

**INSTITUTO BRASILEIRO
DE ESTUDOS DE DIREITO ADMINISTRATIVO,
FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO
– IBEDAFT –**

Revista do
IBEDAFT



ISSN: 2965-2073
Vol. 11, n. 6 – jan./jun./2025
Publicação semestral oficial do
Instituto Brasileiro de Estudos de Direito
Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT

**Max
Limonad**

Composição do Conselho Editorial da Revista do IBEDAFT

Presidente: Alberto Shinji Higa
Coordenador Geral: Francisco Pedro Jucá
Subcoordenador-Geral: Renan Clemente Gutierrez
Coordenadores de Direito Administrativo: Alberto Shinji Higa
Coordenador de Direito Financeiro: Kiyoshi Harada
Coordenador de Direito Tributário: Eduardo Marcial Ferreira Jardim
Coordenadora de Direito Constitucional: Maria Cláudia de Carvalho Gallon
Coordenador de Direito Penal: Warley Belo

Membros

Adilson Abreu Dallari	José Mauricio Conti
Antonio Francisco Costa	Marcos Abraham
Dircêo Torrecillas Ramos	Maria Claudia de Carvalho Gallon
Eduardo Marcial Ferreira Jardim	Maria Sylvia Zanella Di Pietro
Elival da Silva Ramos	Mário Ângelo Leitão Frota
Fernando Facury Scaff	Massami Uyeda
Jorge Miranda	Regis Fernandes de Oliveira
José Casalta Nabais	Sydney Sanches
Toshio Mukai	

Corpo de Pareceristas Doutores

Erotilde Ribeiro dos Santos Minharro
Homero Batista Mateus da Silva
Lorena de Mello Rezende Colnago
Thais Xavier Ferreira da Costa

Obs.: Os artigos publicados não refletem o pensamento da Comissão Editorial da Revista.

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS DE DIREITO
ADMINISTRATIVO, FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO –
IBEDAFT**

REVISTA DO IBEDAFT



AUTORES DO VOL. 11

Bruno Romano	Marcelo Bertozzi de Pinho
Daniel Biagini Brazão Bartkevicius	Marcelo Kiyoshi Harada
Diego Bisi Almada	Matheus Perez Toniolli
Fabio Muniz Serra	Mauro José Silva
Francisco Pedro Jucá	Renan Clemente Gutierrez
Gabriel Lessa Marques da Silva	Roberto Silva Pereira
Horácio Monteschio	Ronaldo Corrêa Martins
João Emílio Galinari Bertolucci	Thaís Xavier Ferreira da Costa
Juliana Leme Faleiros	Víctor Gabriel Rodríguez
Kiyoshi Harada	Waleska Miguel Batista
Leonardo José de Araújo Prado Ribeiro	Warley Rodrigues Belo
Ygor Pierry Piemonte Ditão	

**Max
Limonad**
desde 1944

Revista do IBEDAFT: vol. 11, n. 6 / [coordenação Kiyoshi Harada, Francisco Pedro Jucá]

Publicação semestral oficial do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT / - São Paulo: Editora Max Limonad, 2025.

Instituto brasileiro de estudos de direito administrativo, financeiro e tributário – IBEDAFT.

Referências bibliográficas.

ISSN Revista Impressa: 2965-2073

1. Direito - Estudo e ensino. 2. Direito administrativo. 3. Direito Financeiro. 4. Direito tributário. I. Harada, Kiyoshi. II. Jucá, Francisco Pedro.

CDD 340

ARTIGOS PARA A REVISTA SEMESTRAL DO IBEDAFT – Vol. XII

Os interessados poderão encaminhar seus artigos endereçados para Kiyoshi Harada: kiyoshi@haradaadvogados.com.br, Francisco Pedro Jucá: francisco.juca@trtsp.jus.br ou Renan Clemente Gutierrez: renan-clemente@hotmail.com obedecidos os seguintes parâmetros:

1 – Textos de 15 a 20 páginas, em papel A4 em formato Word; fonte Times New Roman; tamanho 12; espaçamento entre linhas = 1,5; recuo à esquerda; notas de rodapé, tamanho 10 utilizando-se a mesma fonte. **Textos em PDF não serão aceitos.**

2 – O Artigo deverá ser inédito e versar sobre temas de Direito Administrativo, Financeiro, Tributário, Constitucional e Penal contendo os seguintes requisitos:

- a) Título em bilíngue;
- b) Abaixo do título o nome do autor com breve currículo no rodapé, além do endereço eletrônico;
- c) Resumo em bilíngue;
- d) palavras chaves em bilíngue;
- e) Sumário em português mediante utilização de algarismo arábico para enumeração dos itens.
- f) O artigo deve ser salvo em Word contendo o mesmo nome do título seguido de prenome do autor

3 – Os textos não devem conter negritos, sublinhamentos ou sombreamentos, devendo utilizar o itálico quando quiser dar destaque à palavra ou à frase.

4 – O envio de artigo implica cessão de direitos autorais para sua publicação na Revista do Ibedaft com exclusividade ou qualquer outro veículo de sua indicação.

5 – Prazo de entrega dos artigos para compor o Volume XII da Revista: (jun/dez/2025): **30-11/2025**.

SUMÁRIO

Membros da Diretoria e dos Conselhos do IBEDAFT

– Diretoria	11
– Conselho Fiscal	11
– Conselho Superior de Orientação	12

Quadro de associados do IBEDFT

Associados nacionais	13
Associados estrangeiros	17

Palavras do Presidente do IBEDAFT

Kiyoshi Harada

Apresentação do Coordenador Geral

Francisco Pedro Jucá

Artigos:

I – Os reflexos do acordo de leniência no *Compliance*

Empresarial: Em uma visão da preservação da função social da empresa

Horácio Monteschio

II – O mandamento do antirracismo na administração pública

Juliana Leme Faleiros

Leonardo José de Araújo Prado Ribeiro

Waleska Miguel Batista

III – Impactos da Reforma Tributária sobre as retenções na fonte 65

Diego Bisi Almada

IV – Inaplicabilidade do tema nº 677 do STJ às execuções fiscais91

Bruno Romano

Marcelo Bertozzi de Pinho

V – Dedução dos juros sobre capital próprio de exercícios anteriores: O tema 1319STJ e o potencial desfecho favorável aos contribuintes 109

Daniel Biagini Brazão Bartkevicius

VI – Governança em contratos de parcerias público-privadas: Uma abordagem integrada 129

Francisco Pedro Jucá

Roberto Silva Pereira

Thaís Xavier Ferreira da Costa

VII – A inaplicabilidade da súmula vinculante nº 15 do STF ao piso nacional do magistério 153

Gabriel Lessa Marques da Silva

Matheus Perez Toniolli

VIII – Motivação e fundamentação na vivência jurídica 171

João Emílio Galinari Bertolucci

IX – Lavagem de dinheiro: da necessidade de demonstração do dolo 195

Warley Rodrigues Belo

X – Para além dos quinhentos anos de censura: A liberdade de expressão no Brasil para o século XXI 219

Fábio Muniz Serra

Víctor Gabriel Rodríguez

Ygor Pierry Piemonte Ditão

XI – Parecer – ICMS: Substituição tributária na operação interestadual 245

Kiyoshi Harada

Marcelo Kiyoshi Harada

XII – Parecer jurídico sobre obrigação de pagamento de foro e laudêmio 261

Renan Clemente Gutierrez

XIII – Nova lei de improbidade administrativa e a segurança jurídica 281

Mauro José Silva

Renan Clemente Gutierrez

XIV – A construção do princípio da neutralidade tributária . 311

Ronaldo Corrêa Martins

MEMBROS DA DIRETORIA E DOS CONSELHOS DO IBEDAFT

Quadriênio 2023-2027

DIRETORIA

Presidente – Kiyoshi Harada

1º Vice-Presidente – Marcelo Campos

2º Vice-Presidente – Marcelo Kiyoshi Harada

3º Vice-Presidente – Eduardo Marcial Ferreira Jardim

Secretário-Geral – Fabiane Louise Taytie

Primeiro Secretário – Maria Cláudia de Carvalho Gallon

Tesoureiro Geral –Jennifer Pereira Simão Verospi

1º Tesoureiro – Solange Mesquita

CONSELHO FISCAL

EFETIVOS:

1 – Alberto Shinji Higa

2 – Samantha Ribeiro Meyer-Pflug Marques

3 – Marcelo Borlina Pires

SUPLENTE:

1 – Diógenes de Brito Tavares

2 – Daniel Geoffroy

3 – Aline Aparecida da Silva Tavares

Membros do Conselho Superior de Orientação

- 1 – Adilson Abreu Dallari
- 2 – Antonio Francisco Costa
- 3 – Aurélio Nomura
- 4 – Carlos Augusto Gobbi
- 5 – Cleide Regina Furlani Pompermaier
- 6 – Doris de Miranda Coutinho
- 7 – Elival da Silva Ramos
- 8 – Everardo Maciel
- 9 – Felícia Ayako Harada
- 10 – Fernando Facury Scaff
- 11 – Francisco Pedro Jucá
- 12 – Francisco Rezek
- 13 – Ivette Senise Ferreira
- 14 – José Maurício Conti
- 15 – Licurgo Joseph Mourão de Oliveira
- 16 – Marcos da Costa
- 17 – Maria Sylvia Zanella Di Pietro
- 18 – Marilene Talarico Martins Rodrigues
- 19 – Massami Uyeda
- 20 – Paulo de Barros Carvalho
- 21 – Regis Fernandes de Oliveira
- 22 – Renan Clemente Gutierrez
- 23 – Roque Antonio Carrazza
- 24 – Ruy Martins Altenfelder Silva
- 25 – Sydney Sanches

Quadro de associados do IBEDAFT

Lista numérica de associados do IBEDAFT:

1. Adilson Abreu Dallari
2. Adolpho Bergamini
3. Agostinho Toffoli Tavolaro
4. Alberto Shinji Higa
5. Alfredo Portinari Greggio Lucente Maranca
6. Aline Aparecida da Silva Tavares
7. Antonio Francisco Costa
8. Antonio Urbino Penna Jr.
9. Arthur Bezerra de Souza Junior
10. Aurélio Nomura
11. Betina Treige Gruppenmacher
12. Bruno Romano
13. Carlos Augusto Gobbi
14. Carlos Figueiredo Mourão
15. Carlos Roberto de Alckmin Dutra
16. Carmen Silvia Válio de Araujo Martins
17. Christianne de Carvalho Stroppa
18. Cleide Regina Furlani Pompermaier
19. Daniel Geoffroy
20. Daniel Biagini Brazão Bartkevicius
21. Daniel Oliveira Matos
22. Danielle Nascimento de Souza Linhares
23. Di Bonetti
24. Diego Bisi Almada
25. Diógenes de Brito Tavares
26. Dircêo Torrecillas Ramos
27. Doris Terezinha Pinto Cordeiro de Miranda Coutinho

28. Edilberto Carlos Pontes Lima
29. Edson Emanuel Simões
30. Eduardo Jorge Lima
31. Eduardo Marcial Ferreira Jardim
32. Eduardo Sérgio Sousa Medeiros
33. Eduardo Tuma
34. Edvaldo Pereira de Brito
35. Elisabeth Libertuci
36. Elival da Silva Ramos
37. Endrigo Fabiano Ribeiro
38. Érico Della Gatta
39. Esther Seiko Yoshinaga
40. Everardo de Almeida Maciel
41. Fabiane Louise Taytie
42. Felicia Ayako Harada
43. Fernando Barboza Dias
44. Fernando de Souza
45. Fernando Facury Scaff
46. Fernando Fracari Vargas
47. Filipe Piazzzi Mariano da Silva
48. Flávio Garcia Cabral
49. Francisco Pedro Jucá
50. Francisco Rezek
51. Gustavo Andre Muller Brigagão
52. Hamilton Dias de Souza
53. Helcio Honda
54. Heleno Taveira Torres
55. Hélio José Machado
56. Henrique Nelson Calandra
57. Ivette Senise Ferreira
58. Jefferson Lucatto Domingues
59. Jennifer Pereira Simão Verospi

60. Jo Tatsumi
61. José Bazilio Teixeira Marçal
62. José Mauricio Conti
63. José Renato Nalini
64. José Soares Ferreira Aras Neto
65. Josinaldo Leal de Oliveira
66. Juarez Arnaldo Fernandes
67. Juliana Assolari Adamo Cortez
68. Kiyoshi Harada
69. Kristian Rodrigo Pscheidt
70. Laercio Guerra Silva
71. Léo da Silva Alves
72. Licurgo Joseph Mourão de Oliveira
73. Luciano de Almeida Pereira
74. Luis Antonio Flora
75. Luiz Fernando Ferraz de Rezende
76. Luiz Gonzaga Bertelli
77. Luiz Henrique Sormani Barbugiani
78. Marcelo Baptistini Molero
79. Marcelo Borlina Pires
80. Marcelo Campos
81. Marcelo Kiyoshi Harada
82. Marcio Ferraz Nunes
83. Marcos da Costa
84. Marcus Abraham
85. Maria Claudia de Carvalho Gallon
86. Maria Garcia
87. Maria Sylvia Zanella Di Pietro
88. Marilene Talarico M. Rodrigues
89. Massami Uyeda
90. Massami Uyeda Junior
91. Matheus Perez Toniolli

92. Michel Temer
93. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
94. Patricia Mayumi Murakami
95. Paulo Ayres Barreto
96. Paulo de Barros Carvalho
97. Rafael Albertoni Faganello
98. Raphael Silva Rodrigues
99. Regis Fernandes de Oliveira
100. Renan Clemente Gutierrez
101. Renato Akira Shimmi
102. Renato Ratti
103. Rita De Cássia De França Carneiro Agra
104. Robson dos Santos Amador
105. Ronaldo Chadid
106. Roque Antonio Carrazza
107. Ruy Martins Altenfelder Silva
108. Samantha Ribeiro Meyer-Pflug Marques
109. Sebastião Helvecio Ramos de Castro
110. Solange Mesquita
111. Sydney Sanches
112. Sylvio Toshiro Mukai
113. Talita Pimenta Félix
114. Thais Fernanda Borba dos Santos
115. Thais Xavier Ferreira da Costa
116. Thiago Glucksmann de Lima
117. Toshio Mukai
118. Wagner Seian Hanashiro
119. Walter Carvalho Monteiro Britto
120. Waneska Leticia dos Santos Fragoso Sarmento
121. Warley Belo

Associados estrangeiros

1. Alejandro Martínez Dhier
2. Ana Claudia Barbuda
3. Carlo Bosna
4. Clareth José Munive Meek
5. Daniel Terrón Santos
6. Fernando Rey Martínez
7. Guillermo Orozco Pardo
8. Jorge Manuel Moura Louveiro de Miranda
9. José Casalta Nabais
10. José María Lago Montero
11. Juan Fernando Durán Alba
12. Mário Ângelo Leitão Frota
13. Marta Morillas Fernández
14. Raffaele Chiarelli
15. Ricardo Jorge Klass
16. Tiago Serrão

PALAVRAS DO PRESIDENTE DO IBEDAFT



Kiyoshi Harada – Presidente do IBEDAFT

O Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário – IBEDAFT – atinge neste semestre o sexto ano de sua fundação, criado que foi em 13-9-2019.

A Revista do IBEDAFT que tem por objetivo promover a interface do direito público lança o volume XI pertinente a janeiro/junho de 2025, contendo 14 valiosos artigos escritos por juristas de seu quadro associativo.

O sodalício vem cumprindo os seus objetivos institucionais quer publicando artigos sobre temas atuais e relevantes no seu site jurídico, quer promovendo lives abordando temas controversos, quer elaborando anteprojetos legislativos enviando-as ao Congresso Nacional.

Só para citar foram encaminhados aos Presidentes do Senado e da Câmara dos Deputados o anteprojeto de contrarreforma tributária para restabelecer o pacto federativo e baratear o incrível custo de arrecadação do IBS dual, assim como, o anteprojeto da alteração da redação do § 3º do art. 82 do CPC que dispensa o adiantamento de custas judiciais nas ações de cobrança e nas execuções de sentenças fixadoras de honorários da sucumbência, que em razão de defeito redacional, só vêm sendo aplicadas em relação aos advogados, e não às partes..

O IBEDAFT neste ano premiou três juristas de destaque de 2025. São eles: Dr. Dircêo Torrecillas Ramos, Dr. Luiz Henrique Sormani Barbugiani e Dr. Daniel Biagini Brazão Bartkevicius. Essa premiação é uma iniciativa conjunta do IBEDAFT e da Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo representada pelo Deputado Paulo Correa.

Outrossim, foi entregue em solenidade pública realizada na sede da FADISP o prêmio Hely Lopes Meireles ao jurista Alberto Shinji Higa, ocasião em que se procedeu, também, ao lançamento da obra coletiva em homenagem ao jurista Eduardo Marcial Ferreira Jardim.

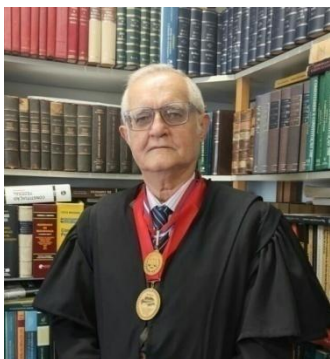
Ao finalizar queremos externar aos nossos agradecimentos aos membros do Corpo Diretivo, do Conselho Fiscal, do Conselho Superior de Orientação e dos associados pelo apoio emprestado nas nossas realizações.

Uma boa leitura a todos,

Kiyoshi Harada

Presidente do IBEDAFT

APRESENTAÇÃO DO COORDENADOR GERAL



Francisco Pedro Jucá – coordenador geral da Revista

Chegamos ao número XI da Revista do IBEDAFT, sem dúvida é uma vitória expressiva, fruto do ingente esforço da Instituição liderada pelo Eminente Jurista Kiyoshi Harada, diuturnamente comprometido com este brilhante sonho, que vem realizando meticulosamente, com a dedicação e cuidado que é próprio dos grandes.

A cada dia se amplia o volume das contribuições científicas, porém, sempre, com atenção especial às dimensões concretas dos problemas jurídicos, materializando, assim, uma real e efetiva contribuição à reflexão e a evolução do Direito e das Instituições, pelo oferecimento constante de material de elevada qualidade.

Mais uma vez se oferece ao leitor um rico painel de estudos doutrinários do Direito Público, sempre com a visão e a leitura de transversalidade, pelas ligações indissociáveis entre seus

diversos "ramos", que atuam e produzem os efeitos colimados exatamente através da integração simbiótica entre eles.

Assim tem sido a atuação do IBEDAFT, atenta às vicissitudes da realidade e do conjunto de problemas que se apresenta a cada momento, refletindo sobre tudo e oferecendo à sociedade dos frutos das suas cuidadosas reflexões, que envolvem gerações diversas de juristas, em interação e troca de experiências.

Neste mesmo sentido, neste ano de 2025, como já se firmou como tradição, o IBEDAFT rende justa e merecida homenagem aos Juristas Destaque, dando o necessário e merecido relevo, como o faz anualmente e cooperação com a Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, na pessoa do Ilustre Deputado PAULO CORRÊA JR., dando conta à sociedade e a comunidade jurídica dos méritos daqueles que ao longo do tempo, pelo seu labor vem oferecendo seu esforço e dedicação à evolução e aperfeiçoamento do Direito e das Instituições.

Neste ano recebem o Galardão de Jurista Destaque, os Ilustres Doutores: Luiz Henrique Sormani Barbugiani, Daniel Biagini Brazão Batkevicius e Dircêo Torrecillas Ramos, personalidades marcantes e de brilho que engrandecem o Direito com suas contribuições doutrinárias.

Também, o IBEDAFT cuida de promover a divulgação de obras em homenagem às personalidades jurídicas que vem dando aporte à cultura jurídica, seja pela sua produção científica, seja sua atuação no campo do Direito em geral. Em 2024, sob a Coordenação de Kiyoshi Harada e Marcelo Harada, veio à público a Obra Coletiva em homenagem ao Prof. Francisco Pedro Jucá. Este ano, foi lançada Coletânea em homenagem ao Eminentíssimo Jurista Eduardo Marcial Jardim, e, já está em preparação Obra Coletiva em Homenagem ao Eminentíssimo Jurista Kazuo Watanabe. Vem sendo um resgate e preservação do trabalho de juristas que

engrandecem à cultura jurídica, evidenciando a preocupação do IBEDAFT na construção de todo um legado.

Neste número, traz-se o estudo do jurista paranaense Horácio Monteschio sobre Reflexos dos acordos de leniência no *Compliance* empresarial: em uma visão da preservação da função social da Empresa. O tema: O mandamento do antirracismo na administração pública, e tratado pelas juristas Juliana Leme Faleiros, Leonardo José de Araujo Prado Ribeiro e Waleska Miguel Batista. Diego Bisi Almada nos brinda com Impactos da Reforma Tributária sobre as retenções na fonte.

Bruno Romano e Marcelo Bartozzi de Pinho trazem à luz o estudo Inaplicabilidade do tema nº 677 do STJ às execuções fiscais. Daniel Biagino Brazão Batkevicius nos oferece o excelente estudo sobre Dedução de Juros sobre capital próprio de exercícios anteriores. O tema nº 1319/STJ e o potencial desfecho favorável aos contribuintes, Francisco Pedro Jucá, Roberto Silva Pereira e Thaís Xavier Ferreira da Costa oferecem estudo sobre Governança em contratos de parcerias público-privadas: uma abordagem integrada.

O tema: A inaplicabilidade da súmula vinculante nº 15 do STF ao piso nacional do magistério, é estudado com brilho por Gabriel Lessa Marques da Silva e Matheus Perez Toniolli. João Emílio Galinari Bertolucci oferece Motivação e fundamentação na vivência jurídica. Lavagem de Dinheiro: Da necessidade de demonstração de dolo, é estudado por Warley Rodrigues Belo, e, o interessante Para além de quinhentos anos de censura: A liberdade de expressão no Brasil para o século XXI, é o importante estudo de Fábio Muniz Serra, Victor Gabriel Rodriguez e Ygor Pierri Piemonte Ditão.

Os juristas Kiyoshi Harada e Marcelo Kiyoshi Harada trazem importante parecer sobre: ICMS: substituição tributária na

operação interestadual; da mesma forma Renan Clemente Gutierrez nos oferece Parecer sobre Obrigação de pagamento de foro e laudêmio. Ainda mais uma vez Renan Clemente Gutierrez e Mauro José Silva, enriquecem este número com o estudo Nova lei de improbidade administrativa e segurança jurídica. Fechando o número, Ronaldo Corrêa Martins com qualificado estudo sobre o tema: A construção do princípio da neutralidade tributária.

Como se vê é robusta e significativa a coleção de estudos que se disponibiliza ao público leitor, mais do que merece, precisa ser lida e meditada, eis que oferece material de elevada qualidade para todos quantos são cultores e interessados pelo Direito Público.

É mais um relevante serviço prestado pelo IBEDAFT que dá vida e materialidade aos seus propósitos e objetivos, sempre sob a batuta iluminada do grande jurista Kiyoshi Harada.

Francisco Pedro Jucá
Coordenador Geral da Revista

I

Os reflexos do acordo de leniência no compliance empresarial: em uma visão da preservação da função social da empresa

The impact of the leniency agreement on corporate compliance: from a viewpoint of preserving the social function of the company

Horácio Monteschio¹

Resumo: Delimitou-se como tema do estudo os reflexos do acordo de leniência no compliance empresarial. A questão norteadora da pesquisa foi: quais são os efeitos da firmação de acordos de leniência na construção dos programas de compliance nas pessoas jurídicas? O objetivo geral do estudo foi identificar, a partir da perspectiva do cumprimento da função social da empresa, os impactos da concretização dos acordos de leniência nos programas de compliance empresarial. Fez-se uma pesquisa bibliográfica de abordagem qualitativa e cunho exploratório a partir da leitura de materiais publicados entre os anos de 2017 e 2022. Conclui-se, com o final deste estudo, que há uma lacuna a ser preenchida, nas etapas iniciais do acordo de leniência, para que se associe a função social da empresa à sua responsabilidade econômica. Por outro lado, há de se considerar também que os efeitos da cultura anticorrupção nas empresas privadas reverberam em toda a sociedade.

¹ Pós-Doutor pelo Ius Gentium Conimbrigae da Universidade de Coimbra - Portugal; Pós-Doutor pelo Centro Universitário Curitiba - UNICURITIBA, Paraná - Brasil; Pós-Doutor pela Mediterrânea International Centre for Human Rights Research, MICHRR, Regia Calábria - Itália. Doutor em Direito pela Faculdade Autônoma de São Paulo- FADISP. Mestre em Direitos da Personalidade - UNICESUMAR. Professor do UNICURITIBA. Professor Titular do Programa de Mestrado da UNIPAR. Advogado, ex-Secretário de Estado da Indústria e Comércio e Assuntos do Mercosul do Estado do Paraná, ex-Secretário Municipal para Assuntos Metropolitanos de Curitiba; Integrante do Instituto dos Advogado do Paraná (IAP). ex-conselheiro do SEBRAE. ex-Presidente do Conselho da Junta Comercial do Estado do Paraná.

Palavras-chave: Acordo de leniência. Compliance. Função social da empresa.

Abstract: The reflections of the leniency agreement on corporate compliance were delimited as the subject of the study. The guiding question of the research was: what are the effects of signing leniency agreements in the construction of compliance programs in legal entities? The overall objective of the study was to identify, from the perspective of fulfilling the company's social function, the impacts of implementing leniency agreements on corporate compliance programs. A bibliographical research with a qualitative and exploratory approach was carried out from the reading of materials published between the years 2017 and 2022. It is concluded, with the end of this study, that there is a gap to be filled, in the initial stages of the agreement of leniency, so that the social function of the company is associated with its economic responsibility. On the other hand, it must also be considered that the effects of the anti-corruption culture in private companies reverberate through out society.

Keywords: Leniency agreement. Compliance. Social function of the company.

Sumário: Introdução. 1 – Desenvolvimento. 1.1 Os acordos de leniência: etapas, objetivos e efeitos. 1.2 A importância do compliance para a diminuição das práticas corruptivas. 1.2.1 A função social da empresa e os acordos de leniência: reflexos dos programas de compliance. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

As ferramentas de diminuição das práticas corruptivas no setor privado e na Administração Pública possuem como efeito uma série de benefícios para a sociedade brasileira e internacional. Sobre esse tópico, é interessante sinalizar que a Lei Anti-corrupção é um instrumento normativo de valor para a diminuição dessas práticas. Duas ferramentas são essenciais para o alcance desse objetivo: o compliance e os acordos de leniência.

Sobre a etimologia do termo compliance, Lemos et al. (2011) afirmam que decorre do inglês *to comply* (estar em conformidade, em português), sendo referente a uma série de esforços para que as atividades de uma pessoa jurídica estejam em conformidade com as leis, por um lado, e com os códigos de ética da empresa, por outro.

Os Acordos de Leniência (ALs) são ferramentas de combate à corrupção cujo objetivo é a colaboração das empresas com investigações relacionadas aos processos administrativos. A competência de celebração dos ALs é da Controladoria-Geral da União (CGU) conforme o Capítulo V da Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013 (Lei Anticorrupção) (BRASIL, 2013).

Diante dessa contextualização, este estudo delimitou como tema os reflexos do acordo de leniência no compliance empresarial. A questão norteadora da pesquisa foi: quais são os efeitos da firmação de acordos de leniência na construção dos programas de compliance nas pessoas jurídicas?

O objetivo geral do estudo foi identificar, a partir da perspectiva do cumprimento da função social da empresa, os impactos da concretização dos acordos de leniência nos programas de compliance empresarial. Para isso, foram determinados três objetivos específicos, sendo eles traçar a relação entre a função social da empresa e a diminuição das práticas corruptivas, compreender o desenvolvimento dos programas de integridades nas empresas privadas e, por fim, explicar as etapas do acordo de leniência, bem como os seus benefícios para a pessoa jurídica, o Estado e a sociedade.

Optou-se pelo emprego do procedimento metodológico da pesquisa bibliográfica, com abordagem qualitativa. Tratou-se de um estudo de cunho exploratório que utilizou como base livros, publicações em anais de congressos e simpósios, dissertações, teses e artigos científicos publicados em periódicos nacionais.

1. DESENVOLVIMENTO

No decorrer desta seção serão apresentados o acordo de leniência, o compliance e a função social da empresa.

1.1 Os acordos de leniência: etapas, objetivos e efeitos

Os efeitos dos ALs são abordados por Menezes, Veiga e Antunes (2020), que dispõem 5 categorias para as condutas ilícitas que constam na Lei Anticorrupção:

Em linhas gerais as condutas são dispostas em 5 categorias: a) prometer, ofertar ou conceder, de forma direta ou indireta, vantagens indevidas a agente público ou a pessoa a ele relacionada; b) financiar, custear, patrocinar ou de qualquer modo subvencionar a prática dos atos ilícitos previstos na Lei; c) valer-se de pessoa física ou jurídica interposta com vistas a dissimular ou ocultar a identidade dos envolvidos nas práticas ilícitas ou os reais interesses das pessoas jurídicas infratoras; d) frustrar, fraudar, perturbar, interferir ou impedir a ocorrência de contratações públicas e contratos delas decorrentes; e) dificultar ou interferir em atividades de investigação ou fiscalização de órgãos, entidades ou agentes públicos. (MENEZES; VEIGA; ANTUNES, 2020, p. 45).

A celebração do acordo, ainda de acordo com o instrumento normativo, só pode ocorrer em situações nas quais:

- I - a pessoa jurídica seja a primeira a se manifestar sobre seu interesse em cooperar para a apuração do ato ilícito;
- II - a pessoa jurídica cesse completamente seu envolvimento na infração investigada a partir da data de propositura do acordo;
- III - a pessoa jurídica admita sua participação no ilícito e coopere plena e permanentemente com as investigações e o processo administrativo, comparecendo, sob suas ex-

pensas, sempre que solicitada, a todos os atos processuais, até seu encerramento. (BRASIL, 2013, n.p.).

A sua celebração passa a isentar a empresa das sanções previstas nos Artigos (Arts.) 6º e 19 da Lei Anticorrupção, embora não exclua as obrigações da empresa no que diz respeito à reparação integral do dano causado à Administração Pública (AP). As sanções previstas são, segundo o Art. 6º:

- I - multa, no valor de 0,1% (um décimo por cento) a 20% (vinte por cento) do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo, excluídos os tributos, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando for possível sua estimação; e
 - II - publicação extraordinária da decisão condenatória.
- (BRASIL, 2013, n.p.).

O Art. 19, por sua vez, prevê:

Art. 19. Em razão da prática de atos previstos no art. 5º desta Lei, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por meio das respectivas Advocacias Públicas ou órgãos de representação judicial, ou equivalentes, e o Ministério Público, poderão ajuizar ação com vistas à aplicação das seguintes sanções às pessoas jurídicas infratoras:

- I - perdimento dos bens, direitos ou valores que representem vantagem ou proveito direta ou indiretamente obtidos da infração, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé;
- II - suspensão ou interdição parcial de suas atividades;
- III - dissolução compulsória da pessoa jurídica;
- IV - proibição de receber incentivos, subsídios, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entidades pú-

blicas e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo poder público, pelo prazo mínimo de 1 (um) e máximo de 5 (cinco) anos. (BRASIL, 2013, n.p.).

As sanções previstas nos Arts. 86 a 88 da Lei nº 9666, de 21 de junho de 1993 também são passíveis de isenção ou atenuação com a celebração do AL segundo a Lei Anticorrupção (BRASIL, 2013). Dessa forma a empresa pode ser isenta total ou parcialmente de multa, advertência, suspensão temporária por período não superior a dois anos do direito de participar de uma licitação e a cessão da declaração de inidoneidade (BRASIL, 1993).

Entre as demais características desses acordos encontram-se os fatos de que:

a) Os seus efeitos podem ser estendidos às empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, desde que o acordo seja firmado em conjunto;

b) A publicidade da proposta do AL só se dará após a sua efetivação e;

c) Uma empresa que descumpra um AL só será autorizada a celebrar um novo AL a partir de 3 anos após o conhecimento do descumprimento pela AP.

A colaboração da empresa deve ser feita por livre e espontânea vontade de modo que, para fazer um AL é necessário o cumprimento de cinco etapas: a proposta; o juízo de admissibilidade, onde é verificado se a pessoa jurídica cumpre os requisitos para o AL; o memorando de entendimentos, onde são estabelecidas as regras da negociação; a negociação e; a celebração, fase referente à assinatura do acordo (BRASIL, 2022a).

O contato com a Diretoria de Acordos de Leniência, pasta da Secretaria de Combate à Corrupção inserida na estrutura da CGU, pode ser feito via correio eletrônico com o envio da Propos-

ta de Acordo de Leniência (BRASIL, 2022a). A Proposta de Acordo de Leniência deve ser feita quando uma pessoa jurídica tomar conhecimento da ocorrência de um ato lesivo à AP, tendo sido o ato “cometido em seu interesse ou benefício, exclusivo ou não” (BRASIL, 2022a, n.p.).

No que diz respeito à etapa da negociação há nove etapas, sendo elas a designação da comissão de negociação, a reunião inicial entre a pessoa jurídica e a comissão, a admissão dos atos ilícitos, a apresentação do Programa de Integridade da CGU, o acordo sobre os valores referentes às sanções e ao ressarcimento, o encaminhamento das informações para o Tribunal de Contas da União (TCU), os ajustes finais dos termos do acordo, a elaboração do relatório final do acordo e, por fim, a manifestação dos pareceres jurídicos pelo TCU e a Advocacia-Geral da União (AGU) (BRASIL, 2022a).

