e o combate ao abuso de direito e à dissimulação. Não é possível que operações legais quanto à forma, mas repleta de artificialidades no seu objeto, desvirtuem a incidência da norma jurídico-tributária sob o pretexto de que ao particular tudo que a lei não veda lhe é permitido.

Nesse ponto, a aceitação majoritária da teoria do propósito negocial, pelo CARF, inibe a realização de operações de reorganização societárias e outros negócios jurídicos sem substrato econômico algum, realizados sem motivação empresarial exceto o de pagar menos tributos.

Se, por um lado, ninguém deve ser obrigado a escolher o caminho mais oneroso do ponto de vista fiscal, por outro não é razoável que as formas dos negócios jurídicos sejam flagrantemente distorcidas ao bel-prazer do sujeito passivo.

Porém, o elevado percentual de casos de planejamento tributário decididos no CARF pelo critério de desempate demonstra a controvérsia do tema e, de certa forma, escancara a situação de insegurança jurídica a que estão submetidos os contribuintes, que não têm como saber com precisão quais os limites a que estão submetidos, ou qual a lógica de processos semelhantes terem desfechos diametralmente opostos.

O resultado disso é, inevitavelmente, o aumento dos litígios e de custos para todas as partes envolvidas, inclusive o Estado, que dispense esforços de fiscalização e controle em prol de uma autuação que, se confirmada pelo contencioso administrativo (e, posteriormente, judicial), poderá levar bem mais de uma década para que se concretize em arrecadação para os cofres públicos.

Outrossim, a complexidade do sistema tributário torna o desafio do Brasil em como lidar com a erosão da base tributária mediante planejamentos abusivos mais tortuoso do que o de outros países.

A elevada carga tributária, associada a gastos públicos crescentes, funciona como um obstáculo à atratividade econômica que o país precisa ter. Noutra prisma, não se pode fechar os olhos para a evidente injustiça fiscal diante da perniciosa regressividade do sistema tributário brasileiro, que fere de morte os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Diante disso, é extremamente desejável que, no atual contexto de reforma tributária e adequação do Brasil às diretrizes da OCDE, a norma antielisiva do CTN seja finalmente regulamentada pelo Poder Legislativo, conferindo transparência quanto aos poderes das autoridades fiscais e aos direitos dos contribuintes concernentes aos planejamentos tributários.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Os 10 anos da norma geral antielisiva e as cláusulas do propósito negocial e da substância sobre a forma presentes no direito brasileiro**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 192, set. 2011, p. 79-93.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 15ª ed. São Paulo: Juspodivm. 2021.

BARRETO, Paulo Ayres. **Algumas reflexões sobre o propósito negocial no Direito Tributário brasileiro**. In: CARVALHO, Cristiano (coord.). Direito tributário atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.

BILHIM, Renata da Silveira. **Planejamento tributário no CARF pós-Zelotes: limites e critérios concretos para a sua desconsideração/manutenção**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (4ª Câmara/2ª Turma Ordinária). **Acórdão nº 103-07.260**. Contribuinte: Grendene S/A. Rel. Urgel Pereira Lopes. 25 de fev. de 1986. Disponível em: [https://carf.economia.gov.br/jurisprudencia/10307260\\_110200010548515\\_198602.pdf](https://carf.economia.gov.br/jurisprudencia/10307260_110200010548515_198602.pdf)

f. Acesso em 05 de jun. de 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (6ª Câmara). **Acórdão nº 106-09.343**. Contribuinte: Luiz Augusto Sacchi. 18 de set. de 1997. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia-Carf.jsf>. Acesso em 05 de jun. de 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (4ª Câmara/2ª Turma Ordinária). **Acórdão nº 1402-001.404**. Contribuinte: Lupatech S/A. Rel. Paulo Roberto Cortez. 09 de jul. de 2013. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 05 de jun. de 2023.

BRASIL. **Decreto Nº 70.235**, de 6 de março de 1972. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 07 de março de 1972. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm). Acesso em: 05 de jun. de 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 de out. de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6385.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6385.htm). Acesso em 05 de jun. de 2023.

BRASIL. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 de dezembro de 1976. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm). Acesso em 05 de jun. de 2023.

BRASIL. **Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, 30 de dezembro de 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9430.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm). Acesso em 05 de jun. de 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 de dezembro de 2002. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10637compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637compilado.htm). Acesso em 05 de jun. de 2023.

BRASIL. **Medida Provisória nº 66**, de 29 de agosto de 2002. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 de agosto de 2002. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/antigas\\_2002/66.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas_2002/66.htm). Acesso em 05 de jun. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2446/DF**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>. Acesso em 05 de jun. de 2023.

CARVALHO, Ivo Cesar Barreto. **Planejamento Tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

OECD. **BEPS Project Explanatory Statement**: 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shift Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps-project-explanatory-statement-9789264263437-en.htm>. Acesso em 05 de jun. de 2023.

QUINTINO, Jessica Priscilla e MACEI, Demetrius. **O propósito negocial no planejamento tributário sob a ótica do CARF**. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v. 17, n.113, p. 579-604, out. 2015/jan 2016.

ROCHA, Sérgio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**.

Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ROTHMAN, Gerd Will. **Prefácio**. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (coord.). Planejamento tributário: análise de casos. São Paulo: MP editora. 2014.

SANTOS, Ramon Tomazela. **O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 243, dez. 2015, p. 126-145.

SCHOUERI, Luís Eduardo *et al* (Org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2010.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **A elisão tributária e a interpretação econômica**.

Revista Tributária e de Finanças Públicas, n. 67, mar/abr. 2006, p. 211-220.

SILVA, Amadeu Braga Batista. **Diferenças das perspectivas jurídicas sobre o planejamento tributário nos direitos americano e brasileiro**. Publicações da Escola da AGU, Brasília, 2009.

SOARES, Romero Lobão. **Tentativas de Regulamentação da Norma Antielisiva Brasileira e a Influência na Produção Jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. São Paulo, Revista Direito Tributário Atual, nº 39, jun. 2018, p. 414- 432.

YAMASHITA, Douglas. **Planejamento tributário: limites atuais definidos pela jurisprudência**. In: NETO, João Miguel (coord.) Prática tributária nas empresas: análise de questões tributárias e contábeis atuais e relevantes. São Paulo: Atlas, 2012.

# CAPÍTULO 2

---

## SONEGAÇÃO DOLOSA TRIBUTÁRIA: PRINCIPAIS ELEMENTOS NO RECOLHIMENTO DO ICMS

Ricardo de Oliveira Nogueira<sup>1</sup>  
Lisbino Geraldo Miranda do Carmo<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Graduando em Direito pela Universidade da Amazônia (UNAMA). Bacharel em Economia pela Universidade da Amazônia (UNAMA). Fiscal da Receita Estadual pela Secretaria de Estado da Fazenda (SEFA).

<sup>2</sup> Penal pela Universidade da Amazônia – UNAMA; Mestre em Direito Internacional pela *Universidad Autónoma de Asunción*–UAA-PY, professor pertencente ao quadro docente da graduação da Universidade da Amazônia – UNAMA.



## RESUMO

A sonegação fiscal é um crime definido no regime jurídico brasileiro desde a publicação da Lei nº 4.729/65. Este ato constitui um desrespeito à sociedade, pois dificulta ao Estado cumprir com parte de seus compromissos principalmente porque no Brasil o excesso de impostos e a carga tributária servem de estímulo a essa prática nociva ao erário público. A discussão em torno da criminalização sobre o inadimplemento tributário ascendeu com a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), que decidiu criminalizar a suposta conduta dolosa de quem declara o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) e deixa de recolher. Todavia, a questão ainda é controversa. Por ser um tema relevante no âmbito do direito tributário, o objetivo geral deste artigo é analisar os argumentos favoráveis e contrários à criminalização judicial do não recolhimento de ICMS já declarado, visando esclarecer a questão e definir um posicionamento acerca do assunto. A metodologia abrange uma pesquisa bibliográfica, realizada a partir da consulta no acervo literário que trata da questão, da doutrina, jurisprudência e entrevista. Aborda-se o significado do ICMS, destacando o seu papel social a partir do princípio da seletividade, o fato gerador, conceitos ligados à sua aplicabilidade, base de cálculo e responsabilidade tributária, bem como o entendimento doutrinário controverso sobre a criminalização dolosa do não recolhimento de ICMS já declarado, destacando a análise de algumas jurisprudências referentes ao tema. Chegou-se à conclusão que a criminalização do não recolhimento de ICMS se justifica se devidamente comprovada e pela importância que o tributo tem como fonte de receita para o atendimento das demandas sociais.

**PALAVRAS-CHAVE:** Criminalização. Estado. Direito. Imposto. ICMS.

## INTRODUÇÃO

A sonegação tributária é uma prática existente no âmbito da relação entre empresariado e o fisco, configura-se como ilícita por contrariar o dever tributário, alicerçado em norma primária, denominada de *sancionaria*. A transgressão ao previsto nesta normatização implica em redução de recursos para a prestação de serviços à sociedade, haja vista o tributo se constituir em fonte principal de receita.

Entende-se por sonegação fiscal a participação do sujeito passivo de maneira ilícita, quando intenta não recolher o imposto devido, ou lhe repassar em importância menor, configurando fraude ao recolhimento da obrigação tributária (Amado, 2021).

Um dos tributos mais importantes na seara da arrecadação fiscal é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), imposto de competência estadual, que incide sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Sua cobrança foi regulamentada pela Lei Complementar n. 87/1996, porém, cada estado dispõe de regulamento para aplicação do ICMS em seu território.

O presente artigo trata de sonegação fiscal dolosa do ICMS, infração prevista no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que recebeu a denominação de “apropriação indébita, considerando suas semelhanças com o crime de apropriação indébita, previsto no art. 168 do Código Penal (Santos, 2021).

No âmbito da sonegação fiscal veio à tona a discussão da criminalização sobre o inadimplemento tributário do ICMS, que ganhou força com a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334/SC, publicado em novembro de 2020, que decidiu, por 7 votos a 3, criminalizar a suposta conduta dolosa e contumaz do agente que declara o ICMS devido e deixa de recolher aos cofres públicos os valores discriminados. O entendimento foi de que a conduta configura **Contumácia e Dolo de Apropriação**, enquadrando-se no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 (Silva; Reis; Diniz, 2022).

De acordo com a administração tributária, o simples fato de o agente passivo da relação tributária não proceder ao recolhimento dos seus tributos, configura ilícito tributário, e, provavelmente este contribuinte incorre à prática de crime (Ludolf, 2021). Reconhecendo essa possibilidade, o problema de pesquisa se foca no seguinte questionamento: Que argumentos a jurisprudência tem justificando a sonegação dolosa em relação ao recolhimento do ICMS?

O objetivo geral do artigo é analisar os argumentos favoráveis e contrários à criminalização judicial do não recolhimento de ICMS já declarado, visando esclarecer a questão e definir um posicionamento acerca do assunto.

Os objetivos específicos são: a) Explicar o significado, fato gerador e importância do ICMS para os cofres públicos; b) Explicar o entendimento doutrinário de sonegação dolosa tributária; c) Apresentar argumentos que caracterizam a controvérsia em torno da criminalização judicial do não recolhimento de ICMS.

A metodologia empregada consiste em pesquisa bibliográfica, realizada em artigos científicos que abordam o tema, particularmente, referente a doutrina, bem como investigação da jurisprudência em site específico do STF e depoimento de um auditor fiscal.

O conteúdo abrange o significado do ICMS, destacando o seu papel social a partir do princípio da seletividade, o fato gerador, conceitos ligados à sua aplicabilidade, base de cálculo e responsabilidade tributária. Aborda-se o entendimento doutrinário sobre sonegação dolosa tributária. Por último, são apresentadas algumas jurisprudências referentes ao tema.

## CONSIDERAÇÕES SOBRE O ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços constitui a principal fonte de receita dos estados da federação brasileira, cujas alíquotas são definidas no âmbito da competência dos entes estaduais e do Distrito Federal. Sua previsão legal está prescrita na Constituição Federal de 1988, art. 155, II (Ellery Junior; Nascimento Júnior, 2017).

Esse imposto incide sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal, além dos serviços de comunicação. Possui duas funções básicas: a) Função fiscal, predominantemente arrecadatória; b) Função extrafiscal, em consonância com o princípio da seletividade, a partir da essencialidade das mercadorias e serviços, podendo aplicar alíquotas mais brandas a produtos essenciais, a exemplo da incidência nos produtos de cesta básica (Sampaio, 2019).

A essencialidade dos bens e serviços implícita no princípio da seletividade é a propriedade de tudo o que é essencial para a vida humana. Todavia, a Constituição Federal não apresenta um rol de produtos considerados essenciais, mas está fundamentado no princípio da dignidade humana, sendo a interpretação mais indicada considerar os bens e serviços que atendam as necessidades básicas e indispensáveis a vida humana e sua qualidade, abrangendo a saúde, alimentação, lazer, moradia, entre outros (Sampaio, 2019).

De acordo com Santos (2021), o ICMS é tributo indireto, porque na sua cobrança há um contribuinte de fato, quem suporta a carga tributária em razão de ser consumidor. Além disso, existe o contribuinte de direito, que é o vendedor da mercadoria ou serviço, ficando este último responsável pelo recolhimento do imposto aos cofres públicos. A apuração ocorre mensalmente, admitindo o princípio da não cumulatividade, ou seja, permite a compensação do imposto da operação anterior (crédito) com a operação posterior (débito).

O fato gerador do ICMS constitui a circulação de mercadorias, independentemente, se esta acontece em território nacional ou no exterior, abrangendo a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, as prestações onerosas de serviços de comunicação e, ainda, o desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior (Santos, 2021).

A ocorrência do fator gerador se efetiva com a circulação de mercadorias, operação mercantil por meio da qual a mudança de titularidade da mercadoria ou bem, que se tem de um lado o fornecedor do bem ou mercadoria e, de outro lado, o consumidor, que passa a ser o proprietário do respectivo bem ou mercadoria (Pereira *et al.*, 2022).

Podemos conceituar mercadoria, como sendo um bem móvel, físico ou não, destinado à mercancia. Logo, podemos observar que não apenas as mercadorias em meios corpóreos estariam sujeitas à incidência do ICMS, teríamos também mercadorias não palpáveis (Pereira *et al*, 2022).

É oportuno ressaltar que o Código Tributário Nacional não estampa as normas gerais em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes, que estão especificados na Lei Kandir. Mas, o art. 12, I, da Lei Complementar (LC) 87/1996 prevê que a simples circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte caracteriza uma operação mercantil, apesar de não haver mudança na titularidade do bem ou mercadoria, havendo incidência do ICMS. Esse artigo é controverso, inclusive havendo a súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) com entendimento contrário, afirmando que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”, STJ – Súmula Nº 166, Data de Publicação: DJ 23.08.1996 p. 29382 (Ludolf, 2022). Contudo o STF declarou a inconstitucionalidade do disposto legal no julgamento da ADC-49, com modulação de efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, confirmando a não incidência do ICMS no deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

O fator gerador na prestação de serviço de transporte se dá nas operações onerosas dos transportes efetuados entre os entes federativos (interestadual) e entre os municípios dentro de um mesmo Estado (intermunicipais). Temos também a incidência do ICMS nas operações de transporte que se iniciam no exterior (art. 155, II, da CF) e o imposto será devido ao primeiro estado da Federação onde se dará a continuação do serviço, mesmo que não seja o destino.

Quanto ao serviço de comunicação, considera-se como qualquer espécie de emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de conteúdo dessa natureza (telefonia móvel, telefonia fixa, televisão, rádio, internet etc.). Todavia, ainda não é pacífico o caso do serviço de acesso à internet. De acordo com a Súmula 334 do Superior Tribunal de Justiça, o serviço a ser tributado seria de comunicação de acesso à rede, não incidindo sobre o serviço de provedores de acesso à internet, STJ – Súmula Nº 334, Data de Publicação: DJ 14.02.2007 p. 246 (Ludolf, 2022).

O Contribuinte do ICMS ou Sujeito Passivo, de acordo com a LC 87/1996, art.

4º é definido como:

Qualquer pessoa, física ou jurídica que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações ou prestações se iniciem no exterior (Brasil, 1996).

A LC nº 114/2002 incluiu no parágrafo primeiro do dispositivo citado acima, no rol de contribuintes, a “pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade” (Brasil, 2002). Alguns doutrinadores entendem que a inclusão resultou de grande inteligência do legislador, com a finalidade de proteger os produtos produzidos no país.

A mesma Lei inseriu ainda no mesmo rol: os destinatários de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior: quem “adquirir em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados” (Brasil, 2002); e, quem adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundas de outro estado, quando não destinados a comercialização ou à industrialização (Ludolf, 2021).

## Base de Cálculo do ICMS

Santos (2021) assinala que no caso de circulação de mercadoria a base de cálculo é o valor da operação, quando se tratar de transportes intermunicipal e interestadual e de comunicação a base de cálculo é o valor do serviço e no caso em que a mercadoria ou o bem for importado é o valor constante no documento de importação convertido em moeda nacional, considerando a mesma taxa de câmbio utilizada para o cálculo do imposto de importação, acrescentando o IPI, IOF, do próprio Imposto de Importação e as despesas aduaneiras.

O art. 155, § 2º, XI, da CF exclui o IPI da base de cálculo do ICMS quando a operação for entre contribuintes e destinada a industrialização ou à comercialização (Brasil, 1988).

A LC 87/1996 do art. 13 ao art. 18 define todas as situações de base de cálculo não deixando de destacar que o ICMS é um imposto calculado por dentro, o que significa que no preço final da mercadoria ou bem já está incluindo o valor do imposto, diferentemente dos Estados Unidos que o valor do imposto sobre consumo é cobrado por fora, quando se adquire uma mercadoria ou bem o comerciante calcula separadamente o imposto sobre a venda (*sales tax*) (Brasil, 1996).

A condição do ICMS, imposto de competência dos Estados e Distrito Federal de acordo com o art. 155, II da CF, trouxe à tona a preocupação de não deixar os Estados estipularem alíquotas exorbitantes e nem muito baixas com a finalidade de não se criar uma concorrência desleal entre os entes federativos. Diante dessas possibilidades, o legislador buscou limitar a capacidade de tributar dos Estados mediante a exigência de se estabelecer uma resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada pela maioria

absoluta dos seus membros, estabelecendo as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação (Ellery Junior; Nascimento Júnior, 2017).

No que tange às alíquotas internas, ficou facultado ao Senado Federal estabelecer as alíquotas mínimas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta (Ellery Junior; Nascimento Júnior, 2017).

A fixação de alíquotas máximas também será facultada ao Senado Federal nas operações internas com a finalidade de resolver conflito específico que envolva interesses de Estados, da mesma forma mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros (Ellery Junior; Nascimento Júnior, 2017).

Amado (2021) explica que, atualmente, as alíquotas interestaduais são de 7% em operações dos Estado do Sul, Sudeste (excluindo o Espírito Santo), destinadas aos outros Estados, alíquota criada pensando na desigualdade regional, como o imposto é não cumulativo os créditos transferidos são menores, dando condições aos estados que recebem as mercadorias e bens cobrarem um valor maior de imposto no momento da apuração (crédito-débito).

Alíquota de 12% quando a mercadoria ou bem sai do Estado do Espírito Santo, dos Estados do Norte, Nordeste e Centro Oeste (Amado, 2021).

As alíquotas internas variam de 17% a 22%, calculadas sobre operações de circulação de mercadorias, bens e serviços dentro do mesmo Estado e quando a operação é feita de um Estado para outro destinando as mercadorias, bens e serviços a consumidor final, ou seja, não contribuinte do imposto (Amado, 2021).

Nas operações interestaduais com bens e mercadorias importadas do exterior a alíquota do ICMS será de 4% (Brasil, 2012).

## **Responsabilidade Tributária**

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) aborda a Responsabilidade Tributária nos artigos 128 a 138, classificando em “responsabilidade dos sucessores”, “responsabilidade de terceiros” e, “responsabilidade por infrações” (Paulsen, 2023).

No artigo 128 da lei citada acima tem se que:

A lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (Brasil, 1966).

Em direito tributário, a responsabilidade tributária é daquele que, sem se revestir na qualidade de contribuinte, possui o dever legal de recolher tributos em

nome deste. Assim, a obrigação é redirecionada a um terceiro que possua relação indireta com o fato gerador praticado pelo contribuinte.

O CTN no art.121, fala da sujeição passiva tributária e expõe dois elementos diferentes: contribuinte e responsável (Paulsen, 2023). Contribuinte, nos termos do art. 121, I, do CTN, é aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador. Deste modo, o contribuinte do Imposto sobre a Renda (IR) é aquele que aufera renda ou proventos de qualquer natureza. No caso do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), o contribuinte é o proprietário do imóvel predial ou territorial urbano. E no caso do ICMS, o contribuinte é qualquer pessoa que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (Paulsen, 2023).

O responsável, por sua vez, não possui essa relação direta e pessoal com o fato gerador (isto é, relaciona-se indiretamente com o fato gerador), mas, por força de lei, é obrigado ao recolhimento do tributo devido pelo contribuinte.

No Direito Tributário, em regra, cabe à pessoa que pratique o fato gerador, pagar o tributo. Este é chamado de sujeito passivo, ou seja, contribuinte. Contudo, em algumas situações o Estado, que é o sujeito ativo, quem tem o direito de exigir a prestação, pode atribuir a responsabilidade tributária a terceira pessoa que embora não tenha praticado o fato gerador, por imposição legal, tenha o dever de pagar o tributo.

A doutrina classifica a responsabilidade tributária em duas formas: por substituição ou por transferência. Entende-se por substituição quando o dever de pagar o tributo incide sobre o responsável ao mesmo tempo em que ocorre o fato gerador; a responsabilidade por transferência é decorrente de evento posterior a ocorrência do fato gerador, definida em lei quem deverá pagar o tributo, ou seja, há uma modificação legal da sujeição passiva.

O substituto tributário vem ser aquele terceiro, obrigado pela legislação a apurar e pagar o tributo pelo contribuinte de fato. Essa terceira pessoa que vai pagar o tributo o faz para cumprir o dever jurídico previsto em lei. Daí observa-se que o substituído, pessoa que fez nascer a relação jurídico-tributária, dela não participará. Não existira relação jurídica entre o substituído e o Estado.

Esse instituto decorre de uma decisão fundada na política da administração tributária, visando facilitar a fiscalização, principalmente de alguns segmentos econômico, pois concentra a cobrança em um universo menor de contribuintes,

proporciona um controle mais efetivo da evasão fiscal, além de propiciar um nível mais eficaz e mais célere na arrecadação, proporcionando ao Estado disponibilidade de recursos para aplicação em políticas públicas na promoção do bem comum da população.

É na esfera estadual, no âmbito do ICMS, onde se observa maior frequência da responsabilidade por substituição tributária.

Doutrinariamente temos dois tipos de substituição tributária: a regressiva, antecedente ou “para trás”, onde ocorre uma postergação do pagamento do imposto, também conhecido como diferimento. Neste caso, adia-se o momento da quitação do ICMS por conveniência, por vezes para facilitar ao substituído, por falta de aparato fiscal ou contábil, recaindo sobre o substituto tributário tal ônus. Exemplo desse tipo, tem-se: o laticínio, quanto ao ICMS devido pelo produtor rural na comercialização do leite cru. Aqui a responsabilidade é atribuída ao laticínio, quando da comercialização do produto resultante do leite cru. Como resultado do diferimento tem-se um universo bem menor de sujeitos passivos a serem fiscalizados.

O outro tipo de substituição é a progressiva, subsequente, ou “para frente”. Contrariamente à anterior, esta determina a antecipação do recolhimento do tributo mesmo antes da ocorrência do fato gerador, calculado sobre uma base de cálculo presumida. Nesta modalidade de substituição estão inseridos vários produtos de cadeias econômicas relevantes do ponto de vista da arrecadação tributária do Estado, tais como veículos, combustíveis, cigarros, bebidas alcoólicas etc. Atualmente esse universo de mercadorias é bem representativo, sendo o principal ponto de arrecadação do ICMS. No que se refere à base de cálculo presumida, já temos um julgado do STF que permite a restituição dos valores pagos a maior, caso a base de cálculo real seja menor que a presumida, assim como o recolhimento da diferença nos casos em que a base seja maior.

## **CRIMINALIZAÇÃO OU NÃO DO ICMS**

O crime tributário, segundo Deomain (2008) é um tipo de crime econômico, porque atenta contra a ordem tributária, mas que atinge o social, haja vista a arrecadação tributária de ser instrumento de formação de receita e implementação das ações do Estado no âmbito socioeconômico para atendimento das demandas sociais, conforme previsão da Lei nº 8.137/90.

Todavia, Araújo (2022) esclarece sobre a necessidade de se ter cautela na previsão de pena privativa de liberdade para quem comete fraude fiscal, pois a Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, LXVII, veda a prisão civil por dívida.



Para se configurar crime tributário é preciso apurar se houve a real intenção do agente fraudar o Fisco, isto é, verifica-se a correspondência máxima entre a conduta descrita no tipo penal da lei, a vontade do agente e o resultado da conduta ilícita em decorrência dessa condição, crimes previstos pela Lei nº 8.137/90 só são admitidos na modalidade dolosa. Nessa perspectiva, é preciso distinguir a situação de uma inatendimento da configuração de fraudador, a qual é o alvo da punição (Araújo, 2022). É considerado dolo na arrecadação do tributo, quando a intenção do agente é suprimir ou reduzir a receita pública. Portanto, para imputar um crime de ordem tributária a quem o comete, exige-se comprovação de que houve a vontade consciente e deliberada de ofender o direito alheio (Araújo, 2022).

Na perspectiva daqueles que defendem a tese da criminalização no recolhimento do ICMS, destaca-se a visão de Delmanto *et al* (2014), que considera crime o simples ato de não recolher o valor do tributo ou contribuição no prazo legal, apoiado no fato que a necessária presença do *animus ren sibi habendi*, isto é, a inversão da posse, como dolo específico.

Vale destacar o posicionamento de um profissional que está na prática cotidiana da fiscalização tributária, Rafael Camêra, auditor fiscal de receitas tributárias e assessor COTEP do Estado do Pará:

Acredito que em sendo a criminalização tributária um instituto adotado em diversos outros países, e tendo em vista a grande leniência jurídica à sonegação no Brasil, com garantias excessivas e usadas a torto e a direito, até mesmo como forma de planejamento tributário, corroboradas por decisões de tribunais, vejo positivamente a criminalização, pois a cada real não pago, menos um direito está sendo concedido a uma pessoa carente, aquela que efetivamente precisa de garantias, protegida pela mesma constituição. Lembrando, ainda, que sua origem se deu a partir de uma tese criada pelos advogados de contribuintes que exonerou uma grande fatia de imposto, mas trouxe este efeito colateral (Camêra, 2023).

