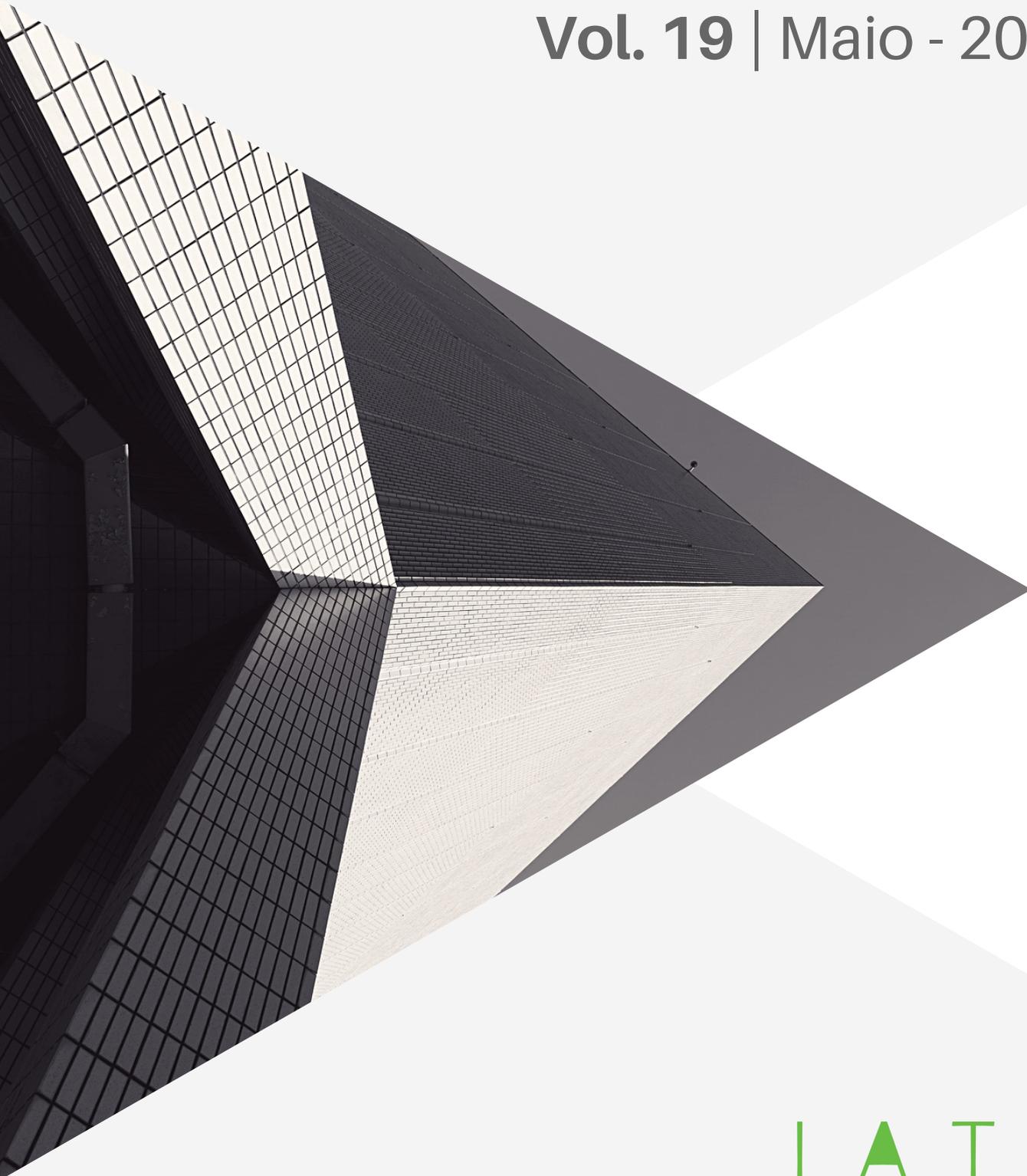


REVISTA DIGITAL IAT

Vol. 19 | Maio - 2023



IAT

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

ISSN 2764-4413

FICHA CATALOGRÁFICA

Revista Digital IAT [recurso eletrônico] / Instituto de Aplicação do Tributo – IAT.
- -. São Paulo, SP, v. 1, nov. 2021.

Mensal

e-ISSN: 2764-4413

Publicação eletrônica do Instituto de Aplicação do Tributo – IAT

Disponível em: <https://www.institutoiat.org/revistadigitaliat>

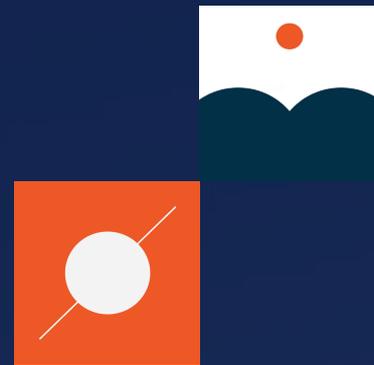
Título abreviado: Rev. Dig. IAT

1. Direito Tributário. 2. Tributo. I. Instituto de Aplicação do Tributo – IAT.

CDU 351.713

II Congresso Internacional Direito Tributário

IAT 2023 TRANCOSO/BA



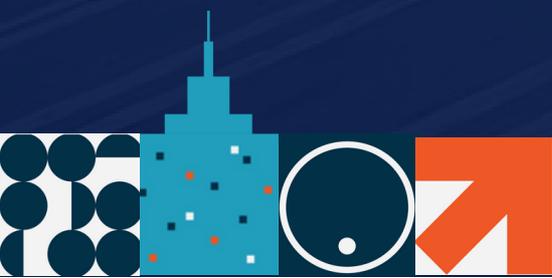
O II Congresso Internacional de Direito Tributário – Tributação na Sociedade em Rede, promovido pelo Instituto de Aplicação do Tributo – IAT, ocorreu entre os dias 03 e 05 de maio de 2023, em Trancoso – BA, no Teatro L’occitane.

O evento homenageou o Professor Titular da Faculdade de Direito da PUC-SP, Roque Antônio Carrazza, e teve como Presidente de Honra a Professora Titular da UFMG Misabel Derzi. Foi realizada, também, a entrega do prêmio Paulo de Barros Carvalho ao vencedor do concurso de monografias promovido pelo IAT.

O Congresso teve o apoio das maiores e mais relevantes instituições científicas do país, além de associações de classe empresariais. Entidades representativas de juízes, procuradores e agentes fiscais das esferas federal, estadual e municipal estavam também muito bem representadas.

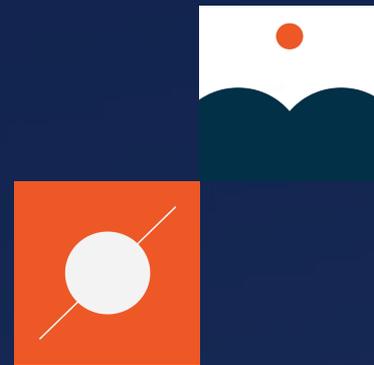
A divulgação do evento por e-mail e mídias sociais alcançou cerca de 2 milhões de pessoas. Foram 1.180 inscritos, sendo 740 virtuais e 440 presenciais. O Congresso contou com a presença de 300 funcionários públicos capacitados e, destes, 120 são do TJ/BA. Além disso, foram fornecidas 80 bolsas para alunos e professores da região desfrutarem de todos os dias de evento.

Por meio do modelo híbrido, todos assistiram aos mais de 170 palestrantes, que se dividiram para integrar 34 mesas de diversos temas relevantes para a tributação na sociedade em rede. No mais, foram 21 jantares, coquetéis e intervalos para contato entre palestrantes e congressistas.



II Congresso Internacional Direito Tributário

IAT 2023 TRANCOSO/BA



O IAT contou com 35 patrocinadores: Warde Advogados, NRSports, Suzano, Coca-Cola, Reag, Ansa/Fidc, Taill Chequer Mayer Brown, Advogados, Santos Brasil, Secovi, Lacerda Gama Advogados, Advocacia Lunardelli, Moussallem e Campos Advogados Associados, Aires Barreto Advogados, P.MR.G.S Advogados, Sinprofaz, Barros Carvalho Advogados Associados, Abramge, Nilo & Almeida Advogados Associados, Renault Advogados, Komlog, Solução Assessoria Contábil e Empresarial, Sacha Calmon Misabel Derzi Advogados Associados, Gargaglione Costa Advogados, Harrison Leite Advogados Associados, Eskala, Erick Macedo Advocacia, Bernardes & Advogados Associados, Trench Rossi Watanabe, Atem, Rafael Pandolfo Advogados Associados, Rolim Advogados Associados, Cescon Barriou Advogados Associados, First S.A e Mondelez.

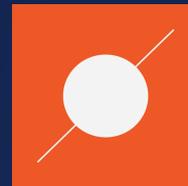
Também teve o apoio das instituições ABRADT, ANPM, ABDF, FGV Direito, GETAP, IASP, IBATT, SINPROFAZ, IET, IDP, IGA-IDEPE, LAFT, Editora Contracorrente, OAB/BA, OAB/MG, Faculdade Baiana de Direito, FDV, Editora Noeses, FENAFIM, IBET, FESDT, Unicorp, AJUFE, IREE, PGE/BA, UFBA e Conselho Federal da OAB.

Foram três dias de intercâmbios profissional e acadêmico, com ótimas oportunidades científicas e culturais. A junção entre tecnologia e ambiente proporcionou muitas oportunidades para relacionamento, aprendizado e discussão.

Nessa edição, o IAT apostou na tecnologia. Foi adotado o sistema de mesas simultâneas, em sessões silenciosas. O palco principal foi dividido em três mesas. Todos receberam fones com controles para participar das palestras. Com um toque no botão, o congressista escolhia a mesa que quisesse ouvir, a qualquer momento.

II Congresso Internacional Direito Tributário

IAT 2023 TRANCOSO/BA



Além das trocas de experiências científicas, acadêmicas e profissionais, a programação cultural também foi novidade. No segundo dia de evento, o violinista Diego Figueiredo fez uma apresentação inesquecível. O último dia foi oficialmente encerrado com o show da cantora Mariana Aydar.

A próxima edição já tem data marcada. O III Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT será nos dias 22, 23 e 24 de maio de 2024.

Para mais informações, basta acessar o site do Instituto de Aplicação do Tributo: www.institutoiat.org.



Sumário

01.

NOTÍCIAS

- CARF reconhece o direito de crédito de PIS/COFINS sobre o frete de insumos sujeitos à alíquota zero
- CARF: Equívoco na indicação de regime de tributação impõe o cancelamento do lançamento fiscal
- STJ: Afetação de Processos ao Rito dos Recursos Repetitivos
- RFB oferece autorregularização para exclusões indevidas de benefício fiscal de ICMS no IRPJ e na CSL
- Gabinete da Conciliação homologa acordo sobre exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins
- Senado analisa projeto que amplia a restituição de tributos pagos por empresas exportadoras
- RFB determina ser necessário observar prazo de exportação efetivada para imunidade de CPRB
- Afastada responsabilidade de sócio administrador por não recolhimento de ICMS
- Estado de SP autoriza transferência de crédito acumulado para fabricantes de máquinas agrícolas
- Senado aprova fim do ICMS para trânsito interestadual de produto da mesma empresa
- Tocantins promove programa de Recuperação Fiscal de todos os tributos estaduais
- Estado de Alagoas adia o início da vigência de novas normas do ICMS-ST

Sumário

02.

ARTIGO

- Benefícios, riscos e limites da inteligência artificial na jurisdição tributária
- Legitimidade ativa na restituição de tributos indiretos pagos indevidamente no âmbito de benefícios fiscais

03.

JURISPRUDÊNCIAS COMENTADAS

- Superior Tribunal de Justiça - STJ
- Supremo Tribunal Federal – STF
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF
- Receita Federal do Brasil - RFB

Sobre nós

A Revista Digital - IAT é uma publicação mensal produzida e distribuída pelo IAT.

O objetivo é informar aos leitores sobre os temas de Direito Tributário que possam significar novas oportunidades na relação entre fisco e contribuinte.