Sobre os procedimentos iniciais da negociação, diz-se:

Os termos dessa relação Estado-Colaboradora começam a ser construídos logo nas fases iniciais do processo negociado. Já nas primeiras interações, a empresa é informada a respeito dos requisitos a serem inexoravelmente supridos para que se logre êxito na celebração do almejado acordo. Resta, então, evidente a priori, que as premissas para celebração de acordo, a saber, a admissão da responsabilidade objetiva quanto aos ilícitos e a cessação da prática delitiva, a colaboração efetiva, a assunção de obrigações de integridade e as obrigações financeiras decorrentes de aplicação de multa e ressarcimento dos danos e do enriquecimento ilícito derivados da prática ilícita correlacionam-se organicamente, não podendo ser dissociadas. (CARDOSO; MEIRELES, 2020, p. 34).

Cardoso e Meireles (2020) defendem que o sistema de responsabilização nos moldes da Lei Anticorrupção apresenta efeitos no âmbito internacional, de modo que entre os 128 casos investigados e solucionados em países-membros da Convenção Antissuborno da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), houve um confisco equivalente a 6,8 bilhões de euros. Desde o ano de 1999 foram solucionados 890 casos no total, dos quais o maior confisco foi de 29 milhões de dólares (CARDOSO; MEIRELES, 2020).

No que diz respeito às diferenças entre a Lei Anticorrupção e outros instrumentos internacionais que serviram como base para a lei brasileira, diz-se:

Embora o modelo brasileiro de resolução consensual de casos de corrupção espelhe-se, em grande medida, nos instrumentos similares empregados pelas autoridades norte-americanas, notadamente o Deferred Prosecution Agreement (DPA) e o Non-Prosecution Agreement (NPA), em ao menos um ponto principal o acordo de leniência da Lei Anticorrupção distingue-se fundamentalmente. Enquanto nos acordos praticados nos Estados Unidos e na maioria dos demais países-membros da Convenção Antissuborno da OCDE o foco da avença restrinja-se ao ilícito sobre investigação, no acordo de leniência da Lei nº 12.846/2013 requer-se que a empresa revele e comprove, no limite de sua capacidade de investigação e produção de provas, todos os ilícitos de que tem conhecimento ao tempo da negociação do acordo e, mais ainda, que informe espontaneamente a descoberta posterior de ilícitos sobre os quais não teve condições de conhecer no momento de sua celebração. (CARDOSO; MEIRELES, 2020, p. 32).

No Brasil, segundo Menezes, Veiga e Antunes (2020, p. 47), os valores dos ALs “são em muito superiores aos historicamente recuperados”, o que decorre permite refletir sobre as razões das falhas desses processos, por um lado, e da efetividade desses acordos, por outro. Ainda de acordo com os autores, um dos problemas encontrados é o baixo valor das multas estipuladas nos ALs (MENEZES; VEIGA; ANTUNES, 2020).

Para Cardoso e Meireles (2020), uma razão para a falha do processo de negociação é a resistência da pessoa jurídica em concordar com todos os termos propostos pelo Estado. Em especial, no que concerne ao prazo de colaboração e aos termos de rescisão do acordo, identificam-se dois pontos de dificuldade. Nessa continuidade os autores admitem haver, no formato de AL proposto pelo aparelho estatal, um alto risco para a pessoa jurídica, expresso nas sanções de descumprimento do AL (CARDOSO; MEIRELES, 2020).

Entre as sanções por descumprimento encontram-se a perda integral dos privilégios garantidos pelo acordo, o vencimento antecipado das obrigações de pagamento da pessoa jurídica – onde a empresa fica sujeita, inclusive, à execução judicial –, a proibição de contratação com a AP, instauração de processo administrativo interno, inclusão da pessoa jurídica descumpridora no Cadastro Nacional de Empresas Punidas (CNEP) e declaração de inidoneidade (CARDOSO MEIRELES, 2020).

Em resumo, pode-se afirmar que o AL é um instrumento que funciona em um ambiente de consensualidade em observância ao princípio da proporcionalidade no que diz respeito à responsabilização das empresas, e cujo alcance depende da atratividade das propostas à pessoa jurídica (MENEZES; VEIGA; ANTUNES, 2020). Uma vez explicitados esses conceitos, este estudo abordará, no próximo subtópico, o compliance.

1.2 A importância do compliance para a diminuição das práticas corruptivas

Nas orientações gerais às empresas elaboradas pela CGU é possível averiguar a avaliação dos Programas de Integridade (PI) nos ALs (Anexo I). Um PI se trata de “um programa de compliance específico para prevenção, detecção e remediação dos atos lesivos previstos na Lei nº 12.846/2013” (BRASIL, 2020, p. 7) cujo foco é a diminuição dos casos de suborno e processos licitatórios fraudulentos.

Nessa sequência, um PI pode ser conceituado como:

[...] conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes, com objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira. (BRASIL, 2022b, n.p.).

Há dois relatórios para a avaliação do programa, sendo eles o Relatório de Perfil, onde são informadas a proximidade a pessoa jurídica com a AP e as suas características e o Relatório de Conformidade, onde a pessoa jurídica apresenta as medidas de integridades adotadas (BRASIL, 2020). A avaliação é realizada pela Coordenação-Geral de Integridade Privada da CGU que, a partir das informações contidas em ambos os relatórios, busca identificar se há um PI adequado na empresa, além da ocorrência do ato lesivo e as medidas adotadas para evitar a sua repetição (BRASIL, 2020).

No que diz respeito aos requisitos para a avaliação, dever ser consideradas a clareza da documentação, a assinatura do

responsável e a data de aprovação das políticas internas da empresa, as versões atualizadas dessas políticas e a comprovação documental dos procedimentos adotados (BRASIL, 2020).

Os requisitos de integridade empresarial são abordados por Cardoso e Meireles (2020) que alegam que, no ano de 2018, as políticas de governança corporativa e compliance superaram um valor de mercado de 25 bilhões de dólares com crescimento projetado em uma taxa anual de 10%. No Brasil, os efeitos do Art. 7º, inc. VIII da Lei Anticorrupção “resultaram em rápida difusão de iniciativas práticas entre empresas nacionais de todos os portes” (CARDOSO; MEIRELES, 2020). Esses resultados podem ser observados, principalmente, a partir da implementação dos programas de compliance.

Entre os programas que incentivam a adoção dessas medidas encontra-se o Empresa Pró-Ética, iniciativa decorrente de uma parceria feita entre a CGU e o Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social:

O Pró-Ética é uma iniciativa que busca fomentar a adoção voluntária de medidas de integridade pelas empresas, por meio do reconhecimento público daquelas que, independentemente do porte e do ramo de atuação, mostram-se comprometidas em implementar medidas voltadas para a prevenção, detecção e remediação de atos de corrupção e fraude. (CARDOSO; MEIRELES, 2020, p. 30).

A responsabilidade das empresas na implementação de programas de compliance é o objeto de estudo definido por De Souza e Vianna (2020), que ressaltam os incentivos a serem feitos, por parte do Estado, para que as pessoas jurídicas adotem os PIs. Sobre o funcionamento dos três modelos apresentados:

Como primeiro modelo, é possível utilizar normas jurídicas para obrigar as empresas a adotar programas de integridade, por exemplo, considerando os riscos específicos de sua atividade de negócio. Nesse caso, a simples decisão empresarial de não implementar um programa de integridade poderia gerar responsabilidade corporativa. Tanto o segundo quanto o terceiro modelos não preveem a responsabilidade pela não implementação de programa de integridade, mas oferecem algum benefício em caso de responsabilidade por atos lesivos e existência de programa ou mesmo de medidas de controle. Esses benefícios podem ser desde a redução da responsabilidade até mesmo sua isenção. (DE SOUZA; VIANNA, 2020, p. 188-189).

Segundo os autores, tanto o primeiro quanto o segundo modelo preveem incentivos efetivos, ao passo que o terceiro modelo possui como direcionamento os incentivos estruturados – considerando ainda que o segundo modelo possível prevê o uso do PI para declarar a inexistência de culpabilidade (DE SOUZA; VIANNA, 2020). De qualquer forma, para a efetividade de um modelo jurídico deve ser considerada não somente a perspectiva moral das recompensas pelo comportamento ético empresarial, mas também a ótica do interesse público no sentido econômico posto que os custos da investigação por parte do poder público são reduzidos (DE SOUZA; VIANNA, 2020).

Um conceito apresentado por Lemos et al. (2011) é o de autorregulação regulada, uma função que o Estado deixa sob responsabilidade das empresas para que sejam implementados os mecanismos de fiscalização. Dessa forma, a empresa colabora com o controle estatal a partir da formulação de políticas internas. Segundo os autores a autorregulação possui quatro elementos:

O primeiro elemento da autorregulação é a necessidade de que as empresas estabeleçam normas de comportamento, denominadas códigos de conduta, bom governo, boas práticas etc. O segundo elemento corresponde à melhoria dos sistemas de informação e documentação, evitando-se a compartimentalização da informação. A terceira característica consiste na designação de pessoas e órgãos pela pessoa jurídica que sejam responsáveis pelo zelo na efetividade da organização empresarial, tais como órgãos de criminal compliance e cumprimento dos comitês de auditoria. Por fim, o quarto elemento corresponde à exigência de um controle externo que certifique, avalie ou audite a idoneidade do sistema de autorregulação. (FORIGO, 2021 apud LEMOS et al., 2021, p. 8).

Tendo em vista a relação entre os conceitos de compliance e autorregulação, posto que o primeiro está inserido no segundo (LEMOS et al., 2021), é interessante identificar de que maneira o compliance se desenvolve no âmbito interno da empresa. Nesse sentido, Lemos et al. (2021) discorrem sobre a importância do setor de Recursos Humanos (RH), uma vez que o compliance demanda uma alteração dos procedimentos internos da empresa para o cumprimento das normas e, consequentemente, isso requer a adequação da rotina dos trabalhadores.

Na sequência os autores admitem ainda a necessidade de implementar todo “um controle de jornada de trabalho mais funcional, correto pagamento de horas extras, prevenção de abusos entre gestores e empregados e uma política com foco na prevenção de problemas” (LEMOS et al., 2021, p. 159). Ademais, no setor de Recursos Humanos, deve-se incrementar a funcionalidade dos canais de comunicação, para que os problemas sejam recebidos e resolvidos com maior rapidez e eficiência (LEMOS et al., 2021).

A gestão empresarial, portanto, é fundamental no processo de implementação de um programa de compliance, posto que o aumento da qualidade de vida laboral do trabalhador acarreta, em última instância, em impactos positivos tanto nas relações de trabalho quanto na ocorrência das boas práticas. Diante de um ambiente organizacional mais saudável, os trabalhadores se sentem mais motivados (LEMOS et al., 2021), resultando em maiores chances de resolução de problemas, diminuição dos riscos e aumento das condutas éticas e boas práticas corporativas.

Um outro elemento indispensável na implementação do compliance empresarial é o compliance officer, figura responsável pela aplicação do PI na empresa, conforme se lê no trecho destacado abaixo:

Espera-se que um compliance officer tenha as seguintes qualidades: ética e princípios; justo e modesto; proativo; inteligente e disposto a continuar aprendendo; diligente; uma constituição forte e uma convicção forte. Portanto, os compliance officers podem ser definidos como profissionais que tenham competência técnica para avaliar os riscos na empresa, e criar controles internos a fim de prevenir ou minimizar os riscos da responsabilidade legal. (LEMOS et al., 2021, p. 161).

A função desse profissional é conhecer as questões jurídicas de todos os processos e procedimentos da empresa, portanto o ideal é que seja exercida por um advogado. Blok (2020 apud Lemos et al., 2021, p. 162), contudo, apresenta uma outra perspectiva dessa atuação:

Equívocada, no entanto, a ideia de que o compliance officer deva ser necessariamente um advogado. Deve tal pro-

fissional entender e fazer entender as regras internas permeadas pelo código de conduta e/ ou de ética e das políticas próprias da organização, bem como as regras externas (legislações nacionais e internacionais). No entanto, a principal atribuição dada a este profissional é a de adaptar as mesmas ao core business da empresa a qual ele apresenta e representa. Sendo assim, em uma indústria farmacêutica, por exemplo, recomenda-se fortemente que o compliance officer seja um farmacêutico profissional esse que domina o core business da empresa que entenda das leis e exigências do órgão regulador.

Em contrapartida, Lemos et al. (2021) admitem que o conhecimento dos aspectos legais do compliance e a premissa do sigilo profissional são dois fatores de suma importância para o compliance officer, em especial no que diz respeito ao aspecto das questões criminais.

Em linhas gerais, foram pontuados até o presente momento dois fenômenos pontuados por Ritt (2017), sendo eles o AL como política pública cujo objetivo é o combate à corrupção e o compliance enquanto política privada a fim de minimizar as práticas de corrupção no ambiente interno das pessoas jurídicas. Diante da apresentação de ambos, portanto, este estudo pode ser encaminhado para o último tópico a ser abordado: a função social da empresa.

1.2.1 A função social da empresa e os acordos de leniência: reflexos dos programas de compliance

A função social da empresa, que também será chamada de responsabilidade social da empresa no decorrer deste tópico, é um fenômeno categorizado por Silva, De Paulo e Ribeiro (2019)

como algo recente, sendo resultado da noção de colaboração conjunta entre as forças estatais, o setor privado e a sociedade. Os valores que regem a responsabilidade social da empresa são a ética e a transparência, ao passo que a sua efetividade se dá a partir do desenvolvimento e da implementação de ações coletivas das pessoas jurídicas para impactar positivamente a sociedade (SILVA; DE PAULA; RIBEIRO, 2019).

A tomada de uma postura cidadã por parte da empresa, dizem Silva, De Paulo e Ribeiro (2019), tem como base o texto constitucional, para o qual não basta que a pessoa jurídica exerça a sua função na economia no país, “mas também como sujeito de direitos e deveres para com a sociedade” (p. 73). Os aspectos que possibilitam o exercício da função social são, evidentemente, de ordem coletiva. O setor empresarial, por ter à sua disposição os recursos para colaborar com a erradicação das mazelas sociais, é essencial em todo esse processo (SILVA; DE PAULA; RIBEIRO, 2019).

Entre os fenômenos destacados na literatura especializada encontra-se o impacto do compliance no desenvolvimento sustentável:

[...] a responsabilidade pela preservação ambiental envolve tanto o Estado quanto as pessoas físicas e jurídicas, de direito público e privado. Sendo assim, a participação das empresas é fundamental para garantir o direito fundamental que todas as pessoas têm ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, considerando-o bem de uso comum e essencial à sadia qualidade de vida. Portanto, conforme dito anteriormente, a adoção da conformidade legal e normativa como um fator que impulsiona a transição para o novo modelo, permitirá que o crescimento da indústria brasileira, colaborando para o desenvolvimento

econômico sustentável. (SILVA; DE PAULA; RIBEIRO, 2019, p. 74).

Para Ferreira (2018), a função social da empresa surge para suprir uma lacuna decorrente dos efeitos negativos da sociedade capitalista na qualidade de vida dos indivíduos. Os fenômenos do neoliberalismo e da globalização não somente acarretaram mudanças econômicas, mas também sociais, e os seus resultados podem ser identificados no paradoxo da concentração de riquezas em uma pequena parcela da população em contraponto à diminuição de “empregos, oportunidades, inclusões [e] qualidade de vida” (FERREIRA, 2018, p. 72).

Assim sendo, alguns princípios são identificados na função social da empresa, sendo eles: o princípio da dignidade empresarial, referente ao exercício econômico equilibrado, ou seja, ao cumprimento da função econômica sem que se ignore a função social; o princípio da moralidade empresarial, voltado para a identificação das funções sociais e éticas da pessoa jurídica, onde encontram-se o zelo “pela qualidade de seus produtos, serviços e atendimentos [...]”; exercer suas atividades formalmente, evitando a informalidade que é sonegadora” (FERREIRA, 2018, p. 78) e outros aspectos, tais como atender o consumidor de forma ética e adequada e; o princípio da boa-fé empresarial, que se refere à efetivação de contratos justos e equilibrados.

A responsabilidade social das pessoas jurídicas, portanto, conforme a literatura especializada, “surge mesclada com ações sociais, inspiradas em direitos nobres, como a tutela do meio ambiente, melhoria do ambiente e relações de trabalho, projetos e complementares de auxílio à família do trabalhador” (FERREIRA, 2018, p. 79).

A atuação preventiva do compliance é um tema que se relaciona à função social da empresa, uma vez que, como viu-se no início dessa seção, os seus efeitos na diminuição das práticas corruptivas são benéficos para toda a sociedade. Soares e Campos (2019) identificam a ética como um princípio em comum entre a função social da empresa e os programas de compliance, defendendo que:

Praticar corrupção custa caro e algumas empresas no Brasil já sofrem as consequências de má gestão e busca por lucro fácil. Nos últimos anos, a população brasileira viu-se diante de inúmeras denúncias de práticas de corrupção, além de inúmeras delações premiadas e acordos de leniência que levaram políticos e empresários para a prisão, além de pagarem altos valores em multa. Portanto, tais práticas, embora ainda existam no Brasil, estão sendo cada vez mais investigadas e certamente levando muitas empresas ao declínio financeiro. (SOARES; CAMPOS, 2019, p. 16).

No mesmo sentido é possível encontrar o aporte teórico de Cardoso e Cristo (2018), que elegem como objeto de estudo a função social da empresa no AL. Para os autores, a responsabilidade social da empresa não é suficientemente explorada na firmção dos ALs, o que se torna um problema tanto para o Estado quanto para a pessoa jurídica. De acordo com os pesquisadores, portanto:

Neste contexto de triunfo da discricionariedade, pelo menos por ora, questiona-se a desconsideração da função social da empresa, em seu aspecto mais amplo (da empresa que se posiciona com cidadania e solidariedade frente ao

desenvolvimento), dentre os aspectos a serem considerados quando se firma o acordo de leniência em casos de corrupção. (CARDOSO; CRISTO, 2018, p. 14).

É interessante pontuar que, embora a responsabilidade penal da empresa possa ser atrelada à sua função social (LIMA, 2019), a questão levantada por Cardoso e Cristo (2018) é essencial para identificar que são necessários tanto a implementação de PI quanto a firmação de ALs que sejam pautados sobre a responsabilidade social em seu sentido amplo. Não por acaso, em estudo realizado por Moura (2018), defendeu-se a consolidação de propostas críticas, na realização dos ALs, que estejam de acordo com 1) o interesse social e 2) a responsabilidade social da empresa.

CONCLUSÃO

Foi possível identificar, no decorrer deste estudo, que a relação entre a função social da empresa e a diminuição das práticas corruptivas ainda não está bem delimitada na literatura especializada. Isso se dá por conta da desconsideração da responsabilidade social da empresa na negociação para a realização dos ALs, que priorizam os aspectos práticos da colaboração entre a pessoa jurídica e a AP.

Mais à frente, viu-se que o desenvolvimento dos programas de integridades nas empresas privadas é um processo que advém da necessidade do Estado de ampliar o alcance da cultura anticorrupção. Assim sendo, a responsabilização das pessoas jurídicas serve para corroborar com o Estado, por um lado, e com a própria empresa, por outro. Identificou-se, ainda sobre esse

tópico, que a implementação de uma cultura ética na empresa traz benefícios para a qualidade de vida dos trabalhadores.

Por fim, notou-se também que os benefícios da realização do acordo de leniência para a pessoa jurídica, o Estado e a sociedade são obtidos a partir do incentivo estatal às empresas. Sob esse aspecto, pontua-se como positiva a facilidade para a proposição do acordo de leniência para a CGU, um fator de suma importância para que esse seja um processo facilitado.

Conclui-se, com o final deste estudo, que há uma lacuna a ser preenchida, nas etapas iniciais do acordo de leniência, para que se associe a função social da empresa à sua responsabilidade econômica. Por outro lado, há de se considerar também que os efeitos da cultura anticorrupção nas empresas privadas reverberam em toda a sociedade.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Como fazer um acordo de leniência. Brasília: Controladoria-Geral da União, 2022a. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/combate-a-corrupcao/acordo-leniencia/como-fazer-um-acordo>. Acesso em: 10 de dezembro de 2022.
- BRASIL. Controladoria-Geral da União. Avaliação de programas de integridade em acordos de leniência: orientações gerais às empresas. Brasília: Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção, 2020. Disponível em: https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/46350/1/Publicacao_Acordo_d_e_Leniencia_Empresas.pdf. Acesso em: 10 de dezembro de 2022.
- BRASIL. Lei nº 9666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília: Ministério da Casa Civil, 1993. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm. Acesso em: 10 de dezembro de 2022.
- BRASIL. Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências.

- Brasília: Ministério da Casa Civil, 2013. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm. Acesso em: 10 de dezembro de 2022.
- BRASIL. Programas de Integridade (Compliance). Brasília: Controladoria-Geral da União, 2022b. Disponível em: <https://www.gov.br/corregedorias/pt-br/assuntos/perguntas-frequentes/programas-de-integridade-compliance>. Acesso em: 10 de dezembro de 2022.
- CARDOSO, Henrique Ribeiro; DE CRISTO, Viviane Duarte Couto. Lei anticorrupção: consensualidade e função social da empresa no acordo de leniência. *Percurso*, 4.27: 11-16, 2018. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/percurso/article/view/3156/371371688>. Acesso em: 10 de dezembro de 2022.
- CARDOSO, João Carlos Figueiredo; MEIRELES, Luana Roriz. Requisitos de Integridade Empresarial e a Completude da Cooperação nos Acordos de Leniência: da necessidade da admissão irrestrita dos ilícitos na colaboração da empresa. In: *Acordos de leniência da Lei nº 12.843, de 2013: a experiência da CGU e da AGU (aspectos práticos, teóricos e perspectivas)*. EAGU, v. 12, n. 03, Brasília-DF, set./dez. 2020. Disponível em: <https://seer.agu.gov.br/index.php/EAGU/issue/view/159/326>. Acesso em: 10 de dezembro de 2022.
- DE SOUZA, Renato Machado de; VIANNA, Marcelo Pontes. Responsabilidade de Pessoa Jurídica e Compliance: incentivos do sistema da Lei 12.846/2013. In: *Acordos de leniência da Lei nº 12.843, de 2013: a experiência da CGU e da AGU (aspectos práticos, teóricos e perspectivas)*. EAGU, v. 12, n. 03, Brasília-DF, set./dez. 2020. Disponível em: <https://seer.agu.gov.br/index.php/EAGU/issue/view/159/326>. Acesso em: 10 de dezembro de 2022.
- DINIZ, Maria Helena. Importância da função social da empresa. *Revista Jurídica*, 2.51: 387-412, 2018. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/2815/371371482>. Acesso em: 10 de dezembro de 2022.
- FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser. Função social e função ética da empresa. *Revista Jurídica da UniFil*, 2.2: 67-85, 2018. Disponível em: <http://periodicos.unifil.br/index.php/rev-juridica/article/view/557/520>. Acesso em: 10 de dezembro de 2022.
- LIMA, Marcos Tancredi. Responsabilidade penal da pessoa jurídica e a função social da empresa. 2019. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito. Porto Alegre, 2019. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/>

handle/10183/221394/001125837.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 10 de dezembro de 2022.

MENEZES, Matheus Bredt de, VEIGA, Victor Godoy; ANTUNES, Viviane André. Acordo de Leniência: as obrigações pecuniárias e seus efeitos na perspectiva das Leis nº 12.846/2013 e 8.429/1992. In: Acordos de leniência da Lei nº 12.843, de 2013: a experiência da CGU e da AGU (aspectos práticos, teóricos e perspectivas). *EAGU*, v. 12, n. 03, Brasília-DF, set./dez. 2020. Disponível em: <https://seer.agu.gov.br/index.php/EAGU/issue/view/159/326>. Acesso em: 10 de dezembro de 2022.

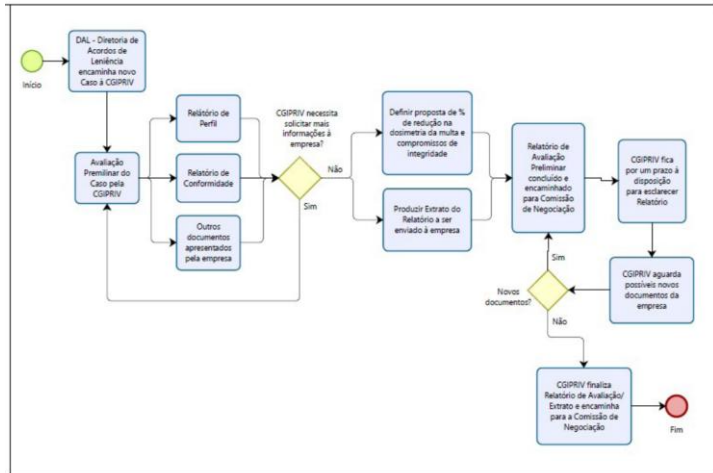
MOURA, Aline Teodoro de. O acordo de leniência para o ajustamento de condutas ilícitas perpetradas contra a administração pública e seus impactos na indústria do petróleo. 2018. 362 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018. Disponível em: <https://www.bdt.d.uerj.br:8443/bitstream/1/17296/2/Tese%20-%20Aline%20Teodoro%20de%20Moura%20-%202018%20-%20%20Parcial.pdf>. Acesso em: 10 de dezembro de 2022.

RITT, Caroline Fockink. Políticas públicas e privadas para o combate à corrupção em face da Lei 12.846/2013: o acordo de leniência como política pública para combater a corrupção instalada e o compliance como política privada para evitar práticas corruptivas no ambiente empresarial. 2017. Tese (Doutorado em Direito). Universidade de Santa Cruz do Sul, Demandas Sociais e Políticas Públicas. Santa Cruz do Sul, 2017. 260f. Disponível em: <https://repositorio.unisc.br/jspui/bitstream/11624/1940/1/Caroline%20Fockink%20Ritt.pdf>. Acesso em: 10 de dezembro de 2022.

SILVA, Renata Cristina de Oliveira Alencar; DE PAULA, Sandra Cristina Martins Nogueira Guilherme; RIBEIRO, Maria de Fátima. Responsabilidade Social da Empresa, Economia Circular e Compliance. XIII Simpósio de iniciação científica e IX encontro de pós-graduação da universidade de Marília. 6 a 8 de novembro de 2019. Disponível em: <https://portal.unimar.br/site/public/pdf/simposios/VOLUME6-PROGRAMA%20DEP%C3%93SGRADUACAOEMDIREITO-XIIISICeIXENPOS.docx.pdf#page=72>. Acesso em: 10 de dezembro de 2022.

SOARES, Marcelo Negri; CAMPOS, Marisa Gisela. Compliance na realização da função social da empresa. *Percurso*, 1.28: 1-21, 2019. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/percurso/article/view/3416>. Acesso em: 10 de dezembro de 2022.

ANEXO I – AVALIAÇÃO DOS PROGRAMAS DE INTEGRIDADE EM ALS



II

O mandamento do antirracismo na administração pública

The constitutional mandate of anti-racism in brazilian public administration

Juliana Leme Faleiros¹

Leonardo José de Araújo Prado Ribeiro²

Waleska Miguel Batista³

Resumo: O artigo discute a obrigatoriedade constitucional e legal de uma atuação antirracista por parte da Administração Pública brasileira. Partindo da constatação de que o racismo estrutural permeia a sociedade e as instituições, os autores analisam como os princípios administrativos – legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência – impõem deveres concretos ao

¹ Doutora e mestra em Direito Político e Econômico pelo Programa de pós-graduação em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie (PPGDE/UPM). Desenvolve pesquisa de pós-doutoramento no Programa de pós-graduação Territórios e Expressões Culturais no Cerrado da Universidade Estadual de Goiás (TECCER/UEG). É pesquisadora no grupo de pesquisa CNPq “Estado e Direito no Pensamento Social Brasileiro” do Programa de pós-graduação em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie (PPGDE/UPM). É professora no curso de Direito e coordenadora de extensão e responsabilidade socioambiental da FADISP. Advogada.

² Doutor e Mestre em Direito Político e Econômico, pela Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, por onde é Graduado em Direito. Bacharel em Filosofia pela Universidade de São Paulo. Membro do Grupo de Pesquisa Estado e Direito no Pensamento Social Brasileiro. Professor Universitário na Faculdade Zumbi dos Palmares e na Faculdade Autônoma de Direito (FADISP). Advogado, sócio fundador do Prado Ribeiro Advogados.

³ Coordenadora da graduação e professora da Graduação, do Mestrado e do Doutorado da Faculdade Autônoma de Direito. Coordenadora do Centro de Estudos Africanos e Afro-brasileiros Dra. Nicea Quintino Amauro e professora da Faculdade de Direito da PUC-Campinas. Pós-doutoranda em Educação pela Unicamp. Diretora de Comunicação do Instituto Luiz Gama. Bolsista FUNADESP. Pesquisadora do Grupo Estado e Direito no Pensamento Social Brasileiro (CNPq). Advogada.

Estado na promoção da igualdade racial. O texto apresenta o arcabouço normativo nacional e internacional antirracista, com destaque para a Convenção Interamericana contra o Racismo, e propõe a responsabilização institucional e individual por omissões ou práticas discriminatórias, em consonância com o interesse público e a supremacia constitucional.

Palavras-chave: Administração Pública. Princípios. Racismo Estrutural.

Abstract: This article discusses the constitutional and legal obligation of the Brazilian Public Administration to adopt an antiracist stance. Based on the understanding that structural racism permeates society and its institutions, the authors analyze how the administrative principles–legality, morality, impersonality, publicity, and efficiency–impose concrete duties on the State to promote racial equality. The article presents both national and international anti-racist legal frameworks, with emphasis on the Inter-American Convention Against Racism, and proposes institutional and individual accountability for omissions or discriminatory practices, in line with public interest and constitutional supremacy.

Keywords: Public Administration; Principle. Structural racism.

Sumário: Introdução. 1 – Princípios, racismo e legalidade. 2 – Responsabilização para casos de racismo na administração pública. Considerações finais.

INTRODUÇÃO

O racismo é normalizado e naturalizado em todos os setores e em todas as relações sociais, de modo que desvelar a suposta neutralidade da Administração Pública sobre as práticas racistas e discriminatórias é um dos avanços que emergem com a Agenda 2030, especialmente, os Objetivos para o Desenvolvimento Sustentável (ODS) nº 10 e 18, que estabelecem, respectivamente, “Reduzir as Desigualdades” e “Igualdade Étnico-Racial”, conforme estabelecido pela Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas.

Sílvio Almeida, no seu livro *Racismo Estrutural*, afirma que o “racismo é a prática sistemática de discriminação que atribui vantagens ou desvantagens a depender do grupo ao qual

pertence”, (Almeida, 2021) e acrescenta que pode ser reproduzido consciente ou inconscientemente, o que não afasta a responsabilidade de quem o pratica ou de instituições que chancelam esses comportamentos.

Como o racismo está estruturado em diversos aspectos da vida social, económica e política, sua reprodução como discriminação indireta, que não impõe uma agressão física, mas naturaliza a inferiorização ou ausência das pessoas negras, ou indígenas, faz com que seja mais difícil de ser identificado e, consequentemente, combatido.

Desta forma, a Administração Pública, enquanto estrutura do Estado que serve para promover políticas e ações em favor da sociedade, possui a obrigatoriedade de combater o racismo em toda sua esfera de poder, visto que, a Constituição Federal de 1988 estabelece no artigo 37, caput, que os princípios da Administração são a Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência. O combate ao racismo faz parte do cumprimento do referido artigo.

O Brasil possui amplo arcabouço de legislação antirracista: Lei de crimes por raça e cor (Lei nº 7.716/1989), Estudos da África e Cultural Afro-Brasileira (Lei nº 10.639/2003), Estatuto da Igualdade Racial (Lei nº 12.288/2010), Cotas para Ingresso no Ensino Superior (Lei nº 12.711/2012), Cotas para Concurso Público (Lei nº 12.990/2014) e a Convenção Interamericana contra o Racismo, Discriminação Racial e Formas Correlatas de Intolerâncias (Decreto nº 10.932/2022), incorporado ao ordenamento nacional com status constitucional (art. 5º, § 3º, CF). Estas normas estão em consonância com os objetivos da Constituição Federal, art. 3º, ou seja, construir uma sociedade livre, justa e solidária, sem preconceitos e contra todas as formas de discriminação. Ao lado destes objetivos, a Constituição da República estabele-

lece o repúdio ao racismo como princípio norteador das relações internacionais estabelecidas pelo Brasil. Além disso, prescreve, em seu art. 5º, XLII, que o crime de racismo é inafiançável e imprescritível.

A ampla legislação e os dispositivos constitucionais apontam à Administração Pública que o racismo é uma conduta altamente reprovável pela sociedade brasileira, motivo pelo qual precisa ser combatido em todas as esferas, seja com implementação de ações afirmativas, ou até com a abertura de processo administrativo contra servidor público (efetivo ou celetista) e a exoneração imediata de servidor em cargo comissionado que tiverem práticas racistas. Importante destacar que a Administração Pública não é neutra somente porque deve atender a toda sociedade, pelo contrário, em razão das camadas de discriminação racial enraizadas na definição de papéis sobre o lugar do negro ou não-branco, qualquer espaço que possa atribuir poder de pensar políticas para o Brasil ou ocupar cargos as esperas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário é negado à população negra.