Como se constata nesse depoimento, o auditor fiscal evidencia que a criminalização tributária já vem sendo adotada em vários países, e no Brasil ela se faz necessária por conta da persistência de práticas de sonegação, que comprometem a capacidade do Estado em prestar o atendimento das demandas sociais por serviços. Diante desse posicionamento, compreende-se a relevância de garantir a função estatal em prover recursos para a sociedade, mas é preciso não extrapolar os princípios e preceitos constitucionais que regem o Direito Tributário.

Uma das teses a favor da criminalização no recolhimento do ICMS foi proferida pelo Ministro Luís Roberto Barroso no julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334/SC:

O contribuinte que deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990,

desde que aja com intenção de apropriação do valor do tributo a ser apurada a partir de circunstâncias objetivas factuais (Silva; Reis; Diniz, 2022, p. 141).

A decisão anteriormente exposta não tem sido acatada por todos os doutrinadores e pesquisadores do assunto, Silva, Reis e Diniz (2022) se pronunciam contrários à criminalização da conduta do agente que declara e desconta o ICMS, mas deixa de fazer o recolhimento ao Fisco, porque classificam essa decisão como inconstitucional, pelo fato dela representar uma manipulação da lei penal, ultrapassando os limites hermenêuticos, criando um “direito penal do medo”, ao constranger o devedor para que seja realizado o pagamento do débito. Para os referidos autores, o direito penal tributário exige, sempre, uma exegese constitucional que impeça de transformar-se em mero instrumento simbólico de coação com fins arrecadatórios (Silva; Reis; Diniz, 2022).

Todavia, os supramencionados ao analisar o art.2º, inciso II, da lei 8.137/90, defendem cautela antes de qualquer decisão de criminalização:

Significa dizer que o mero dolo de não recolher o tributo devido, de forma genérica, não é capaz de preencher o tipo subjetivo descrito na norma penal, sendo necessária uma vontade de apropriação fraudulenta dos valores do fisco para haver a devida materialização do elemento subjetivo especial. Devendo a vontade do agente ser manifestamente artilosa em omitir ou alterar valores devidos, excluindo-se o devedor que realiza a declaração da espécie tributária junto aos órgãos da administração fiscal (Silva; Reis; Diniz, 2022, p. 152).

A tese da inconstitucionalidade em relação à decisão do STF busca respaldo no princípio da reserva legal, pelo qual nenhum fato pode ser considerado crime e nenhuma pena criminal pode ser aplicada sem que haja previsão legal, ou seja, a lei deve definir de forma precisa e cristalina a conduta proibida.

Em semelhante teor encontra-se a necessidade de respeito ao princípio da intervenção mínima, isto é, o Direito Penal não deve ser aplicado antes que sejam esgotados outros instrumentos de sanção ou de controle, a exemplo dos administrativos (Bittencourt, 2012).

Scaff (2019) argumenta contrariamente à criminalização do não recolhimento do ICMS, explicando que, primeiramente, é preciso saber se o inciso II, art. 2º, da Lei n. 8.137/90, faz previsão à hipótese de não pagamento do ICMS próprio.

No entendimento de Scaff (2019), o supracitado artigo dialoga com o art. 168 do Código Penal, que define apropriação indébita nos seguintes termos: “apropriar-se de coisa alheia móvel, de quem tem posse ou a detenção”. Todavia, haverá crime quando se constatar a retenção do tributo por substituição tributária e este não for recolhido, uma vez que nessa modalidade de apuração não se emprega a sistemática de crédito e débito. O tributo é retido por um agente da cadeia econômica, incumbido

de fazer o recolhimento. Se este não se materializa, aplica-se o dispositivo do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90.

A situação anteriormente comentada é tipificada como crime porque ocorreu uma cobrança antecipada do imposto e não houve o recolhimento do que foi retido, configurando crime de apropriação indébita.

Porém, Scaff (2019) justifica seu posicionamento afirmando que na apuração do ICMS próprio não se configura crime de apropriação indébita, porque assemelha-se a uma conta corrente com o fisco. Visando esclarecer melhor sua posição, descreve o exemplo das empresas que atuam no setor educacional com a formação de estoques, nos seguintes termos:

Usemos o período escolar para exemplificar. As empresas que trabalham nesse segmento farão compras em janeiro e fevereiro, mas o grosso das vendas ocorre em março. Pode acontecer que, em face de compras maiores do que as vendas, o ICMS a pagar em janeiro ou fevereiro seja baixo — ou até inexistente. Havendo inadimplência, haverá crime? Ou esses valores serão compensados com as vendas massivas de março? E em abril e maio, haverá ICMS a pagar em razão da queda de vendas? Repito: nesta estrutura jurídica há uma conta corrente com o fisco, que varia de acordo com a *formação* e a *desova* dos estoques das operações comerciais. Observando esta operação com uma lupa (isto é, *microjuridicamente*), pode-se até identificar uma *apropriação* do valor do tributo, embutido no preço da mercadoria — afinal, é sempre o *consumidor* quem paga o tributo (*contribuinte de fato*); porém, quando analisada a operação como um todo (isto é, *macrojuridicamente*), constata-se que nem tudo que foi *retido* é necessariamente *recolhido* aos cofres públicos, pois a estrutura jurídica é diferente, em face da *conta corrente* mencionada. É preciso ver a floresta (o todo, o *macro*), e não apenas as árvores (a parte, o *micro*) (Scaff, 2019, p. 3).

As proposições expostas na citação anterior demonstram que para Scaff (2019) a arrecadação, no caso das empresas atuantes no setor educacional, apresenta sazonalidade, e isso ocorre principalmente nos períodos de férias, natal, recesso, ano novo, feriados prolongados, sendo a queda maior na apuração do ICMS próprio, em razão da variação de estoques. Por isso, considera importante ao se analisar a questão da criminalização no recolhimento deste tributo é preciso levar em conta tais particularidades.

Entende-se que o posicionamento do referido teórico não esteja sem razão, mas se percebe que nem sempre o empresário estará movido pela sazonalidade, a possibilidade de apropriação indébita é uma ameaça real ao Fisco.

Campos e Brandão (2021) explicam que a controvérsia acerca da criminalização no recolhimento do ICMS tem girado em torno dos termos “descontado” e “cobrado”. Este último se refere ao ato de embutir no preço final da mercadoria o valor do tributo, levando o contribuinte a cobrar do consumidor final o tributo. Nesse caso, independentemente de haver ou não substituição tributária, o contribuinte que

declara, mas não recolhe o ICMS aos cofres públicos estaria incorrendo na prática do crime de apropriação indébita tributária.

Por outro lado, também tem se interpretado doutrinariamente que o termo “cobrado” diz respeito apenas aos casos de substituição tributária, quando o contribuinte cobra de outro contribuinte o valor do ICMS por imposição legal. Nessa visão, apenas vale considerar o crime de apropriação indébita tributária nas hipóteses de substituição tributária, devido o não recolhimento do ICMS. Sendo assim, quando a apuração for do ICMS próprio, estar-se-á somente diante da inadimplência tributária (Campos; Brandão, 2021).

A inadimplência tributária foi o posicionamento da minoria dos ministros da Corte que foram contra a criminalização sobre o recolhimento do ICMS ao apreciarem o Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334/SC, considerando-a uma “figura atípica” e que precisa de parâmetros a serem definidos no âmbito de uma interpretação sistemática. Portanto, os termos “descontado” e “cobrado” necessitam ser analisados e interpretados de forma coesa (Campos; Brandão, 2021).

Ficou evidente na posição dessa minoria de ministros do STF, que os termos “descontado” e “cobrado” referem-se mais precisamente aos casos de substituição tributária, e não cabe às situações de tributos indiretos pura e simplesmente, porque sob a ótica do Direito Tributário o consumidor final não pode ser interpretado como contribuinte, não existe a relação jurídica entre consumidor final e Fisco, quando se usa a expressão “contribuinte de fato”, trata-se de uma mera denominação de caráter econômico. Diante dessas afirmativas, o crime de apropriação indébita tributária só cabe na substituição tributária, como reforçam Campos e Brandão (2021, p. 19):

Ademais, importante mencionar que o consumidor final sob nenhuma hipótese poderá ser cobrado pelo não pagamento de tributo. Tal fato apenas reforça o argumento de que, tecnicamente, não há cobrança de tributo ao consumidor pelo comerciante, existe apenas a faculdade de repasse do ônus econômico a ele. Dessa forma, só estar-se-á diante da prática do crime de apropriação indébita tributária nos casos de substituição, nos quais, por força da lei, o contribuinte é obrigado a reter e repassar ao fisco o tributo devido por outro contribuinte.

Esse posicionamento ficou bem claro no voto do Min. Gilmar Mendes, no julgamento do RHC 163.334:

Avaliou inexistir apropriação de tributo devido por terceiro, pois é devido pela própria empresa. Observou que a apropriação indébita tributária está estritamente relacionada à substituição tributária, e não a impostos indiretos, em que o custo é repassado somente do ponto de vista econômico. O consumidor não é contribuinte do ICMS, no sentido técnico, nem sujeito passivo da obrigação. Inexistente relação jurídica tributária, não correto, juridicamente, compreender que o valor do ICMS embutido no preço tenha sido “cobrado” ou “descontado” do consumidor (Brasil, [2019]).

Em relação aos termos descritos na citação, “descontado” e “cobrado”, Kosak e Paula (2021) explicam que eles são incorretos do ponto de vista tributário, porque os sujeitos passivos da obrigação tributária apenas “retem” o tributo. Ademais, a decisão do STF decidiu pela criminalização de uma conduta não prevista em lei de forma objetiva, colocando em risco a segurança jurídica.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A discussão acerca do tema é relevante porque trata de uma situação que além de inclusa na esfera do direito tributário, encontra-se no âmbito do direito penal, o qual tem por função proteger os bens jurídicos estabelecidos como relevantes para a sociedade.

Apesar de vários argumentos contrários a acertada decisão do STF na Criminalização dolosa do ICMS declarado e não pago, contrapomos a estes argumentos e demonstramos alguns pontos que reforçam a decisão em questão.

Alguns juristas que representam um grupo de empresários que estão mais preocupados em cometer o ilícito considerado no julgamento como apropriação indébita tentam descaracterizar a decisão do STF, alegando que o não repasse do ICMS não caracteriza apropriação indébita, mas sim uma dívida que o empresário deixou de pagar para o Estado, ou seja, uma simples inadimplência.

Considerando a forma de pagamento do imposto temos o consumidor como contribuinte de fato, pois no preço da mercadoria já está embutido o imposto, que certamente não é recurso para ser incorporado nas finanças da empresa, mas sim um recurso que deverá ser repassado ao seu destinatário, que neste caso é o Estado.

Quando tentam descaracterizar a apropriação indébita alegando que é uma operação contábil de débito e crédito, deixam de mencionar que a necessidade dessa operação é exatamente para que não haja abuso na cobrança do ICMS, pois se trata de um imposto não cumulativo, onde o contribuinte tem o direito de abater o valor do imposto da mercadoria que adquiriu. Caso não o fizesse além de onerar o preço da mercadoria teríamos uma bitributação, desta forma quem estaria cometendo o ilícito seria o Estado.

Quando alegam que em uma crise econômica o empresário é obrigado a deixar de repassar o valor do ICMS ao Estado priorizando o pagamento dos empregados, fornecedores e outras despesas, simplesmente confundem o papel do Estado, pois devem recorrer às instituições bancárias onde poderão angariar recursos com a finalidade de arcar com suas obrigações, dando continuidade aos seus negócios.

Outro argumento utilizado pelos juristas/empresários é que pode haver excesso do Estado criminalizando situações que não devem ser criminalizadas, diante dessa situação os Ministros do Supremo Tribunal Federal se preocuparam em criminalizar apenas as situações com dolo e contumazes, dando direito ao contraditório e à ampla defesa para aqueles empresários que por ventura foram denunciados por tal crime.

Outra situação que não concordamos é que estes empresários inescrupulosos que vislumbrem seus lucros através da sonegação fiscal, ferem o princípio da livre concorrência praticando preços impossíveis de serem seguidos por quem trabalha dentro da legalidade.

Finalizando, só temos que aplaudir a decisão favorável de alguns ministros do STF em favor da Criminalização do ICMS com dolo, declarado e não pago, pois foi uma decisão que se preocupou com a coletividade, pois cada imposto não pago é um benefício que deixa de surgir na educação, saúde, transporte etc... em prol do bem comum da população.

## REFERÊNCIAS

AMADO, A. N. S. Ilícito Tributário: conceito e espécies. **Constituição e Garantia de Direitos**, [s./], v. 4, n. 2, 2021. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br>. Acesso em: 25 out. 2023.

ARAÚJO, N. S. M. **A criminalização do ICMS próprio devidamente declarado e não recolhimento à luz da doutrina e do entendimento firmado pelo STF no julgamento do RHC nº 163.334/SC**. [s./], 2022. Disponível em: <https://repositorio.ani-maeducacao.com.br>. Acesso em: 9 nov. 2023.

BITTENCOURT, C. R. **Tratado de direito penal**. 17. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 114, de 16 de dezembro de 2002**. Altera dispositivos da lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que 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. [Brasília]: Ministério da Fazenda, 2002. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LCP&numero=114&ano=2002&ato=d4ccXR65ENNpWTc6f>. Acesso em: 18 nov. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o

sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a união, estados e municípios. [Brasília]: Ministério da Fazenda; Ministério da Justiça e Negócios Interiores, 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 18 nov. 2023.

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. [Brasília]: Ministério da Fazenda, 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 18 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo de jurisprudência nº 963. Brasília, 9 a 13 de dezembro de 2019 -Nº 963. Brasília: STF, [2019]. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo963.htm>. Acesso em: 25 out. 2023.

CAMÈRA, R. Conversa sobre criminalização tributária. [Entrevista concedida a] Ricardo de Oliveira Nogueira. Belém, 2023. Arquivo pessoal.

CAMPOS, C. P; BRANDÃO, C. Criminalização do não recolhimento do ICMS próprio e declarado: análise da tese e a necessidade da criação de parâmetros interpretativos. **DELICTAE**, [s.l.], v. 6, n. 10, 2021. Disponível em: <https://delictae.com.br>. Acesso em: 10 nov. 2023.

DELMANTO, R. *et al.* **Leis Penais Especiais Comentadas**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ELLERY JUNIOR, Roberto; NASCIMENTO JÚNIOR, Antônio. Análise do ICMS e a questão federativa. **RCIPEA**, [s.l.], v. 1, n.1, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8962>. Acesso em: 14 out. 2023.

KOSAK, A. P.; PAULA, J. de O. R. O indevido uso do Direito Penal como política arrecadatória: a criminalização ampliada do inadimplemento do ICMS. **Jus**

**Gentium**, [s.l.], v. 12, n. 2, 2021. Disponível em: <https://revistasuninter.com>. Acesso em: 10 nov. 2023.

LUDOLF, M. Controvérsias sobre o conceito de contumácia no crime de sonegação fiscal. **Revista de Direito Penal, Processo Penal e Constituição**, [s.l.], v. 7, n. 2, 2021. Disponível em: <https://www.oasisbr.ibicit.br>. Acesso em: 20 out. 2023.

PAULSEN, L. **Constituição e Código Tributário Comentado**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

PEREIRA, J. A. B. F. G. *et al.* A sonegação fiscal no Brasil. **Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação – REASE**, São Paulo, v. 8, n. 9, 2022. Dis-

ponível em: <https://periodicorease.pro.br>. Acesso em: 23 out. 2023.

SAMPAIO, N. S. Princípio da seletividade e sua aplicação na tributação do ICMS/PA sobre a Energia Elétrica. **Revista Direito Tributário Atual**, [s./], n. 41, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/535>. Acesso em: 20 out. 2023.

SANTOS, L. A. ICMS e sonegação fiscal: uma análise do HC 399.109/STJ. **TJMG**, 2021. Disponível em: <https://bd-login.tjmg.jus.br>. Acesso em: 24 out. 2023.

SCAFF, F. F. O erro do STF: inadimplência do ICMS próprio não é apropriação indébita. **Consultor Jurídico**, [s./], v. 1, n. 1., 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/justica-tributaria-inadimplencia-icms-proprio-nao-apropriacao-indebita/>. Acesso em: 12 nov. 2023.

SILVA, J. A. da; REIS, T. G.; DINIZ, T. N. M. A criminalização judicial do não recolhimento de ICMS já declarado. **Revista de Direito**, [s./], v. 6, n. 2, 2022. Disponível em: <https://revistadedireito.fae.edu>. Acesso em: 2 nov. 2023.





# **CAPÍTULO 3**

---

## **A INCIDÊNCIA DO IRPF NO GANHO DE CAPITAL DECORRENTE DA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL A PARTIR DA LEI Nº 9393/96: A CONTROVÉRSIA ENTRE O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA E IN SRF nº 84**

Martha Gisella Marruás Almeida<sup>1</sup>  
Lisbino Geraldo Miranda do Carmo<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Graduanda em Direito pela Universidade da Amazônia – UNAMA.

<sup>2</sup> Graduado em Direito pela Universidade Federal do Pará- UFPA, Especialista em Direitos Humanos pela Faculdades Integradas Brasil-Amazônia - FIBRA, Especialista em Direito Penal e Processual Penal pela Universidade da Amazônia – UNAMA. Mestre em Direito Internacional pela Universidad Autónoma de Asunción– UAA-PY, professor pertencente ao quadro docente da graduação da Universidade da Amazônia – UNAMA.

## RESUMO

O sistema de tributação sobre ganhos de capital no Brasil, consolidado pela Lei nº 7713/88 na década de 1990, resultou de uma extensa discussão sobre sua natureza. Esse processo visava promover equidade e justiça fiscal entre aqueles que obtinham renda pelo trabalho e/ou capital e os que aumentavam seu patrimônio por meio da reversão. A Lei 9.393/96, a partir de 1º de janeiro de 1997, estabeleceu diretrizes específicas para a incidência do imposto de renda no ganho de capital decorrente da alienação de imóveis rurais, utilizando o Valor de Terra Nua (VTN) como base de cálculo. A Instrução Normativa nº 84/01 da Receita Federal, condiciona o uso deste critério à entrega do Diat, contrariando o diploma legal específico. Esta norma administrativa, na prática, ao impor uma base de cálculo diferente, institui elemento tributário conferido à reserva legal e majora o valor a ser pago pelo contribuinte. A rigidez na entrega do documento cria arbitrariedades e viola o princípio da estrita legalidade tributária, impedindo o exercício dos direitos conferidos pela lei especial ao contribuinte. A pesquisa, baseada em estudo teórico puro, segmentada por referências bibliográficas e documentos, adota abordagem qualitativa, analisando fontes conceituais e subjetivas. O estudo visa demonstrar os preceitos legais que permitem a incidência do IRPF sobre ganhos de capital de imóveis rurais, destacando critérios, controvérsias e o Princípio da Estrita Legalidade.

**Palavras-Chave:** Ganho de Capital; Imóveis Rurais; IN SRF nº 84

## INTRODUÇÃO

O ganho de capital é definido basicamente pela diferença entre o valor monetário da venda de um bem e o original de sua aquisição, referindo-se ao lucro obtido com a comercialização de um ativo. No Brasil, a Lei nº 7.713/1988 determina as regras gerais para a tributação incidente no acréscimo patrimonial dessa natureza, estabelecendo no artigo 1º a hipótese de incidência para aplicação do Imposto de Renda sobre o Ganho de Capital, qual seja: “Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil” (BRASIL, 1988, online).

Ao citar Mendes, Paulsen (2021) destaca que “o dever de contribuir de cada um corresponde a um direito dos demais”, o que sugere a renúncia à concepção dualista exclusiva de direito *versus* dever entre sociedade e Estado, conduzindo a uma compreensão mais profunda de um autêntico “pacto” de responsabilidade social. Nesse sentido, a capacidade de contribuição da população está além do poder aquisitivo, mas no cumprimento das diversas obrigações acessórias (deveres) - fazer, suportar ou tolerar - capazes de identificar os fatos geradores para fins de fiscalização e facilitação dos lançamentos, o que consolida o exercício do dever de instrumentalização do Estado em favor de acessos mais simplificados à sociedade.

Com o propósito de alcançar uma compreensão mais abrangente acerca do tema, faz-se necessário analisar os principais institutos. Além da Lei nº 7.713/88, há também os dispositivos do Capítulo V, artigos 22 a 24 do texto da Lei nº 9.250/95, que trata das condicionantes de isenções, bem como a Lei nº 11.196/05, Capítulo VIII, artigos 38 a 39 e parágrafos seguintes.

Constituída para estabelecer normas ao recolhimento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), a Lei Nº 9.393 de 1996, no artigo 19, dispõe especificamente as diretrizes para definir a base de cálculo a ser aplicada em ganhos de capital resultantes de alienação de propriedades rurais (BRASIL, 1996). Após a introdução do regulamento da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil - IN SRF nº 84, em 2001, houve inovação nos procedimentos para o recolhimento do imposto, o que repercutiu incisivamente nos critérios utilizados para o cômputo do tributo, o que será demonstrado no decorrer do estudo (BRASIL, 2001).

Assim, esta pesquisa é fundamentada em estudo teórico puro, sendo principalmente orientada por referências bibliográficas e documentos do direito tributário brasileiro. Utilizando uma abordagem metodológica qualitativa, o trabalho analisou fontes de natureza conceitual e subjetiva, além de dados, por meio do método indutivo. O foco da investigação foi a observação dos ganhos de capital e sua delimitação estruturada a partir da regra geral de incidência tributária, considerando as especificidades legislativas.

Pretende-se demonstrar, de forma geral, os preceitos legais que permitem a incidência do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) sobre ganhos de capital decorrente da alienação de imóveis rurais a partir da Lei nº 9.393/96. É essencial identificar o contexto em que o fato gerador se tornou sujeito à tributação no modo como ocorre atualmente. Isso envolve compreender os critérios estabelecidos e as controvérsias na legislação específica assim como na instrução normativa reguladora (IN SRF Nº 84). Além disso, aborda-se o Princípio da Estrita Legalidade, a fim de contribuir à reflexão sobre a legalidade das normas estipuladas na IN SRF nº 84/01.

## **O GANHO DE CAPITAL COMO FATO GERADOR DO IRPF**

Ao abordar o ganho de capital, trata-se do aumento do patrimônio sujeito à tributação do Imposto de Renda. Para a compreensão de tal cobrança do fisco, faz-se relevante a percepção de seus elementos estruturantes passíveis da incidência do tributo, além do exame breve do histórico da consolidação desse processo no cenário econômico brasileiro.

Na década de 1920, o artigo 31 da Lei orçamentária nº 4.625 instituiu o imposto geral sobre a renda, dispondo que o tributo era “*devido, anualmente, por toda a pessoa physica ou juridica, residente no territorio do paiz, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto liquido dos rendimentos de qualquer origem*”. O montante arrecadado tinha como destino o financiamento do exercício de 1923 da Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil (RECEITA FEDERAL, 2023, online).

Em 1926, a implementação de alíquotas progressivas melhor definidas foi consolidada. além disso, elas organizadas em tabelas, onde se agrupavam os rendimentos líquidos em categorias, nos quais incidiam as taxas complementares sobre a renda global. A responsabilidade de tal arquitetura tributária foi atribuída a Francisco Tito de Souza Reis e concretizada no artigo 3º da Lei nº 4.783 de 31 de dezembro de 1923, após o Congresso Nacional aprovar o regulamento e sua execução por meio dos decretos nº 16.580 e 16.581, ambos datados de 4 de setembro de 1924 (PL nº 1060/1949). A seguir, apresenta-se a disposição legal:

**Art. 3º:** O imposto sobre a renda creado pelo art. 31 da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, recahirá sobre os rendimentos produzidos no paiz e derivados das origens seguintes:

1ª categoria - Comercio e qualquer exploração industrial, exclusive agrícola;  
2ª categoria - Capitaes e valores mobiliarios;

3ª categoria - Ordenados publicos e particulares, subsidios, emolumentos, gratificações, bonificações, pensões e remunerações sob qualquer título e forma contractual;(…)

**§ 8º** As taxas do imposto recahido sobre os rendimentos de cada uma das categorias referidas neste artigo, serão as constantes da seguinte tabella:

Até 10:000\$ e 20:000\$, isentos; Entre 20:000\$ e 30:000\$, 1% (um por cento); Entre 30:000\$ e 60:000\$, 2% (dous por cento); Entre 60:000\$ e 100:000\$, 3% (tres por cento); Entre 100:000\$ e 200:000\$, 4% (quatro por cento); Entre 200:000\$ e 300:000\$, 5% (cinco por cento); Entre 300:000\$ e 400:000\$, 6% (seis por cento); Entre 400:000\$ e 500:000\$, 7% (sete por cento); Acima de 500:000\$, 8% (oito por cento)” (BRASIL, 1923, online).

Este foi o modelo basilar, precursor no país, inclusive, para a organização da arrecadação do imposto estruturado por cédulas sobre o rendimento líquido (o valor bruto do rendimento menos dedução).