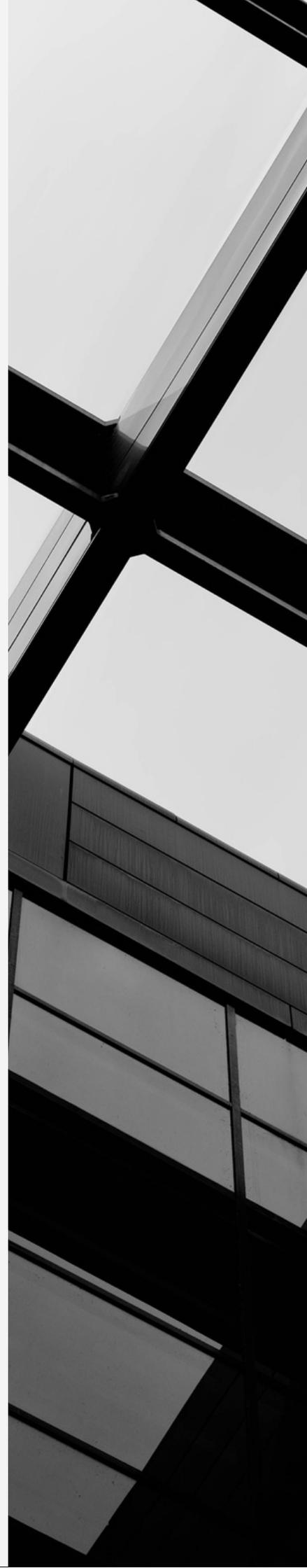
A escolha por uma publicação eletrônica de acesso livre e gratuito tem a finalidade de aproximar os interessados do Direito Tributário e favorecer o debate e o compartilhamento de ideias.

A Revista realiza publicações originais sobre os diferentes domínios do ramo tributário, com abordagem objetiva e textos dinâmicos sobre as principais notícias, doutrinas, jurisprudências, conquistas dos(as) advogados(as) do escritório e a análise da conjuntura tributária nacional.

Expediente

Instituto de Aplicação do Tributo (IAT)
Av. Angélica, 2466, 19º andar, Higienópolis
São Paulo/SP
Tel: +55 (11) 3660-8200
contato@institutoiat.org

Maio de 2023





Editor

Tacio Lacerda Gama

Livre-docente em Direito Tributário PUC/SP e professor de Direito Tributário dos cursos de graduação, mestrado e doutorado na mesma instituição, desde 2000, e do IBET, desde 2001



Coordenação editorial

Leila Loturco Giannasi

Bacharel em Jornalismo pela Cásper Líbero e em Direito pela PUC/SP. Pós graduada em Direito Médico e Hospitalar pela EPD.

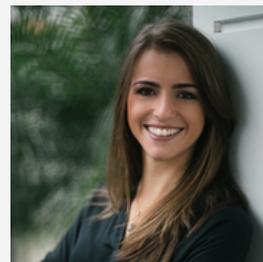
Conselho Editorial



Giovanni Pierrotti



Letícia Tourinho Dantas



Lucia Paoliello Guimarães



Maria Beatriz Brito



Milena Cavalaro



Nicole Martendal Trotta



Lucas Flores



Renata Santos Duarte



Tiago Carneiro

I A T

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

NOTÍCIAS

CARF reconhece o direito de crédito de PIS/COFINS sobre o frete de insumos sujeitos à alíquota zero

No recente julgamento do Recurso Especial nº 10935.721293/2014-89, a 3ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) reconheceu o direito de tomada de crédito, pelos contribuintes, sobre os valores referentes aos fretes pagos nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero de PIS/COFINS.

Em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional defendeu o restabelecimento da glosa destes créditos no caso em discussão, pela aplicação dos artigos 3º, incisos II, § 2º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que vedam o creditamento de PIS/COFINS nas compras de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento destas contribuições.

Contudo, para a 3ª Turma do CARF, tais disposições não alcançam os valores dos fretes pagos nestas aquisições, inexistindo vedação legal específica para creditamento nesse sentido.

Adicionalmente, o CARF discorreu sobre a diferença dos regimes de incidência entre os valores dos próprios insumos - não tributáveis, pois sujeitos a alíquota zero - e dos fretes, que são tributáveis, pois não se relacionam às alíquotas dos insumos.

Por fim, os julgadores também fundamentaram a decisão na Instrução Normativa 2.121/2022, que, em seu art. 176, § 1º, inciso XVIII, garante aos contribuintes o direito ao crédito sobre os fretes de insumos tributados à alíquota zero ou com tributação suspensa.

CARF: Equívoco na indicação de regime de tributação impõe o cancelamento do lançamento fiscal

Para a 1ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), a indicação no lançamento de regime de tributação diverso daquele determinado legalmente constitui erro de direito que obriga o cancelamento do lançamento fiscal, conforme resultado de julgamento do Recurso Especial nº 12571.720128/2012-40. Após reconhecer ter apurado lançamento com base na sistemática do lucro real, em situação para a qual existe determinação legal expressa pela adoção da sistemática do arbitramento, a Fazenda Nacional defendeu que este erro deveria ser corrigido no próprio curso do processo administrativo, devendo ser determinado o recálculo do montante devido a título de IRPJ e CSLL pelo contribuinte e não o cancelamento integral do lançamento efetuado.

Por sua vez, os conselheiros da Primeira Turma observaram que o método de tributação constitui elemento fundamental do lançamento, pois integra o aspecto material e quantitativo da obrigação tributária. Nesse sentido, acrescentaram que, ainda que seja admissível que a autoridade julgadora decida pelo simples recálculo de lançamentos em determinadas situações, tal possibilidade deve ser afastada dos casos em que se faz necessário corrigir os critérios jurídicos ou outros aspectos que alterem substancialmente o lançamento, situações em que a autuação deve ser cancelada e tais erros reparados quando da constituição de novo lançamento.

STJ: Afetação de Processos ao Rito dos Recursos Repetitivos

Em abril, a primeira Seção do STJ decidiu por acolher propostas de afetação de Recursos Especiais ao Rito dos Recursos Repetitivos com vistas a uniformizar o entendimento das seguintes teses:

- Recursos Especiais de n. 2.006.663/RS, 2.019.320/RS e 2.021.313/RS: "Definição do momento da redução dos juros moratórios, nos casos de quitação antecipada, parcial ou total, dos débitos fiscais objeto de parcelamento, conforme previsão do art. 1º da Lei 11.941/2009"
- Recurso Especial de n. 2.034.975/MG: "Necessidade de observância, ou não, do que dispõe o artigo 166 do CTN nas situações em que se pleiteia a restituição/compensação de valores pagos a maior a título de ICMS no regime de substituição tributária para frente quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida."

As decisões determinaram a suspensão de Recursos Especiais e Agravos em Recursos Especiais na segunda instância e/ou no STJ.

RFB oferece autorregularização para exclusões indevidas de benefício fiscal de ICMS no IRPJ e na CSL

A Receita Federal do Brasil (RFB) oferece a possibilidade de autorregularização para contribuintes que excluíram, indevidamente, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, valores referentes a benefícios fiscais de ICMS, em desconformidade com o art. 30 da Lei n. 12.973/2014, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Tema n. 1182, em 26.4.2023. Desde o dia 10.5.2023, a RFB tem comunicado os contribuintes a respeito dessa possibilidade, com indícios da referida redução indevida, por notas e correspondências.

Caso seja adotada antes do início do procedimento fiscalizatório, a autorregularização permite o recolhimento dos valores sem acréscimo de multas. A opção pela autorregularização estará disponível até o final de julho deste ano.

Gabinete da Conciliação homologa acordo sobre exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins

O Gabinete da Conciliação do Tribunal Regional Federal da 3ª Região reconheceu, no dia 14 de abril, um acordo entre a União e uma empresa de máquinas industriais sobre incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). A decisão de primeiro grau, em 2021, reconheceu a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins e compensação dos valores recolhidos indevidamente nos últimos cinco anos. A União interpôs recurso alegando desrespeito ao marco temporal estabelecido pelo STF. Em 2023, por meio da conciliação, as partes chegaram a um comum acordo em que a empresa renunciou o recebimento dos valores recebidos anteriormente a decisão do STF. A homologação demonstra a solução consensual de litígios por meio dos métodos autocompositivos na esfera tributária.

Senado analisa projeto que amplia a restituição de tributos pagos por empresas exportadoras

O Senado analisa o projeto de lei nº 882/2023 (PL), de proposição do Senador Eduardo Gomes (PL-TO), o qual buscar aumentar a devolução dos tributos pagos por empresas exportadoras que participam do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários (Reintegra). O Reintegra tem como objetivo a restituição integral ou parcial do tributo remanescente na cadeia de bens exportados. Pela regra atual, a alíquota é de apenas 0,1% sobre as receitas auferidas com a exportação de bens, demonstrando um entrave aos produtos brasileiros no mercado externo. O projeto propõe aumentar a devolução dos tributos para 7,4%.

RFB determina ser necessário observar prazo de exportação efetivada para imunidade de CPRB

As empresas comerciais exportadoras são imunes à incidência de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) desde que a exportação seja efetivada em até 180 (cento e oitenta) dias a partir da data de emissão de nota fiscal de venda pela empresa produtora. Caso a exportação não seja efetivada no prazo supracitado, a empresa comercial exportadora se torna responsável tributário pelo pagamento da CPRB devida, conforme a Solução de Consulta COSIT nº 95, de 2023 e parecer COSIT nº 6, de 2021.

Afastada responsabilidade de sócio administrador por não recolhimento de ICMS

Decisão tomada pela Terceira Câmara Criminal do TJ/MA afastou a responsabilidade de sócio administrador pelo não recolhimento do ICMS. A condenação anulada responsabilizava pessoa física pela inadimplência de pessoa jurídica de montante superior a 1M de reais.

O empresário havia sido sentenciado em primeira instância a mais de cinco anos de prisão, além da imposição de multa, pelos crimes envolvendo a ordem tributária e ganho ilícito de vantagem financeira.

Contudo, a sentença foi reformada no Tribunal, sob o fundamento de existência de jurisprudência firme dos tribunais quanto à possibilidade de creditamento do ICMS decorrente da aquisição de combustíveis por empresa de transportes, o que implica que o imposto cobrado não deveria ser recolhido.

Dessa maneira, como não houve qualquer tipo de violação à legislação tributária, sendo reconhecida a procedência do creditamento, não haveria que se falar em punibilidade na esfera penal.

A decisão foi tomada em recente Sessão e reafirma o entendimento de que, via de regra, não é possível imputar responsabilidade penal sem que haja antijuridicidade na esfera tributária.

Estado de SP autoriza transferência de crédito acumulado para fabricantes de máquinas agrícolas

O Estado de São Paulo lançou o Programa Pró-Agro, voltado para as empresas fabricantes de tratores e máquinas agrícolas, possibilitando a transferência de crédito acumulado para aquisição de ativos imobilizados.

O orçamento autorizado é de R\$ 200.000.000,00 e adesão ao Programa vai até 16/06/2023. São elegíveis para participarem as empresas que possuam (i) ao menos um estabelecimento ativo no Estado de São Paulo; (ii) seja contribuinte do ICMS, com cadastro regular no Cadastro de Contribuintes – CADESP; e (iii) exerçam a atividade de “fabricação de tratores e de máquinas e equipamentos para a agricultura e pecuária”, código CNAE 28.3.

Os pedidos são limitados em até R\$ 20.000.000,00 por empresa. Os interessados devem formalizar a adesão por intermédio do Sistema de Peticionamento Eletrônico – SIPET. Para tanto, devem preencher o “Pedido de Transferência de Crédito Acumulado – 8ª Rodada ProAtivo – ProAgro-SP”, conforme as disposições da Resolução SFP-30/2023 e da Portaria SER nº 37/2023.

Por fim, a liberação do crédito ocorrerá em parcela única e com os pagamentos iniciais em junho de 2023.

Senado aprova fim do ICMS para trânsito interestadual de produto da mesma empresa

Com o intuito de alinhar a disposição estabelecida na Lei Kandir (Lei Complementar 87/96) com a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal na ADC 49, o Plenário do Senado Federal aprovou, em 09/05/2023, a proposta de Lei 332/2018, que elimina a exigência de pagamento de ICMS sobre as mercadorias provenientes de depósitos em um estado e destinadas a uma loja pertencente à mesma rede varejista em outro estado.

A intenção da Lei é eliminar, dentro das balizas estabelecidas pelo STF, a cobrança de ICMS quando a mercadoria é transferida para um estabelecimento do mesmo titular.

O projeto segue agora para votação na Câmara dos Deputados.

Tocantins promove programa de Recuperação Fiscal de todos os tributos estaduais

Iniciou, em 22.05.2023, o programa de Recuperação Fiscal - REFIS - do Estado do Tocantins. Poderão aderir ao programa pessoas físicas e jurídicas que tenham débitos com a Secretaria de Fazenda Estadual.

Além dos débitos tributários de IPVA, ICMS e ITCMD, as demais dívidas de natureza não tributárias também podem ser objeto do programa, com possibilidade de pagamento à vista ou parcelamento.