As camadas de violência racial que afetam a formação educacional, o acesso as informações de como são ocupados os cargos dos órgãos públicos, a falta de condições materiais para estudar e a seletividade nos processos das provas orais são elementos que impedem a aprovação em concursos. Em caso de aprovação de pessoas negras, indaga-se se o ambiente de trabalho nos órgãos públicos está adequado para recepção dessas pessoas. Os servidores e os administrados estão prontos para reconhecer a capacidade das pessoas negras (pretos e pardo)e indígenas, aprovadas? Por isso, a formação sobre as relações raciais para servidores é essencial como prática antirracista. A legislação de combate ao racismo não se basta pelo fato de inse-

rir pessoas deste grupo social nos espaços da Administração Pública, pois, é essencial que tenhamos um ambiente de gestão antirracista.

O racismo é o elemento de poder que organiza as dinâmicas e as distorções sociais e raciais na Administração Pública – e, consequentemente, impede alterações institucionais ao Estado, ainda que mínimas. Desta forma, questionamos quais instrumentos presentes na Administração Pública para efetivar o repúdio ao racismo. Primeiramente, apresenta-se que a gestão e zelo da Administração Pública na Constituição Federal de 1988 deve ser fundamentada na promoção do combate ao racismo e da discriminação racial. A seguir, mostra-se as sanções previstas na Administração Pública para as ações e práticas que reproduzem o racismo. Por meio da revisão bibliografia de livros e periódicos, conclui-se que a supremacia do interesse público se manifesta com a institucionalização do antirracismo.

1. PRINCÍPIOS, RACISMO E LEGALIDADE

A Administração Pública deve zelar e gerir pelo interesse da coletividade como os contratos administrativos, licitações, limitações à propriedade, concursos públicos, serviços públicos e a responsabilização do Estado pelos danos causados. O Direito Administrativo é um ramo do Direito Público, que promove o debate para realização de interesses coletivos previstos na legislação.

No âmbito privado, as ações dos particulares, respeitada a lei, podem ser organizadas conforme autonomia e vontade das partes. Por outro lado, na Administração Pública, as políticas e medidas devem estar nos exatos limites da lei. Irene Nohara afirma que a função administrativa do Estado serve para organi-

zar a realização geral ou individual das ações do Estado ou que quem o represente a função administrativa consiste no dever do Estado, ou de quem aja o representando (NOHARA, 2025). No Estado Democrático de Direito, que pressupõe a busca pela igualdade em todas as relações, o Estado parte do princípio de que “os interesses públicos serão o fundamento dos poderes estatais provenientes do regime jurídico administrativo, que jamais poderá ser manejado a pretexto de realização exclusiva de interesses particulares, sob pena de a “práxis” estatal ser essencialmente oligárquica” (NOHARA, 2025).

Pela envergadura que o Direito Administrativo apresenta em todas as estruturas, ele se destaca por não estar codificado. Isso quer dizer que não há um Código de Direito Administrativo. Todavia, as diversas legislações esparsas compõem as bases da relação da Administração Pública com os seus administrados, que deverão ser materializadas para o cumprimento do art. 37 da Constituição Federal. Em seus termos: “a administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência” (BRASIL, 1988).

Os princípios são mandamento de otimização, que dão sentido ao dispositivo jurídico e orienta as condições de alcançar a todos os interesses coletivos. O Princípio da Supremacia do Interesse Público, que é de origem constitucional, estabelece que todas as demandas públicas devem estar alinhadas com a obrigação do Estado de garantir que todas as pessoas, nacionais ou estrangeiras, tenham seus direitos respeitados e que os pilares dos fundamentos do Estado sejam alcançados. Não importa a posição individualizada, pois, com base nesse princípio, as ações da Administração Pública estarão voltadas para todas as pessoas.

Além disso, esse princípio reforça o compromisso com a institucionalização de todas as ações que sejam realizadas, para que a segurança jurídica seja garantida.

Desta forma, a Constituição estabeleceu princípios indissociáveis a qualquer função Administrativa, para que deem corporeidade aos fundamentos constitucionais. O princípio da legalidade, pode ser aplicado em referência ao texto literal da lei, a supremacia da norma e a ideia de reserva legal. Com base na Legalidade, a Administração Pública somente poderá agir se sua atribuição, competência ou ação estiverem estabelecidas na legislação, sendo que nenhuma ação poderá acontecer sem a previsão normativa. No mesmo sentido, isso evidencia que as normas estão delimitadas ao fazer apenas ao que está delimitado na lei. O princípio da Impessoalidade representa os aspectos de que a Administração Pública não pode tomar decisões para favorecimento de entes privados ou indivíduos. Cunha (2025), destaca que a impessoalidade “afasta a consideração de todo privilégio, mas leva em conta as notas individuais implicadas no tratamento isonômico”.

O princípio da Moralidade deve ser entendido à luz do direito e não da ética individual. Dizer isso “significa que as regras morais representam padrões de comportamento juridicamente exigíveis das autoridades e de todos os membros da Administração” (CUNHA, 2025). A Lei de probidade administrativa (Lei nº 8.429/1992) é um reflexo da norma jurídica que apresenta os princípios da moralidade jurídica. O Princípio da Publicidade revela que todos os atos devem ser públicos para a sociedade, de modo que se presume que todos os dados serão publicados em diário oficial e sites, para garantir a transparência – e na falta de espontaneidade, acessíveis pelos mecanismos da Lei de Acesso à Informação (Lei n. 12.527/2011). Esta ação é um mecanismo de

promover confiança dos administrados, pois, terão condições de acompanhar as tomadas de decisões. Com base na publicidade, os administrados podem aferir o respeito às normas, de modo que a publicização são os fatos de “a) de fazer em público ou em local aberto ao público; b) de fazer de modo a permitir o conhecimento público daquilo que se fez reservadamente; c) de tornar público aquilo que se fez reservadamente, e d) de amplificar o conhecimento daquilo que se fez abertamente” (CUNHA, 2025).⁴ E o princípio da Eficiência, incluído pela Emenda Constitucional (EC) n. 19/1998, determina o dever da Administração Pública, e de quem o represente, atuar com presteza, perfeição e rendimento funcional. A eficiência não está relacionada a baixo custo, mas ao alcance de objetivos que promovam uma gestão com atendimento às demandas da coletividade.

A partir do que foi apresentado, nota-se que todas as atribuições administrativas deverão se pautar com base nesses princípios, que articulados com as normas internas e internacionais, ampliam a dimensão do Direito Administrativo. Dentre tantas normas que podem ser estudadas, este artigo destaca as leis de combate ao racismo e à discriminação racial.

A Constituição Federal de 1988 estabelece o repúdio ao racismo e que ele é um crime imprescritível e inafiançável, e constitui como objetivos fundamentais no artigo 3º, inciso IV, “promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação” (BRASIL, 1988). Como a Administração Pública deve agir com base na legislação, o antirracismo é um dever constitucional e previsto em legislações esparsas. A atuação de combate ao ra-

⁴ Art. 5º-XXXIII “todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado” (BRASIL, 1988).

cismo e à discriminação racial é elemento fundante de uma gestão no Estado Democrático de Direito, vez que, a reprodução de condutas e práticas racistas viola as normas.

Em se tratando de uma sociedade como a brasileira, que possui 55,5% da população negra (preta ou parda), conforme os dados mais recentes do IBGE, não há mais como Administração naturalizar o racismo por omissão, que é negar a existência da linha de cor. Esta omissão acontece com a neutralidade, do inglês, color blindness (ou seja, daltonismo), em que as especificidades da população negra são deixadas de lado. O fato de a gestão não se atentar aos dados que evidenciam as desigualdades e vulnerabilidades vivenciadas pela população não-branca, sob o argumento de que a gestão vê cidadãos e não cor, é uma forma de reprodução do racismo, vez que se nega a considerar os aspectos da realidade concreta. A falta de protocolo para atendimento da população negra na saúde, por exemplo, é uma evidência da desatenção das especificidades deste grupo minorizado e, portanto, da perpetuação do racismo.

Além disso, tem-se a comissão, que são comportamentos, práticas e decisões por parte da Administração Pública ou de quem a represente, que atua contra ações afirmativas, contra protocolos específicos de atendimento da população negra e com a gestão que não inclui no quadro de servidores e empregados negros. A naturalização da ausência de pretos, pardos e indígenas é um mecanismo de discriminação indireta, que é reconhecida pela “Convenção Interamericana contra o racismo, a discriminação racial e formas correlatas de intolerância”.

Este documento internacional, representa a decisão do Estado brasileiro, que depositou, junto à Secretária-geral da Or-

ganização dos Estados Americanos, em 28 de maio de 2021⁵, o instrumento de ratificação à Convenção e que esta entrou em vigor para a República Federativa do Brasil, no plano jurídico externo, em 27 de junho de 2021. Isto quer dizer que o Estado reconheceu e assumiu o compromisso internacional pela eliminação da discriminação racial.

O recente dispositivo destaca que cabe ao Estado brasileiro na esfera pública e privada reconhecer as diversas formas de sistematização metodológica do racismo. A partir disso, impõe mecanismos para combater sua reprodução e sancionar sua violação. A decisão de Estado com a internalização da Convenção e articulação com as demais leis vigentes, eleva a Administração Pública a patamares de um Estado que busca o desenvolvimento e crescimento nacional e humano. Não há democracia com racismo. Não há zelo aos interesses públicos em uma sociedade racista. A Convenção dá parâmetros legais às políticas de Estado e de Governo para serem antirracistas. O artigo 2 estabelece que a discriminação indireta a assume e determina seu enfrentamento.⁶

⁵ As datas de elaboração do Decreto e da realização do depósito são extremamente relevantes para o compromisso do Estado brasileiro em relação ao tema, tendo em vista que não se pode acusar (nem mesmo argumentativamente) de se tratar de uma política de governo, de grupo político ou de militância social. É notório que os partidos políticos que governavam o Brasil em 2010 e em 2021 são opositores e antagonistas, além de ideologicamente bem demarcados. Também, é de importante destaque que os anos de 2015 a 2018 marcaram mudanças políticas drásticas, que tornaram inconciliáveis temáticas simples de interesse público. Isso tudo reforça que o antirracismo não pode(ria) ser cooptado por nenhum grupo político, devendo ser lido como um objetivo de Estado até que não mais fosse necessário.

⁶ “Discriminação racial indireta é aquela que ocorre, em qualquer esfera da vida pública ou privada, quando um dispositivo, prática ou critério aparentemente neutro tem a capacidade de acarretar uma desvantagem particular para pessoas pertencentes a um grupo específico, com base nas razões estabelecidas no Artigo 1.1, ou as coloca em desvantagem, a menos que esse dispositivo, prática ou crité-

O que o ordenamento jurídico vigente determina é a construção de políticas públicas de Estado, com integração de todos os entes federativos, instituições públicas e privadas. Convém dizer que uma política pública minimamente articulada exige as seguintes etapas: identificação do problema, construção do plano de ação, implementação do plano e avaliação continuada para eventuais ajustes (Souza, 2006). Ou seja, implementar as normas antirracistas pela Administração Pública não se trata de comissão temporária nem ações isoladas; mas políticas públicas integradas, complexas, concretas e permanentes. Sobre a permanência, é importante destacar que, ainda que o racismo não mais exista em algum futuro [distante], a postura antirracista sempre será necessária para que nenhuma forma de racismo surja ou retorne. Também, não se trata de temas vinculados a deveres éticos ou morais, extralegais. Pelo contrário, todas as ações estão fundamentadas em preposições jurídicas.

De acordo com o art. 2º do Estatuto da Igualdade Racial, “é dever do Estado e da sociedade garantir a igualdade de oportunidades, reconhecendo a todo cidadão brasileiro, independentemente da etnia ou da cor da pele, o direito à participação na comunidade, especialmente nas atividades políticas, econômicas, empresariais, educacionais, culturais e esportivas, defendendo sua dignidade e seus valores religiosos e culturais.” Desse modo, os princípios previstos no art. 37, da CF, impõem à Administração Pública o fiel cumprimento de todo o arcabouço antirracista vigente. É mandamento fundante que os agentes públicos comprometam-se com a prevenção, a eliminação, a proteção de eventuais vítimas e a punição daqueles que violar os direitos humanos das pessoas não-brancas.

rio tenha um objetivo ou justificativa razoável e legítima à luz do Direito Internacional dos Direitos Humanos”. (BRASIL, 2022)

2. RESPONSABILIZAÇÃO PARA CASOS DE RACISMO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração Pública, por agir dentro dos parâmetros de legalidade, conforme previsão constitucional, é controlada e fiscalizada por órgão externo. Ela não age de forma autônoma e sem controle. Pelo contrário, o controle feito é uma forma de fiscalização para correção das pautas que serão debatidas.

Controle da Administração Pública significa o conjunto de mecanismos que permitem a vigilância, a orientação e a correção da atuação administrativa para que ela não se distancie das regras e princípios do ordenamento jurídico e dos interesses públicos que legitimam sua existência (NOHARA, 2025).

O controle da Administração Pública pode ser interno, com apresentação de recursos, petições e requerimentos administrativos ou externo, que é efetivado pelos outros poderes ou pela participação coletiva da sociedade civil. Independentemente de quem tem a iniciativa por criar e desenvolver ações antirracistas, quando se analisa à luz da Administração Pública, essa ação é indiscutível. Pensar a luta de combate ao racismo é pensar na ordem pública do Estado Democrático de Direito.

Desta forma, a partir da fiscalização do Estado pelos órgãos públicos e pela sociedade civil, nota-se que a ausência de ações antirracistas implica na responsabilização por violação às normas, dentre elas, à reprodução como se normal e natural fosse o racismo. As instituições podem ser responsabilizadas civil e administrativamente, e seus representantes podem ser responsabilizados nas esferas civil, penal e administrativa.

Quando a Administração Pública normaliza a vulnerabilidade das pessoas deste grupo social em todas as esferas e falta de atendimento, cabe a responsabilização por violação do dever de o Estado promover o combate ao racismo. Quando as políticas públicas são articuladas sem a observância raça/cor, tem-se a reprodução do daltonismo (color blindness).⁷

Por outro lado, se o racismo for praticado por uma pessoa no exercício de qualquer de suas funções públicas, estará submetido a julgamento do Poder Judiciário. A prática de crime de racismo pelo servidor público ou empregado público no ato de sua função administrativa incorre nas consequências de falta grave, pelas violações às normas.

O Poder Judiciário brasileiro tem avançado, há mais de uma década, no reconhecimento do racismo e suas implicações diretas para a Administração Pública. Em dois exemplos, o Supremo Tribunal Federal (STF) enfrentou a temática de maneira indireta e direta. Indiretamente, houve o reconhecimento do racismo como prática estrutural e institucional por parte da Administração Pública ao tratar da letalidade policial como “omissão estrutural do poder público” e “violação de direitos humanos” na medida cautelar na Arguição por Descumprimento de Preceito Fundamental nº 635. A decisão, de 2022, confirmou a aplicação dos princípios da transparência e da publicidade para os protocolos de atuação policial, como medida de imposição constitucional. Essa decisão segue, ainda, determinação da Corte Interamericana de Direitos Humanos e reconhece a legalidade (e necessidade) de instalação de câmeras corporais com geolocalização nos policiais.

⁷ As pautas das discussões da Reforma tributária sem a observância da linha de cor, por exemplo, naturaliza a marginalização e a vulnerabilidade das pessoas não-brancas.

Diretamente, em 2017, a Ação Direta de Constitucionalidade nº 41 reconhece a necessidade de cotas nos concursos públicos para a superação do “racismo estrutural e institucional ainda existente na sociedade brasileira, e garantir a igualdade material entre os cidadãos”. Essa decisão reconhece que os princípios constitucionais tornam a igualdade como um objetivo maior que a mera igualdade formal, isto é, reconhece como necessária a igualdade material. Sobre esse entendimento, é impreterível a aplicação do objetivo constitucional de redução de desigualdades (Batista; Mastrodi, 2020)

Neste mesmo sentido, o STF ampliou esse conceito de racismo (em aplicação transversal) para declarar a imprescritibilidade dos crimes praticados por homotransfobia – na Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 26 –, bem como para reconhecer a necessidade de paridade (não limitada ao percentual mínimo) de pessoas do sexo feminino em concursos para policiais militares – entre outros, aponta-se o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7433.

Por fim, convém mencionar que o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), órgão de controle interno do Poder Judiciário, elaborou o Protocolo para julgamento com perspectiva racial e estabeleceu, na Resolução n. 598, de 22 de novembro de 2024, que magistrados e magistradas devem ter formação continuada nas temáticas relacionadas a direitos humanos, gênero, raça e etnia.

Este documento reconhece o racismo como um fenômeno histórico e político e impõe a todos os servidores e agentes públicos do Poder Judiciário que tenham essa perspectiva. Também impõe que a prática profissional passa a ser orientada pelo enfrentamento do racismo, em sua forma institucional e estrutural, trazendo para dentro deste poder da República a obrigatorieda-

de de criar políticas afirmativas de combate à violação de direitos humanos.

Por fim, impõe lembrar que estes protocolos para julgamento não são leis. De fato, são documentos estabelecidos dentro de órgão de controle interno do Poder Judiciário; porém, ao estabelecer regras de conduta e julgamento dos servidores do sistema de justiça, certamente, terá impacto na conduta e perspectiva dos agentes do Ministério Público, da Defensoria Pública, dos membros da Advocacia-Geral da União e, por consequência, da Administração Pública. É a possibilidade de movimento em defesa da vida humana e do desenvolvimento sustentável.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil é um país com farta legislação sobre os mais diversos temas. Em relação à questão racial, tema fundante do país como formação socioeconômica, não é diferente. Aliás, a legislação de enfrentamento ao racismo vem se fortalecendo e recrudescendo as medidas punitivas.

A necessidade de efetivação das medidas previstas em lei não pode escapar da Administração Pública, especialmente, as medidas preventivas bem como as medidas punitivas em eventual desvio de conduta de seus servidores.

Considerando os princípios presentes no art. 37, da CF, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, este artigo mostrou que a Administração Pública está submetida ao regramento antirracista e, por isso, é fundamental que os agentes públicos passem a construir políticas públicas preventivas, integradas com os demais entes federativos e instituições públicas.

É inescapável à Administração Pública a adesão de políticas desta natureza sob pena de comprometer a implementação dos objetivos da República brasileira, do ordenamento jurídico e dos objetivos do desenvolvimento sustentável presentes na Agenda 2030. A não realização de políticas antirracistas compromete a higidez da democracia brasileira e a reputação do país no cenário internacional.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Silvio Luiz de. *Racismo Estrutural*. São Paulo: Sueli Carneiro; Editora Jandaíra, 2021.
- BATISTA, Waleska Miguel; MASTRODI, Josué. Materialização da ação afirmativa para negros em concursos públicos (Lei N. 12.990/2014). *Revista Direito e Práxis*, [S. l.], v. 11, n. 4, p. 2480–2501, 2020. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/revistaceaju/article/view/43825>. Acesso em: 25 mar. 2025.
- CUNHA, Sérgio Sérvulo da. *Princípios constitucionais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2012. E-book. p. 72. ISBN 9788502169838. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788502169838/>. Acesso em: 19 mar. 2025.
- GONZALEZ, Lelia. *Por um feminismo Afro-Latino-Americano: ensaios, intervenções e diálogos*. Orgs. Flávia Rios e Márcia Lima. São Paulo: Zahar, 2020.
- NATALI, Aba Kelly de Lima Matos. *Desafios impostos pelo racismo estrutural nas empresas públicas*. Leme-SP: Mizuno, 2024.
- NOHARA, Irene Patrícia D. *Direito Administrativo – 14ª Edição* 2025. 14. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2025. E-book. p. 43. ISBN 9788530996383. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530996383/>. Acesso em: 19 mar. 2025.
- SOUZA, Celina. Políticas Públicas: uma revisão de literatura. *Sociologias*, Porto Alegre, ano 8, nº 16, jul/dez 2006, p. 20-45. Disponível em: *SciELO Brasil – Políticas públicas: uma revisão da literatura* Políticas públicas: uma revisão da literatura. Acesso em: 25 mar. 2025.

III

Impactos da reforma tributária sobre as retenções na fonte

Impacts of tax reform on withholding taxes

Diego Bisi Almada¹

Resumo: O presente trabalho visa apresentar os impactos da Reforma Tributária, aprovada pela Emenda Constitucional nº 132/23 sobre as retenções na fonte. Em sede de contratação de serviços, o tomador/contratante se torna responsável pela retenção e recolhimento de tributos do prestador de serviços. Atualmente, os principais tributos retidos na contratação de serviços de pessoas jurídicas são: IRRF, PIS, COFINS, CSLL, INSS e ISS. Com o advento da Reforma Tributária foi criado o IVA Dual, composto por: a) IBS (imposto sobre bens e serviços) que substituirá ICMS e ISS; b) CBS (contribuição sobre operação com bens e serviços) que substituirá PIS e COFINS. Desta maneira, em razão da aprovação da Reforma Tributária, as retenções serão impactadas pela extinção de PIS, COFINS e ISS, motivo pelo qual tais tributos deixarão de serem objeto de retenção, permanecendo a incidência de IRRF, CSLL e INSS, pois não foram alterados pela Reforma Tributária.

Palavras-chave: Retenções. Reforma Tributária. Impactos.

Abstract: This paper aims to present the impacts of the Tax Reform, approved by Constitutional Amendment No. 132/23, on withholding taxes. When contracting services, the recipient/contractor becomes responsible for withholding and collecting taxes from the service provider. Currently, the main taxes withheld when contracting services from legal entities are: IRRF, PIS, COFINS, CSLL,

¹ Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da Alta Paulista (2005). Pós-Graduado em Direito Penal e Processual Penal pela Faculdade de Direito da Alta Paulista (2007). MBA em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas (2014). Pós-Graduado em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (2017). Pós-Graduado em Direito Corporativo e Compliance pela Escola Paulista de Direito (2020). Pós-Graduado em IFRS e Normas Brasileiras de Contabilidade pela Faculdade Legale (2021-2022). Pós-Graduado em Lei Geral de Proteção de Dados pela Faculdade Legale (2021-2022). Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie de São Paulo (2020-2022). Doutorando pela Universidade Estadual Paulista (UNESP). Advogado e professor de cursos de graduação, pós-graduação e de extensão. Experiência em Direito Tributário e Empresarial. Advogado. E-mail: diegoalmada.jus@hotmail.com.

INSS, and ISS. With the advent of the Tax Reform, the Dual VAT was created, composed of: a) IBS (Tax on Goods and Services), which will replace ICMS and ISS; b) CBS (Contribution on Transactions with Goods and Services), which will replace PIS and COFINS. Therefore, due to the approval of the Tax Reform, withholding taxes will be impacted by the elimination of PIS, COFINS, and ISS. Therefore, these taxes will no longer be subject to withholding, while IRRF, CSLL, and INSS will remain levied, as they were not changed by the Tax Reform.

Keywords: Withholdings. Tax Reform. Impacts.

Sumário: Introdução. 1. Sujeitos da Obrigação Tributária. 2. Retenções na Fonte. 2.1 Retenção de Imposto de Renda. 2.2 Retenção de PIS, COFINS e CSLL. 2.3 Retenção de INSS. 2.4 Retenção de ISS. 3. Reforma Tributária. 4. Impactos da Reforma Tributária sobre as Retenções na Fonte. Conclusão.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa apresentar os impactos da Reforma Tributária, aprovada pela Emenda Constitucional nº 132/23 sobre as retenções na fonte.

Em sede de contratação de serviços, o tomador/contratante se torna responsável pela retenção e recolhimento de tributos do prestador de serviços. Atualmente, os principais tributos retidos na contratação de serviços de pessoa jurídicas são: IRRF, PIS, COFINS, CSLL, INSS e ISS.

Em um primeiro momento, o presente trabalho abordará os sujeitos da obrigação tributária, sobretudo, tecendo considerações acerca das figuras dos contribuintes e responsáveis, nos termos do Código Tributário Nacional.

Em um segundo momento, o trabalho apresentará os principais tributos retidos na contratação de serviços, explicitando os principais pontos e particularidades que devem ser observados acerca dos seguintes tributos: IRRF, PIS, COFINS, CSLL, INSS e ISS.

Em um terceiro momento, o trabalho abordará a Reforma Tributária, aprovada pela Emenda Constitucionais nº 132/23,

tecendo comentários sobre o IVA Dual, composto por: a) IBS (imposto sobre bens e serviços) que substituirá ICMS e ISS; b) CBS (contribuição sobre operação com bens e serviços) que substituirá PIS e COFINS.

Por derradeiro, em um quarto momento, o trabalho apresentará os impactos da Reforma Tributária sobre os principais tributos supracitados retidos na contratação de serviços.

1. SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária se divide em principal (quando se refere ao pagamento de um tributo, de cunho pecuniário, ou seja, a entrega de determinado montante em dinheiro) e acessória (quando se refere a prestações positivas ou negativas de cunho não pecuniário, previstas na legislação tributária no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos).

A relação jurídico-tributária é composta por dois polos ou sujeitos: ativo e passivo. Sujeito passivo é aquele obrigado a pagar o tributo e/ou penalidade. Noutro ponto, o sujeito ativo é pessoa jurídica de Direito Público titular do direito de receber tal tributo e/ou penalidade, ou entidade com capacidade tributária definida em lei (Brasil, 1966)

No Direito Tributário, o sujeito passivo da obrigação acessória, conforme o artigo 122 do CTN, é a pessoa obrigada às prestações que constituem o seu objeto, ou seja, a pessoa obrigada a fazer, a não fazer ou tolerar uma gama de deveres no interesse da arrecadação e da fiscalização tributária, ou seja, são componentes do objeto principal (Brasil, 1966).

Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (Brasil, 1966).

Como já dito, é importante salientar que o sujeito passivo pode ser:

- I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei (Brasil, 1966)

O sujeito passivo direto é o contribuinte, ou seja, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador tributário. O sujeito passivo indireto é o responsável pelo pagamento do tributo, ou seja, aquele que não se reveste necessariamente na condição de contribuinte, tendo relação indireta com o fato tributável.

Via de regra, o tributo deve ser cobrado do sujeito que realiza o fato gerador, o denominado sujeito passivo direto (contribuinte).

Entretanto, existem casos em que a cobrança se desloca, por determinação legal, para terceira pessoa, chamada de sujeito passivo indireto, nos termos do artigo 128 do CTN.

Tal responsabilidade pode ocorrer por substituição, em que terceira pessoa designada por lei ocupa o lugar do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador, ou por transferência, situação em que a ocorrência de um fato posteriormente à realização do fato gerador implica a transferência da condição de sujeito passivo a um terceiro, por determinação legal, podendo ou não permanecer a responsabilidade do contribuinte em caráter supletivo. (Brasil, 1966)

Por outro lado, surge o responsável tributário (artigos 128 e seguintes do CTN), pessoa que, a despeito de não se reves-

tir na condição de contribuinte, é legalmente obrigada a pagar o tributo, com vistas a facilitar a fiscalização e a arrecadação dos gravames pelo Poder Público, em verdadeiro caso de responsabilidade derivada (artigo 121, parágrafo único, inciso I, CTN).

Há que se falar, ainda, na responsabilidade dos sucessores, seja por morte ou por venda de bem imóvel ou de estabelecimento comercial, nos termos dos artigos 130 a 133 do CTN. E não nos olvidemos do artigo 134 do mesmo Diploma, que cuida, em seus incisos, da responsabilidade solidária, que não é de natureza plena, mas meramente de caráter subsidiário (Brasil, 1966).

Por fim, o artigo 135 indica a responsabilidade pessoal de terceiros, nos casos elencados em seus incisos, enquanto o artigo 136 nos relembra de que, salvo disposição expressa de lei em sentido contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária não depende da intenção do agente que a pratica ou mesmo do responsável e da sua efetividade, natureza e extensão de seus efeitos (Brasil, 1966).

Tecidas as considerações acerca dos sujeitos da obrigação tributária, passemos à análise das principais retenções existentes nas contratações de pessoas jurídicas.

2. RETENÇÕES NA FONTE

Em sede de contratação de serviços, as pessoas jurídicas devem efetuar a retenção de tributos na contratação de outras pessoas jurídicas quando a legislação determinar. Nessa toada, as legislações tributárias regulamentadoras de IR, PIS, COFINS, CSLL, INSS e ISS, apresentam listas de serviços que serão sujeitos à retenção.

Neste sentido, passemos a análise dos tributos retidos.

2.1 Retenção de Imposto de Renda

Inicialmente é importante salientar que a retenção de IR na contratação de serviços prestados por pessoas jurídicas privadas encontra amparo legal no Decreto 9580/2018 (Regulamento de Imposto de Renda de 2018). Vale ressaltar que a partir do artigo 714, do referido regulamento é possível encontrar diversas hipóteses de retenção de IR na contratação de serviços.

Em um primeiro momento, o artigo 714, do RIR/2018 nos apresenta as hipóteses de retenção de IR na contratação de serviços de natureza profissional. Explicita o referido artigo:

Art. 714. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional.

§ 1º Os serviços a seguir indicados são abrangidos pelo disposto neste artigo:

I - administração de bens ou negócios em geral, exceto consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens;

II - advocacia;

III - análise clínica laboratorial;

IV - análises técnicas;

V - arquitetura;

VI - assessoria e consultoria técnica, exceto serviço de assistência técnica prestado a terceiros e concernente a ramo de indústria ou comércio explorado pelo prestador do serviço;

VII - assistência social;

VIII - auditoria;

IX - avaliação e perícia;

X - biologia e biomedicina;

- XI - cálculo em geral;
- XII - consultoria;
- XIII - contabilidade;
- XIV - desenho técnico;
- XV - economia;
- XVI - elaboração de projetos;
- XVII - engenharia, exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas;
- XVIII - ensino e treinamento;
- XIX - estatística;
- XX - fisioterapia;
- XXI - fonoaudiologia;
- XXII - geologia;
- XXIII - leilão;
- XXIV - medicina, exceto aquela prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro;
- XXV - nutricionalismo e dietética;
- XXVI - odontologia;
- XXVII - organização de feiras de amostras, congressos, seminários, simpósios e congêneres;
- XXVIII - pesquisa em geral;
- XXIX - planejamento;
- XXX - programação;
- XXXI - prótese;
- XXXII - psicologia e psicanálise;
- XXXIII - química;
- XXXIV - radiologia e radioterapia;
- XXXV - relações públicas;
- XXXVI - serviço de despachante;
- XXXVII - terapêutica ocupacional;
- XXXVIII - tradução ou interpretação comercial;
- XXXIX - urbanismo; e

XL - veterinária. (Brasil, 2018)

Em análise ao artigo supracitado, é possível perceber que estão elencados quarenta serviços profissionais, cuja retenção de IR na contratação ocorrerá à alíquota de 1,5% (um e meio por cento).

De outro lado, o RIR /2018 apresenta outras hipóteses de retenção no artigo 716. Trata-se das hipóteses de retenção de IR à alíquota de 1% (um por cento). Explicita o referido artigo:

Art. 716. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de um por cento as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços de limpeza, conservação, segurança, vigilância e pela locação de mão de obra. (Brasil, 2018)

Por fim, o artigo 718, do RIR/2018 elenca outras hipóteses de retenção de IR na contratação de serviços prestados por pessoas jurídicas. Dispõe o referido artigo:

Art. 718. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas:

I - a título de comissões, corretagens ou outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais; e

II - por serviços de propaganda e publicidade.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso II do **caput**, ficam excluídas da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jor-

nais e revistas, atribuída à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da realização efetiva dos serviços.

§ 2º O imposto sobre a renda descontado na forma prevista nesta Seção será considerado antecipação do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica.

De acordo com o artigo citado, haverá retenção de IR à alíquota de 1,5% (um e meio por cento) na contratação de serviços de publicidade e propaganda, bem como nos pagamentos de comissões e corretagens decorrentes de representação comercial ou pela intermediação de negócios.

A retenção do IR nos casos citados recairá sobre o valor bruto das notas fiscais emitidas, sendo que o recolhimento ocorrerá até o dia vinte do mês subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador (pagamento ou crédito contábil).

Passemos à análise da retenção de PIS, COFINS e CSLL.

2.2 Retenção de PIS COFINS e CSLL

Inicialmente é importante salientar que a retenção de PIS, COFINS e CSLL na contratação de serviços prestados por pessoas jurídicas privadas encontra amparo legal na Lei nº 10.833/03.

Os serviços sujeitos à retenção das contribuições estão elencados no artigo 30, da referida lei. Dispõe o referido artigo:

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria credití-

cia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP. (Brasil, 2003)

Na contratação dos referidos serviços o valor da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, será determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente (Brasil, 2003)

A retenção de PIS, COFINS e CSLL nos casos citados recairá sobre o valor do montante pago, sendo que o recolhimento ocorrerá até o dia vinte do mês subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador (pagamento) (Brasil, 2003).

Passemos à análise da retenção de INSS.

2.3 Retenção de INSS

Inicialmente é importante salientar que a retenção de INSS na contratação de serviços prestados por pessoas jurídicas privadas encontra amparo legal na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 2110/22.