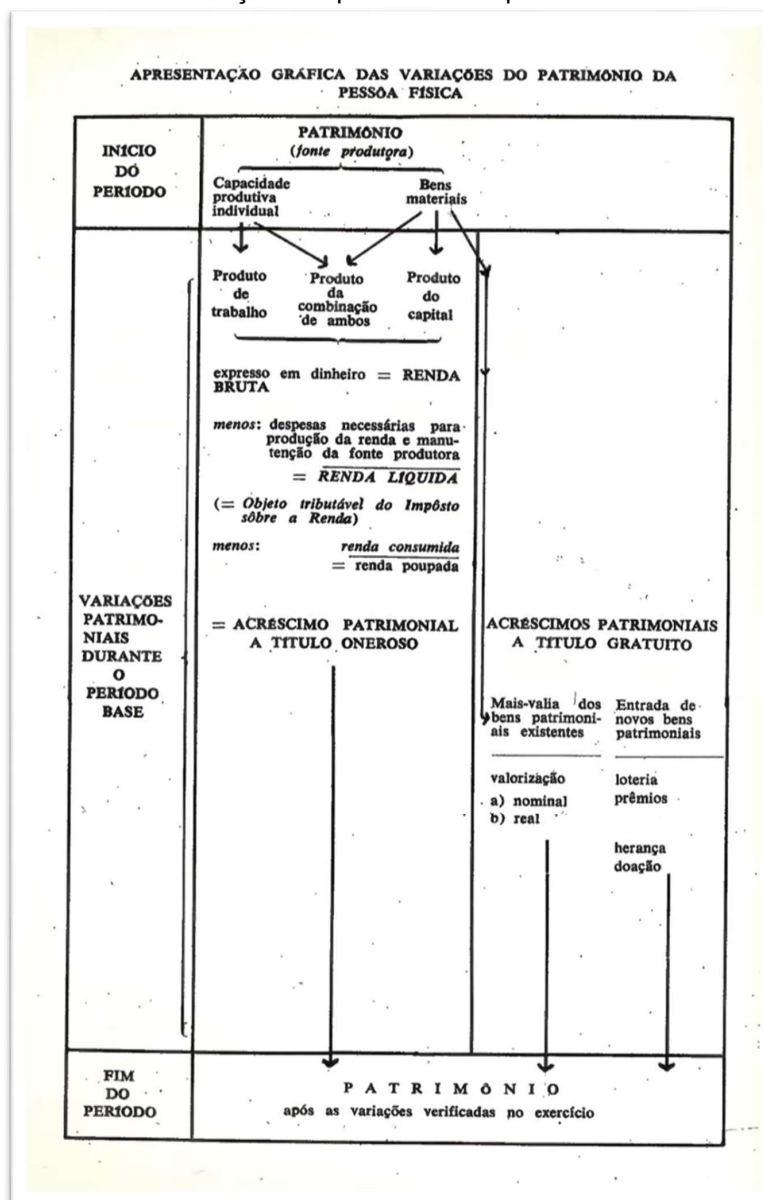
Na década de 1970, período em que o Sistema Tributário Nacional de 1966 fora recentemente instituído no país pela Lei nº 5.172, as discussões tributárias rondavam as expectativas econômicas da época. A possibilidade da tributação em ganhos de capital estava em pauta e doutrinadores passaram a questionar os conceitos de renda para fins da tributação, a exemplo de publicações como “A Tributação em Ganho de Capital”, de 1971, de Herry Tilbery, e “O Ganho de Capital como Elemento Tributável”, de 1974, de Ary Osvaldo Mattos Filho.

O Imposto de Renda, considerado o tributo mais equitativo, adota o “rendimento” como critério, facilitando a avaliação de riqueza e a equidade. Complementado pela aplicação de alíquotas diferenciadas e individualizadas, conforme discutido por Tilbery (1971). Para o autor (TILBERY, 1971), a progressividade do tributo é impulsionada pela doutrina do “sacrifício marginal”, que preconiza a necessidade de ajuste tributário a fim de assegurar a contribuição fiscal sem que as pessoas sacrifiquem desnecessariamente tudo o que possuem. Ou seja, busca-se a equidade na cobrança tributária, evitando que ela seja igual para todos indiscriminadamente.

Nas concepções de Irving Fishe, não há definição específica e finalística para “renda” em nenhuma legislação ao redor do mundo, o que seria inútil para fins de incidência tributária, visto que cada organização econômica institui os requisitos para tributar os rendimentos de acordo com suas necessidades fiscais (TILBERY, (1971)

Embora a conceituação de renda seja estrita às tendências organizacionais de cada sociedade e seus governos, as discussões de especialistas insistiam em defini-la, colocando-a em um “colete de ferro” tendencioso. Tilbery (1971) desenhou uma estrutura gráfica, fora de parâmetros preconcebidos, para tentar explicar os limites entre “renda tributável com imposto de renda”, de um lado, e “ganhos de capital”, de outro. Tomou como referência as ideias de Edwin R. A. Seligman, que analisa a renda provinda de um conceito dinâmico, caracterizada por “fluxo de riqueza” em contraponto ao capital, conceituado como estático e qualificado como “fundo”. Vejamos a figura abaixo:

1— Variações de patrimônio de pessoa física



Fonte: Tilbery, 1971. p. 210

Em breve explanação, a renda basicamente é demonstrada como “produto da atividade lucrativa” constituída pela Renda Bruta, a Renda Líquida e o Patrimônio, no qual consiste na fonte produtora, correspondendo aos ‘bens materiais’ e a ‘capacidade individual (trabalho)’. A Renda é obtida, durante o período base, por meio da ‘força produtora’ aplicada pelo esforço pessoal.

A tributação incide sobre a ‘renda líquida’. Já a ‘renda poupada’ é considerada como acrescida ao patrimônio ‘a título *oneroso*’. A análise de outros acréscimos presentes no gráfico, ‘mais-valia dos bens patrimoniais existentes; entrada de novos bens patrimoniais e heranças e doações’, são ‘título *gratuito*’. Os “títulos gratuitos” faziam parte do texto legal do artigo 43, no anteprojeto de Oswaldo Aranha, mas foi retirado na lei aprovada (MATTOS FILHO, 1974).

Ao discutir sobre o conceito de renda no campo jurídico, Mattos Filho (1974) aborda duas concepções, as quais a primeira se baseia no conceito clássico de que a renda advém “da exploração da terra” e origina-se de fonte produtiva e permanente e está intimamente ligada à fundamentação econômica; já a segunda concepção classifica-a de “renda ingresso”, é mais independente da economia, tem a tributação incidente em qualquer aumento no patrimônio ou entrada de dinheiro e origina-se de uma fonte periódica, transitória ou acidental. Para o autor (MATTOS FILHO, 1974), essa última apresenta um viés mais moderno, porque possibilita a adoção de uma legislação que permite tributar ganhos de capital, doações, prêmios e outros tipos de entrada financeira.

O conceito de renda definido pela legislação vigente na época, Lei nº 5.172/1966, não compreendia os acréscimos pecuniários não resultantes do esforço empregado ou do capital como fonte produtora. Entre os elementos caracterizadores e referentes a ganhos de capital, abordados por Mattos Filho no estudo “O Ganho de Capital como Elemento Tributável” (1974), destacam-se: Transações dos Bens de Capital (propriedade) – ou seja, acréscimos obtidos a partir da operacionalização comercial regular do contribuinte (renda ordinária) – que não ensejam garantir aumento, manutenção ou flutuação de mercado, caracterizados pela natureza e periodicidade – e a Necessidade de Realização crucial no texto legal, pois ele estabelece de forma inequívoca que a tributação deve ocorrer apenas quando o contribuinte experimentar efetivamente o evento que desencadeia a obrigação tributária, resultando em um acréscimo ao seu patrimônio.

Como será visto mais adiante, o aspecto temporal do fato gerador do imposto em ganhos de capital decorrentes da alienação de imóveis rurais leva em conta tanto o período do acréscimo do valor (atualização anual do Valor de Terra Nua - VTN) quanto o momento do ganho de realizado (ocorrência da alienação do bem de modo que ultrapasse a “reposição do capital, realizando neste momento a mais-valia”), em razão da disponibilidade pecuniária efetivada com a transação imobiliária.

É importante asseverar que desde 1946 já havia legislação que estabelecia a incidência do imposto de renda sobre a diferença entre o valor de vendas realizadas por pessoas físicas e o custo do imóvel, tendo o vendedor a responsabilidade pelo recolhimento. Em anos posteriores, a cobrança passou a limitar-se a situações determinadas, retornando a sua forma mais abrangente em 1979.

Com as mudanças no cenário político-econômico do país e promulgação da Constituição Federal de 1988, a qual recepcionou o Sistema Tributário Nacional de 1966, ocorreram ajustes na estrutura lógica de incidência do Imposto de Renda, sobrevivendo o mais contundente em 1990. Nesse período, a Lei nº 7.713/1988 alterou



profundamente o modo de declaração dos rendimentos tributáveis, sendo excluídas as classificações de rendimento por cédulas, bem como as “deduções celulares, que vigoraram desde a declaração de 1926” (RECEITA FEDERAL, 2023, online). Essa alteração foi passível de crítica, pois, de acordo com Hugo de Brito (2010), retirou significativamente o caráter pessoal do único imposto do ordenamento em conformidade com o artigo 145, §1º da CRFB/88 (BRASIL, 1988a).

Dentre as modificações, está a definição das regras para a tributação de Imposto de Renda sobre ganhos de capital, em seu artigo 1º e 3º, § 3º (BRASIL, 1988b). Esses artigos estabelecem de forma explícita o regramento ao fato gerador, que se distingue do conceito de renda:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º (...)

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (BRASIL, 1988b, online)

A alíquota de 25%, estabelecida em legislações anteriores a incidir sobre lucros imobiliários, com a reforma, foi reduzida para 15% em 1995. Atualmente, as regras gerais para a aplicação do tributo nos ganhos de capital apresentam progressividade nas alíquotas, variando entre 15% e 22,5 % a depender da disponibilidade monetária percebida na operação, iniciando com R\$ 5.000.000,00 chegando até R\$ 30.000.000,00.

O novo tratamento tributário traz possibilidade de isenções para determinadas situações, como venda de imóvel residencial urbano para a compra de outro no prazo de 180 dias; venda de bens adquiridos antes de 1988, além de fatores de redução a depender do ano de aquisição.

A intenção desta pesquisa não é analisar minuciosamente a legislação de que trata a regra geral, a Lei nº 7.713/88, utilizada aos imóveis residenciais urbanos. No entanto, é importante mencionar que a operacionalização difere, em muito, da lei especial para o recolhimento incidente aos ganhos de capital decorrente da alienação de imóveis rurais, pois todo o parâmetro pecuniário para o auferimento do tributo, pelo regramento geral, ocorre sob as informações estabelecidas em instrumento particular e não no valor da terra nua, como acontece nas transações de propriedade rural (BRASIL, 1988b).

## **CRITÉRIOS DEFINITIVOS DA LEI Nº 9.393/96 PARA INCIDÊNCIA DO IRPF EM GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS RURAIS**

O ganho de capital decorrente da alienação de imóveis rurais é um tema sujeito a regulamentações específicas. A Lei 9.393/96, que versa sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), estabelece regras especiais para a apuração do ganho de capital por meio da incidência do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF). O artigo 19 da referida lei, expressa que:

A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação (BRASIL, 1996, online).

O parágrafo único direciona que o “valor constante na escritura pública” é o que “será considerado custo de aquisição” para imóveis rurais “adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo”, ou seja, adquiridos antes de 1º de janeiro de 1997. O artigo 8º mencionado no texto legal, constitui a obrigação de declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR por meio da entrega do DIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR) “observadas as datas e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal” (BRASIL, 1996, online).

É importante ressaltar, que para a efetividade do recolhimento do ITR (DITR) é também necessária a entrega do DIAC - Declaração de Informação e Arrecadação, constante no artigo 6º da Lei nº 9.393/96 e orientada pela INSRF nº 256 /02, no artigo 36, a fim de regularizar junto ao órgão as modificações/alterações realizadas no imóvel, como desmembramentos, anexações, transmissão por alienação, sucessão causa mortis ou cessão de direitos. O DIAC mais o DIAT integralizam o DIRT, documento que deve ser apresentado para cada imóvel rural.

O artigo 14 da lei 9.393/1996 trata dos procedimentos regulamentadores para o lançamento de ofício do imposto (ITR), pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos casos de ausência do DIAC ou DIAT, ou insuficiência da tributação decorrente de subavaliação ou prestação de informações inexatas, levando em consideração preços das terras constantes em seus sistemas, bem como outras informações fornecidas pelo contribuinte, apuradas em procedimentos de fiscalização.

Cabe ponderar sobre o caso mencionado acima, que o Sistema de Preço de Terra (SIPT) consiste em instrumento administrativo-fiscalizador auxiliando na cobrança e gestão das informações declaradas pelo contribuinte, não podendo servir como prova do Valor da Terra Nua, o qual é calculado “sob uma média ponderada dos

valores da terra e não reflete o real preço fundiário de cada propriedade” (Arantes, 2018)

O Valor da Terra Nua (VTN) constitui, portanto, o critério definitivo estabelecido pela legislação específica para a base de cálculo na incidência da tributação sobre ganhos de capital resultantes da venda de imóveis rurais, contrastando com o estipulado pela regra geral, no caso da alienação de imóveis residenciais urbanos.

É patente maior vantagem trazida pela lei especial em relação ao regramento geral ao considerar o VTN como critério para o cálculo, em detrimento do ‘valor cheio’ comercial utilizado nas transações convencionais. Um dos fatores que tecnicamente remete a esta diminuição está no fato de o VTN não incluir em seu bojo os valores relativos a construções, instalações, benfeitorias; culturas permanentes ou temporárias; pastagens cultivadas e melhorias; florestas plantadas. Esta divisão - VTN e benfeitorias - nasce das disposições da Lei 8.023/90, a qual institui separadamente o imposto de renda às atividades rurais.

Para exemplificar, a figura abaixo apresenta uma simulação do cálculo da incidência tributária na apuração dos ganhos de capital, destacando a diferença entre os obtidos pela aplicação da regra geral e do regime especial:

**Figura 2 — demonstração simplificada**

Data de Aquisição: 01/01/2016	Custo de Aquisição: R\$ 500.000,00	VTN - Ano de Aquisição: R\$ 200.000,00	Data de Alienação: 12/11/2016	Custo de Alienação: R\$ 5.000.000,00	VTN - Ano de Alienação: R\$ 1.000.000,00
----------------------------------	---------------------------------------	---	----------------------------------	---	---

Ganho de Capital - VTN		Ganho de Capital - Regra Geral	
Custo de Aquisição	R\$ 200.000,00	Custo de Aquisição	R\$ 500.000,00
Valor de Alienação	R\$ 1.000.000	Valor de Alienação	R\$ 5.000.000,00
Ganho de Capital	R\$ 800.000,00	Ganho de Capital	R\$ 4.500.000,00
Ganho Líquido	R\$ 680.000,00	Ganho Líquido	R\$ 3.250.000,00
Tributação - 15%	120.000,00	Tributação - 15%	675.000,00

Fonte: (Elaborada pela autora, 2023)

Logo, se os elementos inerentes ao desenvolvimento das atividades rurais são tributados separadamente, cabe asseverar que há possibilidade das respectivas deduções no valor percebido em ganhos de capital, como despesas, havendo uma diminuição no valor pecuniário acrescido ao patrimônio, passível da incidência tributária.

Vale ressaltar que, mesmo havendo um regime que beneficia o responsável pelos ganhos decorrentes da alienação de imóvel rural, é importante que o VTN, bem como as demais informações exigidas na legislação formal, retrate corretamente o

valor de mercado da terra de cada ano, sob pena de restar prejudicada a obrigação, por força do artigo 14.

A lei vigente apresenta todos os componentes fundamentais para que a obrigação tributária principal exista em conformidade com o fato gerador, instituindo sua base de cálculo (Art. 19 da Lei 9.393/96), fixação de alíquotas (Art. 21 da Lei 13.259), sujeito passivo (art.8º da Lei 7.713/88), o domicílio (Art. 4º da Lei c/c 127, §1º do CTN), de acordo com o princípio da estrita legalidade tributária presente nos artigos 9º e 97 do Sistema Tributário Nacional.

## **CRITÉRIOS DEFINITIVOS DA INSRF Nº84/01 PARA INCIDÊNCIA DO IRPF EM GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS RURAIS**

A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil - INR SRF Nº 84, de 11 de outubro de 2001, é uma regulamentação complementar que aborda especificamente a apuração e tributação de ganhos de capital provenientes da venda de bens e direitos por pessoas físicas.

Com base no artigo 100 do Código Tributário Nacional (CTN), especialmente em seu inciso I, consideram-se normas complementares da lei “os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”(BRASIL, 1966, online). Esses atos têm como objetivo facilitar a execução e instrumentalização dos créditos tributários formalizados conforme as disposições legais, tornando seu acesso à sociedade mais eficiente.

Importa destacar que os procedimentos trazidos em 2001, especialmente quanto ao recolhimento do DIRT - Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DIAC mais DIAT) - resultam em especificidades que requerem atenção, pois altera contundentemente o valor pecuniário em ganhos de capital pelo qual o imposto de renda incidirá.

No artigo 10, a utilização do Valor da Terra Nua para fins de ganhos de capital fica condicionada à entrega do DIAT, onde consta o valor declarado pelo alienante para que se considere o custo de aquisição aos imóveis adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997. Segue o dispositivo:

Art. 10. Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei No 9.393, de 1996.

§ 1º No caso de o contribuinte adquirir:

I - e vender o imóvel rural antes da entrega do Diat, o ganho de capital é igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição;

II - o imóvel rural antes da entrega do Diat e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor.

§ 2o Caso não tenha sido apresentado o Diat relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação (BRASIL, 1996, online).

Tem-se as seguintes situações: se o contribuinte adquirir e vender um imóvel rural antes da entrega do DIAT, seu ganho de capital será a diferença entre o valor alienado e o custo de aquisição - Neste caso, o VTN não é considerado porque não entregou DIAT. No caso de o contribuinte adquirir o imóvel rural antes da entrega do DIAT e vendê-lo após sua entrega, não ocorrerá ganho de capital, visto que se trata de mesmo valor de VTN de aquisição e alienação - considerou-se o VTN por conta da entrega do DIAT, e não pela determinação do regime especial.

Não havendo a entrega do DIAT em relação ao ano de aquisição ou alienação ou ambos, os valores a serem considerados para fins de apuração serão os constantes nos documentos particulares oficiais - o VTN não é considerado, pois não houve entrega do Diat nos dois anos de referência - aquisição e alienação - ou em um deles.

Conforme evidenciado, uma vez que o valor de mercado da terra, o VTN, está disponível anualmente a partir de 1º de janeiro, sendo declarado pelo contribuinte todos os anos por meio da Declaração de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – DIRT, não há impeditivo para aplicação do critério estipulado pela Lei 9.393/96, no artigo 19 (BRASIL, 1996).

Na suposição constante no inciso II, a entrega do Diat não faria diferença na constituição da base de cálculo por meio do VTN, pois, conforme os ditames da lei especial, não houve ganho de capital, porém novamente a normativa condiciona a entrega do documento.

O período de apresentação do DIAT é estipulado pela Receita Federal entre a segunda metade do mês de agosto e fim de setembro. O órgão não oferece possibilidade aos contribuintes de anteciparem a declaração, o que na prática resulta em uma penalização do alienante por uma tributação majorada, com relevante impacto no seu patrimônio. Outra constatação divergente está no artigo 19, inciso VI da norma complementar em análise, que dispõe sobre o valor de alienação de imóvel rural com benfeitorias:

Art. 19. Considera-se valor de alienação:(...)

VI - no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente:

- a) exclusivamente à terra nua, quando o valor das benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;
- b) a todo o imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.

§ 1o Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se valor de alienação da terra nua:

I - o valor declarado no Diat do ano da alienação, quando houverem sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição e alienação;

II - o valor efetivamente recebido, nos demais casos.

§ 2o Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada:

I - como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

II - como valor da alienação, nos demais casos (BRASIL, 2001, online).

O valor de alienação considerado pela IN SRF nº 84/96 segue a mesma dinâmica restritiva quanto à entrega do DIAT, além de inovar quanto à dedução das benfeitorias como condição à aplicação do VTN. Cabe lembrar, que as benfeitorias de que trata o artigo em destaque faz referência àquelas citadas na Lei 9.393/96 e cujos valores são excluídos da composição do valor do imóvel - VTN, pois sua tributação é realizada separadamente por força da Lei 8.023/90. Portanto, o fato de o contribuinte não deduzir as benfeitorias não pode ser motivo que o impeça de ter direito à aplicação do VTN, ao contrário do que indica a alínea 'b' do artigo 19 da norma complementar.

## **O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE E A INSRF Nº84/01**

Para compreender o contexto jurídico no qual a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil - IN SRF nº 84 está inserida, é fundamental destacar sua natureza e finalidade à luz dos princípios da legalidade e da reserva legal.

As limitações ao poder de tributar conferidas ao Estado subordinam as atividades de seus órgãos ao predomínio da lei, conforme evidenciado no artigo 150, I da Constituição Federal de 1988. Esse dispositivo proíbe a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de exigir ou aumentar tributos sem a existência de uma lei que o estabeleça.

Para Hugo Brito (2010, p.89), o Princípio da Legalidade no direito tributário ocorre a partir do Instrumento jurídico lei, utilizado para “criação ou aumento de tributo.” No mesmo viés, Rothmann (1972) defende que a legislação que autoriza a cobrança de tributos não pode transferir à administração a realização das normas objetivas. É imprescindível que a própria lei formal estabeleça todos os elementos constitutivos da obrigação tributária em consonância com o fato gerador.

Em contrapartida, as obrigações acessórias (113, §2º do CTN) fundamentam-se no princípio da legalidade, genericamente presente no texto do artigo 5º, II da Constituição Federal de 1988 - “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, permitindo sua regulamentação por meio de normas complementares à lei (art. 100, CTN), o que condiciona as ações da administração à formalidade legal, protegendo os indivíduos (contribuintes) de possíveis arbitrariedades do Estado (BRASIL, 1998a, 1966).

A IN SRF nº 84 é classificada de acordo com a doutrina como “instrumento secundário”, por se tratar de um dos diplomas regradores que possuem sua juridicidade atrelada a disposições legais e limitada a realizar comandos autorizados por lei “na precisa dimensão que lhes foi estipulada” (CARVALHO, 2019. p 98). Portanto, norma hierarquicamente inferior a lei.

Nota-se que princípio da estrita legalidade emerge do conceito caracterizador da reserva legal presente na Constituição Federal. Ocorre que os critérios adotados pela Instrução Normativa em análise não respeitam as prerrogativas do princípio da estrita legalidade, criando um regramento que extrapassa os limites definidos pela Lei especial nº 9.393/96.

O DIRT (Diat e Diac), como previamente mencionado, é um instrumento administrativo para a coleta de informações pelo Estado, visando a propósitos tributários e fiscalizatórios. Vale ressaltar que a disponibilização do Valor da Terra Nua é uma questão independente. A INSRF nº 84/01 impõe claras restrições à aplicação dos critérios estabelecidos pela legislação especial, subordinando-os às diretrizes da norma infralegal, ao contrário do que seria esperado de acordo com o princípio da estrita legalidade (BRASIL, 2001).

Ao não admitir o valor de mercado de terra (VTN) constante no sistema administrativo fiscal, cabe considerar que a orientação regulamentada pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal, na prática, institui e majora nova base de cálculo para alienação de imóveis rurais não prevista na Lei nº 9.393/96.

O artigo 14 da Lei nº 9.393/96 autoriza lançamento de ofício diante da ausência da declaração necessária e suficiente para que o órgão fiscalize, lance o imposto de ofício e penalize no caso de o contribuinte não cumprir a obrigação acessória da entrega documento informativo (BRASIL, 1996). Todavia, o regulamento da Receita Federal vai além da verificação simplificada dos dados para implementar as disposições da lei. Ele estabelece parâmetros para a entrega do Diat e Diac, vinculando-os à aplicação do VTN para a apuração do ganho de capital resultante da alienação de imóvel rural. No mesmo sentido entende o Tribunal Regional Federal:

TRIBUTÁRIO. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. LEI N.º 9.393/96. CUSTO DE AQUISIÇÃO E ALIENAÇÃO. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO. ART. 10, § 2.º, DA IN SRF N.º 84/01. ILEGALIDADE.

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MINORAÇÃO. 1. O parágrafo segundo, do art. 10 da Instrução Normativa n.º 84/2001, segundo a qual, na falta do DIAT, os custos de aquisição e alienação do imóvel rural devem ser equiparados ao valor constante dos respectivos instrumentos negociais, está em nítido descompasso com a legislação que lhe serve de sustentáculo. 2. Os custos de aquisição e de alienação de imóvel rural, estimados para fins de apuração de ganho de capital, deverão se pautar por aqueles valores da terra nua declarados pelo contribuinte, no DIAT apresentado nos respectivos anos. 3. No caso de não terem sido entregues tais documentos informativos, o art. 14 da Lei n.º 9.393/96 especifica os critérios que deverão ser levados em conta pela Receita Federal para apurar o imposto, entre eles o sistema de preço de terras. No caso dos autos, o antigo proprietário que efetivou a entrega da Declaração, não obstando a apuração do ganho de capital. 4. O valor da escritura pública considerado como custo de aquisição, conforme previsto na lei anterior, somente persiste quanto aos imóveis adquiridos antes de 1997, o que não é a hipótese dos autos. 5. Honorários advocatícios fixados no valor de R\$ 1.000,00, nos termos do art. 20, §§ 3º e 4º, do CPC. (TRF-4 - APELREEX: 514 RS 2007.71.16.000514-0, Relator: VÂNIA HACK DE ALMEIDA, Data

de Julgamento: 01/12/2009, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: D.E. 20/01/2010)

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tributação em ganhos de capital consolidou-se no ordenamento jurídico brasileiro após vasta discussão em torno da sua natureza, ganhando espaço no início da década de 1990 por meio da Lei nº 7713/88.

Esse processo de identificação jurídico-econômico foi indispensável, pois buscou-se privilegiar a equidade e justiça fiscal entre os que auferiam renda pelo emprego do esforço (trabalho) e/ou investimento para manutenção da fonte produtora (capital) e aqueles que aumentavam seu patrimônio por meio da reversão (proventos de qualquer natureza).

A Lei 9.393/96, a partir de 1º de janeiro de 1996, institui diretrizes específicas para a incidência do imposto de renda em ganhos de capital, elegendo como base de cálculo o valor de mercado de terras - VTN dos respectivos anos de aquisição e alienação do imóvel rural, separando a tributação das benfeitorias existentes na propriedade (Lei nº 8023/90). Essas não integralizam o VTN nas operações de transação imobiliária e podem, optativamente, serem deduzidas no valor da disponibilidade patrimonial percebida no resultado da alienação, conferindo maior vantagem na incidência tributária.

A Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 84/01, por pertencer aos regramentos de natureza administrativa, tem suas limitações à orientação do contribuinte. No entanto, seus dispositivos 10 e 19 condiciona a utilização do VTN à



entrega do DIAT para a incidência do tributo, orientação que não encontra suporte no diploma legal específico. Na prática, a norma infralegal, arbitrariamente, estipula base de cálculo diversa e ainda majora o valor a ser pago, pois, se os custos de aquisição e alienação correspondentes aos VTNs divulgados anualmente pelo órgão administrativo são o critério eleito legalmente para constituir base de cálculo, não há justificativa para validá-lo mediante a entrega (ou não) do DIAT, que é um documento informacional.

Aliás, na falta da entrega do DIAT, o artigo 14 da Lei 9.393/96 já estipula como deve ocorrer o lançamento de ofício do imposto do ITR (consistente na entrega do DIAT e DIAC, como esclarecido anteriormente) e as penalidades das quais os contribuintes estão passíveis - verificação de informações constantes no sistema administrativo e, se for o caso de multa, aplicá-la nos moldes dos demais tributos federais. Observa-se também neste ponto outra arbitrariedade da Secretaria da Receita Federal, pois não flexibiliza a entrega do documento fora do período estipulado por ela – entre agosto e setembro de cada ano – obrigando o contribuinte a seguir as regras gerais, com valores de aquisição e alienação inerentes aos documentos particulares.