Os créditos pagos à vista terão redução de até 90% e as penalidades e juros moratórios serão reduzidos em até 95%. Ainda, os créditos consolidados parcelados terão descontos entre 50% e 90% e poderão ser parcelados em até 72 vezes.

A adesão ao programa será pelo Domicílio Eletrônico Fazendário - DEF - e o prazo final para adesão é 11.08.2023.

Inicia-se em 1º de junho a adesão a novo edital de transação tributária pela PGFN

Foi publicado no último dia 25/05 edital de transação tributária possibilitando novas negociações de dívidas tributárias com descontos aos créditos inscritos e considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação e prazos ampliados.

Foram abertas as seguintes modalidades de transação:

Transação por adesão na cobrança da dívida ativa da União

As inscrições na dívida ativa da União podem ser negociadas mediante pagamento de entrada de valor equivalente a 6% do valor consolidado da dívida, pagos em até 6 prestações mensais e sucessivas, e o restante em até 114 prestações mensais e sucessivas, podendo haver redução, conforme a Capacidade de Pagamento do sujeito passivo, de até 100% do valor dos juros, das multas e do encargo legal, observado o limite de até 65% sobre o valor total de cada inscrição objeto da negociação.

Transação do contencioso de pequeno valor relativo ao processo de cobrança da dívida ativa da União

As inscrições com valor consolidado de até 60 salários mínimos e que estejam inscritos há mais de 1 ano e que tenha como sujeito passivo pessoa natural, microempreendedor individual, microempresa ou empresa de pequeno porte poderão ser negociados mediante pagamento, a título de entrada, de valor equivalente a 5% do valor consolidado das inscrições transacionadas, pagos em até 5 prestações mensais e sucessivas, e o restante, independentemente da Capacidade de Pagamento.

Transação de inscrições garantidas por seguro garantia ou carta fiança

Nos casos de decisão transitada em julgado desfavorável ao sujeito passivo em que os créditos inscritos na dívida ativa da União estejam garantidos por seguro garantia ou carta fiança, antes da ocorrência do sinistro ou do início da execução da garantia, é possível parcelamento do valor, sem desconto nos seguintes prazos: (i) entrada de 50% e o restante em 12 (doze) meses; (ii) entrada de 40% e o restante em 8 (oito) meses; ou (iii) entrada de 30% e o restante em 6 (seis) meses.

A adesão às propostas poderá ser realizada de 08h de 01.06.2023 até 19h de 29.10.2023 pelo portal Regularize: www.regularize.pgfn.gov.br.

Estado de Alagoas adia o início da vigência de novas normas do ICMS-ST

O Governo do Estado de Alagoas decidiu adiar, de junho para agosto, o prazo de início de vigência das novas normas do ICMS-ST, em atenção ao pleito das entidades representativas do comércio, que solicitaram um prazo maior para adaptação e aprendizagem.

O Decreto n. 90.309 foi publicado em 28.03.2023 e trata das normas de Substituição Tributária e de antecipação, relativas ao ICMS, conforme estabelecido pelo Convênio ICMS n. 142/2018.

Ainda, referido Decreto abrange todas as mudanças na substituição tributária do Estado de Alagoas, proporcionando um documento único que facilita a consulta e padroniza as regras. Além disso, o mesmo possibilita uma agilidade maior no cumprimento das obrigações tributárias, além da diminuição de custos tanto para o usuário quanto para o Estado.

I A T

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

ARTIGO

Benefícios, riscos e limites da inteligência artificial na jurisdição tributária

Gustavo Guerreiro Martinho da Cunha Salles [1]

Artigo publicado na Revista Consultor Jurídico

Ferramentas baseadas no uso de inteligência artificial (IA) têm sido cada vez mais adotadas para facilitar e otimizar as mais variadas atividades humanas. No âmbito da jurisdição tributária, não é diferente. Nas últimas décadas, a IA tem sido diretamente utilizada pela administração tributária em sua missão de arrecadar tributos, tendo em vista as vantagens proporcionadas por sistemas eletrônicos. Concentrando fatores como uma alta capacidade de identificação de padrões e uma maior praticidade de aproveitamento dos dados coletados, as tecnologias baseadas em IA têm capacidade para aperfeiçoar as cobranças realizadas pelo Fisco, promovendo-lhe diversos benefícios.

Um benefício imediato da utilização da inteligência de máquina é a maior eficiência na fiscalização e percepção de tributos. O computador, alheio aos sentimentos e subjetividades inerentes ao ser humano (ao menos, em tese [2]), tem o potencial de agir de maneira lógica, seguindo fórmulas matemáticas padronizadas. Dessa forma, além de reduzir a ocorrência de falhas humanas, seu uso permite sistematizar as operações de fiscalização dos contribuintes e de cobrança dos valores devidos, colaborando com celeridade, economia e produtividade para consecução dos objetivos da administração.

[1] Graduando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e pesquisador do Instituto de Aplicação do Tributo (IAT).

[2] Não obstante a capacidade dos computadores de realizarem funções matemáticas de forma eficiente e objetiva, os softwares por eles utilizados e a seleção de dados que alimentam o sistema para a tomada de decisões podem conter determinado viés, prejudicando a almejada imparcialidade de seus julgamentos, conforme exposto ao longo do artigo.

As melhorias com a eficiência são incrementadas pela maior facilidade no acesso e na compreensão dos dados por parte do Fisco. E isso se dá, em adição à disposição de mecanismos capazes de propor inferências antes despercebidas pelo ser humano, pela maior possibilidade de troca de informações entre jurisdições e pela capacidade de aproveitamento de dados provenientes de diferentes fontes no meio digital.

Nesse sentido, outro benefício resultante da adoção de tais tecnologias é a possibilidade de mapeamento de inadimplentes e potenciais inadimplentes. A partir do momento em que se torna exequível a apuração sistematizada de informações dos contribuintes, com acesso a ampla base de dados, facilita-se a identificação de padrões com relação às particularidades dos maus pagadores. Informações como estas auxiliam, por sua vez, no entendimento acerca da realidade, permitindo uma tomada de decisões mais consciente por parte de autoridades do setor.

Por todos os fatores aqui elencados, vê-se que a utilização de IA proporciona avanços à Administração no sentido de reduzir a sonegação, o que a faz despontar como ferramenta importante na busca por uma distribuição mais equânime da carga tributária.

É necessário observar, contudo, que o uso de tal tecnologia sem os devidos cuidados traz consigo relevantes riscos ao cumprimento das garantias e direitos fundamentais dos contribuintes por parte do Estado.

Podem-se citar, nesse sentido, as ameaças ao direito à intimidade e ao sigilo fiscal decorrentes do uso e do armazenamento de dados por parte da Administração. Se, por um lado, a mera utilização e retenção de dados dos contribuintes configuram, nos termos do artigo 145, § 1º, da Constituição [3], recursos para execução das atividades designadas ao Fisco, a concentração e a estruturação de tais informações, ligadas ao processo de utilização da IA, mostram-se

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

elementos valiosos para compreender a realidade íntima dos pagadores de impostos.

Justamente por esse motivo e considerando o grande número de contribuintes que têm suas informações gravadas pela Administração, vê-se se tratar de base de dados que confere amplo poder a quem a ela tem acesso, seja do poder público, seja do setor privado.

Em primeiro lugar, é possível constatar que a posse de tamanha amplitude de informações ordenadas, nas mãos do Estado, gera risco de vigilância indevida dos cidadãos por parte de autoridades. A disponibilidade desses elementos em repertórios da Receita abre caminho para sua aplicação ilegítima em outros campos de atuação do Estado, podendo se tornar uma ferramenta para o autoritarismo e para a arbitrariedade para com os administrados. Em segundo lugar, deve-se notar que a existência de um amplo conjunto de dados em meio digital faz com que os sistemas de armazenamento sejam visados por hackers, que podem copiar e utilizar as informações coletadas a partir de acessos indevidos.

A utilização de IA pela administração tributária traz também riscos comuns ao uso da tecnologia em outras áreas, principalmente no que se refere à possibilidade de produção de resultados incorretos e enviesados. Embora os computadores possam ser vistos como máquinas que agem de maneira lógica, não se pode esquecer que são construídos por seres humanos. As informações que baseiam as conclusões proferidas por seus programas, outrossim, são muitas vezes fornecidas pelo homem, assim como os algoritmos que os ordenam, os quais muitas vezes são incapazes de diferenciar situações de correlação e causalidade. Dessa maneira, se, por um lado, têm-se ganhos com a sistematização e padronização da arrecadação de tributos, por outro, há a possibilidade de ocorrência de falhas em maiores proporções e de maneira automática, fundadas em inferências equivocadas de causalidade produzidas pela máquina.

[3] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 180.

Um exemplo disso é o caso descrito por Rita de la Feria [4]. A autora aponta que, na última década, mais de 26 mil famílias neerlandesas (a maioria de origem imigrante ou vulnerável) foram erroneamente acusadas de fraude após serem assinaladas por ferramenta de IA.

No caso de procedimentos que se utilizam da automatização para o fim de contribuir com a arrecadação de tributos, é possível que a Administração realize revisões periódicas para apurar a adequação dos resultados gerados pelo programa. A compreensão de eventuais erros, todavia, mostra-se dificultada nas situações em que o algoritmo final é produzido pela própria máquina [5].

Em meio a benefícios e riscos relativos ao uso de IA no âmbito da jurisdição tributária, é cabível observar, ademais, que a aplicação de tecnologias do tipo encontra-se marcada por certas limitações. Ainda há, por exemplo, dependência de inteligência humana em casos que exigem maior complexidade de interpretação, não obstante o imenso potencial de evolução dos meios eletrônicos com o passar dos anos.

Além disso, cumpre lembrar que a automação e fiscalização contra a sonegação devem ser entendidas em um contexto que engloba regulamentações e escolhas de autoridades, constituindo apenas mecanismos para fazer cumprir os objetivos do Fisco.

Por todo o exposto, é possível notar que a utilização da inteligência de máquina na jurisdição tributária traz vantagens à arrecadação de tributos por parte da administração. A análise de tais benefícios deve ser realizada levando-se em conta suas limitações, devendo-se observar, ademais, os possíveis riscos decorrentes do uso da tecnologia para com os direitos fundamentais dos contribuintes, tais como o direito à privacidade e à intimidade.

A análise dos benefícios, limites e riscos da utilização de IA pela Administração Tributária, bem como outros assuntos relacionados à tributação da sociedade em rede, será um dos temas debatidos no II Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT, a ser realizado em Trancoso (BA) e na modalidade online nos dias 3, 4 e 5 de maio de 2023.

[4] Vide DE LA FERIA, Rita; AMPARO GRAU RUIZ, María. The Robotisation of Tax Administration. In: AMPARO GRAU RUIZ, María. Interactive Robotics: Legal, Ethical, Social and Economic Aspects. Springer Nature, 2022.

[5] Neste sentido, ver BINDER, Nadja Braun. Artificial Intelligence and Taxation: Risk Management in Fully Automated Taxation Procedures. Springer Nature Switzerland, 2020.

Legitimidade ativa na restituição de tributos indiretos pagos indevidamente no âmbito de benefícios fiscais

Alexandre Carneiro Rios Macedo[1]

Tiago Carneiro da Silva[2]

Artigo publicado na Revista de Direito Tributário Contemporâneo. vol. 33/2022 | p. 141 - 161 | Abr - Jun / 2022

RESUMO: O presente trabalho analisa a classificação dos tributos em “diretos” ou “indiretos”, expondo interpretações doutrinárias sobre o tema e o seu fundamento constitucional. Em complemento, descreve o entendimento predominante no âmbito do Superior Tribunal de Justiça quanto à legitimidade ativa para pleitear a restituição, diante da previsão contida no art. 166 do Código Tributário Nacional, dispositivo que autoriza a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro. Por fim, será exposta a opinião dos autores sobre a legitimidade da repetição de indébito nas situações em que incidem específicos benefícios fiscais que objetivam, em última instância, reduzir a carga tributária na aquisição de determinados bens ou mercadorias, para atingir finalidades consideradas relevantes pelo legislador.

PALAVRAS-CHAVE: RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO, TRIBUTOS INDIRETOS, CONTRIBUINTE DE FATO, BENEFÍCIOS FISCAIS, CARGA TRIBUTÁRIA

[1] Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Bacharel em Direito pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Advogado. E-mail: alexandrecrmacedo@gmail.com

[2] Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e em Direito Público pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-Minas). Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia (UFBA). Graduando em Ciências Contábeis pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais Financeiras (FIPECAFI). Professor Assistente do IBET. Advogado. E-mail: tiagocarneiro@tcarneiro.com

i) pelo próprio Tribunal julgador no bojo processo paradigma ou, então, ii) caso não haja fixação da modulação na ação condutora, pelos demais Tribunais e até mesmos pelos próprios magistrados de primeira instância, a partir da análise do caso concreto.