Os serviços sujeitos à retenção INSS estão elencados nos artigos 111 e 112, da referida Instrução Normativa. Dispõe os referidos artigos:

Art. 111. Estão sujeitos à retenção de que trata o art. 110, se contratados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, observado o disposto no art. 114, os serviços de:

I - limpeza, conservação ou zeladoria, que se constituam em varrição, lavagem, enceramento ou em outros serviços destinados a manter a higiene, o asseio ou a conservação de praias, jardins, rodovias, monumentos, edificações, instalações, dependências, logradouros, vias públicas, pátios ou de áreas de uso comum;

II - vigilância ou segurança, que tenham por finalidade a garantia da integridade física de pessoas ou a preservação de bens patrimoniais;

III - construção civil, que envolvam a construção, a demolição, a reforma ou o acréscimo de edificações ou de qualquer benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo ou obras complementares que se integrem a esse conjunto, tais como a reparação de jardins ou de passeios, a colocação de grades ou de instrumentos de recreação, de urbanização ou de sinalização de rodovias ou de vias públicas;

IV - natureza rural, que se constituam em desmatamento, lenhamento, aração ou gradeamento, capina, colocação ou reparação de cercas, irrigação, adubação, controle de pragas ou de ervas daninhas, plantio, colheita, lavagem, limpeza, manejo de animais, tosquia, inseminação, castração, marcação, ordenamento e embalagem ou extração de produtos de origem animal ou vegetal;

V - digitação, que compreendam a inserção de dados em meio informatizado por operação de teclados ou de similares; e

VI - preparação de dados para processamento, executados com vistas a viabilizar ou a facilitar o processamento de informações, tais como o escaneamento manual ou a leitura ótica.

Parágrafo único. Os serviços de vigilância ou segurança prestados por meio de monitoramento eletrônico não estão sujeitos à retenção.

Art. 112. Estão sujeitos à retenção de que trata o art. 110, se contratados mediante cessão de mão de obra, observado o disposto no art. 114, os serviços de:

I - acabamento, que envolvam a conclusão, o preparo final ou a incorporação das últimas partes ou dos componentes de produtos, para o fim de colocá-los em condição de uso;

II - embalagem, relacionados com o preparo de produtos ou de mercadorias, com vistas à preservação ou à conservação de suas características para transporte ou guarda;

III - acondicionamento, que compreendam os serviços envolvidos no processo de colocação ordenada dos produtos para seu armazenamento ou transporte, a exemplo de sua colocação em paletes, empilhamento, amarração, dentre outros;

IV - cobrança, que objetivem o recebimento de quaisquer valores devidos à empresa contratante, ainda que executados periodicamente;

V - coleta ou reciclagem de lixo ou de resíduos, que envolvam a busca, o transporte, a separação, o tratamento ou a transformação de materiais inservíveis ou resultantes de processos produtivos, exceto quando realizados com a utilização de equipamentos tipo contêineres ou caçambas estacionárias;

VI - copa, que envolvam a preparação, o manuseio e a distribuição de todo ou de qualquer produto alimentício;

VII - hotelaria, que concorram para o atendimento ao hóspede em hotel, pousada, paciente em hospital, clínica ou em outros estabelecimentos do gênero;

VIII - corte ou ligação de serviços públicos, que tenham como objetivo a interrupção ou a conexão do fornecimen-

to de água, de esgoto, de energia elétrica, de gás ou de telecomunicações;

IX - distribuição, que se constituam em entrega, em locais predeterminados, ainda que em via pública, de bebidas, de alimentos, de discos, de panfletos, de periódicos, de jornais, de revistas ou de amostras, dentre outros produtos, mesmo que distribuídos no mesmo período a vários contratantes;

X - treinamento e ensino, assim considerados como o conjunto de serviços envolvidos na transmissão de conhecimentos para a instrução ou para a capacitação de pessoas;

XI - entrega de contas e de documentos, que tenham como finalidade fazer chegar ao destinatário documentos diversos tais como, conta de água, conta de energia elétrica, conta de telefone, boleto de cobrança, cartão de crédito, mala direta ou similares;

XII - ligação de medidores, que tenham por objeto a instalação de equipamentos destinados a aferir o consumo ou a utilização de determinado produto ou serviço;

XIII - leitura de medidores, aqueles executados, periodicamente, para a coleta das informações aferidas por esses equipamentos, tais como a velocidade (radar), o consumo de água, de gás ou de energia elétrica;

XIV - manutenção de instalações, de máquinas ou de equipamentos, quando indispensáveis ao seu funcionamento regular e permanente e desde que mantida equipe à disposição da contratante;

XV - montagem, que envolvam a reunião sistemática, conforme disposição predeterminada em processo industrial ou artesanal, das peças de um dispositivo, de um mecanismo ou de qualquer objeto, de modo que possa funcionar ou atingir o fim a que se destina;

XVI - operação de máquinas, de equipamentos e de veículos relacionados com a sua movimentação ou funciona-

mento, que envolvam serviços do tipo manobra de veículo, operação de guindaste, painel eletroeletrônico, trator, colheitadeira, moenda, empilhadeira ou caminhão fora de estrada;

XVII - operação de pedágio ou de terminal de transporte, que envolvam a manutenção, a conservação, a limpeza ou o aparelhamento de terminal de passageiros terrestre, aéreo ou aquático, de rodovia, de via pública, e que envolvam serviços prestados diretamente aos usuários;

XVIII - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou de subconcessão, que envolvam o deslocamento de pessoas por meio terrestre, aquático ou aéreo;

XIX - portaria, recepção ou ascensorista, realizados com vistas ao ordenamento ou ao controle do trânsito de pessoas em locais de acesso público ou à distribuição de encomendas ou de documentos;

XX - recepção, triagem ou movimentação, relacionados ao recebimento, à contagem, à conferência, à seleção ou ao remanejamento de materiais;

XXI - promoção de vendas ou de eventos, que tenham por finalidade colocar em evidência as qualidades de produtos ou a realização de shows, de feiras, de convenções, de rodeios, de festas ou de jogos;

XXII - secretaria e expediente, quando relacionados com o desempenho de rotinas administrativas;

XXIII - saúde, quando prestados por empresas da área da saúde e direcionados ao atendimento de pacientes, com o objetivo de avaliar, recuperar, manter ou melhorar o estado físico, mental ou emocional desses pacientes; e

XXIV - telefonia ou de telemarketing, que envolvam a operação de centrais ou de aparelhos telefônicos ou de teleatendimento (Brasil, 2022).

Em análise ao artigo 111, da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 2110/22 estão elencados seis serviços, cuja retenção de INSS ocorrerá se o serviço for contratado por cessão de mão de obra ou empreitada. De outro lado, o artigo 112, da mesma Instrução Normativa apresenta elenca vinte e quatro serviços, cuja retenção de INSS ocorrerá serviço for contratado mediante cessão de mão de obra (Brasil, 2022)

A retenção de INSS será de 11% (caso o prestador de serviços não seja desonerado na folha de pagamentos) ou 3,5% (caso o prestador seja desonerado na folha de pagamentos), incidentes sobre o valor da mão de obra (apurada nos termos dos artigos 116 e seguintes da referida Instrução Normativa) (Brasil, 2022).

Por fim, cabe frisar que o recolhimento do INSS retido ocorrerá até o dia vinte do mês subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador (emissão da nota fiscal) (Brasil, 2022).

Passemos à análise da retenção de ISS.

2.4 Retenção de ISS

Inicialmente é importante salientar que, nos termos do artigo 156, da Constituição Federal de 1988, o município é detentor da competência para tributar serviços, nos termos da Lei Complementar. Nessa toada, o presente artigo visa analisar o ISS, nos termos da Lei Complementar nº 116/03.

Os artigos 5º e 6º, da Lei Complementar 116/03 elencam os sujeitos passivos da obrigação tributária relativa ao ISS (Brasil, 2003).

O artigo 5º, da referida Lei Complementar dispõe que contribuinte do ISS é o prestador de serviços. De outro lado, o artigo 6º, do mesmo diploma legal, apresenta as hipóteses em

que o tomador/contratante efetuará a retenção de ISS na contratação de serviços (Brasil, 2003).

Explicita o artigo 6º, da Lei Complementar 116/03:

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa a esta Lei Complementar, exceto na hipótese dos serviços do subitem 11.05, relacionados ao monitoramento e rastreamento a distância, em qualquer via ou local, de veículos, cargas, pessoas e semoventes em circulação ou movimento, realizados por meio de telefonia móvel, transmissão de satélites, rádio ou qualquer outro meio, inclusive pelas empresas de Tecnologia da Informação Veicular, independentemente de o prestador de serviços ser proprietário ou não da infraestrutura de telecomunicações que utiliza; (Brasil, 2003)

Como já dito, o contribuinte do ISS é o prestador de serviços. No entanto, de acordo com o artigo 6º, da Lei Complementar 116/03, tomador/contratante efetuará a retenção de ISS nas hipóteses elencadas no artigo citado (Brasil, 2003)

Em um primeiro momento, o artigo 6º, *caput*, da Lei Complementar 116/03 garante aos municípios a prerrogativa de instituir casos de substituição tributário, atribuindo de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (Brasil, 2003).

Em um segundo momento, o artigo 6º, parágrafo segundo, do mesmo diploma legal, elenca as hipóteses de responsabilidade tributária, em que o tomador/contratante procederá à retenção e recolhimento do ISS. Dentre as hipóteses, o referido artigo dispõe que o tomador ou intermediário de serviço deverá efetuar a retenção na contratação de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País. Ademais, o tomador/contratante também deverá efetuar a retenção na contratação dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa à Lei Complementar (Brasil, 2003).

Para apuração do ISS, há necessidade de análise dos institutos da alíquota e da base de cálculo. O artigo 7º, da Lei Complementar nº 116/03, explicita que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. De outro lado, o artigo 8º, do mesmo diploma legal, explicita que o ISS possuirá alíquota máxima de 5% (cinco por cento) e alíquota mínima de 2%, sendo a mesma determinada pelas legislações municipais.

Neste sentido, verificadas as principais hipóteses de retenções na contratação de serviços, passemos à análise da reforma tributária e seus impactos.

3. REFORMA TRIBUTÁRIA

O atual Sistema Tributário encontra-se alicerçado na Constituição Federal de 1988. Cabe frisar que a Constituição Federal aborda importantes temas tributários a partir do seu artigo 145, dentre eles: competência tributária, limitações ao poder de tributar (princípios constitucionais tributários e imunidades), espécies tributárias e repartição das receitas tributárias (Brasil, 1988).

Emerge do alicerce constitucional uma “teia” de legislações tributárias infraconstitucionais de alta complexidade que se encontra amparada na repartição de competências entre os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Logo, nos deparamos no cotidiano tributário nacional com inúmeras regras tributárias federais, estaduais e municipais que objetivam regulamentar a relação jurídico-tributária (obrigação tributária) existente entre contribuinte/responsável (sujeito passivo) e Fisco (sujeito ativo). Todavia, quando avaliadas e aplicadas em um contexto prático-operacional, a legislação tributária brasileira faz eclodir um discurso uníssono: “O Sistema Tributário Brasileiro é oneroso e complexo”.

A onerosidade decorre da carga tributária brasileira e da regressividade do Sistema Tributário, calcado na tributação sobre o consumo. Noutro ponto, em relação à complexidade do atual Sistema Tributário, há que se considerar que tal cenário decorre da repartição das competências tributárias dispostas na Constituição Federal. A repartição de competências enseja uma complexa teia de regras que dificultam o seu cumprimento e elevam o custo de conformidade.

Assim, ante a onerosidade e complexidade, é possível perceber que o Sistema Tributário atual não se demonstra recep-

tivo, sendo, inclusive, um óbice ao desenvolvimento das cidades inteligentes.

Desta maneira, sempre foi recorrente o discurso acerca da necessidade de alteração estrutural do sistema tributário, com a criação de um sistema simplificado e menos oneroso, pautado na isonomia tributária e que não enseje desigualdades socioeconômicas.

No entanto, tal discurso se intensificou a partir de meados do ano de 2019. Com a aprovação da Reforma da Previdência, os holofotes se voltaram à aprovação da Reforma Tributária brasileira. Desta maneira, no ano de 2019, surgiram dois projetos que objetivam a reforma estrutural do sistema tributário brasileiro, quais sejam: PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019. O primeiro projeto é proveniente da Câmara dos Deputados, tendo como autor o Deputado Baleia Rossi. O segundo projeto, originário do Senado Federal, tem como autor o Senado Davi Alcolumbre. No mês de março do ano de 2020 foi criada a Comissão Mista da Reforma Tributária, com o escopo de debater sobre as propostas de Reforma Tributária, consolidando-as em um único texto que será encaminhado ao Parlamento para discussão e aprovação (Brasil, 2019).

Originariamente, em março do ano de 2020, a Comissão Mista da Reforma Tributária possuía um Plano de Trabalho pautado em reuniões e audiências públicas que culminaria com a aprovação de um projeto único até o mês de maio do ano de 2020. No entanto, os trabalhos da Comissão Mista da Reforma Tributária foram interrompidos em razão do advento da pandemia ocasionada pelo COVID-19. Desta maneira, no período compreendido entre março e julho do ano de 2020 o discurso sobre Reforma Tributária perdeu força em razão da pandemia. Todavia, tal discurso foi retomado e se tornou denso a partir do dia 21

de julho do ano de 2020, pois, nesta data, o Ministro Paulo Guedes apresentou ao Congresso Nacional o projeto de Reforma Tributária proveniente do Poder Executivo (Projeto de Lei nº 3.887/20).

Todavia, a Reforma Tributária somente foi aprovada no ano de 2023, por meio da Emenda Constitucional nº 132/23. Tal Emenda, atualmente, encontra-se em fase de regulamentação, tendo sido aprovada em janeiro de 2025, a Lei Complementar nº 214/25, que regulamenta, em suma, IBS (imposto sobre bens e serviços), CBS (contribuição sobre operação com bens e serviços) e IS (imposto seletivo) (Brasil, 2025).

Dentre diversos importantes assuntos, a Emenda Constitucional nº 132/23 apresentou uma profunda alteração no atual Sistema Tributário, por meio da criação de um IVA *Dual*, composto por IBS (imposto sobre bens e serviços) e CBS (contribuição sobre operação com bens e serviços). O IBS, imposto de gestão compartilhada entre Estados e Municípios, por meio do Comitê Gestor do IBS, substituirá ICMS e ISS, enquanto a CBS, contribuição de competência federal, substituirá PIS e COFINS. Ademais, a Reforma Tributária, ainda em um contexto de alteração da tributação sobre o consumo, dispõe sobre a criação de um novo imposto federal, denominado Imposto Seletivo. Tal imposto tem por escopo tributar bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Não obstante, o atual IPI terá sua alíquota zerada, exceto em relação à Zona Franca de Manaus, que manterá os seus benefícios existentes em relação à localidade (Brasil, 2023)

A Reforma Tributária, atualmente, encontra-se em fase de regulamentação e possui um cronograma de transição que se inicia no ano de 2026, sendo que os tributos impactados serão substituídos gradativamente até o ano de 2032. Desta maneira, a partir do ano de 2033, todos os tributos impactados serão substi-

tuídos, bem como extintos os benefícios fiscais setoriais. Em contraprestação, a Emenda Constitucional nº 132/23, cria regimes tributários específicos, diferenciados ou favorecidos, que ensejarão benefícios a determinados setores nacionalmente, levando-se em consideração os produtos e serviços. A título exemplificativo, podemos citar os benefícios atribuídos aos medicamentos, serviços de saúde, dispositivos médicos, insumos agropecuários, dentre outros (Brasil, 2023)

4. IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE AS RETENÇÕES NA FONTE

Como já mencionado anteriormente, na contratação de serviços prestados por pessoas jurídicas, os principais tributos retidos na fonte são: IRRF, PIS, COFINS, CSLL, INSS e ISS.

Todavia, a Reforma Tributária apresentou uma profunda alteração no atual Sistema Tributário, por meio da criação de um IVA *Dual*, composto por IBS (imposto sobre bens e serviços) e CBS (contribuição sobre operação com bens e serviços). O IBS, imposto de gestão compartilhada entre Estados e Municípios, por meio do Comitê Gestor do IBS, substituirá ICMS e ISS, enquanto a CBS, contribuição de competência federal, substituirá PIS e COFINS (Brasil, 2023).

É importante reiterar que a implantação do novo sistema de tributação será submetida a um regime de transição que se inicia no ano de 2026, sendo que os tributos impactados serão substituídos gradativamente até o ano de 2032. Em análise ao referido regime de transição é possível perceber que PIS e COFINS serão integralmente extintas e substituídas pela CBS no ano de 2027. De outro lado, o ISS será integralmente extinto e substituído pelo IBS somente no ano de 2033. No entanto, entre os

anos de 2029 e 2032, o ISS será reduzido e o IBS aumentado de modo gradual (Brasil, 2023)

Desta maneira, com o advento da Reforma Tributária e a consequente extinção de PIS, COFINS e ISS, nos termos estabelecidos pelo cronograma de implantação, tais tributos deixarão de ser objeto de retenção na contratação de serviços prestados por pessoas jurídicas, permanecendo inalteradas as retenções de IR, CSLL e INSS.

CONCLUSÃO

O escopo do presente trabalho visa apresentar os impactos da Reforma Tributária, aprovada pela Emenda Constitucional nº 132/23 sobre as retenções na fonte.

Desta maneira, em um primeiro momento, o trabalho abordou a relação jurídico-tributária e os seus sujeitos, sobretudo, tecendo considerações acerca das figuras dos contribuintes e responsáveis.

Em um segundo momento, o trabalho apresentou os principais tributos retidos na contratação de serviços, explicitando os principais pontos que devem ser observados operacionalmente acerca dos seguintes tributos: IRRF, PIS, COFINS, CSLL, INSS e ISS.

Em um terceiro momento, o trabalho abordou a Reforma Tributária, aprovada pela Emenda Constitucional nº 132/23. Tal Reforma Tributária, como já dito, apresentou uma profunda alteração no atual Sistema Tributário, por meio da criação de um IVA *Dual*, composto por IBS (imposto sobre bens e serviços) e CBS (contribuição sobre operação com bens e serviços). O IBS, imposto de gestão compartilhada entre Estados e Municípios, por meio

do Comitê Gestor do IBS, substituirá ICMS e ISS, enquanto a CBS, contribuição de competência federal, substituirá PIS e COFINS.

A implantação do novo sistema de tributação será submetida a um regime de transição que se inicia no ano de 2026, sendo que os tributos impactados serão substituídos gradativamente até o ano de 2032. Em análise ao referido regime de transição é possível perceber que PIS e COFINS serão integralmente extintas e substituídas pela CBS no ano de 2027. De outro lado, o ISS será integralmente extinto e substituído pelo IBS somente no ano de 2033. No entanto, entre os anos de 2029 e 2032, o ISS será reduzido e o IBS aumentado de modo gradual.

Por derradeiro, em um quarto momento, o trabalho apresentou os impactos da Reforma Tributária sobre os principais tributos supracitados retidos na contratação de serviços. Desta maneira, com o advento da Reforma Tributária e a consequente extinção de PIS, COFINS e ISS, nos termos estabelecidos pelo cronograma de implantação, tais tributos deixarão de ser objeto de retenção na contratação de serviços prestados por pessoas jurídicas, permanecendo inalteradas as retenções de IR, CSLL e INSS.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1992.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1992.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 02 de julho de 2025.
- BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em 02 de julho de 2025.
- BRASIL. Projeto de Emenda Constitucional nº 45/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://www.ca>

mara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=851CF79224882ECA44BC12D4A1E17B12.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em 02 de julho de 2025.

BRASIL. Projeto de Emenda Constitucional nº 110/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline>. Acesso em 02 de julho de 2025.

BRASIL. Projeto de Lei nº 3.887/20. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020. Acesso em 02 de julho de 2025.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 02 de julho de 2025.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em 02 de julho de 2025.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm. Acesso em 02 de julho de 2025.

BRASIL. Decreto 9580, de 22 de novembro de 2018. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm. Acesso em 02 de julho de 2025.

BRASIL. Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 2110, de 17 de outubro de 2022. Disponível em <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/126687>. Acesso em 02 de julho de 2025.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 27. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

_____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. *Direito Tributário- Fundamentos Jurídicos da Incidência*. Ed. Saraiva, São Paulo, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo, 7. ed. Editora Saraiva, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015.

IV

Inaplicabilidade do tema nº 677 do STJ às execuções fiscais

*Non-applicability of brazilian superior court theme nº 677 to
tax enforcement proceedings*

Bruno Romano¹

Marcelo Bertozzi de Pinho²

Resumo: Este artigo discute a inaplicabilidade do Tema nº 677 do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) às execuções fiscais, sejam elas tributárias ou não-tributárias. Inicialmente, o estudo contextualiza a modificação do entendimento do STJ sobre o Tema nº 677: a redação original de 2014 estabelecia que o depósito judicial extingua a obrigação do devedor nos limites da quantia depositada, todavia, a revisão de 2022 alterou essa tese, determinando que o depósito para garantia do juízo ou decorrente de penhora não isenta o devedor do pagamento dos consectários de mora (juros e atualização monetária), os quais

¹ Mestre em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET; Pós-Graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT; Graduado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie; Autor do Livro *ICMS em operações nacionais de circulação de mercadorias sob a óptica do constructivismo lógico-semântico*; Professor da Pós-Graduação em Direito Tributário do IBET; Professor da Pós-Graduação em Direito Tributário, Econômico e Financeiro da Universidade Presbiteriana Mackenzie; Professor do MBA - *Master of Business Administration* em Gestão Tributária da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI; Pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais da Faculdade de Direito da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo - NEF-FGV/SP; Colunista Sênior da Escola Brasileira de Tributos - EBT; Membro e Assessor da Presidência do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário - IBEDAFT; Advogado; *E-mail:* romano.advtrib@outlook.com

² Pós-graduado em Direito de Energia e Aspectos Estratégicos do Setor Elétrico Brasileiro- ESMAFE/PR; Pós-graduado em Direito Administrativo pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais - PUC/MG; Pós-graduado em Interesses Difusos e Coletivos -Escola Superior do Ministério Público de São Paulo - ESMP/SP; Graduado pela Universidade Presbiteriana Mackenzie/SP; Advogado; *E-mail:* marcelobpinho@gmail.com

seriam deduzidos do montante final devido na entrega efetiva ao credor. O cerne do estudo reside na distinção fundamental entre ações de direito privado, que embasaram a revisão do Tema nº 677, e as ações de direito público, como as execuções fiscais. A inaplicabilidade é fundamentada em três pilares principais: primeiro, o *leading case* que originou a nova tese do STJ era uma ação de indenização entre particulares, regida pelo Código de Processo Civil (“CPC”), ao passo que as execuções fiscais são regidas pela Lei nº 6.830/1980 (“LEF”), uma lei especial com regramento próprio sobre depósitos judiciais. Segundo, invoca-se o princípio da especialidade (*lex specialis derogat legi generali*), que confere primazia à LEF (norma especial) sobre o CPC (norma geral), sendo que a própria LEF (§ 4º do artigo 9º e artigo 32) dispõe expressamente que o depósito judicial faz cessar a responsabilidade do executado pela atualização monetária e juros de mora, transferindo-a à instituição financeira depositária. Terceiro, destaca-se a competência das Seções do STJ: a 2ª Seção, responsável pela matéria privada e que firmou o Tema nº 677, difere da 1ª Seção, competente por matérias de Direito Público e Tributário, aplicando-se, assim, o instituto do *distinguishing*. Conclui-se que o depósito judicial em execuções fiscais opera como quitação parcial do débito, protegendo o contribuinte de encargos adicionais, em contraste com a mera garantia de pagamento nas execuções privadas.

Palavras-chave: Tema nº 677 do STJ; Execução Fiscal; Direito Tributário; Direito Administrativo; Lei de Execuções Fiscais (LEF); Código de Processo Civil (CPC); Depósito Judicial; Consectários de Mora; Princípio da Especialidade; Distinção; Atualização Monetária; Juros de Mora.

Abstract: This article discusses the non-applicability of Theme No. 677 of the Superior Court of Justice (STJ) to tax enforcement proceedings, whether taxor non-tax related. Initially, the study contextualizes the STJ's change in understanding regarding Theme No. 677: the original wording from 2014 stipulated that judicial deposit extinguished the debtor's obligation within the limits of the deposited amount, however, the 2022 revision altered this thesis, determining that a deposit for judicial guarantee or resulting from asset seizure does not exempt the debtor from late payment charges (interest and monetary correction), which would be deducted from the final amount upon effective delivery to the creditor. The core argument lies in the fundamental distinction between private law processes, which formed the basis for the Theme 677 revision, and public law processes, such as tax enforcement proceedings. The non-applicability is founded on three main pillars: first, the *leading case* that origi-

nated the new STJ thesis was a private law in demnity action between private parties, governed by the Civil Procedure Code (CPC), where as tax enforcement is governed by Law No. 6.830/1980 (LEF), a special law with its own rules regarding judicial deposits. Second, the principle of specialty (*lex specialis derogate legi generali*) is invoked, which grants primacy to LEF (special norm) over the CPC (general norm), with LEF itself (Article 9, Paragraph 4, and Article 32) expressly stating that judicial deposit ceases the debtor's responsibility for monetary correction and late interest, transferring it to the depositing financial institution. Third, the jurisdictional competence of the STJ Sections is highlighted: the 2nd Section, responsible for private law matter sandwich established Theme No. 677, differs from the 1st Section, competent for Public and Tax Law matters, thus applying the concept of distinguishing. The article concludes that judicial deposit in tax enforcement acts as a partial settlement of the debt, protecting the tax payer from additional charges, in contrast to merely serving as a payment guarantee in private executions.

Keywords: STJ Theme No. 677; Tax Enforcement; Tax Law; Administrative Law; Tax Enforcement Law (LEF); Civil Procedure Code (CPC); Judicial Deposit; Default Charges; Principle of Specialty; Distinguishing; Monetary Correction; Late Interest.

Sumário: Introdução. 1 – Fixação da Tese pelo Superior Tribunal de Justiça. 2 – Inaplicabilidade do Tema nº 677 ao Direito Público (Administrativo ou Tributário). Conclusões. Bibliografia.

INTRODUÇÃO

Em 2014, a 2ª Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ fixou o entendimento, por meio da redação original do Tema nº 677, que, “[n]a fase de execução, o depósito judicial do montante (integral ou parcial) da condenação extingue a obrigação do devedor, nos limites da quantia depositada”.

Este entendimento perdurou por muito tempo, criando, assim, segurança jurídica quanto ao tema.

Contudo, em 2022, a 2ª Seção do STJ revisitou a matéria e, por 7 (sete) votos favoráveis e 6 (seis) votos contrários, deci-

diu-se pela modificação da tese, fixando-se a nova redação do Tema nº 677 no sentido de que, “[n]a execução, o depósito efetuado a título de garantia do juízo ou decorrente da penhora de ativos financeiros não isenta o devedor do pagamento dos consectários de sua mora, conforme previstos no título executivo, devendo-se, quando da efetiva entrega do dinheiro ao credor, deduzir do montante final devido o saldo da conta judicial”.

Com base nisso, o presente estudo se prestará a responder a seguinte indagação: *O Tema nº 677 do STJ é aplicável ao Direito Público (por exemplo, em Execuções Fiscais Tributárias e em Execuções Fiscais Não-Tributárias)?*

É o que se passa a analisar.

1. FIXAÇÃO DA TESE PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Como visto, em 2014, a 2ª Seção do STJ firmou o entendimento de que, “[n]a fase de execução, o depósito judicial do montante (integral ou parcial) da condenação extingue a obrigação do devedor, nos limites da quantia depositada” (Tema nº 677).

Contudo, como também mencionado, em 2022, a 2ª Seção do STJ revisitou a matéria e decidiu pela modificação da tese, fixando-se a nova redação do Tema nº 677 no sentido de que, “[n]a execução, o depósito efetuado a título de garantia do juízo ou decorrente da penhora de ativos financeiros não isenta o devedor do pagamento dos consectários de sua mora, conforme previstos no título executivo, devendo-se, quando da efetiva entrega do dinheiro ao credor, deduzir do montante final devido o saldo da conta judicial”.

Portanto, com tal modificação, a 2ª Seção do STJ, no Tema nº 677, alterando significativamente a posição então prevalecen-

te, fixou que, nas execuções, o depósito judicial não isenta o devedor do pagamento dos consectários de sua mora, de modo que, ao final do processo, deduzir-se-á o valor depositado, ficando o devedor obrigado a quitar o valor complementar que remanesecer após a compensação do débito com o saldo que havia sido depositado originalmente.

Por força da nova redação do Tema nº 677 do STJ, as Procuradorias (Municipais, Estaduais, Distrital e Federal) têm se manifestado, seja em execuções fiscais (e embargos à execução fiscal), seja em ações ordinárias, seja em mandados de segurança, pleiteando, quando a Administração Pública se sagra vencedora na discussão judicial (de matéria tributária ou de matéria não-tributária – Direito Administrativo), que o administrado/contribuinte seja condenado com base no novel posicionamento da Corte Superior e, assim, seja obrigado ao pagamento complementar relativo aos juros e à atualização monetária quando o débito é previamente depositado.

Entretanto, apesar de a Administração Pública/ Tributária pleitear por tal aplicabilidade, diversos fundamentos jurídicos sustentam a inaplicabilidade do novo entendimento do Tema nº 677 do STJ aos processos que tratam de Direito Público (Direito Tributário e Direito Administrativo, por exemplo). Explica-se.

2. INAPLICABILIDADE DO TEMA Nº 677 AO DIREITO PÚBLICO (ADMINISTRATIVO OU TRIBUTÁRIO)

O Tema nº 677 não é aplicável aos processos fiscais (que possuem regramento próprio, sobretudo no que se refere à garantia do juízo), mas, sim, às execuções baseadas na legislação civil.

Em *primeiro* lugar, destaca-se que o *leading case* analisado pelo Superior Tribunal de Justiça e que deu ensejo à nova redação do Tema nº 677 era relativo a um “ação de indenização, em fase de cumprimento de sentença, ajuizada pela NETT VEÍCULOS LTDA. em desfavor de BMW DO BRASIL LTDA.”, tratando-se, portanto, de uma ação de indenização entre particulares, cujo direito material era regido estrita e unicamente pelo Direito Privado e cujos ditames processuais eram encaminhados pelas disposições do Código de Processo Civil (“CPC”).

Por conta disso, já se vê a distinção entre o *leading case* que embasou a edição da nova redação do Tema nº 677 e os Processos de Direito Público (Direito Tributário, Direito Administrativo etc.), pois, nestes casos, a cobrança que é realizada pela Administração Pública se dá por meio de execução fiscal, que é regida por regramento próprio (Lei nº 6.830/1980 – Lei de Execuções Fiscais) e possui disposições específicas quanto aos depósitos judiciais, de modo que o CPC não é aplicável primariamente aqui (e, quando há sua aplicabilidade, trata-se de situação excepcional de subsidiariedade, sendo aplicado apenas naquilo em que não houver conflito com a Lei de Execuções Fiscais).

Diante das diferenças de ordem material (legislação fiscal vs. legislação civil) e de ordem subjetiva (ação entre Ente Público e particular vs. ação entre particulares), recomenda-se a utilização do critério da especialidade como método hermenêutico – até por conta da disposição (i) do artigo 15 do CPC, que disciplina ser aplicável a processos que possuam procedimentos específicos apenas de maneira subsidiária, diante da ausência de normas, e (ii) do § 2º do artigo 2º do Decreto-Lei nº 4.657/1942 – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (“LINDB”), que estipula que a nova lei, que estipula disposições gerais, não

revoga e nem modifica a lei anterior, que trata de disposições especiais.

Esse posicionamento, inclusive, encontra fundamento na doutrina pátria, tal como se vê o entendimento de Rodrigo Litvin Scaletsky³ no sentido de que, “em observância ao critério da especialidade (*‘lex specialis derogat legi generali’*), devem ser aplicadas as disposições da LEF, que ressalvam expressamente que o depósito em dinheiro [...] faz cessar a responsabilidade do executado pela atualização monetária e juros de mora, os quais ficam a cargo da instituição financeira depositária”, razão pela qual “a nova tese firmada no Tema 677 do STJ não se aplica às execuções fiscais de crédito tributário, as quais se submetem, a rigor, às disposições da LEF que estipulam inequivocamente que o depósito do valor exequendo faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora”.

Em outras palavras, é de se concluir que os “processos privados” são regidos, em âmbito processual, majoritariamente pelo Código de Processo Civil, enquanto os “processos tributários” são regrados, primordialmente, pela Lei nº 6.830/1980 – Lei de Execuções Fiscais – LEF, embora também sejam regidos pelo CPC, mas de forma subsidiária, ou seja, apenas no que tange às matérias não disciplinadas em lei específica (no caso, a legislação tributária material e processual).

Isso é relevante na compreensão da (não) aplicação do Tema nº 677 do STJ aos processos tributários, pois a Lei nº 6.830/1980 disciplina, no § 4º do seu artigo 9º que o depósito judicial “faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora”. Isso se dá, também, porque a LEF determina, em seu artigo 32, que o depósito judicial deverá ser atualiza-

³ SCALETCKY, Rodrigo Litvin. *A não aplicação do Tema 677 do STJ às execuções fiscais de crédito tributário*. São Paulo: Consultor Jurídico. 11 de abril de 2024.

do monetariamente, razão pela qual a responsabilidade pela atualização monetária e pelos juros de mora passa a ser da instituição financeira em que é efetivado o depósito.