Verifica-se, portanto, que os regulamentos da IN SRF nº 84/01 impedem o exercício do direito conferido ao contribuinte pela lei especial, violando os preceitos do princípio da estrita legalidade tributária.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARANTES, Fernanda Teodoro. **ITR - Análise da norma de incidência, de isenção e dos deveres instrumentais**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, p. 116. 2018

BRASIL. LEI Nº 4.783, DE 31 DE DEZEMBRO DE 1923, Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercicio de 1924. Rio de Janeiro, Diário Oficial da União, 1923. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1920-1929/lei-4783-31-dezembro-1923-564689-publicacaooriginal-88627-pl.html> Acesso em 19 nov 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em 19 nov 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidente da República, [2016]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 19 nov 2023

BRASIL. LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, Diário Oficial da União, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l7713.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm). Acesso em 19 nov 2023.

BRASIL. LEI Nº 9.393, DE 19 DE DEZEMBRO DE 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências. Brasília, Diário Oficial da União, 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9393.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm). Acesso em 19 nov 2023.

BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa SRF Nº84**, de 11 de outubro de 2001. Brasília, 2001. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=14400>

BRASIL. TRF-4 - APELREEX: 514 RS 2007.71.16.000514-0, Relator: VÂNIA HACK DE ALMEIDA, Data de Julgamento: 01/12/2009, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação:

D.E. 20/01/2010. **Jusbrasil**, [S. l. ], 2009. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/914856253>. Acesso em 19 nov 2023.

INFORMAÇÕES gerais sobre rendimentos tributáveis, deduções cedulares, abatimentos e cálculo do imposto. Memória da Receita. Cálculos, deduções e abatimentos de 1924 a 2017. **Receita Federal do Brasil**, [ S.l.], 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/legislacao/calculo-do-imposto-de-1924-a-2017-1.pdf>

LINS, Robson Maia. **O Ganho de Capital na Tributação do Imóvel Rural**; IBET-Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo – SP 2019. XV Congresso de Estudos Tributários do Brasil.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª edição, São Paulo - SP, 2010 MATTOS FILHO, Ary Osvaldo. Os Ganhos de Capital como Elemento Tributável. Ed. Revista de Administração de Empresa – FGV,1974. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/QpybLFDVmhLqsjC4xNYvTpB/?lang=pt>

MEIRELLES, José Ricardo. **O princípio da capacidade contributiva**. Revista de informação legislativa, v. 34, n. 136, p. 333-339, out./dez. 1997. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/315>

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos. História do Imposto de Renda do Brasil, um enfoque na Pessoa Física (1922 – 2013). Receita Federal, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 12ª edição, São Paulo - SP. Sarai-va Educação, 2021

ROTHMANN, G. W. O princípio da legalidade tributária. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, [S. l.], v. 67, p. 231-268, 1972. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66651>. Acesso em: 19 nov. 2023.

SPINELLI, Luiz Mário Silveira. **O Princípio da Capacidade Contributiva na Constituição Federal**. Florianópolis – SC 2001. Universidade Federal de Santa Catarina. Centro de Ciências Jurídicas

TILBERRY, Herry. **A Tributação em Ganhos de Capital**. Direito Tributário, 3ª coletânea.. São Paulo: Ed. José Bushatsky, 1971.

# **CAPÍTULO 4**

---

## **A SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS NA ESFERA ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA ESTADUAL: A TRANSGRESSÃO AOS PRINCÍPIOS DA PLURALIDADE DE INSTÂNCIAS E DA SEGURANÇA JURÍDICA AO CONTRIBUINTE**

Ana Beatriz Santana Pinto<sup>1</sup>

Lisbino Geraldo Miranda do Carmo<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Graduanda em Direito pela Universidade da Amazônia – UNAMA.

<sup>2</sup> Graduado em Direito pela Universidade Federal do Pará- UFPA, Especialista em Direitos Humanos pela Faculdades Integradas Brasil-Amazônia - FIBRA, Especialista em Direito Penal e Processual Penal pela Universidade da Amazônia – UNAMA; Mestre em Direito Internacional pela Universidad Autónoma de Asunción– UAA-PY, professor pertencente ao quadro docente da graduação da Universidade da Amazônia - UNAMA

## RESUMO

O presente estudo trata dos efeitos da supressão de instâncias na esfera administrativa tributária, bem como a transgressão aos princípios da pluralidade de instâncias e da segurança jurídica causadas, conseqüentemente, ao contribuinte. O processo administrativo tributário tem como escopo a discussão de créditos tributários advindos de obrigações principais ou acessórias, sendo constituídas por meio de atividade plenamente vinculada a lei. Portanto, a atividade da autoridade administrativa não é passível de discricionariedades, tampouco deve dar espaço a ilegalidades, devendo prezar, principalmente, pela verdade material das atividades exercidas pelo erário. Ademais, o presente estudo discute os prejuízos que os contribuintes terão ao ser instaurado apenas uma instância na esfera administrativa tributária, ao passo em que o processo administrativo é mais acessível aos pequenos contribuintes e diminui a judicialização das ações tributárias, podendo ser execuções fiscais ou até mesmo ações visando desconstituir relações jurídico-tributárias, extinção de créditos tributários constituídos indevidamente.

**Palavras-Chave:** Supressão de Instâncias, Pluralidade de Instâncias, Segurança Jurídica, Contribuinte, Transgressão de Princípios.

## 1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O processo administrativo tributário possui o viés de resolução de lides fiscais fora do âmbito judicial, de modo que o Fisco, exercendo o seu poder atribuído constitucionalmente, realiza o lançamento de determinado crédito tributário em face do sujeito passivo da relação, ocupada pelo contribuinte. Ao formar essa relação, o sujeito passivo, por muitas vezes, se defende para afastar a cobrança de um crédito tributário, tendo seu processo julgado em duas instâncias administrativas.

As referidas instâncias administrativas de julgamento são consideradas como órgãos revisores dos atos praticados pelas autoridades que autuaram e lançaram o crédito tributário. Ocorre que a existência de dupla instância administrativa de julgamento se faz indispensável, considerando, principalmente, que a autoridade, na figura do julgador em primeira e segunda instância, atua no controle da legalidade dos procedimentos.

A importância do tema se dá em prol da necessidade de preservar a dupla instância na esfera administrativa tributária, uma vez que a partir dela se pode garantir maior segurança jurídica aos contribuintes, bem como ao próprio Erário. Não obstante, busca-se a preservação da isonomia tributária entre os contribuintes, ao passo em que se deve garantir tratamento igualitário àqueles que se encontram na mesma posição. Dessa forma, a instauração de apenas uma instância na esfera da administração

tributária possibilita maiores índices de judicialização das ações tributárias, visto que a possibilidade de discutir o débito administrativamente diminui.

Desse modo, percebe-se que a temática é de grande relevância social e jurídica, vez que o acesso ao judiciário nem sempre está ao alcance de todos e os maiores prejudicados com a instauração de apenas uma instância são os menores contribuintes, principalmente aqueles que se enquadram como Microempreendedor Individual - MEI e Empresas de Pequeno Porte – EPP.

Nessa perspectiva, infere-se que a supressão de instâncias na esfera administrativa tributária estadual gera a transgressão aos princípios da pluralidade de instâncias e da segurança jurídica ao contribuinte, visto que ocorre o cerceamento do seu direito de defesa ao ter o seu processo analisado tão somente em uma instância administrativa, comprometendo, inclusive, a isonomia tributária.

Ademais, objetiva-se analisar a transgressão aos princípios da segurança jurídica e da pluralidade de instâncias, de modo a (in)viabilizar a supressão de instâncias, o exercício da autotutela do estado decorrente da vinculação das atividades em face do princípio da legalidade, bem como, ao final, analisar a dicotomia entre os órgãos de julgamento na Secretaria da Fazenda do Estado do Pará e de Minas Gerais, uma vez que o Estado de Minas Gerais implementou a utilização de apenas uma instância de julgamento administrativa.

A metodologia utilizada neste trabalho foi a de pesquisa bibliográfica, trabalhada por meio da leitura de obras do direito, especialmente do tributário, bem como obras que deram apoio para o levantamento de dados. Também será utilizada a pesquisa documental, a partir do código tributário nacional e das leis estaduais, que são suporte ao processo administrativo tributário do estado do Pará e de Minas Gerais, uma vez que se faz necessário observar entendimentos doutrinários e práticos a respeito da temática.

## **2 A (IN)VIOLABILIDADE DA PLURALIDADE DE INSTÂNCIAS NA ESFERA ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA E A TRANSGRESSÃO AOS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA EM FACE DA VINCULAÇÃO DAS ATIVIDADES DO ESTADO**

A Constituição Federal de 1988, logo em seu preâmbulo, institui o Estado Democrático de Direito de modo a assegurar os direitos sociais e individuais, sendo este um valor supremo social (ÁVILA, 2011). Dessa forma, vários outros princípios basilares do direito se formam, como a irretroatividade, a legalidade e a anterioridade, de forma a garantir que a sociedade e, conseqüentemente, os indivíduos não venham a sofrer com arbitrariedades de seus governantes.

A segurança jurídica, como princípio basilar do direito, é objeto das atividades exercidas pelo legislador, visto que, como aduz Robert Alexy (1986), os princípios, assim como as regras, são normas que traduzem o que deve ser, sendo expressão deôntica de permissão e proibição. Portanto, os princípios são juízos concretos de dever-ser.

Seguindo nessa premissa, a segurança jurídica, um dos princípios que rege outros princípios e normas, estabelece a atuação não só do poder público, como menciona Ávila (2011), mas também é um princípio a ser observado pelo legislador e pelo próprio judiciário.

Nesta senda, James Marins (2020) dispõe que no âmbito do processo administrativo tributário, a observância da segurança jurídica se torna indispensável naqueles casos em que há o conflito tributário. Diferentemente do âmbito judicial, o processo administrativo não encontra a imposição da duração razoável do processo – isso é, a celeridade processual - mas, conseqüentemente, da observância e da concretização não só da segurança jurídica, mas como também da ampla defesa.

Por outro lado, observa-se também o princípio da pluralidade de instâncias, o qual garante a autotutela da administração pública em rever seus próprios atos quando constatarem-se ilegalidades ao longo do processo administrativo. A pluralidade de instância se encontra intrinsecamente ligada à segurança jurídica, visto que é o mecanismo democrático e processual com finalidade de evitar o exercício arbitrário do Poder Público. Rodrigo Dalla Pria (2020) aduz que as ideias de diferenciação funcional (atribuição de competências específicas a cada órgão) e a pluralidade orgânica (distribuição de poder em vários órgãos) constituem, dessa forma, uma técnica política de exercício de Poder.

Não obstante, Marins (2020) elucida que a ideia de revisão recursal dos julgamentos administrativos atende à necessidade de qualidade e de segurança da prestação estatal julgadora, como assim representa o direito a recurso, sendo uma manifestação do direito à ampla defesa.

Seabra Fagundes dispõe que o processo administrativo, por sua natureza, está submetido ao princípio da legalidade, considerando que este não tem existência jurídica se lhe falta texto legislativo. Não basta, necessariamente, ter por fonte primária a lei, mas junto a ela o processo administrativo devendo exercer as orientações traçadas nela e respeitado seus limites (FAGUNDES, 1957).

Nesse viés, a supressão de instâncias na esfera administrativa tributária se caracteriza pela junção de duas instâncias administrativas em uma, de forma que, ao invés de se ter duas instâncias de julgamento, tem-se tão somente uma, a qual fará

o papel das duas instâncias. Logo, não é necessário muito para compreender que além de grave transgressão aos princípios descritos acima, também há violação ao princípio do devido processo legal.

A Constituição Federal, ao atribuir competências a cada ente federativo, estabeleceu a estrutura da administração tributária, de modo que cada ente fique responsável pela sua administração. Cada um, portanto, fica à frente da sua organização administrativa, no âmbito federal, estadual, municipal e distrital. Portanto, como dispõe Ruy Barbosa Nogueira (1995, p. 219), “a administração tributária é estruturada por meio de leis especiais de organização administrativa tributária.”

É sabido que o nascimento da obrigação tributária se perfaz com a sua previsão em lei, em decorrência do princípio da legalidade. Em conseqüente, faz-se necessário que todos os elementos para a exigência de um tributo estejam dispostos em determinada lei, tornando-se inválida caso o legislador esqueça de algum desses elementos. A relação jurídico-tributária surge, impreterivelmente, a partir de sua previsão normativa.

Não obstante, não apenas a instituição do tributo deve estar disposta em lei, como também a forma em que será cobrada, que será dada pela Administração Pública. Schoueri (2017) aduz que a administração pública não pode decidir se quer ou não cobrar o tributo, tampouco decidir de quem quer cobrar. Tal ato não advém de sua vontade, agindo discricionariamente, visto que a atividade administrativa de cobrar tributos é plenamente vinculada à legislação. Por sua vez, Nogueira (1995) elucida que atividade vinculada é aquela que não se pode separar da legalidade, tanto em respeito ao conteúdo quanto em forma.

Ao se ter em mente que a Administração Pública deve exercer suas atividades de maneira plenamente vinculada ao disposto em lei, também deve se observar a chamada autotutela vinculada, na qual a própria autoridade administrativa revê seus atos, de forma que desconstitui atos que foram realizados fora da legalidade. Hugo de Brito Machado Segundo (2014) esclarece que a autotutela se dá de maneira que, no âmbito do processo administrativo, a Administração Pública faz o controle da legalidade de seus atos, o que não coloca por fim, necessariamente, o conflito entre fisco e contribuinte, mas realiza a aplicação de normas, atuando no autocontrole de seus atos.

O direito tributário tem como um de seus objetivos basilares a busca por justiça fiscal e a realização de justiça social, como afirma Abraham (2018), e tende à manutenção do equilíbrio econômico e da propriedade. Isso posto, a relação entre fisco e contribuinte não pode ser ignorada ou minimizada, observando, principalmente, que a partir dela decorrem-se impactos na segurança jurídica das relações fiscais.



Dessa forma, as instâncias de julgamento administrativas, como espécies de órgão revisor, têm, por muitas vezes, a finalidade de revisão e controle dos atos realizados pelo próprio fisco, de modo a observar se não fora atingido nenhum direito do contribuinte, bem como se a legalidade tributária dentro dos procedimentos administrativos foi obedecida (DALLA PRIA, 2020).

A relação tributária é formada por dois lados: fisco, integrante do polo ativo na relação jurídico-tributária, e contribuinte, o qual ocupa o polo passivo. Nessa relação jurídico-tributária, por vezes, o sujeito passivo deixa de cumprir com determinadas obrigações tributárias, ocasionando a formação de uma relação administrativa fiscal, podendo ser no âmbito federal, estadual ou municipal.

Ocorre que é conferida ao contribuinte a chance de impugnar administrativamente o lançamento realizado pelo fisco, estabelecendo, assim, um conflito de interesses entre ele e o órgão autuante, bem como o exercício do direito à impugnação administrativa do sujeito passivo.

Impugnando, este será analisado por órgãos do contencioso administrativo tributário, tanto no que concerne ao julgamento em primeira instância quanto na instância recursal, com finalidade de controlar a atividade impositiva do fisco, o qual pode, ou não, estar eivado de vícios e irregularidades, observando sempre a neutralidade e imparcialidade dos julgadores, conforme elucida Dalla Pria (2020).

Os órgãos do contencioso, formados pela primeira e segunda instância administrativa, são considerados órgãos revisionais, de forma que analisam e apreciam os procedimentos adotados durante a autuação e as alegações do contribuinte na forma da impugnação. Ocorre que a segunda instância administrativa, o Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários – TARF, atua também como órgão revisor do julgamento em primeira instância.

De maneira acertada, Dalla Pria (2020) disserta que a administração tributária atua de modo a exercer a atividade jurisdicional, fazendo analogia à tripartição dos poderes, onde cada qual possui sua função específica e compõe o sistema jurisdicional.

A Administração Pública possui o poder e o dever de rever seus próprios atos, como trabalhou-se acima. Esse poder-dever advém da autotutela estatal, estendendo-se aos órgãos colegiados. Contudo, observa-se que, ao instaurar-se apenas uma instância na esfera administrativa tributária, é esperado que se aumentem os casos de judicialização das ações tributárias, ao passo que créditos constituídos de maneira errônea terão menos espaço para serem discutidos administrativamente, optando os

contribuintes a apresentar ações de desconstituição de relação jurídico tributária ou de desconstituição de crédito tributário na esfera judicial.

Ocorre, ainda, que essas ações não são acessíveis a todos os contribuintes, considerando a posição de pequenos empreendedores, como também a tendência é que, com o aumento de ações levadas ao judiciário, haja maior morosidade quanto à discussão de tais causas.

### **3 OS PREJUÍZOS CAUSADOS AO CONTRIBUINTE AO TER SUA IMPUGNAÇÃO ANALISADA EM UMA ÚNICA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA**

Ao estabelecer normas de competência tributária entre os entes que compõe o estado federativo, a Carta Magna lhes atribuiu o poder de criar, arrecadar e fiscalizar a atividade tributária nas esferas que lhe cabem. Contudo, como toda regra possui sua exceção, o art. 7º do Código Tributário Nacional – CTN, ao estabelecer o princípio da indelegabilidade tributária também definiu que as funções de arrecadar, fiscalizar executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária poderão ser delegadas de uma pessoa jurídica de direito público a outra (BRASIL, 1966).

A atividade tributária é vinculada a uma norma anterior que a rege. Logo, um tributo não pode ser cobrado sem que tenha uma lei anterior que exija aquela prestação pecuniária, sendo esta uma limitação ao poder de tributar conforme o art. 150, I, da Constituição Federal (BRASIL, 1988)

Ao passo que a pessoa jurídica de direito público pode delegar a sua capacidade tributária a outrem, este também poderá exercê-la como ocorre nas Secretarias de Estado da Fazenda de cada unidade federativa. Cada SEFAZ realiza atividades de controle jurisdicional em matéria tributária, de forma que fiscaliza efetivamente o cumprimento de obrigações principais, dever de pagar, e os deveres instrumentais atinentes a cada operação, conforme o estabelecido na legislação de cada estado.

Utilizando-se da sua capacidade tributária fiscalizar, as autoridades instauram procedimentos, configurando-se como atos específicos, com a finalidade de apurar se o contribuinte, nesse ponto figurando o polo passivo da relação jurídico-tributária, está cumprindo com as suas obrigações principais e com os seus deveres instrumentais. Ao assegurar que o contribuinte está adimplente com as suas obrigações e deveres, a autoridade não o autua. Caso contrário, há a lavratura de um Auto de Infração e Notificação Fiscal – AINF, formando-se um processo administrativo, procedimento utilizado no Estado do Pará conforme a Lei n. 6.182/98 (PARÁ, 1998).

James Marins (2020) expõe que o vocábulo “procedimento” se difere de processo, uma vez que esse último é um ordenamento de atos para a solução de uma controvérsia entre o fisco e o contribuinte, enquanto o procedimento é o modo específico no qual há o ordenamento dos referidos atos. Nesse ponto, tem-se que todo processo é procedimento mas que a recíproca não é verdadeira, uma vez em que nem todo procedimento se torna um processo. A título de exemplo, tem-se uma Ordem de Serviço que poderá gerar um AINF, mas uma ordem de serviço é suficiente caso o contribuinte não tenha infringido alguma norma de natureza tributária.

Como fora exposto acima, o procedimento fiscal precede o ato do processo administrativo, de forma que ocorre antes do efetivo lançamento do crédito tributário. A legislação estabelece hipóteses de incidência tributária, as quais se formam no mundo abstrato e delimitam circunstâncias de fato que poderão ocorrer no mundo fenomênico, nascendo, dessa forma, o fato imponible – fato gerador - da obrigação tributária. A concretização de uma hipótese de incidência tributária traz ao mundo a obrigação do Contribuinte de realizar o pagamento de um tributo, bem como de realizar algum dever instrumental que lhe é cabível (ATALIBA, 2006).

Dessa forma, com a concretização da hipótese de incidência tributária também nasce a relação entre fisco e contribuinte, sujeitos da relação jurídico-tributária. A atividade lançadora está intrinsecamente relacionada com as funções de fiscalização do Estado, sendo dividida em três momentos: o procedimento fiscal preparatório, por meio da fiscalização e apuração; o ato do lançamento do tributo ou da aplicação de uma penalidade administrativa; e, por fim, instaura-se o processo administrativo tributário.

A Lei n. 6.182/98, que regulamenta o processo administrativo no Estado do Pará, dispõe em seu art. 11 que o procedimento administrativo tem como exegese o ato de ofício praticado pelo servidor competente, utilizando-se da competência que lhe é conferida, observando a vinculação com a legislação (PARÁ, 1998). O lançamento do crédito tributário é ato administrativo que antecede o processo e precede o procedimento, sendo tipificado no art.12 da Lei 6.182/98 Eurico de Santi (1996) entende o lançamento tributário como ato-norma administrativo, correspondendo à função vinculada e obrigatória do agente administrativo em observância ao princípio do dever de fiscalização.

Como ato subsequente ao lançamento, o contribuinte tem a oportunidade de se defender da autuação realizada pela autoridade autuante por meio de uma impugnação administrativa, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, sendo analisada e julgada por julgadores administrativos imparciais.

Esses julgadores possuem a competência previamente estabelecida pela legislação estadual, em referência ao princípio do julgador competente (MARINS, 2020)

Ante o exposto, existem momentos do processo administrativo tributário, em especial na esfera estadual, nos quais a autoridade competente, exercendo sua competência conferida pela legislação, utiliza-se da capacidade tributária para realizar a arrecadação e fiscalização dos atos estatais, os quais são vinculados. Contudo, o processo administrativo deve observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, possibilitando que o contribuinte se defenda dos atos praticados pela autoridade administrativa.

Nesta senda, concreta-se a figura dos julgadores administrativos, dotados pela imparcialidade e com o dever de julgar cada caso concreto em observância à legislação vigente. Esses julgadores também atuam como revisores dos procedimentos adotados nos atos preparatórios de fiscalização, a fiscalização por si e os atos adotados posteriormente, de forma a garantir segurança jurídica ao contribuinte, bem como ao próprio órgão fazendário.

#### **4 A DICOTOMIA ENTRE OS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO DAS SECRETARIAS DA FAZENDA DOS ESTADOS DO PARÁ E MINAS GERAIS**

Em conseqüente ao exposto acima, reconhece-se que a esfera administrativa atua anteriormente à esfera judicial, de maneira que previne a judicialização de diversas demandas com resolução da demanda. No âmbito do processo administrativo tributário do Estado do Pará, o art. 20 caput, da Lei n. 6.182/98 dispõe que a fase litigiosa do procedimento administrativo tributário se inicia da repartição tributária de circunscrição do sujeito passivo, juntamente à apresentação da sua impugnação, bem como o art. 21 estabelece os requisitos da impugnação (PARÁ, 1998).

Ao realizar-se a comparação ao Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, Decreto n. 44.747/2008, pode-se inferir que os direitos do contribuinte perante o Estado de Minas Gerais são extremamente tolhidos de forma que, inicialmente, o art. 102 do referido decreto dispõe as hipóteses que preveem as ações que não serão objeto de impugnação, de forma que o direito de petição do contribuinte é nitidamente ignorado em face de matérias aptas a serem questionadas, como a exemplo do inciso V, no qual o contribuinte perde o seu direito de defesa quanto ao não pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA (MINAS GERAIS, 2008).

O Estado do Pará não segue ileso quanto à transgressão ao direito de petição, uma vez que o art. 23 da lei 6.182/98 estabelece que os tributos declarados, escritos ou informados pelo Sujeito Passivo não serão objeto de impugnação, abrindo

a possibilidade de realizar retíficas perante as Diretorias Competentes do Órgão Fazendário (PARÁ, 1998).

Nesse viés, o fisco, exercendo o seu direito de exigir um tributo ou o cumprimento de um dever instrumental, enseja o litígio quanto ao sujeito passivo desta relação, uma vez que o contribuinte tem seu direito ao contraditório resguardado pela Constituição Federal. Contudo, com as transgressões ao direito de petição, o Erário submete o sujeito passivo a ter que acionar ao poder judiciário, ao passo em que se vê impossibilitado de resolver suas demandas administrativamente (ATALIBA, 1988).

Apesar de semelhanças quanto à transgressão ao direito de petição, com efeitos de acordo com o art. 5º, XXXIV, a, da Constituição Federal, é cristalina a falta de observância ao referido dispositivo por parte do Estado de Minas Gerais, o qual, inclusive, procede com o indeferimento de impugnação que não esteja acompanhada do comprovante de recolhimento integral da taxa de expediente, conforme art. 114, II, do Decreto n. 44.747/2008, o qual terá seu prosseguimento negado pelo chefe da repartição fazendária. Em contrapartida, o art. 19-A da Lei n. 6.182/98 determina que a impugnação ou o recurso deve estar acompanhado do comprovante de recolhimento da taxa devida, não sendo listada como hipótese de indeferimento preliminar, como ocorre na Repartição Mineira (MINAS GERAIS, 2008).

Não obstante, o art. 120, §1º do Decreto n. 44.747/2008 possibilita a reformulação do lançamento do crédito tributário, mesmo que este altere a sujeição passiva, aumente o valor do crédito ou altere a fundamentação legal/material, lesando a segurança jurídica dos contribuintes, uma vez que possibilita a continuidade do crédito tributário lavrado indevidamente ou com graves erros formais, os quais prejudicam a constituição do crédito (MINAS GERAIS, 2008).

Por conseguinte, tem-se a estruturação dos julgamentos no processo administrativo na esfera do Estado do Pará, o qual se divide entre a Julgadoria de Primeira Instância e o Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários. A Julgadoria tem sua previsão a partir do art. 24 da Lei n. 6.182/98, o qual estabelece que o julgamento em primeira instância será realizado pelo(a) Diretor(a) da Julgadoria e por Auditores Fiscais de Receitas Estaduais, designados previamente pelo Secretário de Estado da Fazenda.

Nesse primeiro momento, pode-se retomar a ideia principal de que os julgamentos na seara administrativa são vinculados à legislação, bem como por autoridade competente para tal, em consonância com a capacidade tributária dos agentes, conforme abordado anteriormente. A mesma legislação, em seu art. 26, estabelece as hipóteses nas quais um Julgador em primeira instância poderá indeferir uma impugnação sem ferir o direito constitucional de petição, uma vez que a impugnação

é devidamente recebida. Nesse viés, observa-se um ponto de bastante divergência entre a estrutura de julgamento no Estado de Minas Gerais e no Estado do Pará, pois, apesar de ambos passarem por repartições fazendárias que irão preparar para julgamento, os contribuintes no Estado do Pará possuem maior segurança jurídica e maior observância ao seu direito do contraditório e da ampla defesa (PARÁ, 1998).