Para Nelson Nery Júnior, não “precisaria haver previsão legal, tampouco a aplicação analógica ou extensiva[10]” do art. 27 da Lei nº 9.868/99[11], para que seja atribuída eficácia ex nunc aos novos entendimentos firmados, uma vez que referida solução estaria de acordo com o próprio sistema constitucional brasileiro.

Sendo assim, enquanto a jurisprudência, dita primitiva, tem eficácia retroativa, ou seja, efeitos ex tunc, em relação às modificações jurisprudenciais, prejudiciais à parte que confiou em precedentes anteriores, a solução se inverte, devendo necessariamente a regra ser a modulação de efeitos com eficácia ex nunc.

Sobre o dever do Poder Judiciário em modular os efeitos de nova orientação judicial, interessante são as palavras do Ministro Roberto Barroso no julgamento dos Embargos de Declaração realizado no RE nº 574.706 – Tema 69, marcado por cenário de alteração jurisprudencial quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS:

ABSTRACT: This paper analyzes the classification of taxes as "direct" or "indirect", exposing doctrinal interpretations on the theme and its constitutional basis. In addition, it exposes the prevailing understanding within the scope of the Superior Court of Justice as to the active legitimacy to claim restitution, in view of the provision contained in art. 166 of the National Tax Code, legal rule that authorizes the refund of taxes that entail, by their nature, the transfer of the respective financial charge.

Finally, the authors opinion on the legitimacy of the repetition of undue payments will be exposed in situations in which specific tax benefits are applied, which aim, ultimately, to reduce the tax burden on the acquisition of certain goods or merchandise, to achieve purposes considered relevant by the legislator.

KEYWORDS: REFUND OF TAXES, INDIRECT TAXES, TAX BENEFITS, REAL TAX PAYER, TAX BURDEN

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. O fundamento do direito à repetição do indébito. 3. Restituição dos tributos indiretos. 3.1. A classificação dos tributos em diretos e indiretos. 3.2. Quais são os tributos indiretos no ordenamento jurídico brasileiro? 3.2.1. Nosso entendimento. 3.3. Da aplicabilidade do art. 166 do CTN para a restituição dos tributos indiretos. 3.4. Sujeito legitimado a pleitear a restituição de tributo indireto. 4. Legitimidade ativa do “contribuinte de fato” em situações nas quais incidem específicos benefícios fiscais. 5. Conclusão. Referências.

Introdução

A situação padrão que envolve a incidência das normas tributárias coloca o Fisco em uma posição ativa, impositiva, de credor, apto a exigir de outrem a satisfação do seu crédito, seja ele o contribuinte ou o responsável tributário: assim, ocorrendo a subsunção do fato à hipótese normativa, com a utilização da linguagem competente, será constituída a relação jurídica tributária, cujo objeto consiste na prestação pecuniária correspondente, a ser adimplida pelo sujeito passivo[3].

Contudo, eventualmente essa situação pode se inverter: o sujeito passivo torna-se credor de determinada prestação pecuniária, cabendo ao ente de direito público adimplir o débito respectivo para se desfazer do vínculo jurídico. Esse fenômeno ocorre quando se verifica a ocorrência do pagamento indevido, fato jurídico que, desde que relatado nessa condição (de indevido) pela autoridade competente, autoriza a denominada restituição de indébito. Nesse sentido, se o pagamento corresponde à causa principal de extinção da obrigação tributária, o pagamento indevido, por sua vez, é causa extintiva que vai além, dando causa a uma outra relação jurídica, a de débito do fisco[4].

[3] CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 643.

[4] CONRADO, Paulo Cesar. Processo tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2ª ed., 2007, p. 254.

Ressalte-se que o direito à restituição do indébito decorre, sempre, da inserção de uma norma individual e concreta que reconheça esse direito, determinando o seu cumprimento pelo sujeito passivo, obrigado ao adimplemento. Essa norma, como aliás ocorre com todas as normas jurídicas presentes no sistema, encontra seu fundamento último de validade na Constituição Federal: no que diz respeito especificamente ao direito à restituição, são os princípios da legalidade e tipicidade tributária que, indiscutivelmente, garantem ao contribuinte a busca pela sua implementação, não sendo legítimo que o legislador ordinário suprima esse direito.

No entanto, embora não se possa suprimir o direito à repetição do indébito, pode o legislador disciplinar o seu exercício. No ordenamento jurídico brasileiro, tais regras encontram-se disciplinadas nos artigos 165 e 166 do Código Tributário Nacional: o primeiro prescreve a sistemática geral de restituição, enquanto o segundo aplica-se para os tributos que comportem, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro.

Percebe-se que a aplicação dessas regras passa, necessariamente, pela compreensão da classificação dogmática dos tributos em “diretos” e “indiretos”, e da consequente divisão didática dos contribuintes em “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”, temas esses que foram – e continuam sendo – objeto de uma série de discussões, muitas delas acaloradas, na doutrina e jurisprudência, e que aqui serão abordados. Em acréscimo, o trabalho buscará expor o entendimento atualmente predominante no âmbito do Superior Tribunal de Justiça sobre a legitimidade para requerer a restituição dos “tributos indiretos”.

Por fim, o trabalho buscará fundamentar a aplicabilidade do direito à restituição pelo denominado “contribuinte de fato” em situações nas quais incidem específicos benefícios fiscais, instituídos para limitar a carga tributária assumida por determinadas pessoas expressamente delimitadas pelo legislador, com o objetivo de cumprir finalidades consideradas socialmente relevantes.

O fundamento do direito à restituição do indébito

O direito à restituição do valor pago indevidamente a título de tributo encontra seu fundamento na Constituição Federal, especialmente como decorrência do respeito aos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, pilares fundamentais e verdadeiros limites constitucionais ao poder de tributar (Art. 150, I da CF), imprescindíveis para fortalecer a segurança jurídica no país.

Por conseguinte, o direito à devolução do que fora pago indevidamente surge como decorrência lógica da seguinte máxima jurídica: o particular somente pode ser legitimamente tributado nos estritos limites prescritos pela lei e autorizados pela Constituição. Em outras palavras, como o Estado apenas pode atuar em conformidade com a lei, eventual transferência de valores aos cofres públicos em desobediência à prescrição legal deve ser obrigatoriamente desfeita, possibilitando que o sistema mantenha a sua harmonia e impeça o enriquecimento ilícito do ente estatal, contundentemente rechaçado pelo ordenamento jurídico, sendo essa inclusive uma forma de expressão do regime republicano[5].

Dessa forma, o instituto da repetição do indébito tributário, embora possa ser regulado pelo legislador, não pode ser por ele suprimido, visto que decorre da interpretação sistemática do próprio sistema de direito positivo, cuja matriz se encontra na Carga Magna. É precisamente por intermédio da repetição de indébito que se busca equacionar as situações nas quais da aplicação da norma geral e abstrata ao caso concreto resultou um pagamento indevido, possibilitando a restauração do equilíbrio do sistema jurídico[6].

No âmbito nacional, a restituição do indébito encontra-se regulada nos artigos 165 e 166 do CTN. O primeiro dispositivo prescreve que o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, nos seguintes casos: (i) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; (ii) erro na

[5] CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 278.

[6] CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. Repetição do Indébito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 234.

edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; (iii) reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Já o art. 166 do CTN determina que “a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”. Trata-se, sem dúvidas, de um dos dispositivos mais comentados e polêmicos do Código, responsável por gerar uma série de discussões acaloradas na doutrina e jurisprudência, cujo campo de aplicabilidade continua sendo objeto de controvérsias as mais diversas.

Analisando os dois dispositivos, pode-se facilmente depreender que o art. 165 prevê a situação corriqueira, recorrente no plano pragmático, em que o sujeito passivo realiza o pagamento de tributo indevido ou maior do que devido, enquanto o art. 166 regulamenta uma situação excepcional, peculiar, aplicável a tributos que comportem, “por sua natureza”, a transferência do respectivo encargo financeiro – aqueles tributos que a doutrina e jurisprudência convencionaram chamar de tributos indiretos.

Restituição dos tributos indiretos.

A classificação dos tributos em diretos e indiretos.

A classificação dos tributos em diretos e indiretos teve sua origem em estudos de ciências econômicas e financeiras, quando analistas passaram a constatar a repercussão da tributação sobre a renda, propriedade e consumo de mercadorias. A difusão dessa classificação é normalmente atribuída aos fisiocratas, que, no século XVIII, sustentavam que a classe agricultora era a verdadeira produtora de riquezas, e que os tributos diretos seriam aqueles recolhidos pelo produtor rural, enquanto os indiretos seriam aqueles que repercutiam no preço dos produtos.

Contudo, os próprios fisiocratas logo perceberam que o critério utilizado para suportar dita categorização se demonstrava falho na prática. Isso porque, em certos casos, tributos tidos como diretos eram, por razões de mercado, economicamente transferidos; da

forma, tributos indiretos não tinham seu custo repassado ao consumidor final quando a conjuntura econômica não permitia[7].

Desde então, surgiram vários estudos sobre a repercussão do ônus tributário e suas consequências, circunstância absolutamente natural, afinal de contas, cada ciência analisa o fenômeno social de acordo com o seu próprio guia de referência: assim, a classificação dos tributos em diretos ou indiretos pode variar de acordo com a ótica utilizada pelo intérprete (contábil, econômica, financeira, sociológica e, evidentemente, jurídica).

Percebe-se que a origem dessa discussão se pautou em um critério econômico dos efeitos da tributação, ou seja, da constatação de que muitas vezes o contribuinte transfere o ônus corresponde ao tributo para terceiro que tenha relação com determinada situação fática. Como sintetiza Luís Eduardo Schoueri[8], “seriam indiretos os tributos cuja incidência jurídica recaísse sobre uma pessoa (o chamado contribuinte de jure), mas sua incidência econômica fosse transferida para uma terceira pessoa (o contribuinte de facto)”[9].

Dessa conjuntura, importante ressaltar que, em se tratando da interpretação científica do direito positivo, a análise dos chamados “tributos diretos” e “tributos indiretos” – bem como das figuras do “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”, a eles intimamente relacionadas – deve se pautar em uma fundamentação estritamente jurídica, sustentada nas normas de direito positivo. Firmada essa premissa, o entendimento atualmente predominante na doutrina tributária mais abalizada encontra-se no sentido de que a expressão “tributo que, por sua vez natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro” está intimamente associada com a existência da prescrição normativa da repercussão[10].

É extremamente relevante restringir a transferência do ônus tributário sob aspectos exclusivamente normativos, pois todos os tributos, em tese, podem repercutir no preço final da mercadoria ou do serviço, inclusive aqueles que gravam diretamente o patrimônio ou a renda.

[7] MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 13.

[8] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário, 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 67.

[9] Importante esclarecer, aliás, que o referido autor apresenta uma posição manifestamente contrária à classificação dos tributos em diretos e indiretos.

[10] MINATEL, Andréa Medrado Daré. Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas. São Paulo: Noeses, 2015, p. 162.

A título de exemplo, o preço final de um serviço pode variar a depender da carga tributária de IPTU incidente sobre a propriedade do estabelecimento, já que o prestador, ao definir o preço do serviço, poderá levar em conta tal ônus tributário, transferindo-o indiretamente para os consumidores.

Em suma, a experiência concreta demonstra que são muitas as situações em que tributos essencialmente diretos acabam repercutindo no preço final de mercadorias ou de serviços, sendo tal circunstância, todavia, irrelevante para a Ciência do Direito e até mesmo impossível de ser antecipadamente prevista, pois leva em conta inúmeras e complexas variáveis de natureza extrajurídica.

Sobre o assunto, a opinião ácida e contundente de Alfredo Augusto Becker vai no sentido de que a classificação dos tributos em diretos ou indiretos não tem nada de jurídica, sendo absolutamente artificial, além de embasada em uma “simplicidade da ignorância[11]”.

Outros importantes doutrinadores defendem inclusive a não recepção do art. 166 do CTN pela Constituição de 1988, sob o argumento de que o dispositivo teria utilizado critério exclusivamente econômico para determinar o sujeito ativo da relação de devolução do indébito, dentre os quais encontram-se Ives Gandra da Silva Martins, Eduardo Bottallo, Gabriel Lacerca Troianelli, Cairon Ribeiro dos Santos, Tarcisio Neviane e Vittorio Cassone[12].