Saliente-se que, em matéria tributária, é o rito da LEF que deve prevalecer sobre o CPC (não o inverso). Primeiro, porque o próprio Código de Processo Civil, em seu artigo 15, disciplina que ele é aplicável subsidiariamente sobre os processos que são regidos por outros diplomas normativos, e é aplicável apenas se inexistir disposição expressa sobre algum ponto. Segundo, porque o CPC é norma geral, e a LEF é norma especial, sobrepondo-se a norma especial à norma geral, por força do princípio da especialidade (amplamente reconhecido, como se vê do Ag. Reg. no ARE nº 835.076/STF).

Já em *segundo* lugar, porque a tese mencionada foi fixada pela 2ª Seção do STJ (composta pela Terceira e pela Quarta Turmas), o que se faz relevante, visto que esta Seção é competente por julgar as matérias de Direito Privado, enquanto as Matérias Tributárias são de competência da 1ª Seção da Corte Superior (composta pela Primeira e pela Segunda Turmas).

Ou seja, inexistente similitude fática entre as matérias analisadas pela 2ª Seção (que tratam, exemplificativamente, sobre questões de Direito Comercial, Direito do Consumidor, Direito Contratual, Direito de Família e Sucessões etc.), e os processos que são apreciados pela 1ª Seção do STJ (Direito Tributário), de modo que é aplicável aos processos fiscais/administrativos o instituto do *distinguishing* (em que há distinção entre a matéria analisada pelo precedente do Tribunal e o tema a ser analisado no caso específico).

Por mais essa razão, não é possível aplicar o Tema nº 677 do STJ aos processos tributários, uma vez que a Lei de Execuções Fiscais, expressamente, determina que a responsabilidade pelos

consectários legais *não* é do contribuinte, mas, sim, da instituição financeira.

Nesse sentido, inclusive, tem sido o posicionamento dos Tribunais de Justiça Estaduais, como se vê dos julgados a seguir transcritos (que, apesar de serem um tanto quanto extensos, elucidam o tema do ponto de vista jurisprudencial):

AGRAVO DE INSTRUMENTO – EXECUÇÃO FISCAL – EXTINÇÃO – CONVERSÃO DA PENHORA EM DEPÓSITO E DO DEPÓSITO EM RENDA – ARTS. 9, 10 E 11 DA LEF – EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – ART. 156 DO CTN – PRETENSÃO DE APLICAÇÃO DO TEMA 677 DO STJ – NÃO APLICÁVEL À EXECUÇÃO FISCAL – RECURSO DESPROVIDO. A revisão do julgamento do Tema 677 do STJ tratou de direito privado, aplicando-se a legislação geral de direito civil, especialmente o próprio Código Civil e o Código de Processo Civil. Na relação de direito público relacionada especialmente ao direito tributário, há que observar a natureza das obrigações e o fato de que, tratando-se de Execução Fiscal, há lei especial que a regula (Lei n. 6.830/1980 e o Código Tributário Nacional), sendo aplicável a legislação processual civil apenas subsidiariamente. A Lei de Execução Fiscal determina que, não ocorrendo o pagamento, será realizada a penhora sobre os bens do executado. A penhora em dinheiro é convertida em depósito e faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora do devedor em execução fiscal (art. 11, § 2º c/c 9º, § 4º da LEF). A conversão do depósito em renda extingue o crédito tributário (art. 156, VI do CTN). Havendo legislação especial que rege a matéria e expressamente estabelece que o depósito em dinheiro faz cessar a responsabilidade do devedor pela atualização monetária a juros de mora, não há que se aplicar à espécie o julgamento do e. STJ na revisão do Tema 677, já que tais

dispositivos legais sequer foram apreciados naquela oportunidade e não foram objeto do julgamento.

(TJ/MS. 2ª Câmara Cível. Agravo de Instrumento nº 1408750-59.2024.8.12.0000. Relator: Desembargador Ary Raghiant Neto. Julgado em 28/06/2024)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DEPÓSITO JUDICIAL. SALDO REMANESCENTE. DECISÃO DETERMINANDO A APLICAÇÃO DO TEMA 677 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO DE INSTRUMENTO DO EXECUTADO. INAPLICABILIDADE ÀS EXECUÇÕES FISCAIS. TESE SUBSISTENTE. LIBERAÇÃO DOS VALORES. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO. 1. Pelo critério da especialidade, às execuções fiscais se aplicam as disposições da Lei n. 6.830/1980, a qual determina que o depósito em dinheiro faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora (art. 9º, I, § 4º). 2. Tese fixada no procedimento de revisão do Tema 677 do Superior Tribunal de Justiça estabeleceu que na execução, o depósito efetuado a título de garantia do juízo ou decorrente da penhora de ativos financeiros não isenta o devedor do pagamento dos consectários de sua mora, conforme previstos no título executivo, devendo-se, quando da efetiva entrega do dinheiro ao credor, deduzir do montante final devido o saldo da conta judicial. Respectiva tese, contudo, tratou apenas da purgação da mora sob a ótica do Código Civil (regra geral), de todo inaplicável quando em confronto com legislação específica (Lei n. 6.830/80).

(TJ-SC. 4ª Câmara de Direito Público. Agravo de Instrumento nº 5068400-35.2023.8.24.0000. Relator: Desembargador Diogo Pítsica. Julgado em 14/12/2023)

AGRAVO DE INSTRUMENTO – EXECUÇÃO FISCAL – DECISÃO QUE INDEFERIU A INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS E DE CORREÇÃO MONETÁRIA APÓS A CONVERSÃO DO BLOQUEIO SISBAJUD EM DEPÓSITO JUDICIAL. 1. Inaplicabilidade da tese de recurso repetitivo de Tema 677 do STJ (incidência de juros moratórios a correção monetária após o depósito do valor exequendo) – “Ratiodecendi” limitada à aplicação das regras do art. 394, do art. 395 e do art. 401, I, do CC e do art. 904, I, e do art. 906 do CPC às dívidas de natureza privada. 2. “Distinguishing” necessário (art. 489, § 1º, VI, do CPC)– Linha de precedentes do STJ voltada à aplicação do art. 9º, § 4º, e do art. 11, § 2º da Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/1980) – Depósito em dinheiro ou bloqueio integral dos valores que fazem cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora – Precedentes desta Câmara Cível. 3. Depósito do montante integral que suspende a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II, do CTN) e impede a contabilização de juros moratórios e de correção monetária. RECURSO NÃO PROVIDO.

(TJ-PR. 3ª Câmara Cível. Agravo de Instrumento nº 0078205-56.2022.8.16.0000. Relator: Desembargador Octavio Campos Fischer. Julgado em 07/08/2023)

Apelação. Execução fiscal. ISSQN dos exercícios 2002 a 2004. Sentença que, diante do silêncio da exequente em relação à satisfação do crédito, presumiu a quitação do débito e extinguiu o feito, com fundamento no art. 924, III, do CPC. Insurgência da municipalidade. Pretensão à reforma. Acolhimento. Silêncio do exequente quanto à quitação ou não do crédito que não induz à presunção de satisfação da obrigação tributária. Ausência de previsão legal. Exequente que, embora intimado do despacho que determinou o levantamento do valor depositado em Juízo,

não foi instado a suprir o silêncio. Interpretação sistemática do Código de Processo Civil, que determina, mesmo nas hipóteses de abandono do feito, a intimação da exequente para suprir a falta em cinco dias. Inaplicabilidade do Tema nº 677 do C. STJ às execuções fiscais. A uma porque o procedimento da execução fiscal é regido por regras específicas definidas em legislação especial (Lei nº 6.830/1980), devendo ser aplicado o que determinam os arts. 9º, § 4º, 11, § 2º, e 32. A duas porque o precedente do Tema nº 677 foi erigido tendo por casos afetados execuções cíveis entre particulares, nas quais o credor só tem acesso ao depósito no final do processo, enquanto nas execuções fiscais parte significativa do depósito é colocada imediatamente a disposição da Fazenda Pública, nos termos do art. 3º da LC 151/05. Precedente desta C. Câmara de Direito Público. Sentença reformada para determinar o prosseguimento do feito. Recurso provido.

(TJ-SP. 18ª Câmara de Direito Público. Apelação Cível nº 0506964-18.2014.8.26.0274. Relator: Desembargador Ricardo Chimenti. Julgado em 05/11/2024)

A posição acima segue mantida na jurisprudência do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, conforme se extrai do recente Acórdão formado nos autos do Agravo de Instrumento nº 2381557-62.2024.8.26.0000:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. INAPLICABILIDADE DO TEMA Nº 677 DO STJ. RECURSO PROVIDO. I. Caso em Exame 1. Trata-se de agravo de instrumento interposto contra o Município de Monte Alto, objetivando a reforma da decisão proferida em sede de cumprimento de sentença, que, ao determinar o levantamento do valor incontroverso reconheceu a incidência da tese firmada no Tema 677 do STJ. II. Questão em

Discussão 2. A questão em discussão consiste na aplicabilidade do Tema 677 do STJ, para definir se o depósito judicial realizado no bojo de execução fiscal afasta ou não os consectários de sua mora. III. Razões de Decidir 3. No caso de execução fiscal, prevalece a aplicação da Lei nº 6.830/80 por se tratar de lei especial, cujo art. 9º, § 4º dispõe que “somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora”. 4. Em recente julgado, o STJ afastou a aplicação do Tema nº 677 às execuções fiscais, posto que a cobrança de crédito pela Fazenda Pública possui regulamentação própria, que não se submete aos mesmos critérios aplicáveis a credores privados. IV. Dispositivo e Tese 5. Recurso provido. 6. Tese de julgamento: 1. A tese fixada no Tema nº 677 do STJ não se aplica à execução fiscal. 2. A cobrança de crédito pela Fazenda Pública segue regulamentação própria, não cabendo a aplicação de consectários legais após depósito judicial. Legislação Citada: Lei nº 6.830/80, art. 9º, § 4º; CTN, arts. 151, II, e 156, VI. Jurisprudência Citada: STJ, AREsp nº 2.752.092, Rel. Min. Gurgel de Faria, Dje 04/02/2025. (TJSP; 15ª Câmara de Direito Público. Agravo de Instrumento nº 2381557-62.2024.8.26.0000; Relator: Desembargador Eutálio Porto; Julgado em 16/05/2025).

O Colendo Superior Tribunal de Justiça também já analisou o assunto em questão, destacando-se aqui o precedente formado no AREsp 2.752.092, oportunidade em que se concluiu que a nova redação do Tema nº 677/STJ não se aplica às execuções fiscais:

(...) Contudo, o precedente qualificado não trata da situação da execução fiscal. Observe-se, a propósito, que o julgado não faz nenhuma referência a dispositivos do CTN ou

da Lei n. 6.830/1980, limitando-se a disciplinar relações existentes no âmbito privado. Observe-se, nesse sentido, o disposto nos arts. 151, II, e 156, VI, do CTN: (...) E também a previsão contida no art. 9º, § 4º, da Lei n. 6.830/1980: (...) Por essas razões, entendo que a orientação estabelecida no Tema 677 do STJ não alcança a execução fiscal.

(STJ; AREsp n. 2.752.092, Ministro Gurgel de Faria, DJEN de 04/02/2025).

Por esta razão, Edmundo Emerson Medeiros e Bruno Romano⁴ concluíram que, “embora o Tema nº 677 tenha redefinido o tratamento do depósito judicial nas execuções privadas, ele não se aplica aos processos fiscais”, entendimento este que “decorre da ausência de similitude fática entre as execuções regidas pelo CPC e as execuções fiscais, bem como da prevalência do regime jurídico especial da Lei de Execuções Fiscais”, visto que a legislação optou por “[t]ransferi[r] à instituição financeira a responsabilidade pelos consectários legais”, de modo que “a LEF assegura que o contribuinte, ao realizar o depósito judicial, extinga suas obrigações relativas à atualização monetária e aos juros de mora” e, “[a]ssim, ao contrário das execuções privadas, nas quais o depósito judicial é considerado uma garantia de pagamento, nas execuções fiscais ele opera como uma verdadeira quitação parcial do débito, protegendo o contribuinte de encargos adicionais”.

Assim sendo, é de se concluir, em síntese, que esse novo posicionamento do STJ não é aplicável às execuções fiscais, pois (i) os precedentes que ensejaram a fixação da tese trataram de execuções privadas, não havendo similitude fática com as execuções fiscais, e (ii) as execuções fiscais são regidas por lei especial (LEF) que retira do devedor a responsabilidade pelo pagamento dos consectários legais, enquanto o Tema nº 677 tratou do regime afeito ao CPC (norma geral), e a norma especial se sobrepõe à norma geral.

⁴ MEDEIROS, Edmundo Emerson; ROMANO, Bruno. *Acréscimos sobre depósitos em ações tributárias*. São Paulo: Valor Econômico. 13 de fevereiro de 2025.

CONCLUSÕES

Com base na análise aprofundada do artigo, as principais conclusões que se podem extrair são as seguintes:

Inaplicabilidade Categórica: em resposta ao questionamento formulado na Introdução deste estudo – qual seja “O Tema nº 677 do STJ é aplicável ao Direito Público (por exemplo, em Execuções Fiscais Tributárias e em Execuções Fiscais Não-Tributárias)?” –, tem-se que o Tema nº 677 do STJ, em sua redação revisada de 2022, é categoricamente inaplicável às execuções fiscais, sejam elas de natureza tributária ou não-tributária. Essa conclusão deriva de uma distinção essencial entre o regime jurídico das obrigações de direito privado e o das obrigações de direito público.

Princípio da Especialidade: a principal justificativa para essa inaplicabilidade reside na prevalência da Lei de Execuções Fiscais (LEF – Lei nº 6.830/1980) sobre o Código de Processo Civil (CPC) nas ações de execução fiscal. A LEF, como norma especial, possui regramento específico para os depósitos judiciais, determinando expressamente que o depósito do montante exequendo faz cessar a responsabilidade do devedor pelos juros de mora e pela atualização monetária, transferindo essa incumbência para a instituição financeira depositária. O CPC, por ser uma norma geral, aplica-se apenas subsidiariamente e naquilo que não conflitar com a lei especial.

Natureza Distinta do Depósito Judicial: nas execuções fiscais, o depósito judicial não deve ser visto como mera garantia de pagamento, como ocorre nas execuções privadas tratadas pelo Tema nº 677. Pelo contrário, ele assume o papel de uma verdadeira quitação parcial do débito, protegendo o contribuinte da incidência de consectários legais sobre o valor depositado.

Distinção Fática e de Competência: a origem do Tema nº 677 em um *leading case* de direito privado (ação de indenização entre particulares) e a competência da 2ª Seção do STJ para julgar tais matérias reforçam a impossibilidade de sua aplicação ao Direito Público. As execuções fiscais, de competência da 1ª Seção do STJ, apresentam similitude fática e jurídica distintas, o que justifica a aplicação do instituto do *distinguishing*.

Corroboração Jurisprudencial: o entendimento da inaplicabilidade do Tema nº 677 às execuções fiscais é corroborado pela jurisprudência dos Tribunais de Justiça estaduais, conforme os julgados citados no artigo (TJ/MS, TJ-SC, TJ-PR, TJ-SP), que explicitamente afastam a tese do STJ em face da legislação especial (LEF e CTN).

Em suma, a tese central do artigo é que, apesar da modificação do Tema nº 677 pelo STJ, as peculiaridades do Direito Público e, em especial, das execuções fiscais, demandam um tratamento jurídico distinto para o depósito judicial, pautado pela legislação específica e pelos princípios que regem a relação Fisco contribuinte.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. *Código Civil*. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.
- BRASIL. *Código de Processo Civil (CPC)*. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.
- BRASIL. *Código Tributário Nacional (CTN)*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.
- BRASIL. *Decreto-Lei nº 4.657*, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito brasileiro – LINDB).
- BRASIL. *Lei de Execuções Fiscais (LEF)*. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.
- BRASIL. *Lei Complementar nº 151*, de 5 de agosto de 2005.
- MEDEIROS, Edmundo Emerson; ROMANO, Bruno. Acréscimos sobre depósitos em ações tributárias. São Paulo: *Valor Econômico*. 13 de fevereiro de 2025.

SCALETSCKY, Rodrigo Litvin. A não aplicação do Tema 677 do STJ às execuções fiscais de crédito tributário. São Paulo: *Consultor Jurídico*. 11 de abril de 2024.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). Tema nº 677 (Redação original e modificada).

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). Agravo em Recurso Especial (AREsp) nº 2.752.092. Relator: Ministro Gurgel de Faria. DJEN de 04/02/2025.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Agravo Regimental no Agravo em Recurso Extraordinário (AgReg. no ARE) nº 835.076/STF.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL (TJ/MS). 2ª Câmara Cível. Agravo de Instrumento nº 1408750-59.2024.8.12.0000. Relator: Desembargador Ary Raghiant Neto. Julgado em 28/06/2024.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA (TJ-SC). 4ª Câmara de Direito Público. Agravo de Instrumento nº 5068400-35.2023.8.24.0000. Relator: Desembargador Diogo Pítsica. Julgado em 14/12/2023.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARANÁ (TJ-PR). 3ª Câmara Cível. Agravo de Instrumento nº 0078205-56.2022.8.16.0000. Relator: Desembargador Octavio Campos Fischer. Julgado em 07/08/2023.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO (TJ-SP). 18ª Câmara de Direito Público. Apelação Cível nº 0506964-18.2014.8.26.0274. Relator: Desembargador Ricardo Chimenti. Julgado em 05/11/2024.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO (TJ-SP). 15ª Câmara de Direito Público. Agravo de Instrumento nº 2381557-62.2024.8.26.0000. Relator: Desembargador Eutálio Porto. Julgado em 16/05/2025

V

Dedução dos juros sobre capital próprio de exercícios anteriores: o tema 1319/STJ e o potencial desfecho favorável aos contribuintes

Deductibility of interest on equity from prior fiscal years: STJ theme 1319 and its likely favorable outcome for taxpayers

Daniel Biagini Brazão Bartkevicius¹

Resumo: Este artigo aborda a controvérsia envolvendo a possibilidade de dedução, para fins de IRPJ e CSLL, dos Juros sobre Capital Próprio (JCP) pagos com base em lucros de exercícios anteriores. A Receita Federal entende que essa dedução só é válida quando realizada no mesmo ano-calendário da apuração do lucro, enquanto os contribuintes sustentam que a legislação não impõe essa limitação temporal. Apesar da ausência de vedação legal expressa, o CARF tem consolidado, de forma majoritária, uma postura alinhada à interpretação da Receita. Em sentido oposto, o STJ vem decidindo favoravelmente aos contribuintes. O artigo propõe um panorama crítico da jurisprudência administrativa e judicial sobre o tema, analisando os fundamentos adotados em cada esfera. Ao final, examina a composição da 1ª Seção do STJ – tanto à época dos julgamentos anteriores quanto na formação atual – oferecendo uma leitura prospectiva sobre os possíveis desdobramentos do Tema 1319, afetado ao rito dos recursos repetitivos.

Palavras-chave: Juros sobre Capital Próprio; Dedutibilidade; Exercícios Anteriores; Receita Federal; CARF; STJ; Tema 1319.

¹ Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Membro do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário (IBEDAFT). Advogado tributarista. E-mail: daniel.biagini84@gmail.com.

Abstract: This article addresses the controversy surrounding the deductibility, for purposes of IRPJ and CSLL, of Interest on Equity (JCP) paid based on profits from prior fiscal years. The Brazilian Federal Revenue Service (Receita Federal) holds that such deductions are only valid if made within the same calendar year in which the profit was generated, whereas taxpayers argue that the legislation imposes no such temporal limitation. Despite the absence of an express legal prohibition, the Administrative Tax Appeals Council (CARF) has largely adopted a position aligned with the tax authority's interpretation. In contrast, the Superior Court of Justice (STJ) has consistently ruled in favor of taxpayers. This article presents a critical overview of both administrative and judicial case law on the issue, analyzing the legal reasoning applied in each forum. Finally, it examines the composition of the STJ's First Panel – both at the time of previous decisions and in its current formation – offering a forward-looking analysis of the potential developments surrounding Theme 1319, which has been submitted for judgment under the repetitive appeals procedure.

Keywords: Interest on Equity; Deductibility; Prior Fiscal Years; Brazilian Federal Revenue Service; CARF; STJ; Theme 1319

Sumário: Introdução. 1 – Uma breve explicação sobre os Juros sobre Capital Próprio. 2 – Receita Federal: consolidação de uma posição restritiva sobre o JCP. 3 – O posicionamento do CARF: consolidação de entendimento alinhado à Receita Federal. 4 – Tema 1319/STJ e a expectativa de uniformização da controvérsia. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A figura dos Juros sobre Capital Próprio (JCP) surgiu com o artigo 9º da Lei nº 9.249/1995. Esse dispositivo autorizou as empresas tributadas com base no Lucro Real a deduzirem, para fins de apuração do IRPJ, os valores pagos ou creditados individualmente a seus sócios, acionistas ou titular, a título de remuneração pelo capital investido. O cálculo desses juros deve ser feito sobre as contas do patrimônio líquido e está limitado à variação diária da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP).

Apesar de sua previsão legal, subsiste forte controvérsia sobre a possibilidade de dedução extemporânea – isto é, quando o pagamento do JCP envolve lucros de exercícios anteriores. A Receita Federal entende que a dedução só é válida se realizada no mesmo ano-calendário em que o lucro foi apurado, interpretação que vem sendo acolhida, de forma majoritária, pelo CARF. Os contribuintes, porém, sustentam que a legislação não impõe tal limitação temporal.

Nos últimos anos, o STJ tem firmado jurisprudência em sentido favorável aos contribuintes, reconhecendo a dedução de JCP mesmo quando o pagamento ocorre em exercícios posteriores à apuração dos lucros. As decisões do Tribunal vêm se consolidando em torno da tese de que a norma legal não condiciona a dedutibilidade à simultaneidade entre apuração e pagamento.

Ainda assim, o CARF insiste em aplicar o entendimento restritivo da Receita Federal. Essa divergência entre os posicionamentos administrativo e judicial acentua a insegurança jurídica e impõe riscos aos contribuintes, que se veem diante de interpretações conflitantes em instâncias decisórias distintas.

É nesse contexto que se insere o presente artigo, cujo objetivo é traçar um panorama crítico da controvérsia em torno do JCP extemporâneo. Para tanto, parte-se de uma explicação introdutória do instituto, seguida da análise da interpretação conferida pela Receita Federal e dos argumentos apresentados pelos contribuintes, bem como do posicionamento adotado pela jurisprudência administrativa e judicial. Ao final, será examinada a composição da 1ª Seção do STJ – tanto à época dos julgamentos anteriores quanto na formação atual – como subsídio para a compreensão das perspectivas que envolvem o julgamento do Tema 1319, afetado ao rito dos recursos repetitivos.

1. UMA BREVE EXPLICAÇÃO SOBRE OS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

Conforme conceitua Gabriel Bez-Batti “Os JCP são a versão brasileira do “Allowance for Corporate Equity” (ACE), e configuram uma remuneração paga aos sócios da empresa com base em algumas contas do seu patrimônio líquido.”

A criação desse modelo pode ser explicada por uma combinação de objetivos, entre os quais se destacam: (i) mitigar os efeitos da extinção da correção monetária dos balanços, promovida pela própria Lei nº 9.249/1995; (ii) integrar de forma mais eficiente a tributação da renda entre pessoas jurídicas e físicas; e (iii) incentivar a capitalização das empresas, contribuindo para a redução do seu nível de endividamento.

A exposição de motivos que acompanhou o projeto de lei é elucidativa ao evidenciar esses três propósitos²:

11. A permissão de dedução de juros pagos ao acionista, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras capacitando-as a elevar nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia. Objetivo a ser atingido mediante a adoção de política tributária moderna e compatível com aquela praticada pelos demais países emergentes, que competem com o Brasil na capacitação de recursos internacionais para investimento.

² Disponível em <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html>.

Acesso em 29/05/2025.

12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-se quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas.

[...]

15. Os arts. 6º a 8º dispõem sobre as demonstrações financeiras do exercício de 1995, sujeitas à correção monetária na forma da legislação que está alterando: o arts. 15 e 16 fixam regras relacionadas com a apuração mensal do imposto de renda, adequando as bases de cálculo mensais à extinção da correção monetária e à redução das alíquotas; a alíquota e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro são fixadas nos arts. 19 e 20; o art. 29 eleva o limite de receita para tributação com base no lucro presumido de 12 milhões de UFIR para 12 milhões de reais.

A esse conjunto de finalidades econômicas e fiscais delineadas pelo legislador, soma-se uma perspectiva doutrinária que reforça a lógica de remuneração do capital investido. Para o professor Luís Eduardo Schoueri, os JCP constituem um instrumento de compensação ao acionista pela renúncia a outros usos possíveis do capital. Seu conceito parte da noção econômica de custo de oportunidade, ou seja, a renúncia aos rendimentos que poderiam ser obtidos em aplicações alternativas – como investimentos bancários – em troca da alocação de recursos na sociedade. Os JCP, portanto, representam uma forma de remunerar esse capital como se estivesse sendo utilizado em outra atividade,

reconhecendo economicamente a contribuição do sócio ao empreendimento³.

Esse alinhamento entre estímulo ao investimento produtivo e integração da tributação da renda se concretizou, no plano normativo, por meio do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995. É esse dispositivo que disciplina a possibilidade de dedução dos Juros sobre Capital Próprio na apuração do lucro real, conforme se transcreve:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

A leitura do dispositivo revela que a possibilidade de dedução do JCP está vinculada à existência de lucros no exercício – antes da própria dedução – ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em valor igual ou superior ao dobro do montante a ser pago ou creditado. O texto legal também estabelece que o cálculo deve ser feito com base nas contas do patrimônio líquido e limitado à variação, *pro rata die*, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), sem fazer referência expressa ao momento em que o pagamento deve ocorrer. Esse aspecto temporal, justamente por

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Juros sobre capital próprio: natureza jurídica e forma de apuração diante da “nova contabilidade”*. Op. cit., p. 182-183

não estar claramente delimitado pela norma, constitui o cerne do debate que será examinado ao longo deste artigo.

Essa breve contextualização permite compreender os principais fundamentos que justificam a criação e a estrutura dos Juros sobre Capital Próprio no ordenamento jurídico. Ainda que algumas questões mais específicas envolvendo a aplicação prática do instituto – como os critérios para sua dedução – sejam objeto de debate, o presente item cumpriu seu papel de introduzir o leitor à lógica geral do mecanismo.

2. RECEITA FEDERAL: CONSOLIDAÇÃO DE UMA POSIÇÃO RESTRITIVA SOBRE O JCP

Na visão da RFB, a dedução dos JCP com base em lucros ou saldos de patrimônio líquido de exercícios anteriores não seria admissível, diante da necessidade de observância ao regime de competência. Parte-se do pressuposto de que a remuneração do capital dos sócios deve ser apropriada no mesmo período em que houve a utilização do capital na sociedade, de modo a preservar a correlação entre despesas e receitas.

Essa leitura se ancora, principalmente, na interpretação dos dispositivos da Lei das Sociedades por Ações. Para o Fisco Federal, a aplicação do regime de competência – nos moldes do artigo 177 da Lei nº 6.404/1976⁴ – exige que as mutações patrimoniais sejam reconhecidas no período a que efetivamente se referem. Isso significa que receitas, custos e despesas devem ser apropriados no exercício de sua ocorrência, o que, na interpreta-

⁴ Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

ção da Receita, incluiria também os valores pagos a título de JCP. Além disso, com base no artigo 187 da mesma lei, sustenta-se que o resultado do exercício deve refletir, de forma discriminada, as receitas e as respectivas despesas correlacionadas, de modo a preservar a integridade da apuração contábil do período.

Esse entendimento foi inicialmente formalizado pela Instrução Normativa SRF nº 11/1996. Veja-se:

Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, *observado o regime de competência*, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

[...]

§ 3º O valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores: a) do lucro líquido correspondente ao período base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.

A consolidação desse entendimento pela Receita Federal também se manifestou em posicionamentos posteriores, como na Solução de Consulta Cosit nº 329, de 27 de novembro de 2014 e na Solução de Consulta nº 45, de 27 de março de 2018.

Nesses pareceres, reiterou-se que a dedução dos JCP está subordinada ao respeito ao regime de competência, sendo vedada a dedutibilidade de valores calculados sobre contas do patri-

mônio líquido de exercícios anteriores ao do efetivo reconhecimento da despesa. Na visão da RFB, o ato de deliberação societária sobre o pagamento dos JCP deve ocorrer no próprio exercício a que se referem os saldos utilizados para cálculo, sob pena de renúncia à faculdade legal de dedução. Vejamos a Solução de Consulta nº 45 parcialmente vinculada à solução de consulta COSIT Nº 329:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Ementa: JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. REGIMES JURÍDICOS. CONTAS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO A SEREM CONSIDERADAS NO CÁLCULO.

Para efeito de apuração do lucro real, no tocante aos anos calendários anteriores a 2015, a pessoa jurídica podia deduzir os juros sobre o capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido ajustado, conforme a legislação de regência pertinente. Com respeito ao ano-calendário de 2015 (ou 2014, à opção do contribuinte) e seguintes, tal cálculo levará em consideração, exclusivamente, as seguintes contas do patrimônio líquido: capital social, reservas de capital, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

A parcela dedutível dos juros sobre o capital próprio é limitada à variação “pro rata” dia da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP correspondente ao tempo decorrido desde o início do período de apuração até a data do pagamento ou crédito dos juros. MOMENTO DA DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

A dedução dos juros sobre o capital próprio só poderá ser efetuada no ano-calendário a que se referem os seus limites, sendo, portanto, vedada a possibilidade de dedução relativa a períodos anteriores. SOLUÇÃO DE CONSULTA

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 329, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2014. DEDUÇÃO DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO MEDIANTE EXCLUSÃO NA PARTE A DO LALUR (ECF). O montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução poderá ser excluído na Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real –Lalur (ECF), desde que não tenha sido registrado como despesa.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 9º, 75 e 119, § 1º, I; Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, arts. 29 a 31; Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, arts. 29 e 30; Instrução Normativa RFB nº 1.469, de 2014; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 75; Parecer Normativo CST nº 20, de 1987.

Atualmente, o entendimento da Receita Federal está formalizado de maneira mais clara na Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, que passou a prever expressamente a limitação temporal à dedução dos JCP. Veja-se:

Art. 75. Para efeitos de apuração do lucro real e do resultado ajustado a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, individualizadamente, ao titular, aos sócios ou aos acionistas, limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido:

[...]

§ 4º A dedução dos juros sobre o capital próprio só poderá ser efetuada no ano-calendário a que se referem os limites de que tratam o caput e o inciso I do § 2º.

Como se vê, a RFB consolidou o entendimento de que a dedução dos Juros sobre Capital Próprio deve ocorrer exclusivamente com base nas contas do patrimônio líquido referente ao mesmo ano-calendário em que são declarados. Em outras palavras, a utilização de saldos de exercícios anteriores, comumente denominada de *dedução retroativa*, é proibida pela RFB.

3. O POSICIONAMENTO DO CARF: CONSOLIDAÇÃO DE ENTENDIMENTO ALINHADO À RECEITA FEDERAL

No âmbito do CARF, o tema é uma verdadeira bola dividida entre julgadores representantes do fisco e dos contribuintes. Durante o período em que vigorou o voto de qualidade favorável aos contribuintes, houve decisões que admitiram a dedução dos chamados JCP retroativos. Um exemplo expressivo foi o julgamento do Processo nº 10980.724267/2016-29, no qual a 1ª Turma da Câmara Superior do CARF permitiu a dedução de JCP calculados com base em lucros e patrimônio líquido de exercícios anteriores, desde que observados os demais requisitos legais. Veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2013 ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE. A Constituição Federal reserva à lei complementar a definição de normas gerais em matéria de legislação tributária e, nesta seara, o Código Tributário Nacional estipula as regras para homologação da atividade de apuração de tributos pelo sujeito passivo, bem como define as normas complementares no âmbito tributário e os critérios de aplicação, interpretação e integração da legislação tributária. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO À DEDUÇÃO EM PERÍODOS POSTE-

RIORES. DESNECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA TENDO EM VISTA QUE NÃO SE ENQUADRA CONTABILMENTE COMO DESPESA. Diante da inexistência de vedação legal da dedução do pagamento ou do crédito de juros sobre capital próprio de períodos anteriores, não há como se proibir tal forma de dedução. Ademais, ainda que haja uma indução por atos infralegais da Receita Federal para registro dos juros sobre capital próprio como despesa para quem os paga ou credita, as normas contábeis expressamente dizem que não se trata conceitualmente de despesa. Não tendo natureza de despesa, não há que se falar em necessidade de observância do regime de competência. TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CSLL Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

(CSRF. 1ª Turma. Processo nº 10980.724267/2016-29. Rel. Edeli Pereira Bessa. Julgado em 13/07/2022. Publicado em 20/10/2022).

No julgamento, a relatora, conselheira Edeli Bessa, representante da Fazenda Nacional, votou contra o contribuinte, entendendo que o registro dos JCP de forma retroativa viola o regime de competência, sendo admitido apenas se houvesse previsão legal expressa.

O conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, representante dos contribuintes, abriu divergência. Defendeu que o artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 não estabelece nenhuma restrição quanto ao pagamento acumulado de JCP, tampouco exige a observância do regime de competência. Segundo ele, os JCP não possuem natureza de despesa sob a ótica contábil, razão pela qual não estariam sujeitos a essa regra. Acrescentou, ainda, que a possibilidade de pagamento retroativo está alinhada à lógica econômica do

instituto, que busca compensar a extinção da correção monetária dos balanços, como indicado na exposição de motivos da própria lei.

A divergência foi acompanhada por quatro conselheiros. Com o empate em cinco votos a cinco, aplicou-se o critério vigente à época, favorável ao contribuinte.

Mas, com a edição da Lei nº 14.689/2023, que restabeleceu o voto de qualidade em favor da Fazenda Nacional, o cenário mudou. A partir de então, passou a prevalecer o entendimento de que a dedução dos JCP deve observar o regime de competência, sendo vedado o aproveitamento quando os juros são calculados com base em saldos de patrimônio líquido de exercícios anteriores ao da deliberação. Consolidou-se, portanto, no âmbito do CARF, um posicionamento alinhado à Receita Federal e manifestamente favorável ao Fisco.

Exemplo claro dessa nova realidade é o julgamento proferido no processo nº 0920.722463/2016-73, no qual a 1ª Turma da Câmara Superior manteve a glosa dos JCP apurados com base em patrimônio líquido de exercícios anteriores. Veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2013 JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. Para fins de apuração da base de cálculo do tributo, é vedada a dedução dos juros sobre o capital próprio (JCP) que utilize como referência contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores ao período em que são efetivamente reconhecidos como despesa. Tal prática contraria o princípio do regime de competência, que exige o reconhecimento das despesas no período em que são incorridas. A aprovação das demonstrações contábeis sem a deliberação ex-

pressa sobre o pagamento dos JCP no respectivo período implica a renúncia ao direito de deduzi-los como despesa. (CSRF. 1ª Seção de Julgamento. Processo nº 10920.722463/2016-73. Rel. Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho. Julgado em 13/05/2024. Publicado em 27/06/2024)

Por voto de qualidade, prevaleceu o entendimento de que é vedada a dedução de JCP calculados com base em saldos de exercícios anteriores. Para o colegiado, a ausência de deliberação no próprio exercício implica renúncia ao direito de dedução, em razão da obrigatoriedade de observância ao regime de competência.

Em síntese, o cenário atual no CARF é de consolidação de uma posição favorável ao Fisco, reforçada após o restabelecimento do voto de qualidade.

4. TEMA 1319/STJ E A EXPECTATIVA DE UNIFORMIZAÇÃO DA CONTROVÉRSIA

A jurisprudência do STJ é, até o momento, totalmente favorável aos contribuintes. Tanto a Primeira quanto a Segunda Turma, que compõem a Primeira Seção, firmaram entendimento no sentido de que não há nenhuma vedação legal à dedução dos JCP calculados com base em lucros de exercícios anteriores.

Exemplo claro desse posicionamento é o julgamento do AgInt no REsp nº 2.146.879/MS, relatado pela Ministra Regina Helena Costa, no qual a Primeira Turma, por unanimidade, reafirmou que é possível a dedução dos JCP, ainda que apurados em períodos anteriores à deliberação, desde que observados os demais requisitos legais. Na ocasião, o colegiado rejeitou os argumentos da Fazenda Nacional, que defendia a aplicação do

regime de competência como impeditivo para a dedução retroativa. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. NÃO IMPUGNAÇÃO A FUNDAMENTO DE CAPÍTULO AUTÔNOMO DA DECISÃO AGRAVADA. PRECLUSÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP). DEDUÇÕES DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES À APURAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE. AGRAVO INTERNO PARCIALMENTE CONHECIDO E IMPROVIDO.

I. A não impugnação dos fundamentos da decisão agravada quanto à ausência de violação ao art. 1.022 do CPC/2015 acarreta a preclusão da matéria não impugnada, não incidindo a Súmula n. 182/STJ.

II. Esta Corte tem posicionamento consolidado segundo o qual é legítimo, a partir do ano-calendário 1997, deduzir do Importo de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, os juros sobre capital próprio, mesmo os relacionados a exercícios anteriores àquele em que realizado o lucro da pessoa jurídica.

III. Em regra, descabe a imposição da multa, prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015, em razão do mero improvimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso. IV. Agravo Interno parcialmente conhecido e improvido.

(STJ. 1ª Turma. REsp n. 2.146.879/MS. Rel. Min. Regina Helena Costa. Julgado em 30/09/2024. DJe 03/10/2024)

Seguindo a mesma linha, a Segunda Turma do STJ, ao julgar o REsp nº 1.946.363/SP, de relatoria do Ministro Francisco

Falcão, reconheceu – por maioria – que é possível deduzir os JCP com base em lucros de exercícios anteriores:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. LIMITES. EXERCÍCIOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. POSSIBILIDADE.

I - Na origem, trata-se de mandado de segurança impetrado com a finalidade de ver extintos créditos tributários, nos termos do art. 156, X, do CTN.

II - No que diz respeito à alegada violação dos arts. 1.022, I e II, e art. 489, § 1º, do CPC/2015, concluo pela sua não ocorrência, pois os embargos de declaração opostos não indicaram omissão no acórdão proferido pelo Tribunal de origem, mas apenas manifestaram discordância quanto ao entendimento firmado sem o acolhimento da tese de direito defendida pela Fazenda Nacional.

III - A legislação não impõe limitação temporal para a dedução de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores. Diferentemente do quanto alegado pela Fazenda Nacional, a norma determina textualmente que a pessoa jurídica pode deduzir os juros sobre capital próprio do lucro real e resultado ajustado, no momento do pagamento a seus sócios/acionistas, impondo como condição apenas a existência de lucros do exercício ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

IV - Em se tratando de juros sobre capital próprio, o seu pagamento decorre necessariamente da deliberação do órgão societário, momento em que surge a respectiva obrigação. Sendo assim, ao ser constituída a obrigação de pagamento, é realizado o reconhecimento contábil pela companhia de acordo com o regime de competência, de modo que é perfeitamente possível afirmar que há respei-

to ao regime contábil em comento no pagamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores.

V – O pagamento de juros sobre capital próprio referente a exercícios anteriores não representa burla ao limite legal de dedução do exercício, desde que, ao serem apurados, tomando por base as contas do patrimônio líquido daqueles períodos com base na variação pro rata die da TJLP sobre o patrimônio líquido de cada ano, o pagamento seja limitado ao valor correspondente a 50% do lucro líquido em que se dá o pagamento ou a 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros.

VI - Recurso especial improvido.

(STJ. 2ª Turma. REsp n. 1.946.363/SP. Rel. Francisco Falcão. Julgado em 22/11/2022. DJe 21/12/2022)

No julgamento, apenas o Ministro Herman Benjamin votou de forma desfavorável aos contribuintes. Para ele, o texto do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, por si só, não é suficiente para afastar a aplicação do regime de competência. Defendeu que, embora o pagamento dos JCP possa ser feito de forma acumulada, a dedução, para fins de apuração do lucro real, deve observar o regime de competência, pois decorre de imposição expressa das regras contábeis e fiscais.

Diante da controvérsia e da necessidade de pacificação do tema, o STJ decidiu afetar a matéria ao rito dos recursos repetitivos. A questão foi delimitada pelo STJ no Tema 1.319, com a seguinte tese: “Possibilidade de dedução dos juros sobre capital próprio (JCP) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados em exercício anterior ao da decisão assemblear que autoriza o seu pagamento.”

Esse julgamento definirá, de uma vez por todas, a tese sobre o tema, com efeito vinculante para todo o Poder Judiciário,

nos termos do artigo 927, III, do Código de Processo Civil⁵, conferindo segurança jurídica sobre uma controvérsia que hoje divide a jurisprudência administrativa e judicial.

Além disso, os efeitos desse julgamento também alcançam o âmbito administrativo. Isso porque, conforme dispõe o artigo 99 da Portaria MF nº 1.634/2023⁶, que aprova o Regimento Interno do CARF, as decisões de mérito proferidas pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos deverão ser obrigatoriamente reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos administrativos.

Mas será que é possível antecipar o que ocorrerá nesse julgamento? Essa, sem dúvida, é uma pergunta que desperta a atenção de contribuintes, do Fisco e da comunidade jurídica em geral. E a resposta, embora não seja definitiva, pode ser, sim, parcialmente construída a partir de uma análise da própria composição atual da Primeira Seção do STJ e do histórico dos votos já proferidos sobre o tema.

Se considerarmos os julgamentos anteriores realizados pelas duas Turmas, o cenário, até aqui, é favorável aos contribuintes. Se ninguém mudar de entendimento, já existe uma maioria formada: seis ministros – Regina Helena Costa, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues e Francisco Falcão – votaram de forma favorável à tese dos contri-

⁵ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

[...]

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

⁶ Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

buintes. Por outro lado, quatro ministros ainda não se manifestaram sobre o tema: Maria Thereza de Assis Moura, Marco Aurélio Bellizze, Teodoro Silva Santos e Afrânio Vilela.

Portanto, embora qualquer julgamento esteja naturalmente sujeito a revisões de entendimento, o histórico dos votos já proferidos aponta para uma tendência – hoje – favorável aos contribuintes.

CONCLUSÃO

Após anos de controvérsia nos âmbitos administrativo e judicial, o Tema 1.319/STJ representa a oportunidade de se estabelecer, enfim, uma orientação uniforme sobre a dedução dos Juros sobre Capital Próprio de exercícios anteriores.

Se de um lado a Receita Federal e atualmente o CARF insistem em enxergar uma limitação que a lei não expressou, de outro, o Judiciário segue uma lógica mais literal: se a lei não proíbe a dedução dos JCP de exercícios anteriores, então ela deve ser admitida.

Curioso observar como uma norma de redação aparentemente simples, que não impõe qualquer limitação temporal, acabou sendo palco de tamanha complexidade interpretativa – talvez mais pela vocação do nosso sistema em produzir litígios do que por qualquer obscuridade do próprio texto legal.

O fato é que, enquanto a jurisprudência administrativa tem, em grande medida, reiterado a interpretação conferida pela Receita Federal, o STJ tem, até o momento, sinalizado em favor dos contribuintes. Embora a composição da primeira turma tenha se alterado, a verdade é que, salvo reviravoltas inesperadas – que o contencioso brasileiro nunca nos permite descartar por

completo –, a tendência é que a tese continue pendendo para o lado dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

- AMARAL JUNIOR, José Bento Carlos et al. Análise empírica dos juros sobre capital próprio na estrutura de capital das empresas listadas na Bolsa de Valores. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 6, n. 11, jan./jun. 2024. Disponível em: https://eaesp.fgv.br/sites/eaesp.fgv.br/files/u949/bento_1.pdf.
- BEZ-BATTI, Gabriel. "JCP e os Acordos de Bitributação." *Revista de Direito Tributário Internacional Atual* 13 (2024): 201-224. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/2618>
- BRASIL, B. M., (2010). Juros sobre o capital próprio: aspectos societários e tributáriosDisponívelem:< <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/5472/1/BRUNO%20MENEZES%20BRASIL.pdf>>Acessoem 02/07/2025.
- CASTRO, Vitor Manuel Franciulli de Lima. Juros sobre o capital próprio: natureza do rendimento à luz dos acordos para evitar a dupla tributação. *Revista Direito Tributário Atual – RDTA*, n. 45, p. 231-252, 2020. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-45-32>. Acesso em: 02 jul. 2025.
- LIMA, M. M. (2009). A Natureza Jurídica Dos Juros Sobre O Capital Próprio e as Convenções para evitar a dupla tributação Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20102011_134923/publico/Mariana_Miranda_Lima_Diss_INTEGRAL.pdf>. Acesso em 01/07/2023.

VI

Governança em contratos de parcerias público-privadas: uma abordagem integrada

Governance in concession contracts and public-private partnerships

Francisco Pedro Jucá¹

Roberto Silva Pereira²

Thaís Xavier Ferreira da Costa³

¹ Membro do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário - IBEDAFT, e membro de seu Conselho de Orientação. Mestre em Direito pela UFPa., Doutor e Livre Docente em Direito pela USP, Doutor em Direito pela PUC/SP. Pós Doutorado em Direito Público pela Universidade de Salamanca (Esp), Pós Doutorado em Direito Social pela Universidade Nacional de Córdoba (Arg.) Presidente da Sociedade Brasileira de Direito Financeiro, Presidente da Academia Paulista de Letras Jurídicas, Membro da Academia Paraense de Letras Jurídicas. Professor Titular da FADISP, na Graduação, Mestrado e Doutorado. Juiz do Trabalho de 1º Grau, do TRT da 2ª Reg. E-mail: francisco.juca@trtsp.jus.br

² Auditor Estadual de Controle Externo, no cargo de Assessor Especial da Divisão de Fiscalização de Educação junto ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. Professor na Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul UEMS. Doutorando em Educação na Universidade Católica Dom Bosco. Mestre em Ciências Contábeis (UFMS). Pós-Graduado em Gestão da Educação (IPEMING); Especialização em Gestão da ADM Pública (Faculdade Estácio de Sá). Graduado em Ciências Contábeis UCDB); Especialização em Gestão da Educação; Graduado em Ciências Contábeis. Membro do Grupo de Pesquisa Sobre Políticas Públicas e Gestão da Educação (GEPPE - UCDB). E-mail: robertospereira@hotmail.com

³ Auditora Estadual de Controle Externo junto ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul. Coordenadora do Curso de Gestão Pública e Procuradora Institucional da Faculdade Insted. Exerce a docência em cursos de Graduação e Pós-graduação. Doutora em Direito Constitucional (FADISP). Membro da Sociedade Brasileira de Direito Financeiro e do Conselho Editorial da Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Membro do Grupo de Pesquisas em Saberes Contemporâneos (GPESC - Faculdade Insted) na linha de pesquisa de Políticas Públicas. Membro do Núcleo de Ensino à Distância da Faculdade Insted. Associada do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e

Resumo: O presente estudo examina os mecanismos de governança aplicados aos contratos de concessão e parcerias público-privadas no ordenamento jurídico do Brasil. A partir de uma revisão das bases teóricas fundamentais, busca-se compreender a evolução do Estado gerencial, especialmente após a consolidação da governança aplicada ao setor público. A abordagem metodológica adotada é dedutiva, partindo de premissas teóricas para a análise do tema. A pesquisa bibliográfica exploratória foi realizada com base em doutrinas e artigos científicos relevantes, permitindo uma compreensão aprofundada dos mecanismos e desafios da governança em contratos de concessão e PPPs. Os resultados evidenciam a importância da normatização e da aplicação dos princípios de governança para garantir a eficiência, transparência e alinhamento dos interesses público e privado nesses contratos.

Palavras-chave: Governança. Concessões. Parcerias Público-Privadas

Abstract: This study examines the governance mechanisms applied to concession contracts and public-private partnerships in Brazil's legal system. Based on a review of fundamental theoretical foundations, it seeks to understand the evolution of the managerial state, especially after the consolidation of governance applied to the public sector. The methodological approach adopted is deductive, based on theoretical premises for analyzing the topic. Exploratory bibliographic research was conducted based on relevant doctrines and scientific articles, enabling an in depth understanding of the mechanisms and challenges of governance in concession contracts and PPPs. The results highlight the importance of standardization and the application of governance principles to ensure efficiency, transparency, and the alignment of public and private interests in these contracts.

Keywords: Governance. Concessions. Public-Private Partnerships

Sumário: Introdução. 1 – Do estado patrimonialista à administração pública gerencial. 2 – Da governança pública. 3 – Da aplicação de governança nas contratações de parcerias público-privadas. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

Nas últimas duas décadas, a Administração Pública brasileira passou por profundas transformações, marcadas pela transição do modelo burocrático para o Estado gerencial. Essa mudança enfatiza a busca por resultados efetivos e eficiência na gestão pública, impulsionada pela incorporação contínua de novas ferramentas e diretrizes de governança. Nesse contexto, a consolidação dos princípios e mecanismos de governança no âmbito do Direito Público assume papel central para a modernização e aprimoramento da administração pública.

A adaptação de conceitos originados na iniciativa privada para o setor público tem sido objeto de ampla discussão acadêmica e jurídica, refletindo-se na normatização e aplicação da governança pública nas contratações administrativas. Contudo, o dinamismo das demandas sociais impõe desafios constantes aos gestores públicos, que necessitam dispor de instrumentos e técnicas adequadas para garantir a eficiência das ações governamentais e o atendimento ao interesse público.

Este estudo se dedica à análise teórica da aplicação da governança pública nos contratos de concessões e parcerias público-privadas (PPPs), modalidades contratuais de longo prazo que envolvem vultosos recursos financeiros públicos e privados, além do pagamento por usuários dos serviços. Tais contratos são fundamentais para a execução de projetos estratégicos e de grande impacto social.

O objetivo principal da pesquisa é identificar as diretrizes e mecanismos que asseguram a governança pública nessas contratações. Para tanto, revisitam-se as bases teóricas da administração pública, a evolução do Estado patrimonialista ao gerencial, o papel das concessões e PPPs na descentralização dos serviços

públicos, a evolução normativa da governança no direito brasileiro e os mecanismos adotados pelo Estado de Mato Grosso do Sul para sua implementação.

A metodologia adotada é a pesquisa bibliográfica exploratória, fundamentada em doutrinas e estudos científicos relevantes, combinada com abordagem dedutiva. Complementarmente, realizou-se pesquisa empírica para verificar...

1. DO ESTADO PATRIMONIALISTA À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL

A Teoria da Administração Pública alcançou seu estágio atual após diversas transformações sociopolítico-econômicas, cuja evolução pode ser identificada em distintas fases históricas, especialmente a partir da Idade Média. Inicialmente, houve a necessidade de consolidar uma identidade nacional por meio da unificação do Estado, cuja principal função era a defesa, conforme destaca Jorge Miranda⁴:

Depois da organização política medieval – uma série de poderes ou autoridades, cada qual com ampla jurisdição, verticalmente dispostos – vai ressurgir a ideia de Estado, na plena acepção do termo, pois o poder centraliza-se e concentra-se no Rei e toda a autoridade pública passa a emanar dele; ele atinge todos os indivíduos – por serem súditos do mesmo Rei; o território adquire limites precisos e a todas as parcelas o governo central vai fazer chegar a sua lei.

⁴ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 13.

Posteriormente, consolidou-se a legitimação da autoridade na figura do monarca, que detinha o poder discricionário e privilegiava uma burocracia estável, subordinada à sua vontade. Esse modelo evoluiu para o Estado patrimonialista, no qual o soberano confundia seus interesses pessoais com o interesse público.

Com a ascensão da burguesia, a Revolução Francesa e o fortalecimento da democracia, emergiu a ideologia liberal, que buscava limitar o poder monárquico e instaurar um modelo burocrático visando assegurar a liberdade da classe burguesa. Essa visão, fundamentada na Teoria Clássica da Economia de Adam Smith⁵, acreditava na capacidade da sociedade de resolver seus conflitos sem a intervenção estatal.

Entretanto, a crise econômica de 1929 evidenciou as fragilidades do modelo liberal, impulsionando a adoção das teorias keynesianas e a ampliação da participação estatal na economia. A Administração Pública burocrática adaptou-se ao Estado intervencionista, inicialmente focado no reequilíbrio econômico e, posteriormente, na promoção do bem-estar social.

Contudo, diante do aumento das demandas sociais, tornou-se inviável para o Estado, atuando isoladamente, atender plenamente às necessidades públicas, sobretudo em serviços essenciais como educação e saúde. A atuação direta estatal mostrou-se menos eficiente em comparação à iniciativa privada, o que demandou uma remodelação do Estado Social, abrindo espaço para a participação privada na prestação desses serviços.

Esse novo paradigma, conhecido como Administração Pública Gerencial, caracteriza-se pela definição de procedimentos que permitem a atuação do setor privado sob supervisão

⁵ SMITH, Adam (tradução de Lobo João Baraúna). *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. v. 1. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

estatal. O Estado, assim, deixa de ser o principal fornecedor dos serviços sociais, possibilitando a cooperação direta com agentes privados.

Sobre os tipos de delegação dos serviços públicos, importa observar que podem ocorrer em âmbito interno ou externo:

Vale aqui destacar que o direito administrativo trata de duas figuras distintas quando aborda a matéria delegação: desconcentração e descentralização. A primeira ocorre quando as competências são distribuídas dentro da estrutura da mesma pessoa jurídica, como a União, Estado, Distrito Federal ou Município, por meio da criação de órgãos e departamentos, sem que ocorra a perda da hierarquia; e a segunda, por meio da transferência a outras pessoas jurídicas, em função de lei, no caso de autarquias, fundações ou empresas estatais, ou de delegação por ato ou contrato, nas concessões ou permissões de serviços públicos. Neste último caso, apesar da ausência de hierarquia, a pessoa que realizou a descentralização deverá manter o controle sobre o serviço.⁶

Nesse contexto é que emerge na administração pública a entrega dos serviços ao setor privado, que, embora já fosse possível desde 1967, por força do Decreto Lei n. 200/67⁷, desenvolveu-se rapidamente nos anos 90, com a aprovação do Plano Diretor da Reforma do Apare-

⁶ NARDES, João Augusto Ribeiro; ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; VIEIRA, Luis Afonso Gomes. *Governança pública*. In: NARDES, João Augusto Ribeiro; ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; VIEIRA, Luis Afonso Gomes. *Governança Pública: O Desafio do Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/1310/1754/9334>. Acesso em: 25 fev. 2025.

⁷ Estabeleceu a reforma administrativa e reuniu várias normas gerais e especiais sobre o assunto, definindo que a administração pública poderá sempre que possível a execução indireta de algumas atividades.

lho do Estado em 1995, pelo então presidente Fernando Henrique Cardoso⁸.

Segundo a doutrina de Lívio Antônio Giosa:

A terceirização é um processo de gestão pelo qual se re-passam algumas atividades para terceiros – com os quais se estabelece uma relação de parceria – ficando a empresa concentrada apenas em tarefas essencialmente ligadas ao negócio em que atua.⁹

Constitui-se, como visto, em uma das maneiras pela qual o Estado estabelece parceria com o setor privado para a concretização de suas atividades. Sua incidência reside nas atividades de apoio ou meramente instrumentais à prestação do serviço público, com o escopo de melhor desempenhar suas competências institucionais.

Oportuno trazer à baila a distinção da terceirização dos institutos das concessões e permissões de serviços públicos, preconizada pela doutrina de Maria Sylvia Di Pietro entende que:

A concessão tem por objeto um serviço público; não uma determinada atividade ligada ao serviço público, mas todo o complexo de atividades indispensáveis à realização de um específico serviço público, envolvendo a gestão e a execução material. (...) A Administração transfere o serviço em seu todo, estabelecendo as condições em que quer que ele seja desempenhado; a concessionária é que vai ter

⁸ VIEIRA, Antonieta Pereira e outros. *Gestão de Contratos de Terceirização na Administração Pública*. 3ª edição. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008, p. 25.

⁹ GIOSA, Lívio Antônio. *Terceirização: uma abordagem estratégica*. São Paulo: Pioneira, 1994, p. 14.

a alternativa de terceirizar ou não determinadas atividades materiais ligadas ao objeto da concessão. A locação de serviços tem por objeto determinada atividade que não é atribuída ao Estado como serviço público e que ele exerce apenas em caráter acessório ou complementar da atividade-fim, que é o serviço público.¹⁰

Complementa a autora, que vislumbra ainda a diferenciação entre os institutos quanto à forma de remuneração, tendo em vista que a remuneração das concessionárias é feita pelos usuários dos serviços e pelas formas alternativas, complementares, acessórias ou decorrentes de projetos associados, previstas nos arts. 11 e 18, inciso VI, da Lei n. 8.987/04. Já na terceirização, a remuneração é inteiramente paga pelo Poder Público ou pelo gestor operacional. Outro ponto a ser considerado trata-se da transferência das prerrogativas públicas, que não ocorrem na terceirização¹¹.

Por derradeiro, em uma última cisão, os institutos diferenciam-se quanto ao poder de intervenção. Enquanto na concessão têm-se as prerrogativas em caso de descumprimento do contrato por parte da concessionária (arts. 32 a 34, Lei n. 8.987/1995), na terceirização, o Poder Público poderá rescindir o contrato, o que apenas acarretará as seguintes consequências: assunção imediata do objeto do contrato; ocupação e utilização do local, instalações, equipamentos, material e pessoal empregados na execução do contrato, necessários à sua continuidade; execução da garantia contratual; retenção dos créditos decor-

¹⁰PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquias, terceirização, parceria público-privada e outras formas*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 239

¹¹ Idem. p. 241

rentes do contrato até o limite dos prejuízos causados à Administração.

Essa distinção decorre da natureza jurídica dos institutos: enquanto a concessão transfere à concessionária a titularidade e a gestão integral do serviço público, conferindo-lhe prerrogativas típicas do poder concedente, a terceirização limita-se à contratação de atividades acessórias, sem transferência das prerrogativas públicas, mantendo a Administração como responsável direta pela prestação do serviço.

Para melhor elucidação, associa-se oportunamente, as espécies de parcerias aos seus objetivos e fundamentos normativos:

Tipo de Parceria	Objetivo	Fundamento Normativo
Terceirização	Permitir que o setor público contrate parceiros privados para a realização de atividades não relacionadas à prestação do serviço público (atividades de área meio, por exemplo, limpeza e segurança)	Lei Nº 8.666/1993
Concessão	Permitir a transferência pelo setor público da execução de um serviço público ao parceiro privado que será remunerado diretamente pelo usuário do serviço	Lei Nº 8.987/1995
Permissão	Autorizar por ato administrativo unilateral do setor público que o parceiro privado execute um serviço público	Lei Nº 8.987/1995
PPP – Concessão Administrativa	Firmar parceria público-privada na qual a remuneração do parceiro privado é realizada integralmente pelo Estado, que é p usuá-	Lei Nº 11.079/2004

Tipo de Parceria	Objetivo	Fundamento Normativo
	rio direto ou indireto.	
PPP – Concessão Patrocinada	Firmar parceria público-privada na qual a remuneração do parceiro privado é realizada parcialmente pelo Estado e complementada pelos usuários do serviço	Lei Nº 11.079/2004

Dessa forma, as parcerias público-privadas (PPPs) desempenham papel fundamental na implementação de projetos voltados à realização de obras e à qualificação dos serviços públicos em diversos municípios do país.

Embora as PPPs envolvam custos de transação relevantes – como a necessidade de um planejamento rigoroso na fase de estruturação dos projetos e a exigência de uma gestão eficiente dos contratos, que costumam ser de longo prazo –, essas parcerias possibilitam à Administração Pública a execução mais ágil de obras e serviços.

Além disso, os contratos de PPP estabelecem indicadores de eficiência e metas estratégicas definidas pelo poder público, garantindo o alinhamento dos resultados às prioridades governamentais e a maior efetividade na prestação dos serviços públicos. Como elucida Gustavo Binenbojm:¹²

Por evidente, diante do comprometimento contratual de recursos públicos no longo prazo com determinados projetos, foi essencial a exigência constante do art. 10, I, "a", da Lei nº 11.079/2004, de que qualquer contratação de PPP esteja lastreada em estudo técnico que demonstre a

¹² BINENBOJM, Gustavo. *As Parcerias Público-Privadas (PPPs) e a Constituição*. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/27024/43332-92315-1-PB.pdf>. Acesso em 11 de fev de 2025.

conveniência e oportunidade da contratação, mediante identificação das razões que justifiquem a opção pela forma de parceria público-privada. Dado o caráter excepcional da PPP, em tal estudo deverá ser demonstrado que a opção por tal forma de contratação é aquela que, comparativamente às demais existentes, é a que melhor (ou mesmo a única) capaz de alavancar os investimentos necessários ao desenvolvimento de determinado projeto, propiciando, ainda, a mais otimizada maneira de dispêndio dos recursos públicos envolvidos vis-à-vis do grau de benefício econômico e social trazido para a população. Assim concebido, o contrato de PPP me parece ser uma solução legislativa que permite o alcance, conforme as circunstâncias do caso concreto, de um maior grau de concretização do princípio da eficiência administrativa (CF, art. 37, caput).

Hodiernamente, não se vislumbra a consecução de políticas públicas dissociada do princípio e da eficiência e, nesse particular aspecto, que se torna relevante estudar a aplicação da governança pública nas referidas contratações.

2. DA GOVERNANÇA PÚBLICA

Por conta de sua natureza e necessidade de sobrevivência no mercado, o setor privado sempre foi pioneiro na criação e implementação de ferramentas que visam aprimorar a gestão, identificando-se as origens da governança à década de 1930, quando os proprietários passam a fazer a gestão de seus negócios à distância, delegando a administração do capital a terceiros.¹³

¹³ ÁLVARES, E.; Giacometti, C.; Gusso, E. *Governança corporativa: um modelo brasileiro*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

Com o avanço das relações empresariais, a governança passou a assumir papel cada vez mais relevante no ambiente corporativo, visando regular e alinhar as condutas e interesses dos agentes envolvidos. Essa necessidade emergiu especialmente diante de inúmeros casos de fraudes e práticas inadequadas na gestão de grandes empresas, que não apenas causavam prejuízos econômicos e financeiros, mas também comprometiam a reputação institucional, colocando em risco a competitividade e, em alguns casos, a própria continuidade dos negócios.

Inicialmente, a governança surgiu na iniciativa privada, estruturando-se como um conjunto de normas e práticas de conduta estabelecidas pelos órgãos de controle, especialmente pelos Conselhos de Administração das grandes organizações, configurando o que se denomina governança corporativa.

Por outro lado, com o desenvolvimento do Estado e a ampliação de suas funções e relações, inclusive com o setor privado, o Poder Público incorporou essa ferramenta de gestão, adaptando-a ao seu contexto específico, dando origem ao conceito de governança pública, que busca aprimorar a eficiência, transparência e accountability na administração estatal.

Sobre a genealogia da governança e o estabelecimento da relação cidadão e agentes públicos, bem como, do âmbito de interesses de cada um desses atores, explica Bevir:¹⁴

Os cidadãos, sendo atores racionais, tentam maximizar seus interesses de curto prazo, privilegiando as políticas de bem-estar que os beneficiam como indivíduos, em vez dos efeitos de longo prazo, cumulativos e compartilhados resultantes do aumento dos gastos estatais. De maneira

¹⁴ Bevir, M. *Governança democrática: uma genealogia*. Rev. Sociol. Polit., v. 19, n. 39, jun. 2011, p. 106.

semelhante, os políticos, sendo atores racionais, tentam maximizar seus interesses eleitorais de curto prazo, promovendo políticas que obterão os votos dos cidadãos racionais, em vez de perseguir a responsabilidade fiscal.

A bem-sucedida implantação da governança pública em diversos Estados e organismos internacionais trouxe maior visibilidade às melhores práticas de gestão pública. Esse avanço passou a atrair a atenção de gestores e profissionais responsáveis por funções administrativas, que buscavam racionalizar os sistemas e promover um salto qualitativo na gestão, visando à entrega eficiente de bens e serviços à sociedade, bem como à efetiva implementação de políticas públicas.

No cenário jurídico brasileiro, esse movimento ganhou força a partir das contribuições de renomados doutrinadores e juristas especializados no tema. Destaca-se, entre eles, o Ministro Augusto Nardes, do Tribunal de Contas da União, que se posicionou como um importante pesquisador e defensor da adoção dos princípios da governança na Administração Pública, contribuindo para a consolidação desse paradigma no país.

Ainda, a determinação por organismos econômicos tais como OCDE e o Banco Mundial¹⁵, funcionaram para o desenvolvimento da política de Governança Pública no Brasil:¹⁶

¹⁵ “O Banco Mundial, por exemplo, assim como a OCDE, possui recomendações sobre governança no setor público, abrangendo dimensões como controle, estruturas organizacionais, processos e accountability. Partindo da premissa de que a implementação da governança no setor público apresenta complexidades que não estão presentes no setor privado (ex.: a natureza e o tipo de relação estabelecida com os stakeholders ou interessados), as recomendações do Banco Mundial buscam assegurar o equilíbrio entre a liberdade de gestão, a accountability e os múltiplos e legítimos interesses dos stakeholders”. in FORTINI, Cristiane; SHERMAM, Ariane. *Governança pública e combate à corrupção: novas perspectivas para o controle da Administração Pública*. Disponível em: <https://www.editoraforum.com.br/wp->

O *OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises* inspirou as normas sobre governança presentes na Lei nº 13.303/2016, conhecida como Lei das Estatais brasileiras, em especial no que tange à promoção da integridade. O Brasil, embora não seja membro da OCDE, participou das discussões sobre a revisão do citado documento, que se estrutura em sete pontos principais: i) justificativas para a propriedade estatal; ii) o papel do Estado enquanto proprietário; iii) empresas estatais no mercado; iv) tratamento equitativo de acionistas e outros investidores; v) relação com *stakeholders* e responsabilidade social; vi) divulgação e transparência; vii) responsabilidade dos conselhos das empresas estatais.

Tal esforço se deu ainda em um período em que pululavam escândalos de corrupção crônica em diversos órgãos públicos e grandes empresas públicas nacionais, dentre os quais podemos citar os que ficaram conhecidos como: escândalos do mensalão e do petrolão, e que ensejaram uma reação àquelas condutas por parte das autoridades constituídas, com o apoio da própria sociedade.