O Julgador em primeira instância deve se ater ao que fora alegado no momento da impugnação, podendo, contudo, solicitar que sejam feitas diligências com a finalidade de esclarecer os pontos que não foram esclarecidos nos procedimentos preparatórios do processo administrativo, como exposto no art. 28, §1º, da Lei n. 6.182/98. Importa salientar que o processo administrativo tributário não é regido pelos princípios da celeridade e da economia processual, conforme abordado acima, logo, não devem restar dúvidas quanto a natureza, certeza e liquidez do crédito (PARÁ, 1998).

Em contraponto ao prosseguimento do processo administrativo tributário do Estado do Pará, no Estado de Minas Gerais não há a figura da Julgadoria em Primeira Instância, sendo atribuído à Assessoria do Conselho de Contribuintes a instrução e o parecer de mérito, conforme art.146 do Decreto n. 44.747/2008, observando-se também o valor do crédito tributário que está em discussão para embasar o procedimento a ser adotado, conforme arts. 150 e 151 do Decreto mencionado (MINAS GERAIS, 2008).

Em suma, infere-se que não apenas o direito de petição tem sua observância na Secretaria da Fazenda do Estado do Pará, como também ela permite ao contribuinte maior segurança jurídica, ao passo em que a análise dos processos administrativos é feita com maior cautela e seguindo maior tramitação, possibilitando maior imparcialidade daqueles que estão suportando o encargo de realizar o julgamento.

Ainda na seara do Estado do Pará, quando o julgamento em primeira instância é desfavorável ao sujeito passivo, este tem o direito de recorrer ao Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários – TARF por meio de um recurso voluntário, conforme exposto no art. 32 da Lei n. 6.182/98, proporcionando segunda análise ao caso concreto, visto que os Órgãos de Julgamento possuem a finalidade de revisar os atos realizados pela autoridade autuante, tal como se fora observado na legislação estadual (PARÁ, 1998).

Por outro lado, caso a decisão em primeira instância seja desfavorável à Fazenda Estadual, de acordo com o limite monetário estabelecido pela lei, essa poderá passar por um Recurso de Ofício, no qual o próprio Estado recorre da decisão para ser reanalisada, como dispõe o art. 30 da Lei n. 6.182/98. Portanto, o processo tramita de forma a garantir a máxima observância da Legislação, a vinculação dos

atos praticados, bem como maior segurança jurídica ao sujeito passivo, na figura do contribuinte, quanto ao próprio Erário (PARÁ, 1998).

Logo, o contencioso administrativo tributário atua de forma a controlar a legalidade e a cautela dos procedimentos administrativos de arrecadar e fiscalizar, garantindo o pleno acesso ao contraditório e ao direito de petição do sujeito passivo, substancializando o controle dos atos praticados pelos agentes da administração pública, sendo que os órgãos do contencioso tributário constituem entes para administração da justiça tributária, avaliados pela sua capacidade de controlar com imparcialidade a atividade coercitiva do estado (DALLA PRIA, 2020).

Nesta senda, o número de litígios na esfera judicial poderia ser resolvido com a celeridade e equanimidade entre os contribuintes, levando esses a resolverem dissídios na esfera administrativa, uma vez que lhes fora dado a garantia da segurança jurídica e da imparcialidade na solução de suas demandas (ATALIBA, 1999).

A Administração Tributária é dotada de peculiaridades de acordo com a Unidade da Federação a qual pertence, possuindo legislação própria que a rege. Entretanto, há princípios que são basilares na seara administrativa quanto na judicial, uma vez que o contribuinte, não tendo seu direito resguardado na esfera administrativa, irá recorrer à esfera judicial, podendo, assim, causar cada vez mais inchaço e demanda nas varas da fazenda e de execução fiscal por cada seção judiciária/comarca.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A Constituição Federal conferiu ao Sistema Tributário Nacional a segurança jurídica de ter seus atos vinculados a normas devidamente instruídas, estabelecendo, por exemplo, que nenhum tributo será cobrado sem que tenha uma Lei anterior que a preveja.

Em consonância com a segurança jurídica abarcando o instituto da estrita legalidade tributária, as autoridades administrativas que atuam em cada ente da unidade federativa agem de modo a realizar a arrecadação e fiscalização da atividade tributária, de forma que os contribuintes que estão inadimplentes com suas obrigações com o fisco se tornam aptos a terem créditos tributários lavrados contra si, seja por meio de cobrança ou por meio de penalidade.

Com a vinculação das atividades realizadas pelos agentes fiscais, dotadas pela estrita legalidade, o controle dos procedimentos adotados por esses agentes também se faz necessário. Logo, ao realizar a autuação por alguma infração cometida pelo sujeito passivo, a autoridade autuante deve garantir que seus atos estejam amparados pela legislação.

Além disso, ao sujeito passivo deve ser garantido o direito de se defender contra as alegações realizadas pelo agente, caso este veja que a autuação foi feita de forma desarrazoada, sendo-lhe possibilitado o direito de petição, do contraditório e da ampla defesa, institutos garantidos pela Carta Magna.

Como fora abordado, a Constituição Federal dotou os entes federativos de competência e de capacidade tributária para não só instituir e aumentar tributos, mas também para arrecadar e atuar na fiscalização. Para exercer a sua capacidade tributária, conforme a vinculação dessas atividades, cada ente federativo instituiu sua própria legislação para guiar a atividade administrativa tributária, com peculiaridades e nuances.

Dessa forma, ao analisar a legislação que rege o procedimento administrativo entre os Estados do Pará e de Minas Gerais podemos observar que, assim como há similaridades entre procedimentos adotados, também há diferenças que impactam na relação fisco-contribuinte como também permitem maior judicialização de ações tributárias pela falta de resolução dos dissídios no âmbito administrativo.

Observou-se que o Estado de Minas Gerais gerou maiores entraves ao contribuinte para resolver suas demandas pelo âmbito administrativo, de forma em que a impugnação administrativa poderá ser indeferida somente pelo fato de não estar acompanhada do comprovante de recolhimento da taxa de impugnação, ato que fere completamente o direito de petição concedido pela Constituição Federal em seu art. 5, XXXIV, a.

Inobstante, a presença de apenas um órgão de julgamento administrativo também gera ao contribuinte mineiro maior insegurança jurídica, visto que não há a possibilidade de se recorrer de uma decisão à instância superior, causando incertezas quanto à imparcialidade na resolução de demandas, ao passo que os órgãos de julgamento se formam como controladores da legalidade dos atos administrativos, conforme exposto acima.

Por outro lado, o Estado do Pará garante aos seus contribuintes maiores garantias de segurança jurídica e de controle normativo em seus atos, visto que há a análise em duplo grau de julgamento, reforçando que todos os procedimentos estão efetivamente em acordo com a legislação do Estado.

A partir da análise bibliográfica e do estudo comparativo entre ambas as legislações, torna-se evidente que a presença de pluralidade de instâncias na esfera administrativa garante não apenas a segurança ao contribuinte, mas ao próprio Erário, em prol do interesse público, resguardando a função vinculada e obrigatória do agente administrativo, uma vez observado o princípio do dever de fiscalização.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense 2018

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros Editores, 1986.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

ATALIBA, Geraldo. Recurso em Matéria Tributária. **Revista de Informação Legislativa de Brasília**. v. 25. n. 97. Jan./Mar. 1988. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/181823>. Acesso em 19 nov 2023.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2º ed. São Paulo: Editora Saraiva 2006

BRASIL. [**Constituição (1988)**]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidente da República, [2016]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 19 nov 2023

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em 19 nov 2023.

DALLA PRIA, Rodrigo. **Direito Processual Tributário**. 1º ed. São Paulo: Noeses, 2020

FAGUNDES, Miguel Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo poder judiciário**. Rio de Janeiro: Forense, 1957.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 7º Ed. São Paulo: Editora Atlas ,2014.

MARINS, James, **Direito Processual Brasileiro**. 13º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

MINAS GERAIS. Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008. Estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA). Belo Horizonte, Diário Oficial do Estado de Minas Gerais, 2008. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/decretos/2008/d44747\\_2008.html](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2008/d44747_2008.html).

Acesso em 19 nov 2023.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14° ed. 1995.

PARÁ. **Lei nº 6.182, de 30 de dezembro de 1998**. Dispõe sobre os PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOTRIBUTÁRIOS do Estado do Pará e dá outras providências. Belém, Diário Oficial do Estado do Pará, 1988. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1998\\_06182.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1998_06182.pdf) Acesso em 19 nov 2023.

SANTI, Eurico de. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 1996

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, 7° ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.



# CAPÍTULO 5

---

## A INCIDÊNCIA DE ICMS NO TRANSPORTE ENTRE SUCURSAIS: UMA ANÁLISE DA APLICABILIDADE DA SÚMULA 166 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Hugo César Oliveira Cintra<sup>1</sup>  
Lisbino Geraldo Miranda do Carmo<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Graduando em Direito pela Universidade da Amazônia – UNAMA.

<sup>2</sup> Graduado em Direito pela Universidade Federal do Pará- UFPA, Especialista em Direitos Humanos pela Faculdades Integradas Brasil-Amazônia - FIBRA, Especialista em Direito Penal e Processual Penal pela Universidade da Amazônia – UNAMA; Mestre em Direito Internacional pela Universidad Autónoma de Asunción– UAA-PY, professor pertencente ao quadro docente da graduação da Universidade da Amazônia – UNAMA.

## RESUMO

Este artigo se propõe a analisar a incidência de ICMS no transporte entre sucursais. Por esse viés, busca-se compreender a aplicabilidade da súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, na subsunção do fato com a norma. Para embasar nosso estudo, há contribuições do Código Tributário Nacional, Lei Complementar de n. 87/1996 e a nossa Carta Magna. Neste sentido, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, com abordagem qualitativa de natureza fenomenológica, cujo *corpus* constitui-se na síntese histórica do ICMS até a sua regra matriz de incidência; bem como a análise de dois casos concretos. Através dessa análise, espera-se encontrar a resposta para a seguinte indagação: há incidência do ICMS no transporte entre sucursais? Para respondê-la, foram traçados os seguintes objetivos: analisar o fato gerador do ICMS; verificar a aplicabilidade do ICMS no transporte entre sucursais; e analisar os casos decididos pelo Superior Tribunal de Justiça e Tribunal de Justiça do Estado do Paraná com relação a incidência de ICMS no transporte entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Como resultado da pesquisa, foi concluído que a Súmula 166 do STJ, corroborou para um entendimento uníssono dos Tribunais Pátrios, bem como resguarda o contribuinte de certas autuações equivocadas do Fisco Estadual.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS; Transporte; Sucursais; STJ.

## 1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é notoriamente complexo e dinâmico, constantemente desafiando juristas e profissionais da área a interpretar a obscuridade das normas fiscais de forma precisa.

Assim, o presente trabalho irá abordar um tema de significativa relevância, no que tange à incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no transporte de mercadorias entre sucursais de um mesmo contribuinte. Esta questão, aparentemente simples, por sua vez gera contornos jurídicos complexo e de grande interesse em face da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça.

A Súmula 166 tem suscitado debates e interpretações divergentes ao longo dos anos, deixando espaço para análises mais detalhadas e aprofundadas. Este artigo científico se propõe a explorar a incidência de ICMS no traslado de mercadorias entre empresa matriz e filial – à luz da referida Súmula – examinando os princípios e precedentes que a envolvem.

Para isso, será realizada uma pesquisa bibliográfica, com abordagem qualitativa de natureza fenomenológica, cujo *corpus* constitui-se na síntese histórica do ICMS até a sua regra matriz de incidência, e após a análise de dois casos concretos. Através dessa análise, espera-se encontrar a resposta para a seguinte indagação: há incidência do ICMS no transporte entre sucursais? Para respondê-la, foi traçado os seguintes objetivos: analisar o fato gerador do ICMS; verificar a aplicabilidade do ICMS

no transporte entre sucursais; e analisar os casos decididos pelo Superior Tribunal de Justiça e Tribunal de Justiça do Estado do Paraná com relação a incidência de ICMS no transporte entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Este artigo está estruturado em três etapas principais. Inicialmente, abordaremos o embasamento teórico que sustenta nossa análise. Em seguida, apresentaremos a natureza do estudo e, por último, avançaremos com a análise de casos.

## **2. A ASCENDÊNCIA DO ICMS**

### **2.1 Síntese histórica do ICMS**

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um tributo estadual no Brasil que incide sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços. Segundo Osvaldo Carvalho (2019, on-line) sua origem imediata pode ser averiguada até o antigo ICM, que foi incorporado ao sistema tributário brasileiro por meio da Emenda Constitucional 18 à Constituição de 1946, promulgada em 1º de dezembro de 1965. Essa emenda desempenhou um papel crucial na formação do sistema tributário nacional que temos hoje.

Assim, sua história é interligada ao desenvolvimento do sistema tributário brasileiro, de modo que, até 1967, o Brasil tinha um conjunto de normas baseadas em diversos impostos estaduais e federais sobre circulação de mercadorias, além de que uma alta complexidade desse sistema gerava conflitos fiscais, dificuldades de fiscalização e, em certos casos, bitributação.

Nesta toada, o Congresso Nacional, à época, aprovou a Emenda Constitucional n. 18, que criou o imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), unificando os impostos estaduais incidentes à circulação de mercadorias. O imposto visava simplificar a tributação e reduzir a obscuridade do sistema, de modo que o ICM adotou o princípio da não cumulatividade.

Desse modo, após ser promulgada a nossa Carta Magna de 1988, o ICM foi substituído pelo imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), mantendo a mesma estrutura de tributação estadual, além de ampliado para incluir a tributação de serviços. Sendo perpetuado no artigo 155, inciso II da Constituição Federal, o ICMS abrange o considerável volume de dispositivos presentes nesse documento legislativo é atribuído, conforme afirmado por Harada (2017, p.15), à natureza nacional desse imposto, o que demanda a criação de normas constitucionais e legais para garantir o princípio da unidade nacional.

É imperioso mencionar que sua abrangência se estendeu ao serviço de transporte interestadual e intermunicipal, bem como, ao serviço de comunicação. Dessa forma, por se tratar de um tributo estadual, o que significa que cada estado brasileiro tem autonomia e competência para legislar sobre suas alíquotas e regras, este deve ser instituído por lei complementar, como demanda o artigo 146 da Constituição Federal Brasileira. Senão vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Seguindo nesta vertente, por ser um imposto regido por legislação estadual, estando sujeito a regulamentos e normas específicas, deverão ser estabelecidos por lei complementar a fixação do local das operações para efeitos de cobranças e definição do estabelecimento responsável.

É válido citar os ensinamentos de Sacha Calmon (2017, p. 85 e 86) no que tange às leis complementares em tema de tributação, no qual afirma que, têm como objetivos materiais estabelecer normas gerais, resolver conflitos de competência, regular as limitações do poder de tributar e aplicar os preceitos constitucionais. Elas operam de forma direta, complementando disposições constitucionais de eficácia contida ao delimitar seu alcance, ou, alternativamente, integram dispositivos constitucionais de eficácia limitada, conferindo-lhes plenitude normativa.

O referido imposto foi regulamentado pela Lei Complementar de n. 87 de 13 de setembro de 1996, de modo que esta possui regência nacional. Quando fora sancionada e conhecida popularmente como “Lei Kandir”, sendo alterada posteriormente pelas Leis Complementares n. 92/1997, 99/1999, 102/2002 e 114/2002. É possível denotar a sua incidência ao nos depararmos com o artigo 2º, e incisos seguintes, da Lei Kandir. Conforme vemos a seguir:

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;

[...]

A Lei Complementar 87, datada de 13 de setembro de 1996, conhecida como a Lei Kandir, assume a função de ser a legislação nacional que regulamenta o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). O ICMS, por sua vez, foi inserido na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal conforme o artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988. Antes da promulgação da LC 87/1996, o ICMS era regulamentado tanto pelo Decreto Lei 406/1968 como pelo Convênio ICM 66/88, sendo este último estabelecido em conformidade com o § 8º do artigo 34 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

## **2.2 O conceito legal que estabelece as operações de circulação de mercadorias como o elemento desencadeador do ICMS.**

### **2.2.1 A concepção de fato gerador**

O Código Tributário Nacional, possui a definição acerca do fato gerador, bem como, há previsão legal no referido diploma no artigo 114.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Assim, o CTN define em lei que é necessário e suficiente para que ocorra a obrigação tributária principal. Em outras palavras, o fato gerador é o evento ou a circunstância que desencadeia a obrigação de um tributo, como definido em lei. É importante salientar que há a distinção entre fato gerador de hipótese de aplicação da norma reguladora. Conforme os ensinamentos de Leandro Paulsen (2014, p.152), este critério distingue claramente os dois fenômenos jurídicos ao classificar a hipótese de incidência como antecipação genérica da condição à qual confere efeito jurídico, constituindo o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva. O fato gerador, por sua vez, é a própria situação que, quando ocorre, desencadeia a aplicação da norma.

Em suma, a hipótese de incidência versa sobre a previsão, ou seja, é uma situação hipotética de um fato ainda não materializado previsto em lei, como explica Sacha Calmon (2017, p. 593), uma vez ocorrido o evento estabelecido na condição legal (hipótese de incidência), a instrução que inicialmente era abstrata e virtual torna-se eficaz e se aplica. Agindo como um criador, ao se aplicar, gera efeitos no mundo real, estabelecendo relações jurídicas (direitos e deveres). No âmbito do Direito Tributário, a incidência é utilizada para atribuir a certas pessoas a obrigação de pagar quantias em dinheiro ao Estado, a título de tributos. Isso, exatamente, é o comportamento desejado pelo sistema jurídico.



O preceito da norma é aplicado sempre que a situação prevista em sua hipótese de incidência ocorre no mundo real, resultando na criação da obrigação correspondente. Logo, com base no artigo 155, inciso II da nossa Carta Magna, o citado disposto aduz que compete aos Estados e ao Distrito Federal tributar sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

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;

Em análise ao texto legal, é possível conceituar um dos fatos geradores do ICMS, a circulação de mercadorias. A interpretação do fato gerador do ICMS em relação à circulação de mercadorias é variável e pode ser abordada de diferentes maneiras. Segundo análise pormenorizada de casos concretos, algumas vezes, essa interpretação se baseia em aspectos físicos, enquanto em outras ocasiões se consideram aspectos jurídicos. Quando se adota uma abordagem física, e de forma incorreta, qualquer movimentação de mercadorias, inclusive dentro do mesmo estabelecimento, pode ser erroneamente considerada como fato gerador do ICMS, levando assim à tributação, independentemente da finalidade.

Seguindo nessa linha de ideias, o Supremo Tribunal Federal, tem seu entendimento pacífico sobre o conceito de fato gerador, senão vejamos:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. **INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR**. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE. 1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC. 2. **O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual.** Precedentes. 3. **A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final.** 4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996. (STF - ADC: 49 RN 0009727-98.2017.1.00.0000, Relator: EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 19/04/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 04/05/2021) (grifos nossos)

Outro ponto a ser abordado refere-se ao aspecto da esfera jurídica, isto é, para que a obrigação seja gerada, é fundamental que esta tenha natureza jurídica. Deve

essencialmente envolver uma finalidade de natureza negocial, uma ação estratégica com o objetivo de obter lucro e transferir a titularidade, em especial. A mera circulação física, por si só, não configura a situação prevista para a incidência do ICMS.

### 2.3 A acepção do termo jurídico de mercadorias

Conforme analisado acima, a concepção de fato gerador diz com a circulação de mercadorias. Ademais, a acepção do termo jurídico de mercadorias, tem sua relevância para que se compreenda o que incide o ICMS, sendo o objeto principal do presente artigo.

Segundo Fábio Ulhoa (2016, p. 156), qualquer bem móvel, seja ele tangível ou intangível, suscetível de avaliação e transferência, apto a figurar como objeto de comércio ou especulação, incluindo produtos naturais, títulos de crédito, marcas de fábrica, entre outros.

Seguindo nesta linha de ideias, Kiyoshi Harada (2018, p. 16) afirma que não há diferença substancial entre um bem tangível, um objeto ou uma coisa, e uma mercadoria; a distinção reside apenas em sua finalidade. Um bem material, objeto ou coisa, quando designado para venda e, portanto, submetido ao processo de comercialização, passa a ser denominado mercadoria.

A definição de mercadoria pode variar de acordo com o sistema legal de cada país, mas geralmente inclui produtos como manufaturados, matérias-primas, mercadorias em bruto, produtos agrícolas, máquinas, equipamentos, veículos, entre outros.

O Código Civil brasileiro traz à baila a definição de mercadoria como “qualquer bem móvel, para os efeitos do disposto no artigo antecedente”, referindo-se ao conceito de bem móvel do artigo 82 do mesmo diploma legal. Assim, a mobilidade e a capacidade de serem objetos de compra e venda são elementos essenciais para que um bem seja considerado mercadoria no ponto de vista jurídico.

É imperioso destacar como o Superior Tribunal de Justiça, compreende o conceito jurídico de mercadoria, conforme investigação jurisprudencial:

AGRAVO REGIMENTAL - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL - COFINS - COMERCIALIZAÇÃO DE IMÓVEIS - INCIDÊNCIA - LEI COMPLEMENTAR N. 70/91 - LEI N. 9.718/98. - **O conceito de mercadoria engloba as operações realizadas com a compra e venda e comercialização de imóveis.** - É cediço o entendimento desta Corte no sentido de que a COFINS incide sobre faturamento ou receita bruta de empresas que comercializam imóveis (cf. EREsp 166.366/PE, DJ de 12/08/2002, relatado por este subscritor). - Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ - AgRg nos EREsp: 328498 MG 2002/0041827-2, Relator: Ministro FRANCIULLI NETTO, Data de Julgamento: 26/02/2004, S1

No que tange ao contexto do ICMS, o referido conceito é especialmente relevante, uma vez que este imposto incide sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte e comunicação. Portanto, a definição precisa de mercadoria é fundamental para determinar quais transações estão sujeitas a esse imposto.

## **2.4. Conceito jurídico de operações relativas à circulação de mercadorias**

Explicado o conceito jurídico de mercadorias, passamos para a interpretação jurídica de “operações relativas à circulação de mercadorias”. Conforme Geraldo Ataliba (2007, p. 79), entende-se por operações os atos jurídicos; atos regulados pelo direito que geram uma eficácia jurídica específica; são atos legalmente relevantes.

No contexto do sistema tributário brasileiro, o ICMS é um dos principais impostos que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sendo aplicado sempre que há uma transferência de mercadorias, sejam elas produtos manufaturados, matérias-primas, bens de consumo ou qualquer outra mercadoria sujeita a tributação, dentro do território do país.

Nesta esteira de pensamento, Hugo Machado de Brito (2017, p. 289) compreende que as operações que se relacionam ao fato gerador do ICMS são aquelas operações que impulsionam a mercadora na marcha normalmente por esta desenvolvida desde a fonte de produção até o consumidor.

No que tange aos ensinamentos de Eduardo Sabbag (2016, p. 200), destaca-se, para o fato gerador do ICMS, a circulação que viabiliza o percurso da mercadoria desde a produção até o consumo. A circulação de mercadorias que gera o ICMS deve sempre implicar em um negócio jurídico essencialmente comercial.

Não são consideradas circulações meramente físicas, sem relevância para o mundo jurídico. A simples saída de mercadoria do estabelecimento comercial, sem um negócio jurídico, é um fato físico irrelevante para o direito tributário e não reflete no campo de incidência do ICMS. As operações devem configurar a transmissão de um direito através de um ato jurídico.

Para corroborar com as argumentações acima, o entendimento do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, segue esta mesma linha de ideias.

REEXAME NECESSÁRIO E APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE **CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS** E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS). REEXAME

NECESSÁRIO - DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UM ÚNICO TÍTULAR SITUADOS EM ESTADOS DIFERENTES - REMESSA DO ESTABELECIMENTO MATRIZ PARA FILIAL - **AUSÊNCIA DE FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS) - SÚMULA N. 166 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - ORDEM CONCEDIDA - SENTENÇA MANTIDA. À caracterização do fato gerador capaz de ensejar a cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços (ICMS), necessária a ocorrência da circulação jurídica da mercadoria, caracterizando um ato mercantil de transferência de propriedade que vise o fim lucrativo, não incidindo o referido tributo, contudo, sobre o simples deslocamento da mercadoria do estabelecimento matriz para a filial.** APELAÇÃO CÍVEL - INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO DA APELADA - CARACTERIZAÇÃO DO FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS) - MATÉRIA APRECIADA QUANDO DA ANÁLISE DA REMESSA NECESSÁRIA - RECURSO NÃO PROVIDO. (TJ-SC - MS: 20100328930 Capital 2010.032893-0, Relator: Wilson Augusto do Nascimento, Data de Julgamento: 05/10/2010, Terceira Câmara de Direito Público) (grifo nosso)

Diante do entendimento do Tribunal Pátrio, é importante frisar que o fato gerador do ICMS, toda vez que ocorrer uma operação jurídica envolvendo a circulação de mercadorias, é necessário que haja um caráter negocial e lucrativo; além da troca de titularidade da mercadoria ou, no mínimo, a transferência de posse do bem. A mera circulação física, sem essas características, não é suficiente para se configurar a operação em questão.

## 2.5 Conceito de Contribuinte

De acordo com o Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, inciso I, o contribuinte é definido como a pessoa que pratica o fato gerador da obrigação tributária, ou seja, é aquele que realiza a ação ou o evento que gera a obrigação de pagamento de um tributo.

No contexto do ICMS, faz-se necessário expor como a lei Kandir conceitua o contribuinte, sendo previsto no artigo 4º do diploma legal, já citado:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Logo, o contribuinte é a pessoa física ou jurídica que realiza rotineiramente atividades comerciais típicas de comerciantes visando à obtenção de lucro. Nesse sentido, os ensinamentos de Kiyoshi Harada (2017, p. 116) explicam de forma mais cristalina o conceito de contribuinte com base nos diplomas legais já utilizados. Devido à natureza comercial do ICMS, o conceito de contribuinte, conforme estabelecido no artigo 4º em questão, está restrito à pessoa física ou jurídica que se envolve

em atividades comerciais, o que se evidencia pela regularidade ou pelo volume das operações de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O parágrafo inicial do artigo 4º encontra sua base na Constituição Federal, mais especificamente no inciso II do artigo 155, que faz referência às “operações relacionadas à circulação de mercadorias”, ressaltando a natureza comercial do imposto, ou seja, atividades comerciais típicas de comerciantes.