Mesmo com todas essas críticas, não se pode ignorar que a classificação tem sido aceita por vários doutrinadores, utilizada na fundamentação de decisões judiciais, inclusive nos Tribunais Superiores, e servido como parâmetro útil para o legislador em sua atuação. Nesse sentido, pode-se sintetizar a referida dicotomia da seguinte forma: tributo direto consiste na exação que onera diretamente o patrimônio, a atividade ou a renda do contribuinte, que suporta em definitivo o ônus tributário, enquanto o tributo indireto tem como característica primordial a transferência do seu encargo para terceiro alheio à relação jurídica tributária, transferência esta que é inerente à própria constituição jurídica do tributo[13].

[11] BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 578.

[12] Apud MINATEL, op. cit., p. 97.

[13] Idem, p. 255.

Quais são os tributos indiretos no ordenamento jurídico brasileiro?

Em um tema espinhoso como o da chamada tributação indireta, que sofre a influência de conhecimentos de vários campos científicos, tornando praticamente impossível uma “pureza” em sua análise, não há, naturalmente, consenso, tanto na esfera doutrinária como jurisprudencial, acerca de quais seriam os tributos juridicamente indiretos no direito positivo brasileiro, do ponto de vista científico-normativo. De qualquer forma, as interpretações mais abalizadas e coerentes são aquelas que buscam analisar o fenômeno sob o ponto de vista, repita-se, estritamente jurídico, isto é, da repercussão determinada por norma jurídica, sendo essa posição, aliás, respaldada pela jurisprudência do STF[14].

Alguns juristas consideram que apenas o ICMS, de competência dos Estados, e o IPI, de competência da União, seriam indiretos e, como tais, devem obedecer ao disposto no art. 166 do CTN para os pedidos de restituição. Nesse sentido, Sacha Calmon Coelho[15] afirma que:

“Quando o CTN se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua constituição jurídica, são feitos para obrigatoriamente repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós idealizados para serem transferidos ao consumidor final. A natureza a que se refere o artigo é jurídica. A transferência é juridicamente possibilitada”.

Ressalte-se que o referido entendimento acerca do ICMS e IPI, considerando-os espécies de tributos juridicamente indiretos, prepondera na doutrina e na jurisprudência, inclusive no âmbito do STJ, utilizando como principal substrato o regime não-cumulativo desses impostos, determinado pelo Constituinte[16]. Nessa linha de pensamento, Aliomar Baleeiro[17] afirma:

“Juridicamente, somente existem dois impostos ‘indiretos’ por presunção: o imposto sobre produtos industrializados – IPI, de competência da União, e o imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, de competência dos Estados. (...)”

[14] MOREIRA, Op. cit., p. 42.

[15] COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 13ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 730.

[16] MINATEL, Op. cit., p. 364.

[17] BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2013, P. 846.

(...) Portanto, a presunção de transferência somente se coloca em relação àqueles impostos, cabendo ao solvens, que fez o pagamento indevido, demonstrar que tem legitimidade para pleitear a devolução, por ter suportado o encargo, relativamente ao ICMS e ao IPI. Tem assim, o art. 166 aplicação muito restrita, pois juridicamente apenas esses dois tributos presumem-se 'indiretos', ou seja, juridicamente transferidos".

Outra corrente defende que o ISS também possui natureza de tributo indireto, porém apenas nas situações em que o imposto incide sobre o valor do serviço prestado, não abarcando, portanto, a tributação fixa, que ocorre em regimes diferenciados do imposto, como, por exemplo, envolvendo a prestação de serviços por autônomos ou sociedades uniprofissionais. Com base nessa dicotomia, o ISS tem sido classificado como espécie híbrida, podendo ser direto ou indireto, a depender do caso concreto[18], sendo o referido entendimento inclusive aplicado no âmbito do STJ, que no julgamento do REsp nº 1.131.476/RS, submetido ao rito dos recursos representativos de controvérsia, decidiu que "o ISS é espécie tributária que admite a sua dicotomização como tributo direto ou indireto, consonante o caso concreto".

Discussão similar ocorre com o IOF, considerado por parte da doutrina e até mesmo em decisões isoladas do STJ como tributo híbrido, podendo-se apontar, exemplificamente, o REsp nº 45.814/SP (Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, DJ 23/05/1994), no qual decidiu-se que "comprovado que a Recorrente assumiu o encargo decorrente do recolhimento do IOF, não tendo-o transferido a terceiro, tem a mesma legitimidade para pleitear a restituição do tributo em causa".

De qualquer forma, valendo-se da síntese exposta por Hugo de Brito Machado Segundo, prevalece na jurisprudência o entendimento de que, por sua própria natureza (constituição jurídica), são indiretos o ICMS, o IPI e o ISS quando incidente de forma autônoma nas prestações de serviços: "(...) Apesar de pontuadas dificuldades, que não são pequenas, a jurisprudência costuma indicar como tributos indiretos, basicamente, o ICMS, o IPI e o ISS, este último apenas quando incidente sobre o valor cobrado pelo serviço prestado"[19].

[18] MINATEL, Op. cit., p. 375.

[19] MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011, P. 18.

Aspecto central: a repercussão deve ser juridicamente autorizada ou desejada pelo direito positivo

É importante mais uma vez destacar que, em tese, todos os tributos podem repercutir no preço final do bem, da mercadoria ou do serviço, mas tal circunstância, extremamente complexa na sua quantificação e que leva em conta fatores diversos, encontra-se alheia ao mundo do direito – com exceção dos tributos que comportam, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro.

Destaque-se, nesse ponto, que o próprio legislador federal positivamente reconhece a repercussão da carga tributária no preço final das vendas no consumo, estabelecendo a determinação de que nas notas fiscais deverá constar o “valor aproximado” correspondente a tributos federais (IPI, IOF, PIS/COFINS e CIDE), estaduais (ICMS) e municipais (ISS), para fins de prestar esclarecimentos ao consumidor final, nos termos da Lei nº 12.741/2012. A publicidade aqui prescrita pelo legislador pressupõe a mera repercussão econômica do ônus tributário – porém, o que realmente importa para a matéria em discussão é, ainda que possa soar repetitivo, a repercussão determinada pela norma jurídica.

Superada essa constatação inicial, sob o ponto de vista tributário, a conclusão mais coerente com o direito positivo perpassa, necessariamente, pela constatação de que são juridicamente indiretos apenas os tributos nos quais a repercussão é propriamente autorizada ou desejada pelo próprio direito positivo. Nesse sentido, são indiretos o ICMS e o IPI, como decorrência da não-cumulatividade a eles inerente[20], visto que a própria Constituição determina que se deve compensar o que for devido em cada operação relativa com o montante cobrado nas anteriores, de modo a onerar apenas os valores adicionados nas respectivas operações.

Assim, o ônus desses tributos sempre será repassado ou arcado por determinado terceiro, um destinatário considerado relevante pelo legislador, sendo tal repasse uma circunstância de natureza jurídica, e não apenas econômica, como ocorre com os demais tributos.

[20] Importante salientar que, diferentemente da não-cumulatividade das contribuições sociais PIS e COFINS (que possui natureza interna, endógena, considerando as características peculiares das atividades dos contribuintes), a não-cumulatividade do ICMS e do IPI tem natureza externa, exógena, visto que ocorre a transferência de todo o valor correspondente ao imposto na cadeia econômica (“tax on tax”).

Esse terceiro, destinatário do ônus financeiro do tributário, caso venha a arcar com carga tributária indevida ou superior à devida, terá plena legitimidade para requerer a restituição às autoridades competentes.

Por fim, além dessas hipóteses, pode-se veicular uma outra que merece atenção especial e que será melhor explorada no último tópico do presente trabalho, qual seja: haverá a repercussão jurídica indireta do ônus tributário em situações nas quais incidem específicos benefícios fiscais, instituídos com a finalidade de reduzir ou limitar a carga tributária assumida por determinadas pessoas expressamente indicadas pelo legislador, cujas atividades são consideradas como relevantes, social ou economicamente.

Jurisprudência do STJ sobre a aplicabilidade do art. 166 do CTN

A principal controvérsia acerca do tema ora exposto diz respeito à interpretação e aplicabilidade do disposto no art. 166 do CTN, cuja redação merece ser novamente transcrita: a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Como afirmado anteriormente, parte relevante da doutrina nacional rechaça a aplicabilidade do dispositivo, por considerar que o legislador tratou de aspecto meramente econômico, e não jurídico. Com a máxima vênia, tal posicionamento contraria o próprio ordenamento jurídico brasileiro, visto que ignora completamente a prescrição contida no art. 166 do CTN, como se o referido dispositivo fosse uma mera peça decorativa da legislação tributária nacional, um objeto defasado e sem utilidade, o que acaba por suprimir completamente o seu conteúdo de norma jurídica.

Ressalte-se, ademais, que o dispositivo permanece válido e vigente, não tendo sido proferida qualquer decisão do STF declarando a sua inconstitucionalidade, com a conseqüente expurgação da norma no sistema.

Ademais, a referida norma possui também a importantíssima função de evitar que o contribuinte de direito receba duplamente o valor pago a título de tributo indevido, por ter transferido o ônus associado no preço final do produto ou mercadoria, sendo também uma forma de impedir o enriquecimento ilícito e efetivar a justiça fiscal[21].

É preciso, portanto, encarar o dispositivo e definir em quais hipóteses a norma deve incidir para surtir os efeitos jurídicos desejados pela lei – ainda mais por se tratar de lei recepcionada como complementar, cuja relevância no âmbito tributário não pode ser desprezada, em consonância com o art. 146 da CF.

Acrescente-se que a corrente doutrinária majoritária defende a constitucionalidade do art. 166 e sua aplicabilidade exclusivamente em relação aos tributos juridicamente indiretos, havendo divergências pontuais em relação a quais seriam os tributos efetivamente indiretos (conforme explanado acima), aos requisitos para a restituição, bem como em relação à legitimidade ativa para efetivar o direito, de modo que tais aspectos muitas vezes acabam sendo resolvidos em cada caso concreto, considerando as suas peculiaridades.

Nesse diapasão, conclui-se que o art. 166 não apenas está em conformidade com a Constituição Federal como corresponde a um importante instrumento para evitar o enriquecimento ilícito, tanto do Fisco - que recebeu valores indevidamente - como do contribuinte de direito, em situações nas quais, embora integre formalmente a relação jurídica tributária, transferiu o ônus do tributo para terceiro, e transferiu não por motivos puramente econômicos, e sim porque tal transferência decorreu da própria constituição jurídica do tributo, de modo que a sua aplicabilidade volta-se precisamente à restituição dos tributos (juridicamente) indiretos.

De qualquer forma, do ponto de vista jurisprudencial, atualmente prepondera na jurisprudência do STJ o entendimento de que o denominado “contribuinte de fato” não possui legitimidade ativa para pleitear a repetição de indébito nos chamados tributos indiretos, mesmo invocando o art. 166 do CTN, tendo em vista que não possui qualquer relação jurídica tributária com o Fisco.

[21] COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional / Regina Helena Costa, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 195.

Como consequência dessa premissa, apenas o “contribuinte de direito” pode acionar o Poder Judiciário para exigir a restituição do tributo pago indevidamente, desde que comprove a ausência de repasse do ônus tributário, cabendo ao contribuinte de fato apenas, e em momento posterior, requerer a transferência das parcelas restituídas em face do contribuinte de direito, exclusivamente por meio de uma demanda de direito privado, entendimento esse construído no REsp nº 903.394/AL (acórdão publicado no DJE em 26/04/2010), julgado como recurso repetitivo.

Portanto, de acordo com o entendimento atualmente predominante no âmbito do STJ, para pleitear a restituição de indébito reputa-se imprescindível o exame prévio da relação jurídica tributária na qual se operou o pagamento indevido ou maior que devido. Apenas caberá ao contribuinte de fato, comprovando que arcou com o ônus financeiro do tributo, ingressar com demanda de natureza privada perante o contribuinte de direito para receber o valor correspondente. Essa é a regra geral.

No entanto, o mesmo Tribunal Superior decidiu, também em sede de recursos repetitivos, no julgamento do REsp nº 1.299.303/SC (publicado no DJE em 14/08/2012), que o consumidor final de energia elétrica possui legitimidade ativa para pleitear a restituição de indébito de ICMS incidente sobre a demanda contratada e não utilizada, ainda que não tenha relação jurídica tributária com o Estado, diante de determinadas peculiaridades que envolvem o Estado-concedente, concessionária e consumidor final.