Iniciou-se, assim, um movimento que começou por alterar a cultura e, com efeito, a jurisprudência das Cortes de Contas que tratam do tema, de modo que já em 2015, o TCU em procedimento de auditoria com o objetivo de sistematizar informações sobre o estágio da governança e da gestão das aquisições em amostra de organizações da Administração Pública Federal, proferiu julgamento no Acórdão nº. 2622/2015, cujo conteúdo expressa importantes elementos sobre a matéria:

content/uploads/2017/11/governanca-combate-corrupcao.pdf. Acesso em 26 de fev. de 2025.

¹⁶ Ibidem.

(...), pode-se entender Governança das Aquisições como o conjunto de diretrizes, estruturas organizacionais, processos e mecanismos de controle que visam a assegurar que as decisões e as ações relativas à gestão das aquisições estejam alinhadas às necessidades da organização, contribuindo para o alcance das suas metas.

Em 2016, a Controladoria Geral da União editou a Instrução Normativa nº. 01/2016, que dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal, aprofundando os conceitos e tecnicidades. Na Instrução, determina-se que:

Os órgãos e entidades do Poder Executivo federal deverão implementar, manter, monitorar e revisar os controles internos da gestão, tendo por base a identificação, a avaliação e o gerenciamento de riscos que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público. Os controles internos da gestão se constituem na primeira linha (ou camada) de defesa das organizações públicas para propiciar o alcance de seus objetivos.

Cronologicamente, destaca-se a edição da Resolução nº 287, de 12 de abril de 2017, do Tribunal de Contas da União (TCU), que dispõe, entre outros temas, sobre a Política de Gestão de Riscos e de Governança de Tecnologia da Informação daquela Corte. Essa norma estabeleceu diretrizes fundamentais para a identificação, avaliação e mitigação de riscos, bem como para o fortalecimento da governança no âmbito da tecnologia da informação no setor público federal.

Em continuidade a esse movimento de aprimoramento das práticas administrativas e das políticas públicas, o *Governo Federal* publicou o *Decreto nº 9.203, de 22 de novem-*

bro de 2017, que institui a Política de Governança da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional. A partir dessa norma, diversos atos normativos, tanto legais quanto infralegais, foram editados, consolidando e ampliando os princípios e mecanismos de governança pública no Brasil, reforçando a transparência, a eficiência e a responsabilização na gestão pública.

Após esse avanço normativo, destaca-se a publicação da Portaria SEGES/ME nº 8.678, de 19 de julho de 2021, que estabelece diretrizes para a governança das contratações públicas no âmbito da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional. Essa portaria reforça a necessidade de práticas estruturadas de gestão e controle, promovendo maior transparência, eficiência e alinhamento com os objetivos institucionais.

Nesse contexto, merece destaque a Lei nº 14.129, de 29 de março de 2021 – conhecida como Lei da Eficiência Pública –, que institui princípios, regras e instrumentos voltados à implementação do Governo Digital e ao incremento da eficiência na Administração Pública. Essa legislação representa um marco para a modernização dos processos administrativos, incentivando a adoção de soluções tecnológicas e a racionalização dos procedimentos governamentais.

Adicionalmente, a Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021, que rege as licitações e contratos administrativos, incorpora em seu texto, diversos preceitos relacionados à governança das contratações, determinando o alinhamento dessas práticas ao planejamento estratégico central de governança. Essa lei consolida princípios modernos de gestão, como a transparência, a integridade e o controle social, essenciais para o fortalecimento da administração pública contemporânea.

Por fim, é imprescindível ressaltar que, do ponto de vista jurídico, a compreensão de qualquer instituto exige a análise dos pilares e fundamentos que sustentam suas premissas, permitindo uma abordagem crítica e fundamentada sobre sua aplicação e desenvolvimento no ordenamento jurídico.

Tais premissas ou fundamentos se denominam princípios, que no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁷:

(..) é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalização do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

No âmbito da governança pública, *princípios* são valores fundamentais que representam a essência dessa política e orientam sua estruturação e implementação. Por sua vez, *diretrizes* consistem em orientações estratégicas que definem os caminhos e procedimentos a serem seguidos, estabelecendo parâmetros para a atuação dos agentes públicos. Dessa forma, a governança pública incorpora tanto princípios quanto diretrizes que são específicos e essenciais ao seu sistema de funcionamento.

O *Decreto nº 9.203, de 2017*, apresenta uma síntese dos principais princípios e diretrizes da governança pública, elaborada com base em recomendações atualizadas de organizações internacionais especializadas, como a *Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)* e o *Banco Mundial*,

¹⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 28.^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 409.

além dos referenciais de governança do *Tribunal de Contas da União (TCU)* e de uma ampla revisão da literatura especializada.

Conforme o artigo 3º do referido decreto, destacam-se como princípios fundamentais da governança pública:

- *Capacidade de resposta*, que se traduz no atendimento eficiente às demandas da sociedade;
- *Integridade*, entendida como a adesão a valores éticos que sustentam o interesse público;
- *Confiabilidade*, que visa à minimização das incertezas para os cidadãos;
- *Melhoria regulatória*, relacionada ao desenvolvimento e à avaliação transparente de políticas públicas;
- *Prestação de contas e responsabilidade*, que implicam a vinculação e responsabilização das decisões na administração dos recursos públicos;
- *Transparência*, assegurando o acesso da sociedade às informações governamentais.

Esses preceitos demonstram que a governança pública é um instituto plenamente constitucional, pois está em consonância com os princípios que regem a Administração Pública previstos na Constituição Federal. Além disso, possui respaldo legal, uma vez que seus fundamentos estão positivados no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente por meio do Decreto nº 9.203/2017.

Assim, a governança, que inicialmente era um conceito incipiente e externo ao campo jurídico, vem se consolidando como uma matéria de observância obrigatória para a Administra-

ção Pública, configurando-se como um ato vinculado do gestor público a sua implementação efetiva.

A inobservância dos preceitos legais de governança não apenas configura um grave prejuízo jurídico, mas pode também acarretar danos administrativos, econômicos, financeiros e sociais significativos, comprometendo a efetividade das políticas públicas. Tal falha pode resultar em avaliação negativa da gestão, indicando possível inépcia ou fragilidade do gestor e de sua equipe, frustrando o objetivo maior da Administração Pública: a entrega de resultados efetivos à sociedade.

Essa temática assume especial relevância no contexto das *parcerias público-privadas (PPPs)*, dada a natureza dos projetos envolvidos, que costumam ser de longo prazo, demandar aportes financeiros expressivos e incidir sobre serviços públicos de alta importância social.

3. DA APLICAÇÃO DA GOVERNANÇA NAS CONTRATAÇÕES DE PARCERIAS PÚBLICO PRIVADAS

O sucesso ou fracasso de uma parceria público-privada (PPP) é, indubitavelmente, avaliado pelos resultados obtidos na prestação do serviço público. Nesse sentido, a análise integrada da teoria da administração pública, da governança pública e das PPPs evidencia que a aplicação rigorosa das diretrizes e elementos de governança nas contratações entre o poder público e o concessionário é fundamental para a obtenção de resultados eficazes. Indiretamente, essa aplicação contribui para a proteção do patrimônio público e para o equilíbrio entre a transferência de riscos ao setor privado e a eficiência na execução dos projetos.

Contudo, essa operacionalização não é tarefa simples, dado que os desafios de gestão são crescentes e multifacetados. A

relação entre poder público e iniciativa privada, embora pautada pela convergência de interesses na prestação do serviço público, enfrenta dissonâncias significativas quanto a procedimentos e possibilidades de atuação. Além disso, a diversidade de atores envolvidos, com diferentes posições hierárquicas e estruturas organizacionais, dificulta a consolidação de um sistema robusto de responsabilização – elemento essencial para a efetividade da governança pública, como bem explica Carlos Oliveira Cruz¹⁸:

As PPPs envolvem responsabilidades em um número de dimensões de longo prazo com um parceiro que não são facilmente terminadas ou alteradas. Quando as PPPs são criadas, cada parceiro entra no acordo com os seus próprios objetivos e recursos. O setor privado, por regra, fornece conhecimentos técnicos, recursos ou capital. Já o setor público, por norma, fornece acesso a recursos, bem como apoio para novas iniciativas(...). Uma visão de longo prazo, para além dos ciclos eleitorais e políticos, é crítica, reconhecendo a entidade pública que a sua responsabilidade não termina na assinatura do contrato, mas prolonga-se durante toda a vida do contrato (...).

Então, para entender as diferenças de comandos, policiar pessoas, proteger dados e informações, e ainda, ser eficiente, equacionando riscos e resultados, é que se busca a aplicação e a adaptação da governança pública nessa dualidade de gestão que envolve a realidade de uma parceria público privada.

¹⁸ CRUZ, Carlos Oliveira; SARMENTO, Joaquim Miranda. Stakeholders e accountability das PPPs. In: CRUZ, Carlos Oliveira; SARMENTO, Joaquim Miranda. *Manual de Parcerias Público-privadas e Concessões*. Belo Horizonte: Fórum, 2022. página inicial-página final. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/4001/4707/36913>. Acesso em: 25 fev. 2025.

Para melhor compreensão da aplicação de governança nessas contratações, é importante identificar a correlação entre premissas, diretrizes e mecanismos de materialização, como bem explica Nardes e Altounian:¹⁹

A existência de princípios não supre a necessidade de regras bem definidas no momento da delegação do “principal” para o “agente”. É com base nelas que a atuação deste se dará com a devida transparência e alinhada às expectativas daquele. Para que essas regras sejam implantadas, será necessária a existência de um conjunto de ferramentas para viabilizar a materialização do monitoramento e avaliação.

Nessa esteira, temos como importantes diretrizes de governança o engajamento do cidadão; a transparência; *accountability*; inclusão social e igualdade; comportamento ético e honesto; equidade; cooperação; liderança e sustentabilidade, cujos termos além das previsões contratuais, devem dispor de mecanismos que garantam sua aplicabilidade ao longo dos prazos de execução.²⁰

Para alcance de tal proposição, tem-se como ferramentas de monitoramento e avaliação o planejamento estratégico; exigência de cronograma de entrega de resultados com o escopo de viabilizar acompanhamento e correção de possíveis desvios;

¹⁹ NARDES, João Augusto Ribeiro; ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; VIEIRA, Luis Afonso Gomes. Governança pública. In: NARDES, João Augusto Ribeiro; ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; VIEIRA, Luis Afonso Gomes. *Governança Pública: O Desafio do Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. página inicial-página final. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/1310/1754/9334>. Acesso em: 25 fev. 2025.

²⁰ BOVAIRD, T. Public-Private Partnerships: from Contested Concepts to Prevalent Practice. In: *International Review of Administrative Sciences*, vol. 70, Nº 2, junho de 2004. p. 199-215.

estruturação de comitês estratégicos; implantação de sistema de controles; gestão de riscos; estabelecimento das formas de participação dos atores envolvidos nas tomadas de decisões e transparência.

CONCLUSÃO

Correlacionar concessões e parcerias público-privadas, que são formas de descentralização de serviços públicos, com as novas ferramentas de gestão introduzidas pelos preceitos advindos da governança pública, encontra na teoria, fortes elementos de convergência para alcance de propósitos de resultados.

Entretanto, refletir sua aplicação em contratações dessa natureza, que exige planejamento demandando conhecimentos multidisciplinares, envolvendo longos prazos de execução, e possuindo gestão com as realidades distintas do setor público e do setor privado, revelam necessários esforços para encontrar meios de garantir que aquilo que é previsto seja de fato implementado.

Verificou-se que a estruturação teórica das diretrizes de governança possui alinhamento com as particularidades desse tipo de contratação, remanescendo, portanto, o desafio que garantir a aplicabilidade desses preceitos e diretrizes ao longo da execução contratual.

Com efeito, a governança pública e o *compliance* desempenham papel essencial no sucesso das parcerias público-privadas, contribuindo para a transparência, a responsabilidade e a integridade em todas as fases dessas contratações.

A adaptação dos princípios de governança do setor privado ao setor público fortalece os mecanismos de controle e prestação de contas, promovendo uma gestão mais eficiente e

alinhada aos interesses da sociedade. Ao garantir a conformidade com regras e normas estabelecidas, o *compliance* ajuda a evitar práticas irregulares e conflitos de interesse, aumentando a confiança da população nas parcerias estabelecidas.

Dessa forma, a integração da governança e do compliance nas parcerias público-privadas é fundamental para assegurar que esses instrumentos sejam eficazes, responsáveis e capazes de promover o desenvolvimento sustentável e o bem-estar coletivo.

REFERÊNCIAS

- ÁLVARES, E.; Giacometti, C.; Gusso, E. *Governança corporativa: um modelo brasileiro*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- Bevir, M. Governança democrática: uma genealogia. *Rev. Sociol. Polit.*, v. 19, n. 39, jun. 2011.
- BINENBOJM, Gustavo. As Parcerias Público-Privadas (PPPS) e a Constituição. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/27024/43332-92315-1-PB.pdf>. Acesso em 11 de fev de 2025.
- BOVAIRD, T. Public-Private Partnerships: from Contested Concepts to Prevalent Practice. In: *International Review of Administrative Sciences*, vol. 70, Nº 2, junho de 2004.
- CRUZ, Carlos Oliveira; SARMENTO, Joaquim Miranda. Stakeholders e accountability das PPPs. In: CRUZ, Carlos Oliveira; SARMENTO, Joaquim Miranda. *Manual de Parcerias Público-privadas e Concessões*. Belo Horizonte: Fórum, 2022. página inicial-página final. Disponível em: <https://www.forumco.nhecimento.com.br/livro/4001/4707/36913>. Acesso em: 25 fev. 2025.
- FORTINI, Cristiane; SHERMAM, Ariane. *Governança pública e combate à corrupção: novas perspectivas para o controle da Administração Pública*. Disponível em: <https://www.editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2017/11/governanca-combate-corrupcao.pdf>. Acesso em 26 de fev de 2025.
- GIOSA, Lívio Antônio. *Terceirização: uma abordagem estratégica*. São Paulo: Pioneira, 1994.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 28.^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

- MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- NARDES, João Augusto Ribeiro; ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; VIEIRA, Luis Afonso Gomes. Governança pública. In: NARDES, João Augusto Ribeiro; ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; VIEIRA, Luis Afonso Gomes. *Governança Pública: O Desafio do Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/1310/1754/9334>. Acesso em: 25 fev. 2025.
- PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- SMITH, Adam (tradução de Lobo João Baraúna). *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. v. 1. São Paulo: Nova Cultural, 1996.
- VIEIRA, Antonieta Pereira e outros. *Gestão de Contratos de Terceirização na Administração Pública*. 3ª edição. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.

VII

Inaplicabilidade da súmula vinculante nº 15 do STF ao piso nacional do magistério

The inapplicability of STF binding precedent nº 15 to the national teaching salary floor

Gabriel Lessa Marques da Silva¹

Matheus Perez Toniolli²

Resumo: O presente artigo analisa a inaplicabilidade da Súmula Vinculante n. 15 do Supremo Tribunal Federal (STF) às discussões envolvendo o Piso Nacional do Magistério. Nesse contexto, sustenta-se que o piso nacional, regulamentado pela Lei n. 11.738/2008, constitui o vencimento base (no singular) dos professores da educação pública, e não mera vantagem ou adicional, como ocorre com o abono salarial utilizado para complementar o salário-mínimo. Embora o valor do vencimento base seja definido por lei federal, a qual atua como norma geral com o objetivo de uniformizar nacionalmente o piso remuneratório da carreira, tal disciplina não viola a competência privativa dos entes federativos (Estados, Municípios e Distrito Federal) para legislar sobre a remuneração de seus servidores, sendo certo que sua natureza jurídica é a de vencimento. Desse modo, a distinção entre “vencimento” (base salarial) e “vencimentos” (conjunto formado pelo vencimento base somado às vantagens permanentes) é fundamental para compreender que a vedação à vinculação ao salário-mínimo, prevista no art. 7º, inciso IV, da Constituição Federal, e que fundamenta a Súmula Vinculante nº 15, não se aplica ao piso do magistério. Isso ocorre, porque, conforme já reconhecido pelo próprio STF, o piso corresponde ao vencimento base da carreira, e não à remuneração global ou vencimentos, o que afasta em definitivo a *ratio decidendi* do referido enunciado vinculante.

¹ Bacharel em Direito pela PUC-SP, advogado.

² Bacharel em Direito pela PUC-SP. Pós-graduado em Direito Tributário Brasileiro pelo IBDT e pós graduando em Direito Tributário Internacional pela mesma instituição. Advogado em São Paulo e Mato Grosso do Sul. E-mail: mpereztoniolli@gmail.com.

Palavras-chave: Direito Administrativo; Direito Financeiro; Sistema Remuneratório e Benefícios; Servidores Públicos; Adicionais e Gratificações; Piso Nacional do Magistério; Conceito de Vencimentos e de Vencimento; Teoria do aumento disfarçado de vencimento.

Abstract: This article analyzes the inapplicability of Binding Precedent No. 15 of the Brazilian Federal Supreme Court (STF) to legal discussions involving the National Teaching Salary Floor. In this context, it is argued that the national floor, established by Law No. 11.738/2008, constitutes the base salary (in the singular) of public education teachers, and not merely a benefit or additional payment, as is the case with salary bonuses used to supplement the minimum wage. Although the amount of the base salary is defined by federal law, which functions as a general rule aimed at nationally standardizing the minimum salary of the teaching career, such regulation does not violate the exclusive competence of the federative entities (States, Municipalities, and the Federal District) to legislate on the remuneration of their public servants, since its legal nature is clearly that of base salary. Accordingly, the distinction between *vencimento* (base salary) and *vencimentos* (the total of base salary plus permanent benefits) is essential to understanding that the constitutional prohibition of linking payments to the minimum wage, set forth in Article 7, item IV, of the Federal Constitution and which underpins Binding Precedent No. 15 does not apply to the teaching salary floor. This is because, as already recognized by the STF itself, the salary floor corresponds to the base salary of the career, and not to global remuneration or total earnings, which definitively excludes it from the *ratio decidendi* of that binding precedent.

Keywords: Administrative Law; Financial Law; Remuneration and Benefits System; Public Servants; Bonuses and Allowances; National Teaching Salary Floor; Concept of "Vencimentos" and "Vencimento" (Base Salary); Theory of Disguised Salary Increase.

Sumário: Introdução. 1 – Piso Nacional do Magistério: Seu Lugar na Constituição e sua Regulamentação por meio de Norma Geral de Direito Financeiro. 2 – Ratio Decidendi da Súmula Vinculante n. 15 do STF e sua aplicação exclusiva a adicionais que impliquem tão somente aumento de vencimentos ou de remuneração. 3 – A consequente inaplicabilidade da Súmula Vinculante n. 15 do STF em discussões envolvendo o Piso do Magistério. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A Súmula Vinculante n. 15³ do Supremo Tribunal Federal (STF), aprovada em 25.6.2009, há muito tem sido objeto de discussão em diversos contextos jurídicos, especialmente quando se trata de adicionais e seus impactos nos vencimentos e no cálculo de adicionais e gratificações dos funcionários públicos. No entanto, a aplicação dessa súmula a casos específicos, como os casos envolvendo o Piso Nacional do Magistério, suscita inúmeras polêmicas.

Nesse sentido, o presente artigo sustenta que o Piso Nacional do Magistério, estabelecido pela Constituição Federal em seu art. 206, inciso VIII⁴, e regulamentado pela Lei n. 11.738/2008, configura-se como vencimento base dos professores da educação pública, e não como mera vantagem ou gratificação, a exemplo do abono atrelado ao salário-mínimo.

Ademais, embora seu valor seja fixado e atualizado por lei federal, que atua como norma geral de direito financeiro, isso não ofende a competência constitucional dos entes federados (Estados, Municípios e Distrito Federal) para legislar sobre remuneração, pois o piso assume natureza jurídica de vencimento, e não de remuneração global sujeita a indexações.

Nesse contexto, a distinção entre *vencimento* (verba inicial da carreira), *vencimentos* (soma do vencimento com os adicionais permanentes) e *remuneração* (todos os ganhos do servidor, incluindo até mesmo as vantagens precárias ou gratificações, excluindo-se tão somente as verbas indenizatórias) é crucial para

³ Súmula Vinculante n. 15: *O cálculo de gratificações e outras vantagens do servidor público não incide sobre o abono utilizado para se atingir o salário-mínimo.*

⁴ Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios: [...] VIII - piso salarial profissional nacional para os profissionais da educação escolar pública, nos termos de lei federal. (BRASIL, 1988)

afastar a aplicação da Súmula Vinculante n. 15, uma vez que esta veda a indexação de vantagens pecuniárias ao salário-mínimo (art. 7º, IV, da CF/88⁵), o que implicaria aumento nos vencimentos e na remuneração, mas não se estende ao vencimento base, a que se refere o piso do magistério, conforme reconhecido pelo STJ no julgamento da ADI n. 4.167.

Consequentemente, o valor complementar que assegura o piso nacional, independentemente da nomenclatura que venha a ser dada pelo Poder Executivo ou pelo Poder Legislativo dos entes subnacionais, deve integrar a base de cálculo de adicionais temporais (como quinquênios e sexta parte) e qualquer outro adicional que incida sobre o vencimento (no singular), pois constitui o vencimento base da categoria, e não um adicional.

Por óbvio, todo e qualquer incremento no vencimento implica aumento nos vencimentos e também na remuneração, mas, evidentemente, que o contrário disso não é sempre verdadeiro. Vale dizer, um incremento na remuneração ou nos vencimentos não constitui necessariamente um aumento no vencimento base, vez que aumentos em adicionais e gratificações não impactam o vencimento do servidor, salvo na hipótese de aumento disfarçado do vencimento, porém, no caso, a vantagem em questão só se trataria de vantagem nominalmente, sua natureza jurídica seria de vencimento.

Dessa maneira, como abordado de maneira pormenorizada no presente artigo, a aplicação da Súmula Vinculante n. 15

⁵ Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] IV - salário-mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender às suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, *sendo vedada sua vinculação para qualquer fim*; (BRASIL, 1988)

ao Piso do Magistério é indevida, pois desvirtua sua finalidade original, qual seja, evitar a indexação de vantagens ao salário-mínimo, vedada pela Constituição, bem como eventual efeito repique ou invasão de competência dos entes subnacionais, também vedados pelo texto constitucional. Ademais, essa interpretação ignora a natureza jurídica do piso do magistério como verba integrante do vencimento, vez que não se trata de um adicional, e sim de norma referente ao vencimento da categoria.

Por fim, além de contrariar a *ratio decidendi* da Súmula Vinculante n. 15 do STF, e a própria natureza do piso como vencimento base, tal interpretação viola o princípio constitucional de valorização do magistério, previsto no art. 206, V, da Constituição⁶, comprometendo a efetividade da política educacional, uma vez que atinge o seu pilar fundamental: os professores da educação básica.

1. PISO NACIONAL DO MAGISTÉRIO: SEU LUGAR NA CONSTITUIÇÃO E SUA REGULAMENTAÇÃO POR MEIO DE NORMA GERAL DE DIREITO FINANCEIRO

A Educação é direito de todos e dever do Estado (art. 206, CF/88). É missão nacional, no sentido mais forte possível. Extensa, por isso, a quantidade de normas sobre a colaboração entre os entes públicos para incremento da educação nacional (v. arts. 211 a 212-A, da CF/88). Imensa a quantidade de recursos destinados para esse nobre fim, com destaque à distribuição proporcional de meios financeiros por parte da União aos demais entes que ampliem sua estrutura educacional.

⁶ Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios: [...] V - valorização dos profissionais da educação escolar, garantidos, na forma da lei, planos de carreira, com ingresso exclusivamente por concurso público de provas e títulos, aos das redes públicas;

E só se amplia a estrutura de educação básica com professores. Estes, principal linha de frente da missão nacional, mereceram a comparativamente módica proteção constitucional de terem um piso salarial nacional.

Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios: [...].

V – valorização dos profissionais da educação escolar, garantidos, na forma da lei, planos de carreira, com ingresso exclusivamente por concurso público de provas e títulos, aos das redes públicas; [...].

VIII – piso salarial profissional nacional para os profissionais da educação escolar pública, nos termos de lei federal.

A redação, dada pela EC n. 53/2006, que relega à lei federal (*rectius*: lei nacional) o estabelecimento do piso foi julgada constitucional pelo STF, no julgamento da ADI n. 4.167, de cuja ementa se extrai:

CONSTITUCIONAL. FINANCEIRO. PACTO FEDERATIVO E REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIA. PISO NACIONAL PARA OS PROFESSORES DA EDUCAÇÃO BÁSICA. CONCEITO DE PISO: VENCIMENTO OU REMUNERAÇÃO GLOBAL. RISCOS FINANCEIRO E ORÇAMENTÁRIO. [...]. 2. É constitucional a norma geral federal que fixou o piso salarial dos professores do ensino médio com base no vencimento, e não na remuneração global. Competência da União para dispor sobre normas gerais relativas ao piso de vencimento dos professores da educação básica, de modo a utilizá-lo como mecanismo de fomento ao sistema educacional e de valorização profissional, e não apenas como instrumento de proteção mínima ao trabalhador. [...].

(ADI 4.167, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 27.4.2011)

Estabelecido o referido Piso pela Lei nacional n. 11.738/2008, tem-se um panorama de amadurecimento legal e jurisprudencial que deve ser destacado: introduzido o comando constitucional via emenda de 2006, a lei nacional publicada em 2008 e o grande julgamento pelo STF somente de 2011. Um lustro de densas discussões jurídicas que permearam nada mais nada menos que a concretização de uma das diretrizes constitucionais mais sólidas social e tecnicamente.

Não obstante, como já se anunciou e se demonstrará em detalhes, todo o debate técnico que culminou na fixação de teses extensas e claras pelo STF no julgamento da ADI n. 4.167 – tal como o item destacado no trecho acima, que trata especificamente da classificação do piso magisterial como vencimento (singular) e não como vencimentos/remuneração –, parece cair, aqui e acolá, e certo esquecimento (seletivo, quiçá), o que atrai falsas “novidades” jurisprudenciais que, de “novo”, só tem o fato de terem sido ressuscitadas *exnihilo* e sem técnica depois de, há muito, fulminadas pela melhor técnica.

2. RATIO DECIDENDI DA SÚMULA VINCULANTE N. 15 DO STF E SUA APLICAÇÃO EXCLUSIVA A ADICIONAIS QUE IMPLIQUEM TÃO SOMENTE AUMENTO DE VENCIMENTOS OU DE REMUNERAÇÃO

Assentadas as premissas da discussão a respeito do piso nacional do magistério, deve-se agora analisar quais são as premissas, ou melhor, a *ratio decidendi* da Súmula Vinculante n. 15 do STF. Afinal, é lição jurídica basilar que a aplicação de precedentes vinculantes não pode ser feita de forma completamente

acrítica, vale dizer, sem o exame da sua *ratio* e verificação de sua aplicabilidade à luz do caso concreto.

Sobremaneira, considerando que o ordenamento jurídico brasileiro pertence ao *civil law*, deve-se procurar o seu fundamento na lei, e não no próprio enunciado abstrato editado pelo Tribunal, conquanto seja este bem redigido. A propósito, vale a pena citar o seguinte escólio doutrinário de Lênio Streck, que alerta para o perigo da aplicação de precedentes vinculantes abstratos como se lei fossem, e, simultaneamente, ressalta que, mesmo nos países de *common law*, o que o que vincula é a lei, e não o precedente:

Se há o poder de estabelecer o direito por *autorictas* (ato de vontade), o Poder Judiciário se transforma em legislador. Está aí a razão pela qual “se perdem no meio do caminho” os casos concretos que deveriam ensejar o precedente. [...] Vinculante, num país de *civil law*, é a lei à qual o precedente se refere. [...] Mais: até no *common law* já se trabalha – há bons textos sobre isso – com a ideia de que, pela supremacia do Parlamento, entre um precedente errado e a interpretação correta da lei, fica-se com a lei. No país do *staredecisis*. De *common law*. Aqui, no *civil law*, em vez de entendermos que o que “vincula” não é “o precedente” enquanto tese geral, mas, sim, a lei a que o precedente se refere, preferimos apostar na antiga *autorictas*. (STRECK, 2025)

Ora, como aludido, a força do precedente não decorre dele mesmo, mas da lei em que está amparado, e, em última instância, da própria Constituição, a qual é o fundamento material último de todo ordenamento jurídico. Desse modo, não nos resta alternativa senão perscrutar a *ratio* da Súmula Vinculante n. 15

do STF e o seu próprio fundamento de validade nos dispositivos do texto constitucional.

Se o precedente criasse uma regra abstrata e geral, tal qual a lei, cairíamos na tese absurda, denunciada por Streck, do brocardo hobbesiano *Auctoritas non veritas facit legem*. Todavia, é claro que o cuidado com a aplicação dos precedentes não significa o seu desprezo enquanto fonte do direito positivo e sua importância na interpretação da própria lei, porém é igualmente certo que a aplicação acrítica dos precedente tem conduzido a cenários verdadeiramente teratológicos no direito brasileiro, sendo que nenhuma área tem saído impune dos “aplicadores de precedentes”, nem mesmo o direito administrativo remuneratório dos servidores públicos.

Afinal, o decisionismo, a insegurança e a arbitrariedade, males dos quais sofre frequentemente o direito brasileiro, são mera decorrência da ideia de que o direito é mero ato de vontade da autoridade constituída (*auctoritas*). Sem entrar no debate sobre a distinção entre lei e direito, o qual divide os doutrinadores tomistas⁷, não pode haver dúvida de que a lei deve ser o fundamento do direito, e não o arbítrio do julgador.

De todo modo, o caso em análise é prova candente desse lamentável panorama de arbítrio. Em resumo, a Súmula Vinculante n. 15 do STF impede que vantagens, adicionais ou gratificações de servidores públicos sejam calculados com base no valor do salário-mínimo, vedando, assim, qualquer forma direta ou indireta de indexação da remuneração ao salário-mínimo, conforme o disposto no art. 7º, inciso IV, da Constituição Federal, porém tem sido aplicada por parte da jurisprudência, de maneira

⁷ Sobre isso, vale a pena conferir a distinção entre lei e direito proposto, a partir do direito romano, *Aristóteles e São Tomás de Aquino*, por Michel Villey (VILLEY, 2014, p. 115).

completamente acrítica, para impedir que as vantagens dos professores incidam sobre o piso nacional do magistério.

Assim, retorna-se à Súmula Vinculante n. 15 do STF e aos seus fundamentos constitucionais, os quais são evidentes, quais sejam: em primeiro lugar, a impossibilidade de indexação de qualquer verba ou vantagem ao salário mínimo estabelecida pelo art. 7º, IV, da Constituição; em segundo lugar, porque a garantia do salário mínimo, nos termos do art. 7º, VII⁸, da Constituição, se refere expressamente à garantia de um patamar mínimo para a *remuneração* (ou seja, para a soma global dos ingressos recebidos pelo servidor, excluindo-se somente indenizações), e não para vencimento; em terceiro lugar, visa impedir a potencial invasão de competência privativa reservada, pelo art. 39 da Constituição Federal, aos Estados, Municípios e Distrito Federal, de legislar sobre a remuneração dos servidores públicos, vez que todos os estatutos e os orçamentos dos entes poderiam ser alterados por qualquer disposição da União referente ao salário mínimo; e, por fim, objetiva evitar o potencial efeito cascata que isso poderia ocasionar pelos incrementos ulteriores do salário mínimo pela sua inclusão em demais vantagens, o que é vedado pelo art. 37, inciso XIV, da Constituição.

Portanto, a partir dos seus fundamentos, todos decorrentes da impossibilidade de vinculação do salário-mínimo para qualquer fim, não há qualquer margem para a aplicação do referido precedente vinculante ao piso nacional do magistério. Isso ocorre, simplesmente, a uma, porque o piso nacional do magistério não é o salário-mínimo, não sendo vedada a sua vinculação para qualquer fim. A duas, porque o salário-mínimo, como dita o

⁸ Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] VII - garantia de salário, nunca inferior ao mínimo, para os que percebem *remuneração* variável; (BRASIL, 1988)

art. 7º, VII, da Constituição, se refere ao mínimo da remuneração, o que inclusive é reafirmado pela Súmula Vinculante n. 16 do STF⁹, ao passo que o piso nacional do magistério é o mínimo do vencimento base do professor nos termos do art. 206, inciso VIII, da Constituição, o que fora reafirmado pelo próprio STF no julgamento da ADI n. 4.167, como dito anteriormente.

Ainda que houvesse dúvida sobre a matéria, a ensejar eventual lacuna do ponto de vista da interpretação (sendo certo que não há necessidade de integração, dada a clareza do texto constitucional e da lei ordinária regulamentadora do piso), isto é, se fosse possível pensar em algum cenário em que as duas interpretações fossem possíveis, empregando o conceito da teoria da moldura kelseniana (KELSEN, 2018, p. 390), deve prevalecer a interpretação de que o piso se refere ao vencimento.

Nesse sentido, a própria interpretação literal de “piso salarial profissional nacional para os profissionais da educação escolar pública” (art. 206, VIII, CF/88) conduz a ideia de que se trata de vencimento base nacional, vez que a palavra piso não é acompanhada de qualquer reserva e o constituinte não fez nenhuma alusão à remuneração nesse contexto, como fez, por outro lado, no contexto do salário-mínimo (art. 7º, VII, CF/88).