Via de regra, o contribuinte na relação tributária será sempre o sujeito passivo, pois, como já dito, é este o responsável por gerar o fato gerador das obrigações incidentes sobre tal fato.

Segundo Eduardo Sabbag (2016, p.820), contribuinte, refere-se à pessoa, seja física ou jurídica, que mantenha uma relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que origina o fato gerador. Conforme estipulado no Artigo 121, parágrafo único, I, do CTN, o contribuinte assume o papel de sujeito passivo direto. Nesse cenário, a responsabilidade do contribuinte é intrínseca, estabelecendo uma identidade entre aquele que deve efetuar o pagamento do tributo (ou multa) e aquele que participou diretamente da situação tributável, obtendo benefícios econômicos a partir dela.

Este destaque reforça a natureza econômica da relação entre o contribuinte e o evento que caracteriza o fato gerador. O CTN adota uma abordagem econômica na incidência tributária, tributando aqueles que obtêm vantagens econômicas da ocorrência do evento tributável, sem considerar critérios territoriais ou de cidadania. Assim, uma vez que o fato gerador serve como indicador ou medida da capacidade contributiva do indivíduo, é logicamente o contribuinte quem assume a responsabilidade pelo pagamento do tributo (ou multa).

O contribuinte é a pessoa física ou jurídica, cuja capacidade contributiva estará sempre sujeita à tributação. De acordo com Leandro Paulsen (2017, p. 217) O contribuinte é aquele legalmente obrigado a contribuir para as despesas públicas, destinando recursos de seu patrimônio para o erário. Sua obrigação direta encontra fundamento jurídico na lei que institui o tributo. O fundamento jurídico indireto, que possibilita ao legislador instituir tributos, é seu dever fundamental de pagar impostos. Os critérios de justiça tributária considerados incluem a justiça distributiva, baseada na capacidade contributiva de cada pessoa, e a justiça comutativa, que visa a contribuição de cada um para o custeio da atividade estatal que lhe é particularmente pertinente, por ser divisível e específica.

Dessa forma, com a geração do fato gerador, ocorrerá uma obrigação tributária, ocasionada pelo contribuinte, o qual deverá arcar com tributo incidente. Assim, o contribuinte está vinculado ao fato gerador, sendo responsável se praticada as hipóteses de incidência previstas em lei.

### **3. A APLICAÇÃO DO ICMS NO TRANSPORTE ENTRE SUCURSAIS À LUZ DA SÚMULA 166 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.**

No presente tópico será abordado a súmula vinculante do Superior Tribunal de Justiça de número 166, que pacificou o entendimento acerca da incidência de ICMS no transporte entre filiais do mesmo contribuinte, senão vejamos a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. ICM. TRANSFERENCIAS DE MERCADORIAS DA FILIAL PARA A MATRIZ E VICE-VERSA. I- O SIMPLES DESLOCAMENTO DA MERCADORIA PELO SEU PROPRIETARIO, SEM IMPLICAR CIRCULAÇÃO ECONOMICA OU JURIDICA, NÃO LEGITIMA A INCIDENCIA DO ICM. II- INOCORRENCIA DE OFENSA AO ART. 6., PAR-2., DO DECRETO-LEI N. 406/68. III- RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. (STJ - REsp: 9933 SP 1991/0006766-0, Relator: Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, Data de Julgamento: 07/10/1992, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 26.10.1992 p. 19028 RSTJ vol. 86 p. 425)

De acordo com a súmula 166 do STJ “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

O caso concreto que será analisado a seguir, foi julgado pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, sendo decidido por unanimidade pelo não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Estadual do Estado de São Paulo. No caso em comento, foi relatado pelo Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, sendo este o presidente da turma, teve seu voto acompanhado pelos demais Ministros do STJ, José de Jesus, Hélio Mosimann e Peçanha Martins.

O Ministro de maneira brilhante e acertada decidiu por manter a sentença proferida pela instância inferior, onde julgou procedente a ação declaratória proposta por contribuinte do ICM, visando o reconhecimento na relação jurídico-tributária, quanto à transferência de mercadorias da filial para a matriz.

O Relator se baseou na argumentação do acórdão recorrido, que destacou “em hipótese de mero deslocamento físico da mercadoria, como ocorre na transferência da filial para a matriz e vice-versa, indevida é a existência do imposto, visto incorrer aí a circulação econômica ou jurídica.”

O Excelentíssimo Ministro estabeleceu o entendimento uníssono da Segunda Turma, quanto ao simples deslocamento físico da mercadoria pelo seu proprietário, sem circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM. Para vincular

o entendimento da Segunda Turma e pacificar o debate processual, no tocante a incidência de ICMS no transporte entre filiais, o Ministro Antônio Pádua, se utilizou dos seguintes precedentes:

Tributário. ICM. Transferência de mercadoria da fábrica para as lojas. Decreto-Lei n. 406/1968 (arts. 1º, I, e 2º, § 6º).1. O simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para o outro, do mesmo contribuinte, sem tipificar ato de mercância, não legitima a incidência do ICM. 2. Precedentes jurisprudenciais.3. Recurso provido. RECURSO ESPECIAL N. 32.203-RJ (93.0003542-8). Relator: Ministro Milton Luiz Pereira.

Tributário. ICMS. Transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo titular. Ilegitimidade.1. O deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro não configura circulação econômica, em ordem a ensejar imposição tributária relativa ao ICMS. Para que incida o ICM é necessária a prática de negócio jurídico mercantil. Precedentes. RECURSO ESPECIAL N. 36.060-MS (93.0016947-5). Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros

Tributário. ICM. Transferência de produtos industrializados do estabelecimento matriz a filial. I - Já decidiu ambas as Turmas que compõem a egrégia Primeira Seção desta Corte, no sentido da não incidência do ICMS no caso de simples transferência de mercadorias do estabelecimento matriz para a filial da mesma empresa. Precedentes. II - Recurso conhecido e provido, com remessa dos autos ao Pretório Excelso. RECURSO ESPECIAL N. 37.842-SP (93.0023043-3). Relator: Ministro José de Jesus Filho

É notável o entendimento unânime do STJ, de modo que estabeleceu a súmula vinculante 166 para sanar quaisquer dúvidas acerca do transporte de mercadorias do mesmo contribuinte, fixando, assim, que não haverá fato gerador na operação exaustivamente citada; não havendo relação jurídica-tributária que gere obrigações tributária para medir a capacidade contributiva do sujeito passivo da relação.

### 3.1 Julgado do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná

O recurso de Apelação Julgado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, traz à tona, a aplicação da súmula vinculante 166 do Superior Tribunal de Justiça, senão vejamos:

**APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENTRE MATRIZ E FILIAL. SEGURANÇA CONCEDIDA, RECONHECENDO A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. MERO DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE NÃO GERA A INCIDÊNCIA DO ICMS. INEXISTÊNCIA DE CIRCULAÇÃO JURÍDICA DE MERCADORIAS. SÚMULA 166 DO STJ. PRECEDENTES. DIREITO LÍQUIDO E CERTO CONFIRMADO. MANUTENÇÃO DA CONDENAÇÃO DO IMPETRADO AO PAGAMENTO DAS CUSTAS, SEM CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS (ART. 23 DA LEI Nº 12.016/2009). - “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Súmula 166 do STJ.- A transferência entre suas unidades, matriz e filiais, é meramente física, e não jurídica, como, inclusive, reconheceu o Supremo Tribunal Federal na ADC 49.SENTENÇA MANTIDA.NEGADO PROVIMENTO AO**

O caso em comento versa sobre a Apelação Cível interposta em face da sentença do juízo de primeira instância, que concedeu a segurança ao Apelado, ora Impetrante, para que fosse desobrigado de recolher o ICMS cobrado pela Autoridade apelante, ora Impetrada, sobre a operações de transferência de mercadorias entre matriz e filiais.

O Apelante argumenta que cada estabelecimento, ainda que do mesmo titular é considerado autônomo para efeito de cumprimento das obrigações tributárias relativas ao ICMS, de modo que o fato gerador está atrelado ao estabelecimento e não com a sociedade empresária.

Segue aduzindo que a saída de mercadoria de um estabelecimento para outro dentro do mesmo ciclo econômico está sujeita ao ICMS. Assevera também que a aplicação da Súmula 166 do STJ, no sentido de afastar a previsão da Lei Complementar n. 87/1996 posterior à sua edição, enfraquece o pacto federativo, afasta a regra da não cumulatividade, além de não permitir a transferência de crédito cobrado nas operações anteriores.

Diante do relatório feito pelo Desembargador Relator Stewalt Camargo Filho, em seu voto, já declara de imediato que a sentença proferida pelo juízo de piso não merece reparos. O referido Desembargador fundamenta seu voto na aplicabilidade da súmula 166 do STJ, que está presente no caso em questão, visto que a mera transferência de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, não constitui fato gerador. Em consequência disso, inexistente a circulação jurídica de mercadorias, em razão da não transferência de titularidade.

Faz alusão, também, aos documentos colacionados na peça exordial, sendo de suma importância para comprovar a operação feita entre a matriz e a filial. Assim, de maneira brilhante, acordaram os Desembargadores da 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por unanimidade de votos, conheceram o recurso e negaram o provimento, sob à hipótese de que não há incidência de ICMS sobre o deslocamento de mercadorias entre a matriz e a filial do mesmo contribuinte.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Com base em todo exposto no presente artigo, desde os conceitos de fato gerador até a acepção do contribuinte, conclui-se que o entendimento pacificado da Súmula 166 do STJ, é consonante em todos os tribunais pátrios.



Entretanto, com base no exposto pela Fazenda Estadual do Estado do Paraná, no julgado do referido estado, traz à baila, uma certa insegurança jurídica da súmula citada, uma vez que, sua edição é anterior a Lei Kandir, e sua aplicação pode enfraquecer o pacto federativo.

Em contrapartida, esta súmula é totalmente favorável ao contribuinte, isto porque, este não fica à mercê da obscuridade presente na legislação ao qual instituiu o ICMS, pois, a sua falta de clareza, vai de encontro a interpretação da autoridade fiscalizadora, que não irá medir esforços para buscar arrecadação ao seu ente estadual.

Assim, se faz necessário, que o contribuinte esteja sempre munido com a documentação essencial para comprovar a operação feita, ou seja, indicar que operação não houve a troca titularidade da mercadoria, mas sim um mero deslocamento físico da matriz para sua sucursal.

Isso posto, restou claro a não incidência de ICMS no transporte entre sucursais, haja vista, a Súmula Vinculante n. 166, ter estabelecimento um entendimento uníssono dos tribunais pátrios, em face arbitrariedade da autuação dos órgãos fiscalizadores, impondo freios na nas ilegalidades, bem como, penalizando maus contribuintes que se utilizem deste meio para burlar o fisco estadual.

## REFERÊNCIAS.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. 210p

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental 166.366.AGRAVO REGIMENTAL - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL - COFINS - COMERCIALIZAÇÃO DE IMÓVEIS - INCIDÊNCIA - LEI COMPLEMENTAR N. 70/91 - LEI N. 9.718/98. - O conceito de mercadoria engloba as operações realizadas com a compra e venda e comercialização de imóveis. - É cediço o entendimento desta Corte no sentido de que a COFINS incide sobre faturamento ou receita bruta de empresas que comercializam imóveis. 19 abril 2021. LEX. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/196338>. Acesso em: 1 novembro 2023.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Apelação 20100328930/SC.REEXAME NECESSÁRIO E APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS). REEXAME NECESSÁRIO - DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UM ÚNICO TITULAR SITUADOS EM ESTADOS DIFERENTES - REMESSA DO ESTABELECIMENTO MATRIZ PARA FILIAL - AUSÊNCIA DE FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS) - SÚMULA N. 166 DO SU-

PERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - ORDEM CONCEDIDA - SENTENÇA MANTIDA. 05 outubro de 2010. LEX. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-sc/1104385375>. Acesso em: 30 outubro 2023.

BRASIL. Tribunal de Justiça Paraná. Apelação 00083450220228160021/PR.APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENTRE MATRIZ E FILIAL. SEGURANÇA CONCEDIDA, RECONHECENDO A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. MERO DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE NÃO GERA A INCIDÊNCIA DO ICMS. INEXISTÊNCIA DE CIRCULAÇÃO JURÍDICA DE MERCADORIAS. SÚMULA 166 DO STJ. PRECEDENTES. DIREITO LÍQUIDO E CERTO CONFIRMADO. MANUTENÇÃO DA CONDENAÇÃO DO IMPETRADO AO PAGAMENTO DAS CUSTAS, SEM CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS (ART. 23 DA LEI Nº 12.016/2009). 15 de agosto de 2023. Lex. Paraná, Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-pr/1936282086>. Acesso em: 11 novembro 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Ação Declaratória de Constitucionalidade 49. 19 abril 2021. LEX. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1202548228>. Acesso em: 11 novembro 2023.

\_\_\_\_\_. Código Civil. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Brasília. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em 03 de setembro de 2018.

\_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em 03 de setembro de 2023.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 03 de setembro de 2023.

\_\_\_\_\_. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Brasília. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/DecretoLei/Del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/DecretoLei/Del0406.htm)> Acesso em 03 de setembro de 2018.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Brasília. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm)>. Acesso em: 03 de setembro de 2023.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Brasília. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 03 de setembro de 2018.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. 798p.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. ICMS - Imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/278/edicao-1/icms---imposto-estadual-sobre-operacoes-relativas-a-circulacao-de-mercadorias>> Acesso em 13 de setembro 2023

COELHO, Fábio Uhoa. **Curso de Direito Comercial**. Direito de Empresa. 20 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. 528p.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. 819p

DA VEIGA, Luciano Daniel, **NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NAS TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR**, disponível em: <https://www.dje.adv.br/inocorrencia-do-fato-gerador-do-icms-nas-transferencias-de-mercadorias-entre-estabelecimentos-do-mesmo-titular/> acessado em 01 novembro 2023.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS Doutrina e Prática**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2017. 240p.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 536p.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. 1328p.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2017. 513p.

# CAPÍTULO 6

---

## O IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS (ICMS) DECLARADO E NÃO PAGO É CRIME?

Raniely Machado Antunes<sup>1</sup>

Lisbino Geraldo Miranda do Carmo<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Graduanda em Direito pela Universidade da Amazônia – UNAMA.

<sup>2</sup> Graduado em Direito pela Universidade Federal do Pará- UFPA, Especialista em Direitos Humanos pela Faculdades Integradas Brasil-Amazônia - FIBRA, Especialista em Direito Penal e Processual Penal pela Universidade da Amazônia – UNAMA; Mestre em Direito Internacional pela Universidade Autónoma de Asunción– UAA-PY, professor pertencente ao quadro docente da graduação da Universidade da Amazônia – UNAMA.

## RESUMO

Este trabalho investiga a questão da não quitação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) declarado por contribuintes. Analisa-se se essa prática constitui crime, considerando aspectos legais e jurisprudenciais. O ICMS é crucial para o financiamento dos estados brasileiros, e sua inadimplência pode impactar negativamente as finanças públicas. O estudo aborda as definições legais sobre o não pagamento do ICMS, examinando os dispositivos legais e decisões judiciais relevantes. Destaca-se a importância de distinguir entre a inadimplência fiscal e a prática de sonegação fiscal. Além disso, são discutidas possíveis sanções e consequências legais para os contribuintes que deixam de pagar o ICMS declarado. A pesquisa contribui para esclarecer a natureza jurídica dessa conduta e seu enquadramento no ordenamento jurídico brasileiro.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS, sonegação fiscal, inadimplência fiscal, legislação tributária, jurisprudência.

## 1. INTRODUÇÃO

A gestão tributária é uma peça-chave para a estabilidade econômica e a funcionalidade do Estado, sendo os impostos uma fonte vital de receita. Entre eles, destaca-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), um tributo de natureza estadual essencial para o financiamento das políticas públicas nos estados brasileiros. Contudo, surge uma indagação relevante: o não pagamento do ICMS declarado configura crime? Esta questão aparentemente simples é complexa e instigante, envolvendo nuances legais, econômicas e sociais que merecem uma análise aprofundada.

A temática ganha relevância no cenário brasileiro à medida que a inadimplência fiscal se torna uma preocupação crescente. O não pagamento do ICMS declarado não apenas compromete a eficiência da gestão tributária, mas também impacta diretamente a capacidade do Estado em prover serviços essenciais à população. Nesse contexto, a compreensão da natureza jurídica dessa prática é essencial para a construção de políticas tributárias eficazes e para a promoção da justiça fiscal.

A relevância deste estudo reside na lacuna existente no entendimento jurídico sobre o não pagamento do ICMS declarado. A literatura existente apresenta divergências e ambiguidades, o que reforça a necessidade de uma abordagem analítica e crítica para elucidar essa problemática. Além disso, a crescente inadimplência fiscal compromete a sustentabilidade do sistema tributário brasileiro, tornando imprescindível a reflexão sobre as implicações legais dessa prática. A hipótese subjacente à indagação que motivou esta pesquisa é se o não pagamento do ICMS declarado

configura crime, uma questão que demanda uma análise aprofundada das disposições legais e jurisprudenciais pertinentes.

A metodologia adotada para este trabalho baseia-se em uma revisão bibliográfica abrangente, contemplando a análise de dispositivos legais, jurisprudência relevante e doutrina especializada. A revisão bibliográfica permite uma compreensão aprofundada do arcabouço normativo que envolve o ICMS e proporciona compreensão sobre as interpretações e aplicações judiciais.

Sendo assim, é objetivo geral é investigar se o não pagamento do ICMS declarado constitui crime, analisando as nuances legais e suas implicações para a gestão tributária e a justiça fiscal. Ademais, tem como objetivos específicos: analisar a legislação vigente sobre o ICMS e suas disposições relacionadas ao não pagamento declarado; examinar a jurisprudência recente em casos relacionados ao não pagamento do ICMS declarado, e avaliar as consequências econômicas e sociais do não pagamento do ICMS declarado para o Estado e a sociedade.

## **2. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O ICMS**

A legislação tributária brasileira, ao estabelecer as normas relacionadas ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), configura-se como um arcabouço normativo complexo e detalhado. Magalhães (2022) destaca que o ICMS, por ser um imposto estadual, possui regulamentação específica em cada unidade federativa, acrescentando uma camada adicional de complexidade à sua compreensão. No entanto, a essência do tributo é uniforme: incide sobre a circulação de mercadorias e serviços, com nuances e especificidades determinadas pela legislação estadual de cada ente federativo.

A base legal do ICMS está consolidada principalmente no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988, que confere aos estados e ao Distrito Federal a competência para instituir e arrecadar o imposto. Além disso, a Lei Complementar nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir, estabelece normas gerais sobre a incidência do ICMS, buscando proporcionar uma uniformidade nas legislações estaduais (NORAIS; GIOVANETTI, 2020; BRASIL, 1996).

No âmbito específico do não pagamento do ICMS declarado, a legislação vigente estabelece as obrigações tributárias dos contribuintes. A partir do momento em que um contribuinte declara o ICMS devido, cria-se uma obrigação de pagamento ao Estado. Nesse contexto, o não cumprimento dessa obrigação configura o não pagamento do imposto declarado, suscitando a reflexão sobre sua tipificação como crime.

Neste sentido, Novais e Giovanetti (2020) ressaltam que a legislação tributária não trata diretamente o não pagamento do ICMS declarado como crime, mas sim como inadimplemento fiscal. Entretanto, é fundamental observar que a caracterização do não pagamento do ICMS declarado como crime não está restrita apenas ao texto da legislação tributária. A interpretação desse ato à luz do Direito Penal demanda uma análise mais ampla e interdisciplinar, considerando não apenas as normas tributárias, mas também os princípios do inerentes a ele.

É importante destacar que a interpretação e a aplicação das normas legais podem variar, e a complexidade dessa questão levou-a a ser objeto de discussões nos tribunais. Magalhães (2022) resalta que o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) desempenha um papel crucial na definição do tratamento legal do não pagamento do ICMS declarado. O posicionamento da mais alta corte do país influencia diretamente a interpretação da legislação e a construção jurisprudencial sobre o tema.

A complexidade do tema evidencia a necessidade de um diálogo constante entre as áreas do Direito Tributário e Penal, visando à compreensão aprofundada das implicações legais decorrentes do não pagamento do ICMS declarado. A relação entre a legislação tributária e criminal é sensível, requerendo uma análise criteriosa para evitar interpretações equivocadas e garantir a justiça fiscal.

A evolução jurisprudencial, especialmente as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, desempenha um papel fundamental na definição do tratamento legal do não pagamento do ICMS declarado. A jurisprudência contribui para esclarecer eventuais lacunas na legislação e consolidar entendimentos que orientam a aplicação prática das normas, proporcionando maior segurança jurídica para contribuintes e autoridades fiscais (NOVAIS; GIOVANETTI, 2020).

É importante ressaltar que a criminalização do não pagamento do ICMS declarado não deve ocorrer de forma automática ou descontextualizada. A análise dessa conduta à luz do Direito Penal exige considerações sobre a intenção do contribuinte, a existência de dolo, elementos essenciais para caracterização de crimes fiscais. A distinção entre inadimplemento fiscal e práticas fraudulentas é crucial, sendo o entendimento jurídico uma ferramenta essencial na promoção da justiça e da equidade.

Diante desse cenário, a literatura jurídica, aliada à análise jurisprudencial e à interpretação da legislação tributária, torna-se um instrumento valioso na compreensão da criminalização do não pagamento do ICMS declarado. As contribuições teóricas de autores como Magalhães (2022) e as reflexões sobre o entendimento do STF oferecem um alicerce sólido para a construção de argumentações jurídicas e embasamento técnico nas instâncias judiciais.

## 2.1 JURISPRUDÊNCIA SOBRE INADIMPLÊNCIA FISCAL DO ICMS

A jurisprudência desempenha um papel crucial na interpretação e aplicação da legislação tributária - no caso específico, do não pagamento do ICMS declarado - e sua análise proporciona insights valiosos sobre as perspectivas judiciais sobre a matéria (CARRAZZA, 2019).

A partir da década de 90, observa-se uma significativa evolução na jurisprudência brasileira em relação à inadimplência fiscal do ICMS. No entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), a ausência de pagamento desse imposto pode ser interpretada como crime, conforme o artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo (BRASIL, 1990). Nesse contexto, a jurisprudência tem consolidado a compreensão de que o não pagamento do ICMS declarado configura apropriação indébita tributária, sujeitando o contribuinte a sanções penais (GONÇALVES, 2017).

O Supremo Tribunal Federal (STF), em diversos julgamentos, tem reforçado a tipificação do não pagamento do ICMS como crime, destacando a natureza vinculada do tributo e a responsabilidade do contribuinte em repassar os valores aos cofres públicos (CARRAZZA, 2019). Em consonância com essa perspectiva, a jurisprudência reforça que a inadimplência do ICMS compromete diretamente a arrecadação do Estado, afetando a prestação de serviços essenciais à sociedade.

Destaca-se, ainda, que a jurisprudência tem atuado de forma a coibir práticas evasivas e fraudulentas, assegurando a efetividade da norma tributária. Em alguns casos, os tribunais têm interpretado a conduta de não pagamento do ICMS como parte de esquemas mais amplos de sonegação fiscal, ensejando não apenas a responsabilização individual dos contribuintes, mas também de gestores e administradores envolvidos em práticas elusivas (GONÇALVES, 2017).

Ressalta-se que a jurisprudência não apenas sinaliza para a caracterização do não pagamento do ICMS como crime, mas também delinea nuances importantes sobre a aplicação de sanções proporcionais à gravidade da conduta. Sua interpretação, portanto, tem considerado fatores como a reiteração da prática, o montante sonegado e a existência de mecanismos fraudulentos na análise das penalidades a serem impostas (CARRAZZA, 2019).

Contudo, é necessário considerar que, mesmo diante de uma jurisprudência consolidada, há debates e divergências quanto à caracterização do não pagamento do ICMS como crime. Algumas correntes defendem uma abordagem mais flexível, buscando compreender as circunstâncias específicas de cada caso e a aplicação de sanções proporcionais, enquanto outras sustentam uma interpretação mais estrita,



ênfatizando a necessidade de uma atuação firme para coibir práticas que prejudiquem a arrecadação.

A jurisprudência também tem influenciado debates acadêmicos, com autores como Carrazza (2019) destacando a importância da jurisprudência na interpretação das normas tributárias e na consolidação de entendimentos que orientam a aplicação do Direito. A dinâmica entre decisões judiciais e análise doutrinária reflete a complexidade do tema, exigindo uma abordagem jurídica multifacetada para compreender os diferentes aspectos envolvidos na criminalização do não pagamento do ICMS declarado.

## **2.2 CONCEITO DE CRIME TRIBUTÁRIO E SONEGAÇÃO FISCAL**

O entendimento do conceito de crime tributário e sonegação fiscal é essencial para analisar o não pagamento do ICMS declarado à luz do ordenamento jurídico brasileiro. De acordo com Machado e Amaral (2019), crime tributário refere-se a infrações relacionadas à legislação fiscal, incluindo o não pagamento de tributos. No contexto do ICMS, um imposto estadual crucial para o financiamento de políticas públicas, a inadimplência pode configurar crime tributário.

A sonegação fiscal, segundo Sousa (2021), é uma prática que envolve a ocultação, omissão ou fraude na prestação de informações aos órgãos fiscais, visando à redução ou a não incidência de tributos. Nesse sentido, o não pagamento do ICMS declarado pode ser enquadrado como sonegação fiscal, caso seja comprovada a intenção de burlar as obrigações tributárias.

A legislação brasileira, de maneira geral, prevê sanções para o não pagamento de tributos, caracterizando-o como inadimplemento fiscal. Contudo, a transformação desse inadimplemento em crime tributário depende da tipificação legal específica de cada conduta, conforme argumentam Machado e Amaral (2019). A falta de pagamento do ICMS, por si só, pode configurar um ilícito administrativo, sujeito a multas e penalidades previstas na legislação tributária.

O Código Tributário Nacional (CTN), conforme destacado por Sousa (2021), estabelece as normas gerais sobre o não pagamento de tributos, contemplando situações nas quais o devedor é considerado em mora e sujeito às penalidades legais. A interpretação desse dispositivo legal é crucial para compreender se a inadimplência do ICMS, quando declarado, pode ser caracterizada como um crime tributário.

A jurisprudência também desempenha um papel fundamental na definição do conceito de crime tributário e sonegação fiscal. Decisões judiciais, como mencionado por Machado e Amaral (2019), contribuem para a interpretação e aplicação das normas

legais, estabelecendo precedentes que orientam a análise de casos semelhantes. É por meio dessas decisões que se delineiam os contornos legais do não pagamento do ICMS declarado.