Acrescente-se, outrossim, que a excepcionalidade construída pelo STJ não se restringe apenas ao consumidor final de energia elétrica, podendo ser aplicada também em outras situações envolvendo concessões públicas, como, por exemplo, as de consumo de água encanada, sendo reconhecida ao consumidor a legitimidade para pleitear a restituição de indébito referente ao ICMS cobrado ilegalmente (REsp 1349196/RJ, DJe 11/03/2013; AgRg no RMS 35.431/RJ, DJe 20/05/2019).

Como se percebe, via de regra, de acordo com a jurisprudência do STJ, apenas aquela pessoa que formalmente integrar a relação jurídica tributária (contribuinte de direito) terá legitimidade para pleitear a repetição de indébito, cabendo àquele que arcou com o respectivo ônus tributário (contribuinte de fato), por meio de uma demanda de natureza privada, requerer a transferência do valor restituído ao seu patrimônio.

Porém, excepcionalmente, considerando determinadas circunstâncias peculiares - como as que envolvem as concessões de serviços públicos -, poderá o denominado contribuinte de facto diretamente pedir a restituição em face do Fisco, independente da autorização do contribuinte de jure.

Legitimidade ativa do “contribuinte de fato” em situações nas quais incidem específicos benefícios fiscais.

Como elencado anteriormente, são juridicamente indiretos o ICMS e o IPI, por força do regime não-cumulativo a eles inerente, que determina a transferência do quantum correspondente ao imposto para a próxima operação na cadeia econômica, evitando que o preço final do bem seja excessivamente onerado. Nessas situações, com a máxima vênia a todos os grandes doutrinadores que rechaçam a dicotomia, a figura do “contribuinte de fato” possui relevância no ordenamento jurídico, não havendo de ser sumariamente ignorada.

Apenas a título de parênteses, mesmo doutrinadores que evitam aplicar a classificação entre “contribuintes de direito” e “contribuintes de fato” reconhecem que, em relação a outras normas de direito público que vinculam o Estado, a dicotomia possui relevância. Exemplificativamente, no que tange ao direito ao crédito no regime não-cumulativo do IPI, Paulo de Barros Carvalho esclarece que o “contribuinte de fato” participa ativamente (na condição de credor) da relação jurídica que lhe confere direito ao respectivo crédito na aquisição de insumos, através de norma jurídica autônoma, independente daquela que prevê a incidência do IPI[22]:

“O problema, contudo, não é tão simples quanto parece, pois, não obstante seja correto afirmar que o contribuinte de fato não compõe a relação jurídica do imposto, este não chega a perder a relevância para o direito tributário, na medida que participa de outra relação jurídica específica, importantíssima para a concretização do primado constitucional da não-cumulatividade: a relação jurídica dentro da qual surge o direito ao crédito do contribuinte em face da Fazenda Pública. Tal relação nasce como eficácia do fato da aquisição de insumos pelo contribuinte, antes que se inicie o processo de industrialização que, por sua vez, dará ensejo ao fato jurídico tributário”.

[22] CARVALHO, Paulo de Barros. In: Revista dialética de direito tributário n. 33. São Paulo: É, 1998. p. 151

Como se percebe, uma norma jurídica autônoma, independente, pode gerar uma relação jurídica entre o contribuinte de fato e o Estado, vínculo este que não se confunde com aquele decorrente da regra-matriz de incidência tributária, cujo objeto consiste no pagamento do crédito tributário.

Com base nessa constatação, pode-se apontar uma outra situação bastante distinta, com notas peculiares, que confere legitimidade ao contribuinte de facto para pleitear a restituição do indébito, qual seja: quando incide norma de direito tributário que concede benefício ou incentivo fiscal a específico “contribuinte de fato”, com a finalidade de reduzir ou limitar o ônus final tributário no final de determinada cadeia econômica ou produtiva.

Em outras palavras, quando uma interpretação sistemática do direito positivo levar à conclusão de que determinado benefício fiscal foi instituído para reduzir a carga tributária de sujeito expressamente delineado pelo legislador, para fins de incentivar a sua atividade econômica ou social, este poderá pleitear a devolução do indébito tributário em descompasso com a norma estabelecida pelo beneplácito fiscal, a despeito de não integrar formalmente a relação jurídica principal (prevista no consequente da regra-matriz de incidência tributária).

Ressalte-se que a referência a específico contribuinte de fato serve para destacar que o legislador buscou diferenciá-lo de um simples consumidor final, aquele que normalmente adquire os produtos com o ônus tributário embutido no preço. Essa pormenorização do adquirente demonstra a importância a ele conferida para fins de extrafiscalidade tributária, e também evidencia que o legislador levou em conta o fenômeno da repercussão do ônus tributário para instituir a norma mais benéfica.

A título exemplificativo, imagine-se a seguinte hipótese: determinado Estado, após autorização pelo CONFAZ, institui lei específica que determina a limitação da carga tributária do ICMS incidente sobre bens cirúrgicos adquiridos por hospitais situados em seu território, fomentando a prestação do serviço de saúde pública para a população. Caso algum desses adquirentes, expressamente delineados pelo legislador, venha, por qualquer motivo, a adquirir tais bens com ônus de ICMS superior ao limite estabelecido, teria ele, na condição de consumidor final (“contribuinte de fato”), autorização para requerer a restituição diretamente ao Estado?

Ora, caso se aplique a regra geral construída pela jurisprudência do STJ no REsp nº 903.394/AL, a resposta para o questionamento seria simples: não teriam os referidos adquirentes legitimidade ativa, pois não integram formalmente a correspondente relação jurídica tributária, cabendo apenas pleitear a devolução, mediante demanda de natureza privada, perante o contribuinte de direito do imposto (empresa que comercializou os bens cirúrgicos), e apenas na hipótese de este ter acionado o Estado e recebido o indébito tributário, após a autorização expressa do contribuinte de fato.

Ocorre que, ao se realizar uma análise mais aprofundada, sistemática e teleológica dessa situação específica, é coerente concluir que ela não deveria se submeter à sistemática geral, diante da incidência de outra norma jurídica nas operações tributadas, cujo consequente normativo determina a limitação da carga tributária do imposto, beneficiando adquirentes expressamente definidos pelo legislador. É precisamente a norma de benefício fiscal que prescreve outra relação jurídica de natureza tributária com o Fisco, atuando em paralelo com a norma de incidência do imposto: são, portanto, duas relações jurídicas, com composições no critério pessoal também distintas, que não podem ser confundidas.

Em outros termos: a norma que estabelece a limitação do percentual da carga tributária institui, verdadeiramente, uma relação jurídica - de natureza tributária - entre o adquirente (expressamente definido no dispositivo legal, uma espécie de consumidor final qualificado) e o Estado, determinando que este apenas arrecade o montante máximo permitido do imposto, objetivando limitar a carga tributária assumida por terceiros expressamente identificados no corpo normativo, efetivando, dessa forma, uma finalidade socialmente relevante buscada pelo legislador.

Situações como essa são facilmente encontradas nas legislações federais, estaduais e municipais. A título de exemplo, pode-se citar o art. 20 do Anexo II do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, o qual prescreve a redução da base de cálculo do imposto incidente nas operações internas com máquinas, aparelhos, equipamentos, suas partes e peças, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 13,3% (treze inteiros e três décimos por cento), destinados à construção ou ampliação de usinas produtoras de energia elétrica listadas nos incisos do dispositivo.

Percebe-se que os contribuintes de direito do ICMS são os vendedores dos bens indicados, mas o benefício fiscal de redução da base de cálculo foi expressamente instituído para favorecer destinatários específicos desses bens, quais sejam: as usinas produtoras de energia elétrica situadas no território paulista (contribuintes de fato qualificados), que irão adquirir os referidos bens para compor o seu ativo imobilizado. E qual a finalidade da norma jurídica? Claramente, é a de reduzir os custos associados à geração da energia, incentivando as usinas a se instalarem no Estado de São Paulo e, em última instância, reduzir o preço da energia elétrica. Não por acaso o § 2º determina que “o benefício previsto neste artigo fica condicionado à comprovação do efetivo emprego das mercadorias e bens em obra de construção ou ampliação das referidas usinas, conforme o caso”. Considerando essa finalidade do benefício, e os requisitos que o cercam, pode-se concluir que, caso a carga tributária incidente sobre esses bens supere o limite máximo definido no dispositivo (13,3%), por qualquer motivo que seja, terá a usina adquirente o direito a pleitear perante o Estado a restituição do valor pago a maior, e não a empresa que realizou a operação de venda.

Outro exemplo concreto: o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia prevê várias situações de isenção do ICMS, dentre as quais pode-se citar a indicada no inciso XVII do art. 264, que estabelece isenção[23] nas operações com os produtos e equipamentos utilizados em diagnóstico em imunohematologia, sorologia e coagulação, quando destinados a órgãos ou entidades da administração pública direta ou indireta, bem como a suas autarquias e fundações. Ora, considerando a repercussão do ônus do ICMS nas vendas dos produtos, são as entidades de saúde que realizam atividades consideradas relevantes pelo legislador que, em última instância, são as beneficiadas pela isenção, motivo pelo qual, caso esta seja de qualquer maneira descumprida, são as entidades adquirentes que terão direito à restituição, e não os vendedores dos produtos. Trata-se da saída mais adequada e coerente com o ordenamento jurídico.

Como afirmado anteriormente, os exemplos concretos são variados e podem ser facilmente encontrados nas legislações dos entes federativos, mas todos eles possuem em comum a finalidade extrafiscal dos benefícios, que são direcionados para favorecer

[23] Amparada pelo Convênio ICMS nº 84/1997.

específicos adquirentes de mercadorias ou serviços a fim de que realizem suas atividades consideradas relevantes, ou aplicam-se em circunstâncias peculiares que justifiquem um auxílio fiscal – por exemplo, situações envolvendo tragédias ou calamidades públicas.

Por conseguinte, caso se constate que o ônus financeiro do ICMS transferido a específicos consumidores finais, indicados e qualificados pelo legislador, esteja em desacordo com a norma que concedeu o benefício fiscal, a alternativa mais compatível com o sistema jurídico não seria outra senão reconhecer a legitimidade ativa desses adquirentes à restituição do indébito, como forma de respeitar a incidência do benefício fiscal em cotejo com o previsto no art. 166 do CTN, além da concretização da extrafiscalidade inerente ao fenômeno.

Tal conclusão, frise-se, está em harmonia com o nítido caráter extrafiscal inerente aos benefícios fiscais, pois, como leciona Paulo de Barros Carvalho, a experiência jurídica demonstra que vezes sem conta a postura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, políticas ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso, circunstância que caracteriza o atributo da extrafiscalidade[24].

Aliás, não há como negar que o fenômeno da repercussão jurídica tributária, inerente aos tributos indiretos, em benefícios fiscais dessa natureza foi levado em consideração pelo legislador, de modo que a sua intenção não foi incentivar os vendedores das mercadorias incentivadas (contribuinte de direito do imposto), e sim os adquirentes, com vistas a reduzir a carga tributária por eles definitivamente assumida, conferindo maior proteção e sustentabilidade às suas relevantes atividades.

Nesse ponto, aliás, revela-se imprescindível distinguir o entendimento aqui defendido da construção jurisprudencial realizada pelo STF no Recurso Extraordinário nº 608.872-RG (Tema de Repercussão Geral nº 342), no qual se chegou à seguinte conclusão:

“A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido”

[24] CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva; Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2014, p. 39.

De acordo com a jurisprudência consolidada da Corte Suprema, fruto de vários julgamentos relevantes ocorridos nas últimas décadas, a imunidade do tipo subjetiva - ou seja, aquela que leva em conta as características de determinadas pessoas ou entidades (como, por exemplo, os próprios entes federativos, os templos de qualquer culto, os partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais de trabalhadores e instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos), retirando do âmbito de competência tributária a possibilidade de instituir impostos sobre os patrimônios, serviços e rendas diretamente revertidas às finalidades institucionais dos sujeitos protegidos - aplica-se tão-somente quando eles encontram-se na situação de contribuinte de direito, integrando formalmente o polo passivo da relação jurídico-tributária.

Ao se analisar o inteiro teor do referido julgamento, especialmente o voto do relator (Ministro Dias Toffoli), percebe-se que a imunidade retira do âmbito de tributação somente aqueles impostos que incidem diretamente sobre a propriedade e atividades exercidas diretamente pelos sujeitos contemplados pela Constituição, quando ocupam a posição de "contribuinte de direito", de modo a proteger a suas finalidades essenciais:

"(...) À luz da jurisprudência predominante da Corte, reputo que a imunidade tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, sendo irrelevante, para resolver essa questão, se investigar se o tributo repercute economicamente.