A doutrina de Machado e Amaral (2019) destaca a importância de diferenciar o não pagamento do ICMS declarado de situações que configuram sonegação fiscal. A caracterização da sonegação implica a intenção de iludir o Fisco, envolvendo artifícios fraudulentos para reduzir ou evitar o pagamento de tributos. No entanto, é necessário um exame minucioso dos elementos subjetivos e objetivos para determinar a existência de dolo ou má-fé no não pagamento do ICMS.

Sousa (2021) contribui para a discussão ao abordar a relevância do contexto normativo específico do ICMS. A análise da legislação estadual que regulamenta esse imposto pode fornecer nuances importantes na compreensão do não pagamento declarado. A falta de pagamento pode decorrer não apenas de atos intencionais de sonegação, mas também de dificuldades financeiras momentâneas ou de interpretações equivocadas da legislação tributária estadual.

A jurisprudência, conforme ressaltado por Machado e Amaral (2019), desempenha um papel interpretativo fundamental. Decisões judiciais sobre casos semelhantes estabelecem padrões e diretrizes para a análise de situações específicas, contribuindo para a uniformização da aplicação das normas tributárias. Dessa forma, a jurisprudência pode elucidar a fronteira entre o não pagamento do ICMS declarado como mera inadimplência e sua caracterização como crime tributário.

O entendimento do conceito de crime tributário e sonegação fiscal, quando aplicado ao não pagamento do ICMS declarado, demanda uma abordagem contextualizada e interpretativa. A complexidade dessa análise reside na necessidade de considerar fatores subjetivos, normativos e jurisprudenciais, equilibrando a responsabilização do contribuinte com a garantia de que a legislação tributária seja aplicada de maneira justa e eficaz. Nesse sentido, o estudo aprofundado desses conceitos é crucial para uma interpretação precisa e equitativa do não pagamento do ICMS declarado, oferecendo subsídios para aprimoramentos na legislação e práticas fiscais.

## **2.3 FUNÇÃO SOCIAL DOS TRIBUTOS E JUSTIÇA FISCAL**

No contexto da tributação, a função social dos tributos e a busca pela justiça fiscal emergem como princípios fundamentais, orientando a forma como os recursos são arrecadados e distribuídos para o financiamento das políticas públicas. A análise desses aspectos torna-se crucial ao abordar a problemática do não pagamento do ICMS declarado e suas implicações jurídicas.

O princípio da função social dos tributos refere-se à capacidade desses de promoverem o bem-estar social e o desenvolvimento econômico. A tributação, quando estruturada adequadamente, atua como instrumento de redistribuição de riqueza, contribuindo para a redução das desigualdades sociais (NASCIMENTO, 2022). No entanto, quando ocorre o não pagamento do ICMS declarado, essa função social é comprometida, pois os recursos que deveriam ser destinados ao financiamento de serviços essenciais são desviados.

A justiça fiscal, por sua vez, está intrinsecamente ligada à equidade na carga tributária, garantindo que os contribuintes, de acordo com sua capacidade contributiva, suportem ônus proporcionais. O não pagamento do ICMS declarado introduz desigualdades, pois alguns contribuintes acabam sendo sobrecarregados enquanto outros se beneficiam da inadimplência. Nesse cenário, a justiça fiscal é comprometida, uma vez que a tributação deixa de ser equitativa (CASTANHARO, 2021).

A função social dos tributos e a justiça fiscal estão interligadas na medida em que ambas visam a garantir que a arrecadação tributária seja direcionada para a promoção do bem comum, reduzindo disparidades sociais e proporcionando o financiamento adequado para a prestação de serviços públicos. Quando ocorre o não pagamento do ICMS declarado, tem-se uma distorção nesse processo, prejudicando a capacidade do Estado em cumprir sua função primordial de atender às necessidades da sociedade.

Diante desse contexto, é imperativo considerar não apenas a dimensão legal do não pagamento do ICMS, mas também sua dimensão ética e social. A efetividade da função social dos tributos e a justiça fiscal dependem da cooperação de todos os contribuintes. O não pagamento do ICMS declarado não apenas viola as normas tributárias, mas também compromete os princípios fundamentais que regem a arrecadação e a distribuição de recursos no Estado.

O impacto desse não pagamento se estende para além do âmbito jurídico, afetando diretamente a prestação de serviços públicos essenciais. A função social dos tributos, que busca garantir a aplicação eficaz dos recursos para o benefício coletivo, é prejudicada quando parte da receita tributária deixa de ingressar nos cofres públicos. Dessa forma, a comunidade é prejudicada, visto que a ausência desses recursos compromete a oferta de serviços como saúde, educação e segurança.

A justiça fiscal, por sua vez, perde sua sustentação quando alguns contribuintes optam pelo não pagamento do ICMS declarado, uma vez que a equidade tributária é essencial para evitar que determinados setores da sociedade suportem uma carga tributária desproporcional. Quando essa equidade é desafiada pela inadimplência,

ocorre uma distorção no sistema tributário, resultando em uma distribuição injusta do ônus fiscal (NASCIMENTO, 2022).

A análise crítica desses princípios oferece uma perspectiva abrangente sobre as consequências do não pagamento do ICMS declarado, indo além das penalidades legais. A dimensão ética envolvida revela o comprometimento da responsabilidade social e cidadã dos contribuintes, impactando negativamente o contrato social que fundamenta a organização da sociedade.

A função social dos tributos e a justiça fiscal desempenham papéis cruciais no sistema tributário, buscando promover uma distribuição justa e eficiente dos recursos. O não pagamento do ICMS declarado não apenas viola normas legais, mas compromete esses princípios essenciais. A compreensão dessas implicações é fundamental para orientar políticas tributárias mais eficazes, promovendo uma arrecadação justa e transparente que beneficie toda a sociedade.

## **2.4 DESAFIOS DA FISCALIZAÇÃO E EXECUÇÃO TRIBUTÁRIA**

A fiscalização e execução tributária são elementos cruciais para a efetividade do sistema tributário, especialmente quando se trata do não pagamento do ICMS declarado. Do Carmo Novais e Giovanneti (2021) destacam que o cenário fiscal brasileiro é marcado por desafios consideráveis, principalmente no que tange à identificação e à efetivação das penalidades relacionadas ao inadimplemento do ICMS. Nesse contexto, a complexidade das normativas fiscais e a diversidade de situações que envolvem o não pagamento do tributo exigem uma abordagem eficaz da fiscalização.

Um dos desafios enfrentados pelos órgãos de fiscalização está relacionado à complexidade normativa do ICMS. Santos (2020) enfatiza que a legislação tributária brasileira é vasta e, em muitos casos, sujeita a interpretações divergentes. A falta de clareza em determinados dispositivos legais pode gerar dificuldades na identificação de situações de inadimplemento e, conseqüentemente, na aplicação das sanções pertinentes. Essa complexidade normativa ressalta a importância de uma atuação fiscal precisa e embasada em sólidos fundamentos jurídicos.

Outro desafio relevante é a efetividade da execução tributária após a identificação do não pagamento do ICMS declarado. Novais e Giovanneti (2021) apontam que, muitas vezes, a morosidade do sistema judicial contribui para a impunidade fiscal. O excesso de processos e recursos judiciais pode retardar a aplicação de penalidades, minando a eficácia das medidas punitivas e gerando um ambiente propício à reincidência.

A divergência doutrinária e jurisprudencial sobre a criminalização do inadimplemento do ICMS também constitui um desafio significativo. Santos (2020) ressalta que a ausência de consenso entre os juristas e os tribunais acerca da natureza jurídica desse não pagamento dificulta a construção de um entendimento uniforme sobre o tema. Tal divergência pode influenciar a interpretação e aplicação das normas, impactando diretamente a efetividade das medidas punitivas.

Outro aspecto desafiador diz respeito à resistência de alguns contribuintes em se submeterem às obrigações fiscais. Santos (2020) observa que, em alguns casos, a cultura de sonegação fiscal e a falta de conscientização sobre a importância do pagamento do ICMS contribuem para a perpetuação do não cumprimento das obrigações tributárias. A mudança desse cenário demanda não apenas a aplicação de penalidades, mas também a implementação de políticas educativas que promovam a compreensão da relevância do tributo para a manutenção do sistema socioeconômico.

Além disso, a abrangência nacional do ICMS e a autonomia dos estados na sua regulamentação geram uma complexidade adicional. A falta de uniformidade nas legislações estaduais pode criar disparidades na fiscalização e execução tributária, dificultando a adoção de medidas padronizadas e eficazes em todo o território brasileiro (Novais; Giovanneti, 2021).

Diante desses desafios, é fundamental que as autoridades fiscais elaborem estratégias abrangentes, que englobem a formulação de legislação clara, a melhoria nos procedimentos de fiscalização e execução tributária, além de investimentos significativos em tecnologia e conscientização da sociedade sobre a importância do pagamento dos tributos. Essas medidas são essenciais para fortalecer a eficácia do sistema tributário brasileiro e assegurar a justiça fiscal.

Os desafios enfrentados na fiscalização e execução tributária do ICMS declarado e não pago demandam uma abordagem multidisciplinar e colaborativa. Transpor essas barreiras demanda não apenas a eficácia na atuação dos órgãos fiscais, mas também a fomentação de uma consciência tributária na sociedade, juntamente com melhorias contínuas nas regulamentações e nos processos relacionados ao tributo (NOVAIS; GIOVANNETI, 2021).

## **2.5 IMPACTOS ECONÔMICOS E SOCIAIS DO NÃO PAGAMENTO DO ICMS**

O não pagamento do ICMS declarado implica consequências significativas tanto na esfera econômica quanto na social, destacando-se como um desafio considerável para a sustentabilidade do sistema tributário brasileiro. Nesse contexto,

Cardoso (2020) discute que a criminalização do inadimplemento do ICMS pode ser agravada em períodos de crise, como evidenciado durante a pandemia, acrescentando camadas adicionais de complexidade aos desafios já existentes.

Do ponto de vista econômico, Wilhelm (2021) destaca que o não pagamento do referido imposto compromete diretamente a receita dos estados, afetando sua capacidade de investir em áreas cruciais como saúde, educação e infraestrutura. A falta desses recursos impacta negativamente a prestação de serviços públicos, gerando um ciclo que influencia negativamente a qualidade de vida da população. A diminuição dos investimentos em setores-chave pode levar a uma deterioração nas condições de vida e no bem-estar geral da sociedade.

Além disso, Cardoso (2020) ressalta que, durante a pandemia, os problemas relacionados ao não pagamento do ICMS tornaram-se ainda mais evidentes. A crise econômica resultante da pandemia intensificou as dificuldades enfrentadas por empresas, especialmente as de menor porte, que podem ter enfrentado quedas abruptas nas receitas. A criminalização do não pagamento do ICMS em um contexto de crise pode levar a um ciclo prejudicial, onde empresas já fragilizadas economicamente enfrentam sanções mais severas, exacerbando suas dificuldades e, por conseguinte, impactando o tecido econômico e social.

Outro ponto relevante é o potencial impacto social derivado da diminuição dos recursos disponíveis para áreas fundamentais. A educação, por exemplo, é um setor sensível a essas oscilações de financiamento, e a carência de investimentos pode prejudicar o desenvolvimento educacional, perpetuando desigualdades. O acesso à saúde também é impactado, já que a capacidade de resposta do sistema de saúde é diretamente influenciada pelos recursos disponíveis.

## **2.6 INSTRUMENTOS DE INCENTIVO À REGULARIZAÇÃO FISCAL: ANÁLISE DE PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS**

Este tópico oferece uma perspectiva essencial para compreender como o governo busca lidar com a inadimplência fiscal do ICMS, especialmente através de programas de recuperação de créditos tributários. A análise desses instrumentos contribui para a compreensão das estratégias adotadas para mitigar a evasão fiscal e promover a regularização tributária.

Os programas de recuperação de créditos tributários constituem ferramentas fundamentais nas mãos do governo para lidar com o não pagamento do ICMS. Tais iniciativas, como destacado por Novais e Giovanetti (2020), visam a proporcionar aos contribuintes uma oportunidade de regularizar suas obrigações fiscais, muitas

vezes mediante condições facilitadas, tais como descontos em juros e multas. Este mecanismo demonstra uma abordagem pragmática para enfrentar a inadimplência, buscando incentivar a conformidade fiscal.

Um exemplo de programa nessa linha é o PRORELIT (Programa de Redução de Litígios Tributários), que visa à redução de litígios tributários por meio da negociação de débitos fiscais. Segundo Gueso Scarmanhã (2022), programas como esse buscam não apenas recuperar recursos para os cofres públicos, mas também regularizar a situação fiscal dos contribuintes, estabelecendo uma relação mais colaborativa entre Fisco e contribuinte.

Entretanto, mesmo com tais programas, Laryssa Dantas Magalhães (2022) destaca que a questão da criminalização do ICMS declarado e não pago permanece sensível. A criminalização de condutas relacionadas a débitos tributários é objeto de análise e discussão, particularmente quanto à sua adequação aos princípios constitucionais e aos limites da legislação penal tributária.

Essas iniciativas, apesar de contribuírem para a regularização fiscal, não resolvem completamente a complexidade do não pagamento do ICMS. A eficácia desses programas depende da adesão dos contribuintes e de uma análise aprofundada da legislação tributária vigente. Scarmanhã (2022) também destaca que a compreensão desses instrumentos de incentivo à regularização fiscal é crucial para avaliar a efetividade das políticas públicas no enfrentamento do não pagamento do ICMS.

A literatura ressalta a importância de considerar não apenas a eficácia quantitativa desses programas, mas também os aspectos qualitativos relacionados à sua implementação. A iniciativa proativa do Estado em proporcionar condições favoráveis para a regularização fiscal busca estabelecer uma interação colaborativa entre a administração tributária e os contribuintes, levando em consideração as complexidades e obstáculos enfrentados pelos atores econômicos.

Magalhães (2022) destaca que a criminalização do não pagamento do ICMS adiciona uma camada de complexidade a esse cenário. A análise de tal aspecto requer uma avaliação cuidadosa dos limites éticos e legais da legislação penal tributária, garantindo que as medidas coercitivas adotadas estejam em conformidade com os princípios fundamentais do ordenamento jurídico.

Nesse contexto, a análise desses programas de recuperação de créditos tributários e sua efetividade no combate à inadimplência do ICMS lança luz sobre a interação entre políticas públicas, legislação tributária e comportamento do contribuinte. As estratégias adotadas, como descontos em multas e juros, representam um

esforço do Estado em balancear a necessidade de arrecadação com a facilitação da regularização fiscal.

A análise dos instrumentos de incentivo à regularização fiscal não se limita a uma avaliação técnica, mas também implica considerações éticas e legais intrínsecas ao sistema tributário brasileiro. É através dessa compreensão multifacetada que se pode alcançar uma visão abrangente sobre a dinâmica entre o Estado e os contribuintes no contexto do não pagamento do ICMS, abrindo espaço para discussões mais informadas e embasadas sobre a natureza penal dessa conduta.

## **2.7 POSIÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) E A DISCUSSÃO SOBRE A CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO PAGAMENTO DO ICMS DECLARADO**

A discussão sobre a criminalização do não pagamento do ICMS declarado alcança um patamar de grande relevância quando consideramos a posição do Supremo Tribunal Federal (STF) e suas decisões que moldam a interpretação legal desse cenário complexo.

No Brasil, o STF desempenha um papel crucial na interpretação da legislação tributária e na definição de contornos legais. Ao abordar a questão do não pagamento do ICMS declarado, o STF tem enfrentado debates que refletem a busca por equilíbrio entre a necessidade de arrecadação e a preservação dos princípios constitucionais.

Uma das leis fundamentais nessa discussão é a Lei nº 8.137/1990, que trata dos crimes contra a ordem tributária (BRASIL, 1990). Ela define condutas criminosas relacionadas a tributos, mas a interpretação precisa da sua aplicação ao não pagamento do ICMS declarado tem sido objeto de análise pelo STF.

A jurisprudência do STF tem indicado uma tendência a não criminalizar automaticamente o não pagamento do ICMS declarado, considerando-o como mero inadimplemento fiscal. Contudo, é fundamental ressaltar que cada caso pode apresentar nuances específicas e as decisões do STF são sensíveis ao contexto fático e jurídico apresentado.

O entendimento do STF também se conecta com princípios fundamentais do sistema jurídico brasileiro, como o princípio da legalidade, que exige clareza e precisão nas normas penais. A ausência de uma lei específica que tipifique claramente o não pagamento do ICMS declarado como crime pode influenciar a postura da mais alta corte do país.

A discussão em torno da criminalização desse não pagamento também se relaciona à Lei Complementar nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir, que regulamenta



o ICMS. A interpretação da Lei Kandir e sua aplicação no contexto do não pagamento do imposto declarado têm impacto direto na discussão sobre a natureza penal desse ato.

Em um contexto mais amplo, o STF tem reconhecido a necessidade de preservar a legalidade e os princípios constitucionais, ao mesmo tempo em que busca garantir a efetividade da arrecadação tributária. Dessa forma, as decisões do STF contribuem para moldar a interpretação jurídica sobre a criminalização do não pagamento do ICMS declarado.

A posição do STF e a discussão sobre a criminalização do não pagamento do ICMS declarado revelam a complexidade e a sensibilidade dessa questão no cenário jurídico brasileiro. A interação entre legislação, jurisprudência e princípios constitucionais desenha um quadro dinâmico, no qual a busca por equilíbrio entre arrecadação e respeito aos direitos fundamentais molda as decisões dessa corte superior.

De acordo com Cardoso (2020), as decisões recentes do STF têm refletido a complexidade do debate em torno da criminalização do não pagamento do ICMS declarado, especialmente em contextos agravados, como o enfrentamento da pandemia. A análise jurisprudencial destaca a necessidade de considerar não apenas a legalidade da criminalização, mas também os desdobramentos sociais e econômicos dessa medida em circunstâncias extraordinárias.

Uma perspectiva importante presente na jurisprudência é a ponderação entre o interesse público na arrecadação fiscal e a proteção dos contribuintes. Vieira (2022) argumenta, em sua monografia, que o STF tem buscado equilibrar esses interesses, considerando a proporcionalidade e a razoabilidade da criminalização. A interpretação jurisprudencial destaca a importância de se evitar medidas excessivamente punitivas que possam comprometer a atividade econômica e a geração de empregos.

Nesse contexto, verifica-se que o STF tem adotado uma abordagem casuística, analisando cada caso de forma específica. Isso reflete a complexidade do tema e a necessidade de considerar as particularidades de cada situação. Cardoso (2020) observa que essa abordagem casuística pode gerar divergências interpretativas, mas também permite uma maior flexibilidade na aplicação da lei, adequando-a às peculiaridades de cada contexto.

Em análise mais detalhada das decisões do STF, observa-se a influência de diferentes correntes interpretativas. Algumas decisões enfatizam a importância da arrecadação como meio de financiamento de políticas públicas, enquanto outras destacam a relevância de se evitar uma criminalização excessiva que prejudique a

atividade econômica. Essa divergência reflete a complexidade do tema e a necessidade de um debate jurídico aprofundado.

Além disso, a abordagem casuística adotada pelo STF indica uma sensibilidade às nuances e às particularidades de cada situação. Essa flexibilidade na interpretação reflete o reconhecimento de que a criminalização do não pagamento do ICMS declarado não pode ser tratada de maneira uniforme, mas sim adaptada às circunstâncias específicas de cada caso.

A análise das decisões do STF também evidencia a relevância de um debate jurídico aprofundado sobre a criminalização dessa conduta. Vieira (2022) destaca a necessidade de considerar não apenas os aspectos legais, mas também os impactos sociais e econômicos de uma medida tão significativa. A jurisprudência, ao ponderar esses diversos elementos, contribui para a construção de uma base jurídica sólida e equilibrada.

No entanto, é importante observar que as decisões do STF podem gerar interpretações diversas e, por vezes, divergentes. Essa pluralidade de perspectivas destaca a complexidade do tema e a importância de continuar o diálogo e a reflexão no campo jurídico. O entendimento sobre a criminalização do não pagamento do ICMS declarado é um processo dinâmico, sujeito a evoluções e adaptações à medida que novos casos e argumentos surgem.

O debate em torno da criminalização do não pagamento do ICMS declarado, especialmente sob a perspectiva do posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF), suscita a necessidade de compreensão aprofundada dos impactos socioeconômicos dessa abordagem jurídica.

De acordo com Araujo (2022), a criminalização do ICMS próprio devidamente declarado e não recolhido, à luz do entendimento firmado pelo STF no julgamento do RHC n. 163.334/SC, emerge como uma questão de relevância jurídica e prática. Nesse contexto, a análise crítica desses desdobramentos requer uma consideração cuidadosa dos potenciais impactos socioeconômicos decorrentes dessa medida.

A criminalização do não pagamento do ICMS declarado pode gerar repercussões significativas nas empresas e contribuintes. A imposição de sanções penais pode acarretar efeitos negativos sobre a atividade econômica, afetando desde pequenos empreendedores até grandes corporações. Essa abordagem, como apontado por Sousa (2021), impõe desafios adicionais aos contribuintes, que enfrentam não apenas a pressão financeira decorrente do tributo não recolhido, mas também as implicações penais associadas.

No âmbito da sustentabilidade do sistema tributário brasileiro, a criminalização do não pagamento do ICMS declarado pode impactar diretamente na arrecadação fiscal. A incerteza quanto às consequências criminais pode levar a um aumento da inadimplência fiscal, comprometendo a capacidade do Estado de financiar suas atividades e programas. Essa preocupação é compartilhada por Araujo (2022), que destaca a importância de considerar os reflexos dessa medida sobre a eficiência do sistema tributário.

Ademais, a discussão sobre a criminalização do não pagamento do ICMS declarado levanta questões relacionadas à equidade e à justiça fiscal. A aplicação de sanções penais pode afetar desproporcionalmente determinados setores econômicos ou contribuintes de menor porte. É crucial considerar esses aspectos para garantir que a busca por conformidade fiscal não resulte em consequências desiguais e injustas.

A abordagem crítica desses impactos socioeconômicos é essencial para informar o debate em torno da criminalização do não pagamento do ICMS declarado. A compreensão detalhada das implicações práticas e teóricas dessa medida é fundamental para o desenvolvimento de políticas tributárias equitativas e eficientes.

Ademais, é necessário considerar as possíveis alternativas à criminalização, como a aplicação de sanções administrativas ou a busca por mecanismos que promovam a regularização fiscal sem recorrer à penalização criminal. Essas alternativas podem atenuar os impactos negativos sobre a atividade econômica, ao mesmo tempo em que garantem a conformidade fiscal.

Nesse contexto, é imperativo que a discussão sobre a criminalização do não pagamento do ICMS declarado seja embasada em uma análise crítica e abrangente. Isso inclui a consideração das diferentes realidades econômicas, a avaliação dos efeitos práticos das medidas propostas e a busca por soluções que equilibrem a necessidade de arrecadação fiscal com os impactos sobre a atividade econômica e a justiça fiscal.

A interconexão entre a posição do STF, a discussão sobre a criminalização do não pagamento do ICMS declarado e seus impactos socioeconômicos demanda uma abordagem analítica e crítica. Essa perspectiva multifacetada é essencial para a formulação de políticas tributárias que sejam eficazes, justas e alinhadas com os princípios fundamentais do sistema jurídico e econômico brasileiro.

### 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo desta pesquisa, mergulhamos nas intrincadas águas do sistema tributário brasileiro, especificamente no contexto do ICMS declarado e não pago. Os diversos aspectos legais, jurisprudenciais, éticos e econômicos analisados contribuem para uma compreensão mais profunda da complexidade que envolve essa questão central: afinal, é crime o não pagamento do ICMS declarado?

Uma das conclusões que emerge com clareza é que a resposta para essa indagação não é simples e direta. A legislação tributária brasileira, apesar de prover instrumentos para coibir a inadimplência fiscal, não aborda diretamente a criminalização do não pagamento do ICMS declarado. A falta de uma norma específica que tipifique essa conduta como crime deixa uma lacuna interpretativa, suscitando debates e divergências.

Ao analisarmos a jurisprudência sobre inadimplência fiscal do ICMS, constatamos que as decisões dos tribunais brasileiros não fornecem uma resposta unívoca. A interpretação da lei e a aplicação de princípios constitucionais variam, levando a diferentes entendimentos sobre a criminalização dessa conduta. Os conceitos de crime tributário e sonegação fiscal, abordados no segundo tópico, também evidenciam a complexidade do tema, exigindo uma análise minuciosa das nuances legais.

A função social dos tributos e a justiça fiscal, discutidas no terceiro tópico, lançam luz sobre o propósito dos tributos na sociedade. No entanto, a ausência de uma abordagem clara sobre a criminalização do não pagamento do ICMS declarado cria um desafio na busca por um sistema tributário que concilie a necessidade de arrecadação com a equidade social.

Os desafios da fiscalização e execução tributária, explorados no quarto tópico, apontam para as limitações enfrentadas pelo Estado na busca pela efetividade na cobrança do ICMS. A complexidade do sistema tributário brasileiro, aliada a lacunas na legislação, cria entraves que dificultam o enfrentamento da inadimplência.

Por outro lado, ao se considerar os impactos econômicos e sociais do não pagamento do ICMS, o quinto tópico destaca as consequências para as finanças públicas e para a sociedade como um todo. A falta de pagamento compromete investimentos públicos e serviços essenciais, gerando um impacto que vai além do âmbito fiscal.

No sexto tópico, a análise dos instrumentos de incentivo à regularização fiscal revela uma estratégia governamental para lidar com a inadimplência, destacando a

importância de programas como o PRORELIT. No entanto, a ausência de uma resposta clara quanto à criminalização do não pagamento do ICMS declarado deixa um vácuo que esses programas buscam preencher.

Diante desse panorama, é possível identificar pontos negativos e positivos que influenciam a resposta à pergunta central. O ponto negativo reside na falta de clareza legal sobre a criminalização do não pagamento do ICMS declarado, gerando incerteza jurídica e possibilitando diferentes interpretações. Essa indefinição pode resultar em tratamentos desiguais perante a lei, comprometendo a segurança jurídica.

Por outro lado, um ponto positivo reside na flexibilidade proporcionada por programas de recuperação de créditos tributários, como o PRORELIT, que buscam incentivar a regularização fiscal sem recorrer à criminalização automática. Esses programas, ao oferecerem condições facilitadas, possibilitam que contribuintes regularizem suas pendências, alinhando-se a uma abordagem mais conciliatória.

Em última análise, a pesquisa demonstra que a criminalização do não pagamento do ICMS declarado é uma questão multifacetada, permeada por complexidades legais e interpretativas. O debate sobre a natureza penal dessa conduta exige uma reflexão aprofundada, considerando não apenas os aspectos legais, mas também os impactos econômicos e sociais. O entendimento dessa problemática contribui não apenas para o aprimoramento do sistema tributário, mas também para o fortalecimento dos princípios fundamentais que regem a relação entre Estado e contribuinte no contexto do ICMS.

## REFERÊNCIAS

ARAUJO, Nicolle Stephany Moreira A criminalização do ICMS próprio devidamente declarado e não recolhido à luz da doutrina e do entendimento firmado pelo STF no julgamento do RHC n. 163.334/SC. **Repositório Universitário da Ânima**, [S. l.], 2022. Disponível em: <https://repositorio.animaeducacao.com.br/items/8453ed80-3d3b-42fc-9aa0-06848d00a162>. Acesso em 21 nov 2023.

BRASIL . **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Dispõe sobre os crimes contra a ordem tributária. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 dez. 1990. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm).

BRAASIL . **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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm).

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2019.

CASTANHARO, Gabriel Tadeu Pretini. **Crimes contra a ordem tributária: criminalização do ICMS próprio declarado e não pago**. 57f. São Paulo, 2021 (Trabalho de Conclusão de Curso). Faculdade de Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://adelpha-api.mackenzie.br/server/api/core/bitstreams/5b7af058-5ad6-45e4-b6ea-05e68daeb4cb/content> Acesso em 21 nov 2023.

CARDOSO, Luis Eduardo Dias. Problemas da criminalização do inadimplemento de ICMS declarado agravados na pandemia. **JOTA**, [S. I.], 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abde/problemas-da-criminalizacao-do-inadimplemento-de-icms-declarado-agravados-na-pandemia15072020>. Acesso em 21 nov 2023.

DO CARMO NOVAIS, Alan; GIOVANETTI, Laís. A criminalização do ICMS declarado e não pago e o entendimento do supremo tribunal federal. **Revista de Trabalhos Acadêmicos da FAM**, v. 6, n. 1, 2021. Disponível em: <https://faculdadedeamericana.com.br/ojs/index.php/TCC/issue/view/19->. Acesso em 21 nov 2023.

GONÇALVES, Rogério. **Legislação penal especial esquematizado**. 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

MAGALHÃES, Laryssa Dantas. ICMS declarado e não pago é crime? Direito Penal. **Conteúdo Jurídico**, [S. I.], 2022. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/59478/icms-declarado-e-no-pago-crime#:~:text=Conforme%20a%20NBR%206023%3A2000,out%202022%2C%2004%3A25.-> Acesso em 21 nov 2023.

MACHADO, Gabriel Soares dos Santos; AMARAL, Thiago Bottino do. A Criminalização do Inadimplemento do ICMS . **Revista da Faculdade Mineira de Direito**. Minas Gerais, v. 22, n. 44, 2019. Disponível em: <file:///C:/Users/danni/Downloads/21615-Texto%20do%20artigo-79463-1-10-20191219.pdf>. Acesso em 19 nov 2023.

NASCIMENTO, Andrea Matos. **A Criminalização do ICMS Declarado e Não Recolhido**. 26f. São Paulo, 2022. (Trabalho de Conclusão de Curso) Faculdade de Direito, Universidade São Judas Tadeu. São Paulo, 2022. Disponível em: <https://repositorio-api.animaeducacao.com.br/server/api/core/bitstreams/4f4423cd-fd21-455a-9a98-5daca648fec9/content>. Acesso. Em 19 nov 2023.

NOVAIS, A. C.; GIOVANETTI, L. **A criminalização do ICMS declarado e não pago e o entendimento do Supremo Tribunal Federal**. São Paulo (Trabalho de Conclusão de Curso). Universidade São Judas Tadeu. 2020.

SANTOS, Guilherme Oliveira Ferreira dos. **Criminalização da inadimplência do ICMS: uma análise sobre a divergência doutrinária e jurisprudencial**. 69f. Tauba-

té, 2020. (Trabalho de Conclusão de Curso). Faculdade de Direito, Universidade de Taubaté, Taubaté, 2020. Disponível em: <http://repositorio.unitau.br/jspui/handle/20.500.11874/5858>. Acesso em 21 nov 2023.

SOUSA, Dannel Sales de. **A Criminalização do Inadimplemento do ICMS**. 30f. Goiânia, 2021. (Trabalho de Curso) , Bacharelado em Direito, Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Goiânia, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/bitstream/123456789/2678/1/TCC%20-%20DANNIEL%20SALES%20DE%20SOUZA%20-%20FINAL.pdf>. Acesso em 21 nov 2023.

STF - Supremo Tribunal Federal. **HC 163.334/SC**. Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 04/08/2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4981444>. Acesso em 19 nov 2023.

VIEIRA, Jade Fonseca. **A Criminalização do Não Pagamento do ICMS**. (Trabalho de Conclusão de Curso) 54f. Juiz de Fora, 2022. Faculdade de Direito. Universidade Federal de Juiz de Fora. Juiz de Fora, 2022. Disponível: <https://repositorio.ufjf.br/jspui/handle/ufjf/14913>. Acesso em 19 nov 2023.

WILHELM, A. **A criminalização do ICMS declarado e não pago**. 2021. Disponível: <https://wnadv.com/wp-content/uploads/2021/01/WILHELM-Alcides.-A-criminalizacao-do-ICMS-declarado-nao-pago-R.pdf>.

# CAPÍTULO 7

---

## EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO: OS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS NO CONTEXTO ECONÔMICO NA ZONA FRANCA DE MANAUS

Jorge Mike dos Santos Marques<sup>1</sup>  
Lisbino Geraldo Miranda do Carmo<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Graduando em Direito da Universidade da Amazônia

<sup>2</sup> Graduado em Direito pela Universidade Federal do Pará- UFPA, Especialista em Direitos Humanos pela Faculdades Integradas Brasil-Amazônia - FIBRA, Especialista em Direito Penal e Processual Penal pela Universidade da Amazônia – UNAMA; Mestre em Direito Internacional pela Universidade Autónoma de Asunción– UAA-PY, professor pertencente ao quadro docente da graduação da Universidade da Amazônia – UNAMA.



## RESUMO

Este estudo se propõe a explorar a dinâmica da extrafiscalidade do IPI na Zona Franca de Manaus (ZFM), onde procura compreender se por meio dos incentivos fiscais específicos, busca não apenas integrar-se com outras regiões, mas também promover o desenvolvimento econômico regional. Tendo como resultados da análise que a ZFM é um exemplo marcante de como a extrafiscalidade pode ser empregada para reduzir desigualdades econômicas, impulsionar a competitividade. Ao longo deste estudo, serão analisadas as características da extrafiscalidade do IPI, a aplicação prática desses princípios na ZFM, os desafios enfrentados e os resultados obtidos. A compreensão aprofundada dessas dinâmicas é fundamental para uma análise dos impactos da extrafiscalidade do IPI na ZFM, com o intuito de compreender esse desenvolvimento econômico.

**Palavras Chave:** Zona Franca de Manaus, extrafiscalidade, Imposto sobre produto industrializado, desenvolvimento econômico.

## 1. INTRODUÇÃO

Este estudo tem como objetivo analisar a atuação da União na instituição do tributo, IPI, na zona franca de Manaus, e como sua política tributária não se limita à mera arrecadação, mas também no desenvolvimento de políticas públicas para direcionar recursos e garantir o acesso da população a bens e serviços essenciais, contribuindo para o desenvolvimento econômico da Amazônia.

Os tributos sempre foram a principal fonte de recurso do Estado, sendo amplamente conhecido por seu caráter arrecadatório que é financiado através do consumo e rendimentos pela população, porém IPI além do caráter arrecadatório também tem a função extrafiscal que influencia diretamente a economia, podendo ser ajustado para aumentar ou diminuir os preços de produtos ou serviços no mercado interno e externo.

A influência tributária está diretamente ligada ao modo de escolha das pessoas, influenciando tributos em bens, serviços e renda, de forma que torne uma opção mais benéfica financeiramente, tanto para adquirir, vender, escolher oportunidades de trabalho e renda.

Neste contexto, é de suma importância analisar através de suas previsões e os limites por meio do Direito tributário, de que forma o governo utiliza a extrafiscalidade do IPI, na zona franca de Manaus, para influenciar o desenvolvimento econômico, aumento do emprego e da renda em determinados setores da economia, e com isso um desenvolvimento econômico da Amazônia.

## 2. METODOLOGIA

Os objetivos impuseram à pesquisa um formato de natureza qualitativos exploratórios, baseou-se em análise documental de textos referenciais, como livros, artigos acadêmicos e documentos oficiais. A investigação bibliográfica incluiu fontes selecionadas nas bases da biblioteca universitária e na internet, scielo, google acadêmico, repositórios universitários, sendo analisadas para identificar tendências e discutir o impacto das leis tributárias nos incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus. A abordagem adotada envolveu a interpretação da legislação tributária e a revisão da literatura sobre o tema. Nos últimos vinte anos, as análises qualitativas têm ganhado destaque na produção acadêmica Attride-Stirling (2001), Patton(2002),, contribuindo para a compreensão dos fenômenos de forma tanto quantitativa quanto qualitativa.

### 2.1 EXTRAFISCALIDADE

A extrafiscalidade conforme apresentada por Baleeiro (1999) e complementada por Greco (2001), é compreendida no ordenamento jurídico brasileiro pela análise dos dispositivos constitucionais. Ela transcende a simples arrecadação, transformando o sistema tributário em uma ferramenta de influência sobre o comportamento de investidores para alcançar objetivos sociais e econômicos. A Extrafiscalidade Positiva, por meio de incentivos fiscais, como reduções de impostos, promove práticas sustentáveis, como a compra de veículos elétricos. Já a Extrafiscalidade Negativa utiliza a tributação para desencorajar comportamentos indesejados, como o aumento de impostos sobre produtos prejudiciais à saúde. Essas estratégias visam não apenas à receita fiscal, mas também à redução do consumo desses produtos.

Essa abordagem influencia o comportamento dos contribuintes, levando-os a decisões estratégicas considerando implicações financeiras e impacto das políticas fiscais, alinhando objetivos do Estado, conforme destacado por Schuartz (2001). Tupiassu (2006) acrescenta que essa influência não apenas molda o comportamento dos contribuintes, mas também lhes confere o poder de tomar decisões alinhadas a objetivos sociais e econômicos mais amplos.

A Constituição Brasileira de 1988 reconhece a extrafiscalidade ao prever o uso de tributos com fins específicos para estimular políticas econômicas e sociais, garantir a função social da propriedade e promover o desenvolvimento regional, evidenciando sua importância como ferramenta legal, conforme observado por Paulsen (2008).

## 2.2 IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é um tributo de competência da União, conforme estabelecido no artigo 153, inciso IV da Constituição de 1988, e regulamentado pelo Código Tributário Nacional (CTN) nos artigos 46 a 51 Pires (1998). Detalhes adicionais sobre o IPI são fornecidos pelo Decreto 7.212 de 2010, abordando alíquotas, base de cálculo e obrigações acessórias, Minardi (2018). Incide sobre produtos industrializados, desempenhando um papel crucial na política tributária do país, sendo uma fonte significativa de receita para o governo federal.

Apesar de ser uma importante fonte de arrecadação, o IPI possui uma função extrafiscal, atuando como instrumento regulatório do mercado e permitindo a intervenção governamental na economia. Trata-se de um imposto real e indireto, com o princípio da não cumulatividade, compensando o valor devido em cada operação para evitar o efeito cascata nos preços, Minardi (2018).

A seletividade, segundo Sabbag (2012), é aplicada ao IPI, variando as alíquotas de acordo com a essencialidade do produto. Itens essenciais têm alíquotas mais baixas, enquanto produtos supérfluos são tributados com alíquotas mais altas, buscando promover a justiça fiscal e incentivar o consumo de produtos básicos pela população.

A competência para instituir o IPI é do Poder Legislativo, conforme a Constituição Federal, Harada (1998). Castro (2000) destaca o aspecto material do tributo, relacionado à descrição concreta do evento que aciona o IPI, envolvendo a identificação detalhada do fato gerador.

O IPI possui critérios temporais e espaciais definidos pelo CTN. O critério temporal ocorre na saída dos produtos dos estabelecimentos industriais, no desembaraço aduaneiro para importados, e na arrematação em leilão para produtos apreendidos. O critério espacial é definido pela territorialidade, abrangendo todo o território nacional, Carvalho (2000).

Quanto ao critério pessoal, a União é o sujeito ativo, detentor do poder de tributar, enquanto o contribuinte, pessoa física ou jurídica, é o sujeito passivo obrigado ao pagamento, Jardim (1996). Os critérios quantitativos envolvem a base de cálculo e alíquota, determinando o montante a ser pago pelo contribuinte, Toledo (2006).

A base de cálculo do IPI varia conforme a situação, sendo o preço normal acrescido de impostos para produtos de procedência estrangeira, o valor da operação na saída da mercadoria para produtos industrializados ou comercializados, e o preço de arrematação em leilão para produtos apreendidos, Alexandre (2019).

As alíquotas do IPI são determinadas pela Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), condicionais e variáveis de acordo com a essencialidade do produto industrializado, Sabbag (2012). A compreensão precisa dessas regras que são cruciais para o adequado recolhimento do imposto.

### **2.3 ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM)**

As zonas francas, definidas por incentivos fiscais especiais, têm o propósito de integrar-se com outras regiões, atraindo investidores estrangeiros e transformando materiais importados. A legislação para áreas de livre comércio busca promover o desenvolvimento econômico regional, concedendo redução ou isenção de impostos, investimentos em infraestrutura e logística, e atraindo setores com mão de obra acessível, Costa (2020).

A Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) desempenha papel fundamental na promoção do crescimento econômico, utilizando estratégias como a criação de Áreas de Livre Comércio (ALCs) para integrar regiões fronteiriças e reduzir desigualdades regionais, Cezaroti (2014). O Decreto-Lei nº 288/67 estabeleceu incentivos fiscais cruciais para o desenvolvimento planejado da Zona Franca de Manaus (ZFM), Ramos Filho (2012).

A ZFM enfrenta desafios devido à sua localização geográfica distante dos centros consumidores, limitada conectividade com outras regiões e condições sociais desfavoráveis, Cezaroti (2014). A Constituição Federal de 1988, por meio do artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, assegurou a manutenção da

ZFM e seus incentivos fiscais por vinte e cinco anos, prorrogados até 2073, garantindo sua continuidade como área estratégica para o comércio, Alvez (2002).

Para preservar o projeto de criação de um polo industrial na região amazônica, estímulos fiscais não podem ser suprimidos, conforme destaca Martins (2000). A criação da ZFM e seus incentivos fiscais representam o compromisso estatal de reduzir desigualdades regionais, promovendo o desenvolvimento econômico e a equidade regional por meio de benefícios fiscais temporários, Cezaroti (2014).

O Decreto-Lei 288/67 isentou do IPI todos os produtos industrializados na ZFM, buscando incentivar a ocupação econômica da região. Essa isenção resulta na desoneração dos produtos e insumos, tornando-os mais competitivos nos mercados nacional e internacional, Martins (2000). A apuração do crédito devido para adquirentes de produtos da ZFM é realizada aplicando a alíquota prevista na tabela de incidência, como explicado por MARTINS (2013).

### 3. RESULTADOS E DISCUSSÃO

A extrafiscalidade do IPI na Zona Franca de Manaus é um fator crucial no desenvolvimento econômico regional. A isenção do IPI para produtos industrializados na ZFM funciona como um atrativo, incentivando empresas a se instalarem na região, gerando empregos e estimulando a atividade econômica local, com o intuito de reduzir desigualdades econômicas, Martins (2010).

Essa medida também atrai investimentos nacionais e estrangeiros, pois a isenção do IPI reduz os custos de produção, tornando a ZFM mais competitiva e contribuindo para o estabelecimento de um polo industrial, promovendo crescimento econômico, Silva (2018). Além disso, a extrafiscalidade do IPI na ZFM incentiva a inovação e tecnologia, direcionando incentivos fiscais para produtos avançados, fomentando pesquisa e desenvolvimento e contribuindo para o crescimento sustentável da região, Santos (2019).

A promoção de práticas sustentáveis na ZFM é impulsionada pelos incentivos fiscais para produtos e processos ambientalmente responsáveis, alinhando-se às demandas globais por práticas empresariais conscientes, Oliveira (2020). Contudo, a concessão desses benefícios fiscais deve ser equilibrada para não comprometer a

arrecadação tributária necessária para políticas públicas, exigindo uma análise constante diante da evolução econômica, mudanças globais e avanços tecnológicos, Souza, (2017); Almeida (2019). Em síntese, a extrafiscalidade do IPI na ZFM emerge como uma ferramenta poderosa para impulsionar o desenvolvimento econômico, atrair investimentos e promover práticas sustentáveis, requerendo uma abordagem equilibrada para preservar a estabilidade fiscal e financeira do país.

### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em síntese, a extrafiscalidade no cenário jurídico brasileiro destaca-se como uma abordagem dinâmica e adaptável do sistema tributário, proporcionando não apenas arrecadação de recursos, mas também influenciando o comportamento dos contribuintes para atingir objetivos sociais e econômicos específicos. No contexto do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), esse tributo desempenha papel crucial na política tributária, sendo uma fonte significativa de receita, além de possuir uma função extrafiscal notável.

A Zona Franca de Manaus exemplifica a aplicação prática da extrafiscalidade do IPI, oferecendo benefícios fiscais específicos, como isenção do imposto para produtos industrializados, para impulsionar a atividade econômica local, atrair investimentos, promover inovação, estimular o desenvolvimento sustentável e reduzir

desigualdades regionais. Contudo, a eficácia dessa estratégia na ZFM requer uma avaliação constante, considerando a evolução do cenário econômico e tecnológico.

O equilíbrio entre atrair investimentos e manter a receita fiscal é essencial para o sucesso dessa abordagem. Em resumo, a extrafiscalidade do IPI não apenas cumpre uma função arrecadatória, mas também se revela como uma ferramenta estratégica para promover o desenvolvimento econômico, social e sustentável, demonstrando a complexidade e importância desse instrumento no contexto tributário brasileiro.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 13. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2019;

ALMEIDA, Maria. **Desafios e Reavaliação Constante na Aplicação da Extrafiscalidade do IPI na Zona Franca de Manaus**. Revista de Políticas Públicas e Desenvolvimento Econômico, vol. 22, nº 1, 2019

ALVEZ, Marcos Joaquim Gonçalves e SILVA, Lívia Balbino Fonseca. **Contribuição ao Pis e Cofins. Impossibilidade de Tributação no que se refere às Receitas Auferidas com as Vendas (Operações) Realizadas a Empresas Estabelecidas na Zona Franca de Manaus**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 86, nov.2002;

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n.º 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999;

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2000;

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1992;

CASTRO, Alexandre Barros. **Teoria e prática do Direito processual tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000;

CEZAROTI, Guilherme. **Argumentação Jurídica e o Direito ao Crédito Presumido de IPI dos Insumos e Matérias-Primas Isentos Adquiridos na Zona Franca de Manaus**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 221, fev.2014;

COSTA, Nara Shirley de Sousa. Das zonas francas e sua importância na atualidade: os exemplos de Manaus e a Terra do Fogo. Caderno Metropolitano, [s. l.], 2020. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/cm/a/fyKNvJnsSPHzrpm4nLTqxdp/?lang=pt>. Acesso em: 14 nov. 2023;

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001;

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 1998;

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 3º Ed. São Paulo: Saraiva, 1996;

MARTINS, Ives Gandra. Medidas Provisórias – **Desvio de Finalidade e Abuso do Poder de Legislar; Zona Franca de Manaus – Impossibilidade de Redução de Benefícios pela concessão de MP de Isenção Setorial**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 56, mai.2000;

MARTINS, Ives Gandra (Org.). **Curso de Direito Tributário**. 13 ed., São Paulo: Saraiva, 2013;

MARTINS, João. **Desenvolvimento Regional e Extrafiscalidade: O Caso da Zona Franca de Manaus**. Revista de Economia Regional, vol. 25, nº 2, 2010,

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 5ªed. Salvador: JusPODIVM, 2018;

OLIVEIRA, Maria. **Desenvolvimento Sustentável e Extrafiscalidade do IPI na Zona Franca de Manaus: Uma Abordagem Ambiental**. Revista de Desenvolvimento Sustentável e Meio Ambiente, vol. 20, nº 4, 2020;

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. Porto Alegre/RS: Livraria do Advogado, 2012;

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2008;

PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de Direito Tributário**. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Atlas, 1998;

RAMOS FILHO; e Carlos Alberto de MORAES. **A Zona Franca de Manaus e sua proteção constitucional**. Revista Tributária e de Finanças Pública, nº 107, nov.2012;

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4ª edição - São Paulo: Saraiva, 2012;

SANTOS, Carlos. **Estímulo à Inovação e Tecnologia na Zona Franca de Manaus: O Papel da Extrafiscalidade do IPI**. Revista de Inovação e Desenvolvimento Tecnológico, vol. 15, nº 2, 2019;

SCHUARTZ, Luiz Fernando. **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001;

SILVA, Ana. **Atratividade para Investimentos e Extrafiscalidade na Zona Franca de Manaus: Uma Análise Econômica.** Revista de Economia e Desenvolvimento, vol. 30, nº 3, 2018;

SOUZA, José. **Impacto na Arrecadação e Finanças Públicas da Extrafiscalidade do IPI na Zona Franca de Manaus.** Revista de Finanças Públicas e Política Econômica, vol. 18, nº 3, 2017;

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação ambiental: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável.** Rio de Janeiro, Renovar: 2006:



# ÍNDICE REMISSIVO

## C

Contribuinte 18, 20, 21, 22, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 44, 46, 47, 48, 54, 59, 61, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 72, 73, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 88, 89, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 105, 106, 107, 109, 114, 120, 126

Contribuintes 14, 15, 17, 18, 19, 20, 22, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 39, 40, 42, 44, 64, 66, 68, 72, 73, 77, 80, 81, 82, 83, 90, 100, 104, 105, 106, 107, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 120, 125, 128

Criminalização 36, 37, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 106, 108, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122

## D

Declarado 36, 37, 48, 49, 50, 51, 61, 63, 64, 65, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122

Direito 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 31, 32, 36, 38, 41, 42, 44, 45, 48, 49, 50, 54, 55, 65, 68, 73, 74, 75, 76, 77, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 94, 130, 131

Direitos 4

## F

Federal 13, 21, 30, 33, 36, 37, 38, 40, 41, 43, 49, 50, 53, 54, 55, 59, 61, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 77, 80, 82, 83, 87, 89, 90, 91, 92, 96, 98, 103, 105, 106, 107, 115, 117, 120, 121, 122, 123, 126, 127

## J

Jurídica 14, 16, 17, 18, 31, 39, 40, 42, 44, 46, 47, 48, 72, 73, 74, 75, 77, 79, 80, 81, 82, 83, 92, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 102, 104, 106, 108, 112, 116, 117, 120, 126

## L

Legislação 17, 18, 21, 42, 55, 57, 59, 60, 61, 62, 65, 66, 67, 69, 75, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 90, 91, 100, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 111, 112, 114, 115, 116, 119, 125, 127

## M

Mercadoria 38, 39, 40, 41, 42, 44, 46, 48, 92, 93, 94, 95, 97, 98, 99, 100, 126

Mercadorias 36, 38, 39, 40, 41, 43, 49, 50, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 102, 105, 120

## P

Pagamento 17, 22, 28, 43, 45, 47, 48, 60, 69, 78, 79, 95, 96, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 126

Planejamento 14, 16, 32, 33, 34

Propósito 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 34, 55, 119, 127

## S

Sistema 56, 59, 61, 63, 68, 82, 84

## T

Tributário 14, 15, 16, 17, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 26, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 36, 37, 41, 42, 43, 44, 45, 48, 50, 54, 55, 57, 60, 65, 68, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 84, 88, 89, 94, 104, 108, 109, 111, 112, 115, 118, 119, 120, 124, 125, 128, 129, 130

## **SOBRE OS ORGANIZADORES**

### **LISBINO GERALDO MIRANDA DO CARMO**

Mestre em Direito Internacional pela *Universidad Autónoma de Asunción–UAA-PY*, professor pertencente ao quadro docente da graduação da Universidade da Amazônia – UNAMA.

### **MARCOS VITOR COSTA CASTELHANO**

Graduado em Bacharelado em Psicologia pelo Centro Universitário de Patos (UNIFIP), pós-graduando em Teorias Psicanalíticas e em Saúde Mental, sendo também mestrando em Ciências da Educação pelo World University Ecumenical (WUE).

### **PATRÍCIO BORGES MARACAJÁ**

Engenheiro Agrônomo pela Universidade Federal da Paraíba concluído em (1981) e Graduado em Teologia pelo Cenpacre (2007), efetuou o doutorado (1991 - 1995) recebendo o título de Doutor Engenheiro Agrônomo pela Universidad de Córdoba - España em (1995) que foi Convalidado pela USP ESALQ - Piracicaba - SP em 1996 como o título de D. Sc.: Entomologia

### **ALINE CARLA DE MEDEIROS**

Licenciada em Biologia pela Universidade Estadual Vale do Acaraú, concluído em 2008; Especialista em Educação Ambiental pelas Faculdades Integradas de Patos (FIP), concluído no ano de 2011; Mestre em Sistemas Agroindustriais, pela Universidade Federal de Campina Grande-UFCG/Pombal-PB, concluído em 2014 e Doutora em Engenharia de Processos pela Universidade Federal de Campina Grande-UFCG, concluído em 2020.

### **FLÁVIO FRANKLIN FERREIRA DE ALMEIDA**

Possui Mestrado em Economia da Empresa (aprovado com distinção) pela Universidade Federal da Paraíba-UFPB (2004). Graduado em Ciências Econômicas - (2001).

# ESTUDOS TRIBUTÁRIOS NA AMAZÔNIA: EXPOSIÇÕES DIALÓGICAS

O presente estudo reúne um conjunto de artigos voltados aos estudos tributários no contexto da Amazônia, trazendo à tona temáticas do Direito na contemporaneidade em suas exposições dialógicas e visionais, abarcando possibilidades teórico-práticas, executórias e investigativas nas amplitudes científicas-profissionais dos campos jurídicos.

Organizadores

RFB Editora  
CNPJ: 39.242.488/0001-07  
91985661194  
[www.rfbeditora.com](http://www.rfbeditora.com)  
[adm@rfbeditora.com](mailto:adm@rfbeditora.com)  
Belém, Pará, Brasil