(...)

Vide que o ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato - como ocorre no presente caso -, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido trasladados pelo vendedor contribuinte de direito, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual".

Trata-se de entendimento que, embora possua certas convergências com a tese aqui defendida, com ela não se confunde. Isso porque, consoante o entendimento construído pelo Supremo, a imunidade subjetiva retira do âmbito de incidência tributária aspectos

[41] TRF 1ª Região. Processo nº 0080919-39.2013.4.01.3400, Desembargador Relator Alexandre Vidigal de Oliveira, Primeira Turma Recursal - DF, Diário Eletrônico Publicação 02/03/2018.

diretamente relacionados àqueles sujeitos expressamente indicados no texto constitucional (seu patrimônio, suas rendas, suas atividades, seus serviços), ou seja, quando ocupam formalmente a relação jurídico tributária com o Fisco, e não todas as operações econômicas possíveis que possam vir a ter transferência econômica do ônus tributário.

Situação diversa ocorre quando o ente federativo, no exercício de sua competência, considerando a transferência (jurídica e econômica) tributária, concede benefício fiscal com o propósito claro e específico de reduzir o ônus tributário de operações com determinados bens ou serviços que são adquiridos ou consumidos por pessoas expressamente delineadas na legislação. Quer dizer: são operações específicas, envolvendo bens específicos, destinados a pessoas específicas, que são objeto da redução do ônus tributário, para atingir determinadas finalidades tidas como social ou economicamente relevantes, não abrangendo outras hipóteses genéricas envolvendo esses sujeitos.

Nesse contexto, faz-se importante novamente destacar o seguinte: é exatamente a análise concreta do benefício fiscal que levará o aplicador do direito a concluir para quem o benefício foi instituído, se ao “contribuinte de direito” ou ao “contribuinte de fato”, possibilitando que extraia a nota preponderante da extrafiscalidade do benefício. Quando a providência da norma for no sentido de beneficiar expressamente o adquirente do bem (o consumidor final qualificado pelo legislador), cuja atividade foi reputada como de interesse social ou econômico, conclui-se que este deverá ter a aludida legitimidade.

Com essa linha de raciocínio, os dispositivos legais que estabelecem benefícios fiscais serão interpretados teologicamente, captando-se o espírito e finalidade a eles inerentes. Assim, duas normas serão aplicadas de forma harmônica pelo aplicador do direito: a que confere o direito à restituição pelo pagamento indevido ou maior do que o devido com aquela que estabelece a redução da carga tributária em determinada cadeia econômica ou produtiva, para atingir determinadas finalidades consideradas relevantes pelo legislador.

Conclusão

A repetição de indébito tem como finalidade restaurar o equilíbrio no sistema, na medida em que possibilita a devolução de parcelas que ingressaram indevidamente nos cofres públicos. Seu fundamento tem como matriz a Constituição Federal, como consequência da interpretação e aplicação dos princípios da legalidade e tipicidade tributárias.

São dois os dispositivos do Código Tributário Nacional que regulamentam o direito à restituição de indébito: os artigos 165 e 166. O primeiro prevê a situação corriqueira, recorrente no plano pragmático, em que o sujeito passivo realiza o pagamento do tributo reconhecido como indevido ou maior do que o devido pela autoridade competente. Por sua vez, o art. 166 regulamenta uma situação excepcional, peculiar, aplicável a tributos que comportem, “por sua natureza”, a transferência do respectivo encargo financeiro – aqueles tributos que a doutrina e jurisprudência convencionaram chamar de tributos indiretos.

No entendimento deste trabalho, a transferência do encargo financeiro à qual o art. 166 do CTN faz referência deve ser tida como repercussão jurídica, ou seja, aquela determinada pela lei, devendo afastar-se qualquer tipo de análise econômica ou financeira do fenômeno. Dessa forma, o dispositivo aplica-se aos pedidos de repetição de indébito do ICMS e IPI, como decorrência do regime da não-cumulatividade constitucionalmente prescrito, efetivado com a finalidade de impedir a tributação em cascata ao longo das cadeias comerciais ou produtivas e a oneração final excessiva.

Com relação à legitimidade ativa para requerer a restituição, predomina no âmbito do Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que somente o contribuinte de direito possui legitimidade ativa para requerer a restituição de indébito com fundamento no art. 166 do CTN. Excepcionalmente, porém, o mesmo Tribunal Superior reconheceu a legitimidade ao consumidor final para requerer a restituição do indébito de ICMS no fornecimento de energia elétrica e em outras situações envolvendo concessões públicas, diante das suas peculiaridades normativas e de ordem pragmática.

Considerando os argumentos aplicáveis às hipóteses de exceção à regra geral, pode-se concluir que o STJ – ainda que implicitamente – reconheceu que podem surgir outras exceções, em consonância com as peculiaridades das relações envolvidas. No presente trabalho, foi proposta uma outra peculiar hipótese que também possui fundamento jurídico suficiente para outorgar ao denominado “contribuinte de fato” dos tributos indiretos a legitimidade ativa para requerer a repetição de indébito: quando existe no sistema outra norma jurídica, com natureza de benefício fiscal, que prescreve a limitação da carga tributária sobre determinados bens adquiridos por consumidor final expressamente delineado pelo legislador, para atingir finalidades consideradas relevantes.

Em situações como essas, a norma de benefício fiscal incide justamente para reduzir a carga tributária no final da cadeia, prescrevendo que determinado adquirente de bem tributado (consumidor final qualificado) não poderá arcar com montante superior ao delimitado no consequente da norma. Assim, caso se comprove que o referido consumidor final – ainda que não contribuinte do imposto – assumiu ônus superior ao limite máximo, deve o Fisco devolver-lhe a parcela indevida, tornando possível que ambas as normas (a de incidência tributária e a de incidência do benefício fiscal) convivam harmoniosamente no sistema jurídico.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2013
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva; Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2014.
- CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. Repetição do Indébito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 13ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014.

CONRADO, Paulo Cesar. Processo tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2ª ed., 2007.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional / Regina Helena Costa, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011.

MINATEL, Andréa Medrado Daré. Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas. São Paulo: Noeses, 2015.

MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos, 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário, 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

I A T

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

JURISPRUDÊNCIA COMENTADA

Superior Tribunal de Justiça - STJ

Alienação de imóvel posterior à inscrição do débito em dívida ativa configura fraude à execução

A Primeira Turma do STJ, em acórdão publicado no último dia 23.05.2023, reiterou seu posicionamento de que eventual alienação de bens posterior à inscrição de débito em dívida ativa caracteriza fraude à execução, sendo desnecessária análise de eventual boa-fé do adquirente.

No caso em julgamento, o adquirente tomou todas as cautelas de praxe e constatou não haver registro de penhora ou qualquer outro impedimento à aquisição do imóvel. No entanto, a construtora, primeira proprietária do imóvel, teve débito inscrito em dívida ativa antes da efetivação da primeira venda.

De acordo com o Tribunal de Origem a presunção de fraude à execução deveria ser relativizada na medida em que a última compradora do imóvel agiu de boa-fé, tendo adotado todas as cautelas para efetivação do negócio, de modo que não seria razoável exigir dela a investigação de certidões negativas de todos os proprietários anteriores. No entanto, no entender da Turma Julgadora, a presunção de fraude tornou-se absoluta com a Lei Complementar 118/05, de modo que ainda que tenham ocorrido sucessivas alienações do bem, seria completamente irrelevante a comprovação de má-fé do terceiro adquirente.

O entendimento do STJ está pautado na jurisprudência da Corte quando do julgamento do Repetitivo - RESP n. 1.141.990/PR, no qual ficou consignado que “a alienação efetivada antes da entrada em vigor da LC n.º 118/2005 (09.06.2005) presumia-se em fraude à execução se o negócio jurídico sucedesse a citação válida do devedor; posteriormente a 09.06.2005, consideram-se fraudulentas as alienações efetuadas pelo devedor fiscal após a inscrição do crédito tributário na dívida ativa.”.

Segundo o acórdão, a única exceção ao entendimento acima exposto seria no caso de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

(STJ - AgInt no Recurso Especial nº 1.820.873 - Relator: Ministro Benedito Gonçalves - Primeira Turma - Julgado em 25.04.2023 - Publicado em 23.05.2023)

STJ revisa Tema 505 e altera jurisprudência para afastar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os acréscimos da Taxa Selic na repetição de indébito tributário

O Superior Tribunal de Justiça - STJ -, em 08.03.2023, proferiu acórdão em juízo de retratação, modificando a tese do Tema 505/STJ, para adequar ao Tema 962 da Repercussão Geral do STF.

Conforme o Tema 962 da Repercussão Geral do STF, decidiu que não incide Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ - e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL - sobre a taxa Selic, correspondente aos juros de mora e correção monetária, recebida pelo contribuinte na repetição do indébito tributário, tanto na esfera judicial, quanto na administrativa, inclusive quando recebida por intermédio de compensação.

Com isso, o E. STJ readequou a tese formulada no Recurso Especial nº 1.138.695, e publicou acórdão de retratação, em 08.05.2023, proferindo nova tese, assim consignada: "Os juros SELIC incidentes na repetição do indébito tributário se encontram fora da base de cálculo do IR e da CSLL, havendo que ser observada a modulação prevista no Tema n. 962 da Repercussão Geral do STF."

Dessa forma, as duas Cortes passaram a dar interpretação conforme à Constituição Federal ao art. 3º, § 1º, da Lei n. 7.713/1988, ao art. 17 do Decreto-Lei n. 1.598/1977 e ao art. 43, II e § 1º, do Código Tributário Nacional – CTN.

Portanto, os juros moratórios e a correção monetária decorrentes acrescidos ao valor recebido como indébito tributário passam a ter o tratamento jurídico de “dano remoto”, por tratar, de “compromissos feitos pelo credor em seu próprio prejuízo durante a mora do devedor e que não estavam no contrato e não eram previsíveis pelo devedor.” E, assim, não poderá incidir o IRPJ e a CSLL sobre a contraprestação da Taxa SELIC.

Ainda, diante da modulação de efeitos fixada pelo STF no julgamento do Tema 962, o juízo de retratação exercido pelo STJ passou a ter as seguintes consequências: (i) a Fazenda Nacional não poderá cobrar IRPJ e CSLL sobre a Taxa SELIC recebida na repetição do indébito tributário; (ii) como consequência, quem não pagou os referidos tributos sobre a Taxa SELIC não está mais obrigado a fazê-lo; (iii) quem já pagou e possui ações judiciais distribuídas após 17.09.2021, não terá direito à repetição do indébito; e (iv) quem já pagou e possui ação ajuizada antes de 17.09.2021 receberá a restituição dos valores.

Em relação aos depósitos judiciais, tratados no Tema 504/STJ, a jurisprudência não foi alterada. Isso porque, a E. Corte, em 31.05.2013, já havia reconhecido a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre a Taxa Selic recebida pelo contribuinte decorrente do levantamento de depósitos judiciais.

Supremo Tribunal Federal - STF

STF analisará as taxas de instalação de antenas de telefonia em Manaus (AM) e Guarulhos (SP)



A Associação Brasileira de Infraestrutura para Telecomunicações (ABRINTEL) ajuizou as Ações de Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 1063 e 1064, para discutir as taxas exigidas na instalação de antenas de telefonia pelos Municípios de Guarulhos (SP) e Manaus (AM).

Em linhas gerais, a ABRINTEL defende que a Lei Municipal n. 7.972/2021 e o Decreto Municipal n. 39.370/2022, ambos de Guarulhos, Lei Municipal n. 2.384/2018 de Manaus, ao estabelecerem condições adicionais para a instalação e a operação de infraestrutura de suporte para estações de telecomunicação, invadem a competência privativa da União para legislar sobre o tema.

Em sua Petição Inicial, ABRINTEL afirma que, “na prática, as leis [questionadas] legitimam diversas autuações administrativas arbitrárias e conseqüentes prejuízos econômicos substanciais ao setor de telecomunicações, muito embora as empresas do setor já possuam o licenciamento para instalação e operação das estações, obtido pelo competente processo de certificação federal da Anatel, bem como já realizem o pagamento da taxa de instalação e fiscalização de funcionamento de antenas instituída por essa agência federal, que detém competência para tanto”.

A relevância da discussão se deflagra pelo fato de que a cobrança dessa taxa aumenta o preço da operação das empresas do ramo de telefônica, sendo que o preço para licenciamento em Manaus, por exemplo, pode chegar a até R\$ 70 mil, enquanto que o preço médio de licenciamento de torres praticado por órgãos municipais é de R\$ 1,4 mil, de acordo com o levantamento mais recente da ABRINTEL[1].

Dessa forma, em atenção ao princípio da celeridade, e visando o julgamento definitivo, sem análise prévia do pedido de liminar, o Ministro Gilmar Mendes, relator da ADPF 1064, solicitou informações ao prefeito e à Câmara Municipal de Manaus, a serem prestadas no prazo de 10 dias. Já ADPF 1063 está conclusa ao Ministro Relator Alexandre de Moraes.

Por fim, importante rememorar que, no final de 2022, o STF julgou o RE 776.594, que discutia sobre a possibilidade do Município de Estrela D’Oeste (SP). editar leis sobre taxas para instalação de antenas. Naquela oportunidade o Supremo decidiu que “a instituição de taxa de fiscalização do funcionamento de torres e antenas de transmissão e recepção de dados e voz é de competência privativa da União”.

[1] www.telesintese.com.br/manaus-cobra-ate-r-70-mil-para-licenciar-torres/. Acesso em 26.05.2023

STF declara inconstitucionalidade de taxa de fiscalização de postes em vias públicas

Na sessão de julgamento realizada em 22/05/2023, através da Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 512, o Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal reconheceu, por unanimidade, a inconstitucionalidade da taxa de fiscalização de ocupação e de permanência em Áreas, em Vias e em Logradouros de postes ou similares, previsto no art. 5º, VI, da Lei Complementar Municipal n. 21/2002, do Município de Santo Amaro de Imperatriz/SC. A análise do caso revela que o dispositivo é inconstitucional tanto no aspecto material quanto no aspecto formal.

No que tange ao aspecto material, a instituição de taxas requer que sua incidência ocorra em razão do exercício de poder de polícia ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados aos contribuintes ou postos à sua disposição, conforme estabelecido no art. 145, II, da Constituição Federal de 1988 e no art. 77 do Código Tributário Nacional (CTN). No caso em questão, em que a taxa é cobrada mensalmente, não é possível individualizar a prestação de serviços de postes e similares.

Além disso, as taxas são tributos vinculados advindos de uma atuação estatal direta e imediata referente ao obrigado, conforme os ensinamentos de Geraldo Ataliba[1]. Portanto, mesmo que para fins legais seja denominada como taxa, essa cobrança apresenta vício material de inconstitucionalidade, pois, de acordo com o artigo 4º do CTN, a natureza jurídica dessa imposição tributária não atende aos requisitos de uma taxa.

[1] ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência. 6ª edição. São Paulo: Malheiros. 2000. P. 153.

Além disso, sob o aspecto formal, a imposição de uma suposta taxa pela cobrança de postes e estruturas similares, por intermédio de uma Lei Municipal, viola a competência privativa da União Federal para a fiscalização dos serviços correlacionados à energia elétrica que lhe são outorgados, em consonância com as disposições previstas nos artigos 21, inciso XII, alínea b, e 22, inciso IV, da Constituição Federal de 1988.

A decisão tem eficácia ex nunc e os efeitos da declaração de inconstitucionalidade serão produzidos a partir da publicação da ata do julgamento, ainda pendente de publicação em 25/05/2023.



Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

CSRF decide que as despesas portuárias se enquadram no conceito de insumo

Recentemente, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) decidiu que se enquadram no conceito de insumo previsto no art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 as despesas portuárias relativas à atividade de extração e venda de minério de ferro.

Na ocasião, a Turma julgadora apreciou recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão n. 3201-009.660, de 15.12.2021, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF. Segundo a recorrente, as despesas portuárias não se caracterizariam como insumos para o processo produtivo da empresa, razão pela qual não poderia ser reconhecido o direito ao creditamento.

Por sua vez, a 3ª Turma da CSRF sustentou que o conceito de insumo, para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado pelos critérios da essencialidade e da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pela empresa. Trata-se de conceito consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp n. 1.221.170, sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Ressaltou-se, ainda, que as despesas portuárias analisadas referem-se aos valores pagos às empresas que operavam o porto no qual o minério foi manuseado, armazenado e embarcado em navios para exportação.

Nesse sentido, entendeu-se que os serviços portuários são essenciais e relevantes para a atividade exercida pela empresa, visto que a sua supressão impediria a ocorrência do resultado pretendido ou, no mínimo, reduziria substancialmente as suas qualidades. Por essa razão, as despesas portuárias enquadram-se no conceito de insumo de que trata o art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Apesar de ser pacífica, na CSRF, a aplicação dos critérios estabelecidos pelo STJ para a caracterização do insumo, trata-se de decisão inédita reconhecendo o direito ao creditamento de contribuição ao PIS e COFINS sobre as despesas portuárias. Merece destaque, todavia, o fato de que esse reconhecimento foi atrelado à atividade exercida pela empresa, o que deverá ser considerado também em julgamentos futuros sobre o tema.

Processo: 10680.731065/2018-80

Contribuinte: Unamgen Mineração e Metalurgia S.A.

Relator: Vanessa Marini Cecconello

CSRF permite a relativização do pacto prévio ao período aquisitivo

Em decisão publicada recentemente, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por voto de qualidade, decidiu que, para fim de incidência das contribuições previdenciárias sobre a Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), é possível relativizar a exigência de pacto prévio ao período aquisitivo, de modo a afastar a referida tributação.

Na origem, tratam-se de lançamentos para cobrança das contribuições previdenciárias devidas pela empresa, decorrentes de remuneração paga aos administradores estatutários e aos empregados a título de PLR, em suposto desacordo com a Lei n. 10.101/2000.

Ao apreciar o recurso especial interposto pelo contribuinte, prevaleceu o entendimento de que a legislação não estabeleceu uma data limite para a formalização da negociação do PLR. Pata a Turma julgadora, a lei prevê que a participação será objeto de negociação, e não que a formalização tenha que ocorrer previamente ao período de aquisição.

Ademais, três peculiaridades do caso concreto foram consideradas fundamentais para a relativização em questão: (i) tratam-se de convenções coletivas de trabalho, as quais, por sua natureza, são firmadas entre sindicatos, e não pelo sujeito passivo; (ii) as convenções coletivas de trabalho são meras reproduções, em relação à PLR, das convenções de anos anteriores; e (iii) todas as demais acusações fiscais foram superadas pelas instâncias inferiores do contencioso administrativo fiscal ou a única acusação fiscal originária era a de descumprimento do pacto prévio.

A despeito de já existirem precedentes favoráveis ao contribuinte na CSRF, a decisão ora analisada alterou o entendimento recentemente predominante, pró-Fisco. Há que se destacar, ainda, que a vitória do contribuinte foi obtida a partir do voto de qualidade do presidente em exercício, razão pela qual o tema desfruta de considerável insegurança jurídica.

Processo: 16327.720899/2018-75

Contribuinte: Porto Seguro Companhia de Seguros Gerais

Relator: Maurício Nogueira Righetti

CSRF entende que incide contribuição previdenciária sobre valores depositados na previdência privada por pessoa jurídica

Em uma decisão controversa, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) optou por manter autuação em que se exigia contribuição previdenciária incidente sobre valores depositados na previdência privada por pessoa jurídica.

No caso se analisava a incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos pela empresa a não empregados na condição de diretores e gerentes, o que, no entendimento do Fisco - e que acabou prevalecendo -, afastaria a não incidência dos tributos, em razão do caráter remuneratório dos pagamentos. Um dos principais aspectos que levou à decisão foi a diferença entre os valores pagos aos não empregados comparativamente àqueles pagos aos empregados da empresa. Para o Fisco, os aportes em previdência disfarçavam remuneração.

A autuação foi mantida tanto na DRJ quanto na câmara baixa do CARF, o que gerou a interposição de recurso pelo contribuinte. No julgamento, defendeu-se o fato de que a modalidade aberta dos planos de previdência privada autoriza a diferenciação de aportes entre os beneficiários, o que afastaria a suposta remuneração disfarçada.

No entanto, o relator do processo votou pelo desprovimento do recurso apresentado pelo contribuinte, sob o fundamento de que haveria uma diferença muito grande entre os valores pagos entre os funcionários da empresa e as operações objeto de fiscalização, o que corroborava a tese do Fisco de remuneração disfarçada.

Por sua vez, o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci discordou. Em seu voto, defendeu que caberia ao fisco demonstrar a violação à Lei, já que na legislação não existe qualquer tipo de restrição às divergências de aporte, conforme defendido pelo contribuinte. Em verdade, a restrição imposta é a de que não haja correlação entre o pagamento de previdência e produtividade do beneficiário, o que, sendo o caso, atrairia o caráter remuneratório dos pagamentos.

Na contagem dos votos, houve empate entre os posicionamentos acima destacados, de modo que o resultado do julgamento foi decidido por voto de qualidade em favor do Fisco.

Este processo representa precedente relevante e perigoso aos interesses do contribuinte, considerando que a prática (realização de aportes em previdência privada) é bastante comum e pode gerar um grande contencioso no que se refere ao caráter remuneratório desses valores. O que se observa é que, muito embora a legislação seja clara quanto à desnecessidade de proporção entre os aportes realizados pela empresa, o Fisco tende a defender a ideia de remuneração disfarçada sem se desincumbir do ônus probatório.

Processo: 10980.729151/2012-52

Contribuinte: Cia de Cimento Itambé

Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado

Receita Federal do Brasil - RFB

RFB: Plano de saúde e odontológico previsto em Convenção Coletiva não é insumo

A Solução de Consulta DISIT 4014/2023, emitida pela Receita Federal do Brasil ("RFB"), reiterou o entendimento fazendário de que os gastos com planos de saúde e planos odontológicos fornecidos pela pessoa jurídica a seus funcionários que trabalham no processo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e de prestação de serviços não são considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/COFINS. Ainda que a oferta desses benefícios esteja prevista em uma Convenção Coletiva de Trabalho, a RFB entende que tais despesas não se enquadram na definição de insumos, pois não estão diretamente relacionadas com a produção ou fabricação dos bens ou serviços oferecidos pela empresa.

O entendimento fazendário esclarece um ponto importante a respeito da compreensão que deve ser entendido por insumos, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/COFINS. Embora a oferta de plano de saúde e plano odontológico possa ser vista como um benefício importante para a retenção de talentos e o bem-estar dos trabalhadores e mesmo que seja uma despesa estipulada por norma de observância obrigatória pelo empregador (convenção coletiva de trabalho), a RFB entende que tais fatores não seriam suficientes para a caracterização de insumos.

Embora a Solução de Consulta não tenha sido publicada em sua íntegra, está ementada com expresso vínculo à Solução de Consulta n. 57/2003, que não reconheceu como insumos os vales-refeição, vales-alimentação e uniformes fornecidos pela pessoa jurídica a seus funcionários que trabalham no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, ainda que o referido fornecimento decorra de norma contida em Convenção Coletiva de Trabalho. De acordo com esta manifestação fazendária, tais itens não se confundiriam com Bens e Serviços Utilizados por Imposição Legal.

RFB: incide IRRF com alíquota de 15% sobre pagamentos ao exterior por licença de software de prateleira

A Secretaria da Receita Federal do Brasil ("RFB") publicou a Solução de Consulta COSIT n. 75/2023, para esclarecer que os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos em a residente ou domiciliado no exterior, pelo usuário final, para fins de aquisição ou renovação de licença de uso de software, independentemente de customização ou do meio empregado na entrega, caracterizam royalties e estão sujeitos à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF), em regra, sob a alíquota de 15% (quinze por cento).

De acordo com a manifestação fazendária, o entendimento aí expresso decorre do paradigma estabelecido pela Suprema Corte no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.659/MG, sob relatoria do E. Ministro Dias Tofolli, oportunidade na qual o tribunal, de modo expresso, reconheceu a superação de sua antiga jurisprudência, pautada na decisão do Recurso Extraordinário nº 176.626/SP, que consagrara a expressão "software de prateleira".

Na decisão do STF, vale rememorar, julgou-se parcialmente procedente a ADI, ajuizada contra normas do Estado de Minas Gerais, visando afastar a incidência do ICMS nas operações em que houvesse o licenciamento ou a cessão do direito de uso dos programas de computador. A maioria dos membros da Suprema Corte acompanhou o voto do E. Ministro Relator, que entendeu pela não incidência do ICMS nas operações envolvendo o fornecimento de software mediante licenciamento ou cessão do direito de uso, ainda que se trate de "software de prateleira".



INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

Av. Angelica, 2466 19º andar
Higienópolis, São Paulo/SP

Tel: +55 (11) 3660-8200

www.institutoiat.org