De outra sorte, o próprio piso é tratado como *princípio*, o que, apesar da atecnia do constituinte, vez que se trata, na verdade, de regra, pois visa imediatamente ao cumprimento da conduta descrita (regra de competência da União), e só mediatamente a um fim (ÁVILA, 2022, p. 106), aponta para a importância do piso no contexto da educação pública nacional. Afinal, a par de ser o piso denominado equivocadamente como princípio, há ainda o princípio da valorização dos profissionais da educação esco-

⁹ Súmula Vinculante n. 16: *Os artigos 7º, IV, e 39, § 3º (redação da EC 19/98), da Constituição, referem-se ao total da remuneração percebida pelo servidor público.*

lar (art. 206, V, CF/88), que se trata de verdadeiro princípio porque visa imediatamente a um fim, o qual também conduz para a leitura do piso enquanto vencimento inicial, vez que entendê-lo como mínimo da remuneração conduziria ao amesquinamento do alcance que o constituinte pretendeu atribuir ao referido comando.

Por conseguinte, por uma interpretação teleológica e finalística, a partir das finalidades e valores inscritos nos princípios do art. 206 da Constituição, só é possível concluir, como fez o STF na ADI n. 4.167, que o piso do magistério não é só um mínimo remuneratório (afinal, a Constituição, para tanto, já se utiliza do salário-mínimo), e sim o valor inicial da carreira do magistério, a fim de promover o fomento e valorização do sistema educacional.

Ademais, embora este seja um argumento mais retórico do que jurídico, o próprio legislador ordinário nacional, na Lei n. 11.738/2008, adotou a interpretação de que o piso se refere ao vencimento inicial da carreira, e não à remuneração. De todo modo, do ponto de vista jurídico, esse entendimento foi considerado válido pela ADI n. 4.167, entendendo-se que a Constituição, ao instituir o piso nacional, estabelece a competência para o legislador da União fixá-lo nacionalmente, tratando-se de verdadeira norma geral de direito financeiro que tem por fim a valorização dos profissionais da educação.

Dito isso, a natureza do piso enquanto vencimento inicial da carreira possui fundamento constitucional, ao passo que o seu valor (*quantum*) é fixado por norma geral editada pela União. Assim, o eventual aumento do piso nacional, ainda que produza efeitos sobre vantagens que incidem sobre o vencimento base – como adicionais temporais ou outras rubricas –, não configura invasão da competência dos entes subnacionais, uma vez que

essa própria competência decorre da Constituição, a mesma que prevê, expressamente, o piso nacional do magistério. Trata-se, portanto, de interpretação que promove a harmonização entre normas constitucionais, e não de sobreposição ou invasão indevida de competências.

Com efeito, como costumava dizer Geraldo Ataliba, na esteira de Ruy Barbosa, *o que a Constituição dá com a mão direita não retira com a esquerda* (ATALIBA, 1982, p. 89). Isto é, o texto constitucional não pode prever um piso nacional para o magistério determinado pela União, e, simultaneamente, permitir que os entes subnacionais o desobedeçam sob a desculpa de que se trata de invasão de competência.

Assim, a única forma de confundir o piso nacional com o salário-mínimo, de modo a ensejar a aplicação da Súmula Vinculante n. 15, entendimento que parte da jurisprudência tem seguido (a minoria, felizmente), é por meio de um malabarismo retórico de comparar “dois mínimos”. O raciocínio é mais ou menos o seguinte: os dois se referem a uma verba mínima, logo os dois se referem à remuneração, e não ao vencimento, impossibilitando que incidam no cálculo de qualquer vantagem.

O raciocínio, além de patentemente falacioso, porque não há nenhuma necessidade ontológica de verbas mínimas se referirem à remuneração (ou mesmo ao vencimento), é, com o perdão do ditado popular, *confundir alhos com bugalhos*. Ora, este raciocínio e a aplicação do precedente vinculante fora de seu escopo só pode se justificar pelo decisionismo hobbesiano e pela *auctoritas* já denunciados.

Em última instância, essa *auctoritas* está intimamente relacionada com o nominalismo e à falsa ideia de que, não existindo conceitos, mas somente nomes, e, sendo os nomes parecidos (anote-se que, em alguns Estados, o valor complementar para se

chegar ao piso é denominado de abono tal qual o *abono utilizado para se atingir o salário-mínimo*), logo poderia ser dito, de maneira falaciosa, que são a mesma coisa ou que possuem a mesma natureza ou características¹⁰.

Portanto, o piso salarial do magistério não pode ser, em nenhuma hipótese, equiparado ao salário-mínimo. Nesse contexto, o salário-mínimo, para fins de inclusão na base de cálculo de alguma vantagem, só poderia ser comparado com outras rubricas que se referem à remuneração – como é, por exemplo, o piso da enfermagem nos termos do quanto decidido pelo STF –, e não ao vencimento, como é o caso do piso nacional do magistério.

3. A CONSEQUENTE INAPLICABILIDADE DA SÚMULA VINCULANTE N. 15 DO STF EM DISCUSSÕES ENVOLVENDO O PISO DO MAGISTÉRIO

Como muito destacado acima, inclusive pelo destaque da ementa da ADI n. 4.167, que expressamente, repise-se declara ser “constitucional a norma geral federal que fixou o piso salarial dos professores do ensino médio com base no vencimento, e não na remuneração global”, vê-se que o Piso do Magistério básico tem natureza de vencimento base. Tal ponto, aliás, foi salientado pelo Superior Tribunal de Justiça na fixação de tese no julgamento do Tema n. 911, da qual se destaca:

¹⁰ Essa relação entre o decisionismo e o nominalismo já foi também denunciada alhures por Michel Villey: “E como é comum conhecer bem melhor os aliados que as doutrinas que atacamos, lembremos sobretudo que Hobbes sugou, desde Oxford, o nominalismo de Ockham. O que mais fez Hobbes além de pôr em obra esse nominalismo? – um extremo nominalismo, pelo qual as noções de justo e de direito resumem-se a termos, que só têm sentido quando referidos às vontades e aos apetites dos indivíduos, únicas realidades atuais, ou como produtos de uma criação arbitrária do príncipe; um nominalismo para o qual as pólis só podem ser criações artificiais.” (VILLEY, 2009, p. 684).

A Lei n. 11.738/2008, em seu art. 2º, § 1º, ordena que o vencimento inicial das carreiras do magistério público da educação básica deve corresponder ao piso salarial profissional nacional, sendo vedada a fixação do vencimento básico em valor inferior, [...].

Por outro lado, como também já demonstrado, a Súmula Vinculante n. 15 trata de salário-mínimo, que tem natureza de vencimentos/remuneração global.

Desse panorama resta escancarada a inaplicabilidade da Súmula Vinculante n. 15 para questões envolvendo o Piso do Magistério, vez que tratam de institutos jurídicos, vencimento base e vencimentos/remuneração global, distintos e inconfundíveis entre si – frise-se, cuja distinção jurídica já é, há muito, pacificada legal, doutrinal e jurisprudencialmente. Esse aliás, é o entendimento do STF, que expressamente afasta a aplicação da Súmula Vinculante e reafirma a natureza de “vencimento” do Piso, em caso de recálculo de adicionais temporais sobre este:

ATS (Quinquênio e Sexta-parte) – Inclusão do Piso Salarial Docente na sua base de cálculo – Pagamento das diferenças, observada a prescrição quinquenal – Sentença de parcial procedência – Recurso dos réus: Impossibilidade de inclusão do Piso Salarial Docente – Aplicação do Tema nº 911 do C. STJ – Violação à Súmula Vinculante nº 15 do Col. STF – Desacolhimento das razões recursais: ATS incidem sobre o vencimento padrão e verbas permanentes, excluídas as de natureza eventual e transitória – PUIL nº 0000037-53.2015.8.26.9006 – Piso Salarial Docente possui natureza de aumento geral de vencimentos de caráter permanente (art. 1º, Decreto 67.582/23) – Necessária incidência na base de cálculo dos ATS – Ausência de violação ao Tema nº 911 do C. STJ ou à Súmula Vinculante nº 15

vez que não se determinou a incidência automática nas promoções horizontais e por classe, nem se trata de discussão envolvendo salário mínimo – Nesse sentido: “RECURSO INOMINADO. Servidor Público Estadual. Professor. Piso salarial docente – Decreto 62.500/17 (Abono Complementar). Natureza jurídica da verba é de vencimento. Utilização na base de cálculo dos adicionais temporais (quinquênio e sexta-parte).

(ARE 1508726. Relator(a): Min. LUÍS ROBERTO BARROSO. Julgamento: 27/08/2024. Publicação: 28/08/2024)

Destarte, vê-se que a distinção essencial entre vencimento base e vencimentos/remuneração foi e é constantemente invocada para afastar a errônea aplicação da Súmula Vinculante n. 15 a casos envolvendo Piso Nacional do Magistério da Educação Básica, tendo em vista a sua lógica e evidente inaplicabilidade.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, conclui-se que a aplicação da Súmula Vinculante nº 15 do STF aos casos que envolvem o Piso Nacional do Magistério é indevida. Nesse contexto, a súmula aludida visa unicamente impedir a vinculação de vantagens, adicionais e gratificações ao salário-mínimo, conforme vedação expressa do art. 7º, inciso IV, da Constituição Federal. Contudo, o piso salarial do magistério, previsto no art. 206, inciso VIII, da própria Constituição e regulamentado pela Lei n. 11.738/2008, não se refere a uma vantagem ou gratificação, mas sim ao vencimento-base da carreira docente, o qual, por definição, não está sujeito à proibição de indexação que fundamenta a súmula.

Além disso, a própria jurisprudência do STF, notadamente no julgamento da ADI n. 4.167, e do STJ, por ocasião do Tema

n. 911, já assentou com clareza que o piso nacional possui natureza de vencimento (no singular), e não de remuneração global ou vencimentos. Ora, essa distinção técnico-jurídica é essencial, uma vez que apenas os adicionais – o piso não é adicional, e sim vencimento inicial – vinculados à remuneração ou vencimentos (no plural) estariam abrangidos pela restrição prevista na súmula. Portanto, a verba referente ao piso, ao constituir o ponto de partida da carreira e ser expressão de uma política pública de valorização do magistério, não pode ser tratada como mero adicional, seja permanente ou eventual.

Por fim, admitir a aplicação da Súmula Vinculante n. 15 ao piso nacional do magistério implicaria não apenas um equívoco técnico na interpretação de institutos jurídicos distintos – vencimento *versus* remuneração –, mas também a frustração do mandamento constitucional expresso de proteção e valorização dos profissionais da educação. Assim, a adoção desse entendimento desvirtua a finalidade da súmula, compromete a efetividade da política educacional e desrespeita a lógica do federalismo cooperativo e da subsidiariedade na qual se insere a previsão do piso nacional enquanto norma geral de direito financeiro, prevista constitucionalmente como instrumento de fomento, valorização profissional e garantia de qualidade do ensino público.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. Conteúdo e alcance da competência para editar normas gerais de direito tributário (art. 18, § 1º, do texto constitucional). R. Inf. le-gisl. Brasília, a. 19, v. 75, jul./set., 1982.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 21 ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022.
- BRASIL. *Constituição (1988)*. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF.

- BRASIL. Lei nº 11.738, de 16 de julho de 2008. Regulamenta a alínea "e" do inciso III do caput do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o piso salarial profissional nacional para os profissionais do magistério público da educação básica. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 jul. 2008. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11738.htm. Acesso em: 14 jul. 2025.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4.167. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno, julgado em 27 abr. 2011.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 1508726. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Julgado em 27 ago. 2024. Publicado em 28 ago. 2024. KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2018.
- STRECK, Lenio Luiz. Por que teses e temas editados pelos tribunais superiores não são precedentes? *Conjur*, 12 jun. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jun-12/por-que-teses-e-temas-editados-pelos-tribunais-superiores-nao-sao-precedentes/>. Acesso em: 14 jul. 2025.
- VILLEY, Michel. *A formação do pensamento jurídico moderno*. 2ª ed. São Paulo: WMF, 2009.
- VILLEY, Michel. *Questões de Tomás de Aquino sobre Direito e Política*. São Paulo: WMF, 2014.

VIII

Motivação e fundamentação na vivência jurídica

Motivation and reasoning in the legal experience

João Emílio Galinari Bertolucci¹

Resumo: Só a linguagem jurídica é habilitada para constituir a realidade jurídica. E o Direito, como objeto cultural de criação humana, adota essa linguagem. É pela via da linguagem jurídica que o Direito constrói a sua própria realidade, delineado por fundamentos que compõem a unidade do sistema jurídico, que por seu turno, cria obrigações, proibições e permissões destinadas à regulação da conduta humana. É esse o ponto de partida que se adota neste artigo, para incursionar no específico assunto da distinção entre motivação e fundamentação, sendo a missão do trabalho, desvelar aproximações e distinções dos vocábulos entre si, o que se fará com a adoção do método empírico-dialético, constituído por meio de pesquisas bibliográficas. O presente artigo tem por objetivo alcançar conclusão segura acerca dos significados jurídicos dos vocábulos “motivação” e “fundamentação”, que, no mais das oportunidades, são compreendidos como se sinônimos fossem.

Palavras-chave: Motivação, ato administrativo, origem, fundamentação, juridicização.

Abstract: Only legal language is capable of constituting legal reality. And Law, as a cultural object of human creation, adopts this language. It is through legal language that Law constructs its own reality, outlined by foundations that make up the unity of the legal system, which in turn creates obligations, prohibitions and permissions aimed at regulating human conduct. This is the starting point adopted in this article, to delve in to the specific subject of the distinction between motivation and foundation, with the mission of the work being to reveal

¹ Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP. Mestrando em Direito Tributário pelo IBET-SP. Juiz contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Advogado.jebertolucci@gmail.com. <http://lattes.cnpq.br/5063975725526866>.

similarities and distinctions between words, which will be done with the adoption of the empirical method dialectical, constituted through bibliographical research. This article aims to reach a safe conclusion about the legal meanings of the words “motivation” and “foundation”, which, in most cases, are understood as if they were synonymous.

Keywords: Motivation, administrative act, origin, reasoning, legalization.

Sumário: Introdução. 1 – Primeiro corte: classificação dos atos administrativos emanados em atividades jurisdicionais típicas e atípicas, mediante ambiente de conflito ou não. 2 – Considerações sobre o ato administrativo. 2.1. Atos administrativos em sentido amplo e em sentido estrito. 2.1.1. Dos atos administrativos em sentido amplo – consideração do objeto. 2.1.2. Dos atos administrativos em sentido estrito. 2.1.3. Dos atos administrativos praticados em relação aos órgãos prolores – tipicidade/atipicidade. 2.1.4. Dos atos administrativos revestidos ou não de conflito de interesses. Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça. 3 – Da delimitação do objeto da pesquisa quanto à classificação dos atos administrativos. 4 – Motivação. 5. Fundamentação. Conclusões. Referências.

INTRODUÇÃO

É bastante comum que advogados, em especial, sempre assoberbados com o estudo de inúmeras situações fático-jurídicas observadas em distintas áreas do direito, acabem por se render a entendimentos comuns de escala sobre determinadas situações jurídicas, para tão somente após dominar tais fatos, dedicar-se ao estudo do feixe normativo material do direito, para, afinal, ocupar-se das decisões de natureza processual necessárias a buscar o resultado desejado por seus consulentes.

Trata-se de um pensamento tridimensional ordenado pela lógica delicada, necessária para que o profissional do Direito ofereça solução para uma questão em vias de se tornar litigiosa.

Sob o aspecto, o advogado, mais especificamente considerado, deve exercer verdadeiro papel profilático, filtrando as informações indispensáveis a constituir o corpo probatório a ser judicializado e afastando aquelas que se mostrem desnecessárias ou inúteis.

No caminho deste trabalho, esse profissional “rascunha” sua solução para a questão que lhe foi apresentada, trilhando o “percurso gerador de sentido” aludido por Paulo de Barros Carvalho², superando as dificuldades impostas pela linguagem jurídica por inúmeras vezes imprópria e insuficiente, a fim de conhecer o verdadeiro sentido empregado pelo sistema jurídico-normativo a determinados conceitos.

Apenas para ilustrar este artigo e porque não, enriquecê-lo, o profissional do direito deverá explorar os quatro subsistemas necessários ao bom entendimento do direito positivo, delimitados pela escola do Construtivismo Lógico Semântico, a saber: i) o conjunto de enunciados tomados no plano da expressão, ii) o conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos, iii) o domínio articulado de significações normativas e iv) os vínculos de coordenação e subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas, para concluir, com segurança, quais as medidas cabíveis a amparar a pretensão desejada e quais os meios à disposição para comprovar o direito invocado.

Vencida essa etapa, inicia o profissional outra jornada, a de encontrar os meios processuais à disposição para judicializar a discussão, orientando-se, agora, pela ciência extremamente relevante e densa do processo, pois, a opção incorreta poderá resultar em derrocada capaz de fulminar a um só golpe a pretensão do consulente.

² *Direito Tributário, linguagem e método*. 7ª ed., Noeses, São Paulo, 2018, p. 192 e ss.

Embora motivação e fundamentação se constituam de institutos distintos, é de todo recomendável que se os examine individualmente a fim de que sejam, doravante, examinados em momento oportuno e de forma tecnicamente correta em colaboração com a função jurisdicional.

1. PRIMEIRO CORTE: CLASSIFICAÇÃO DOS ATOS ADMINISTRATIVOS EMANADOS EM ATIVIDADES JURISDICIONAIS TÍPICAS E ATÍPICAS, MEDIANTE AMBIENTE DE CONFLITO OU NÃO

Iniciamos o ponto asseverando ao leitor que motivação e fundamentação, em síntese, são atributos indispensáveis à perfeição, validade e eficácia dos atos da Administração Pública, que se constituem em momentos e com destinações distintas em uma mesma construção jurídica, embora similares.

Por seu turno, sendo o objetivo deste trabalho elucidar a relação existente entre a motivação e a fundamentação dentro de um sistema de normas editadas em nível de Jurisdição, torna-se útil reduzir complexidades a fim de que seja adotada uma linguagem padronizada que permita o isolamento dos objetos estudados por meio de uma proposta de classificação. É do escólio de Lourival Vilanova³:

O Direito é uma técnica de esquematizar classes de condutas para poder dominar racionalmente a realidade social. Generaliza em esquemas abstratos a vida em sua concreção existencial, para ofertar a possibilidade de previsão de condutas típicas, indispensável à coexistência social.

³ VILANOVA. Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*, RT, São Paulo, 1997, p. 252

Oportuno o que leciona Lucas Galvão de Brito⁴ ao referir-se ao ato de classificar, pois, vejamos:

Ao construir conjuntos classificamos. Ao explicar aquilo que nos permitiu isolar o objeto, erguendo as barreiras que lhe conferem unidade em meio à heterogeneidade do mundo, definimos. Definição e classificação são operações lógicas que muito se aproximam e, em certo sentido, complicam-se, como veremos adiante. Importa, nesse átimo, ver-lhes o traço comum: ambas são maneiras de que nossa consciência se vale para restringir a atenção apenas aos objetos que pretendemos lidar. É isso que Pontes de Miranda, em seu estilo perspicaz e conciso, escreve na singeleza de uma bem urdida frase “viver é recortar o mundo”.

Como visto, a classificação objetiva realizar cortes metodológicos a fim de isolar os elementos de interesse do conhecimento, o que proporcionará aprofundar a análise e traçar conclusões precisas sobre os referidos objetos.

Sendo assim, proceder-se-á novo corte metodológico destinado a classificar, objetivamente, os atos administrativos a fim de que sejam focalizados apenas aqueles de interesse da pesquisa. Isolaremos aqueles atos administrativos emanados em classes, a saber: i) quanto aos seus objetivos, ii) em função do órgão prolator, iii) em razão de serem típicos ou atípicos quanto ao órgão prolator e iv) aqueles emanados em ambiente caracterizado pela presença de um conflito.

⁴ Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas, in Carvalho, Paulo de Barros (coord.). *Lógica e Direito*. Noeses, São Paulo. 2016, pp. 316/319.

2. CONSIDERAÇÕES SOBRE O ATO ADMINISTRATIVO

2.1 Atos administrativos em sentido amplo e em sentido estrito

Antes de se prosseguir na classificação dos atos administrativos, é relevante abrir espaço para oferecer considerações acerca do ato administrativo o que propiciará uma maior clareza para que se exteriorize o ambiente em que serão analisadas a motivação e a fundamentação. Para tanto, socorremo-nos das lições de Celso Antônio Bandeira de Mello⁵ que classifica os atos administrativos entre atos “em sentido amplo” e em “sentido estrito”. Nessa toada, o ato administrativo em “sentido amplo” corresponde a:

Declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como, por exemplo, um concessionário de serviço público) no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.

Na dicção do administrativista, o ato administrativo “em sentido estrito” corresponde a:

Declaração unilateral do Estado no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante comandos concretos complementares da lei (ou, excepcionalmente, da própria Constituição, aí de modo plenamente vinculado) expedi-

⁵ *Curso de Direito Administrativo*. 4ª ed., Malheiros, São Paulo, 1993, pp. 173/174.

dos a título de lhe dar cumprimento e sujeitos a controle de legitimidade por órgão jurisdicional. (grifos do autor)

E partindo das definições acima, se estabelece o primeiro ato classificatório, que permitirá que construamos subclassificações dos atos administrativos que serão de interesse ao texto.

2.1.1 Dos atos administrativos em sentido amplo – consideração do objeto

Temos até aqui, que o ato administrativo “em sentido amplo” é aquele emanado pela Administração Pública na resolução de questões relacionadas à estrita administração, como se dá em relação a alguns regulamentos, instruções e atos convencionais, como por exemplo os contratos administrativos, bem como aqueles expedidos por órgãos de governo que exercem funções políticas e também aqueles dotados de funções administrativas.

Tais atos administrativos não preenchem os requisitos objetivos para serem considerados de interesse do estudo, sendo doravante descartados.

2.1.2 Dos atos administrativos em sentido estrito

Na classe dos atos administrativos *strictu sensu*, se incluem as espécies “decretos”, “regulamentos”, “regimentos”, “resoluções”, “deliberações”, etc., expedidos em regime de tipicidade pelo Poder Executivo, dotados de maior concretude a fim de dar cumprimento à lei.

Releva registrar que a natureza publicista dos atos administrativos em geral, mas em especial daqueles *strictu sensu*, tem por efeito estender a natureza daqueles a estes, que se destinam

ao controle de legalidade administrativo praticados na seara dos procedimentos e processos administrativos, encontrando-se aqui inseridos os atos (em gênero) exarados pelos órgãos administrativos de controle de legalidade da atividade fiscal, mais propriamente considerados, aqueles exarados pelos tribunais administrativos tributários, esses sim, de interesse para o presente estudo.

2.1.3 Dos atos administrativos praticados em relação aos órgãos prolotores – tipicidade/atipicidade

Prosseguindo na subclassificação proposta, serão os atos administrativos, em gênero, classificados enquanto “típicos” e “atípicos”, conforme sejam exarados pelos Poderes da República (centros de poder da República) aos quais é atribuída a competência específica em função da tripartição de Poderes.

Serão típicos os atos administrativos emanados do Poder da República ao qual a Constituição Federal atribua a competência específica para tratar do objeto manejado. Sob esse prisma, são típicos os atos administrativos expedidos pelo Poder Executivo ao regular elementos relacionados (regulamento), por exemplo, ao seu funcionalismo público, assim como serão típicos os atos administrativos emanados pelo Poder Legislativo ao editar uma Lei Complementar e os atos administrativos emanados pelo Poder Judiciário ao julgar uma Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Por exclusão, serão atípicos aqueles atos administrativos exarados pelos Poderes da República no cumprimento excepcional de atribuições que, originariamente, estão constitucionalmente atreladas a outro dos Poderes da República. Tal atipicidade não se constitui de nenhuma anormalidade ou disfunção, vez

que, embora o Estado brasileiro observe a tripartição de poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), cada qual praticando atos típicos de suas áreas de atuação, a cada um deles admite a Constituição Federal a prática de atos administrativos tipicamente atribuídos a outro.

Assim, é por autorização expressamente conferida pelo art. 55, parágrafo 2º, da Carta Magna que a Câmara dos Deputados ou o Senado Federal (Poder Legislativo), cujas atribuições, majoritariamente e grosso modo, se concentram na produção de leis (arts. 59 e ss da CF/88), ficam autorizados a, “mediante provocação da respectiva Mesa ou de partido político representado no Congresso Nacional”, declarar a perda de mandato de seus respectivos membros, “cujo procedimento for declarado incompatível com o decoro parlamentar”, sob o pálio da ampla defesa processual, exercendo atividade que, tipicamente, é atribuída ao Poder Judiciário.

Da mesma forma, o Poder Judiciário, cuja função típica está relacionada com a resolução de conflitos (art. 92 e seguintes da CF/88), encontra-se autorizado a realizar sua “autoadministração”, função típica do Poder Executivo, por força do art. 93, X, da CF/88. E quanto ao Poder Executivo, em todas as suas esferas se mais especificamente quanto à União Federal, por exemplo, a mesma dinâmica se observa, na medida em que, sendo tipicamente sua a tarefa de administração pública, lhe cabe legislar, na forma expressamente determinada pelos arts. 22 e seguintes da CF/88, exercendo atividade típica do Poder Legislativo.

O quanto exposto nos permite definir como atos administrativos típicos aqueles exarados pela Administração Pública, por meio de seus órgãos atrelados aos Poderes da República detentores de competência constitucional em caráter geral, enquanto atos administrativos atípicos são aqueles exarados pela Adminis-

tração Pública, por meio dos órgãos atrelados aos centros de poder da República autorizado pela Constituição Federal, em regime de exceção, para a prática de atos que, originariamente, são reservados a Poder da República distinto do emissor.

2.1.4 Dos atos administrativos revestidos ou não de conflito de interesses

A subclassificação aqui proposta é útil para que se compreenda a função Jurisdicional em seu sentido mais amplo. Em apertada síntese, serão atos de jurisdição aqueles atos administrativos exarados em razão da instalação de um conflito de interesses, sempre em processos, portanto.

A colocação supra trará à tona a oportunidade para que motivação e fundamentação sejam postas sob exame em condições equiparadas, observando-se os limites das discussões estabelecidos neste texto, fixando-se parâmetro segundo o qual os Poderes Judiciário e Executivo, o último, de forma atípica, atuam jurisdicionalmente, ou seja, Judiciário, de maneira típica, cumprindo seu papel de resolução de conflitos pela entrega prestação jurisdicional e Executivo (em suas esferas), mais especificamente nos limites do presente trabalho, ao emitir decisões administrativas em sentido estrito por meio de seus Tribunais administrativos, também entregando prestação jurisdicional, marcada por distinções pontuais definidas e relativas, em especial, à formação de coisa julgada.

Tal pensamento decorre da ideia de que Jurisdição é, como bem descreve Paulo César Conrado⁶: “dever estatal, predominantemente cometido ao Poder Judiciário, que objetiva a composição de conflitos de interesses”.

⁶ *Processo Tributário*. Quartier Latin, São Paulo, 2004, p. 35.

Em sintonia com a proposta, nos lembra Rodrigo Dal-la’Pria⁷ que a Carta Magna, em seu art. 5º, XXXV, ao preceituar que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”, alinha as diretrizes da função jurisdicional típica, mas que tal disposição veicula tão somente o “conteúdo nuclear da atividade jurisdicional”, função de um dos três centros de poder da República.

A atividade jurisdicional, segundo o autor, se caracteriza por constituir “função típica de Estado”, relacionada a dois elementos normativos que laboram como critérios definidores, a saber:

- i) O elemento objetivo relacionado à “noção de atividade de produção normativa vocacionada à composição de conflitos” e;
- ii) O subjetivo, representado pela presença do Estado enquanto único ente competente para dirimir os citados conflitos”, concluindo que toda atividade normativa voltada à apreciação de lesão ou ameaça de lesão a direito, seja ela desenvolvida por qualquer dos centros de competência da República, se caracterizará como atividade jurisdicional⁸.

A clareza do raciocínio decorre da simplicidade do argumento, afinal, como o próprio autor diz, parafraseando Leonardo Da Vinci: “A simplicidade é o último grau de sofisticação”.

Argumentos desse padrão permitem que entendamos que a função jurisdicional não seja atribuição exclusiva do Poder

⁷ *Direito Processual Tributário*. Noeses, São Paulo, 2020, pp. 157.

⁸ *Ibidem*. P. 158.

Judiciário e para o que mais interessa ao presente estudo, função que se estende à atividade exercida pela União, os Estados e os Municípios, tarefa que desempenham por seus tribunais administrativos tributários ligados ao Poder Executivo, um dos centros de poder da República.

Confirmando o argumento, centremos o olhar no objeto da atividade jurisdicional, o conflito. É o conflito o elemento que deflagra e oportuniza a atividade jurisdicional, como desvela o mesmo autor Rodrigo Dalla’Pria⁹:

Tanto quanto os conceitos de ação, processo e jurisdição, a noção de “conflito” deve ser tomada como categoria jurídico-normativa fundamental à Teoria Geral do Processo, até porque é o fato jurídico conflituoso que concretiza o primeiro e mais importante elo entre direito material e processual.

O conflito representa para o direito processual – com as devidas concessões didáticas – mais ou menos aquilo que o “fato gerador” representa para o direito tributário.

[...]

Da mesma forma, não há que se falar em ação, processo e jurisdição sem que se tome por pressuposto o fato jurídico conflituoso, devidamente formalizado por ato processual especialmente forjado para tal.

[...]

Conforme veremos, é a relação conflituosa o elemento qualificador e, portanto, definidor daquelas três outras noções a que nos referimos acima (ação, processo e jurisdição), de modo que somente poder-se-á falar em ação tributária, processo tributário e jurisdição tributária se

⁹ Ibidem. pp. 43/44.

tomarmos como ponto de referência a ideia de conflito tributário.

Desse modo, urge anotar, na linha de pensamento já exposta, que o conflito não se estabelece unicamente frente ao Poder Judiciário, mas, ao contrário, também se instala administrativamente frente aos referidos tribunais administrativos.

Ao apresentar petição inicial perante o Poder Judiciário, o contribuinte inaugura a atividade jurisdicional pela instalação de um conflito; da mesma forma que, ao oferecer impugnação ou defesa a um lançamento de ofício ou a um Auto de Infração e Imposição de Multa, esse mesmo contribuinte inaugura a jurisdição, na hipótese, administrativa, sendo o seu inconformismo, o elemento que instaurador do conflito.

Verificado o conflito, sua solução será oferecida, invariavelmente, por atos de Jurisdição, sejam eles judiciais ou administrativos, sendo, pois, relevante, tomar por indiscutível, respeitadas as opiniões em sentido contrário, a noção de que a jurisdição é exercida em caráter típico pelo Poder Judiciário e atípico pelo Poder Executivo e que ambos entregam prestações jurisdicionais.

3. DA DELIMITAÇÃO DO OBJETO DA PESQUISA QUANTO À CLASSIFICAÇÃO DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

Espera-se que o leitor tenha compreendido a forma pela qual a classificação proposta auxiliará na fundamentação da conclusão do texto, pois que, para a pesquisa presente, são de interesse os atos administrativos i) “em sentido estrito”, ii) exarados pelos Poderes Judiciário (típicos) e Executivo (atípicos), por seus

tribunais administrativos tributários, iii) sempre revestidos de conflituosidade (petição inicial ou defesa administrativa).

Posto o recorte de interesse ao presente estudo, tomemos por referência as autorizações constitucionais conferidas à União, aos Estados e aos Municípios, para disciplinar a atividade jurisdicional a ser exercida atipicamente, para reduzir ainda um pouco mais o objeto do estudo, apontando o interesse nas atividades exercidas pelos tribunais judiciais e pelos órgãos administrativos judicantes dos entes políticos componentes da Federação brasileira (centros de poderes da República), em especial os tribunais administrativos tributários que produzem normas (atos administrativos), sempre no âmbito de suas competências.

No que pertine às atividades exercidas pelas Cortes judiciais do Brasil, pouco há a acrescentar, senão que produzem normas individuais e concretas que se inserem no sistema jurídico, correspondentes a atos administrativos em sentido estrito no exercício de atividade típica à qual se atrelam deveres indispensáveis tais como a fundamentação de suas decisões.

Quanto à atividade exercida pelas Cortes administrativas, é preciso reiterar aquilo que restou colocado pelo item 3.1.4, quanto à atipicidade da atividade, acrescentando que também emanam atos administrativos em sentido estrito. Ambas as espécies de decisões são de interesse do estudo. A fim de conferir fluidez ao texto, explorar-se-á mais detidamente as atividades exercidas pelos tribunais administrativos tributários a fim de conferir se, de fato, se submetem à obrigação de motivação e/ou fundamentação.

Embora seja notório, cabe registrar que os tribunais administrativos tributários exercem suas atividades em regime de prerrogativas constitucionais conferidas aos entes políticos da federação aos quais se atrelam (centros de poderes da Repúbli-

ca), produzindo as chamadas “normas de direito tributário administrativo processual”, como explana Rodrigo Dalla’Pria¹⁰:

Outro importante campo de manifestação da processualidade tributária diz respeito às normas disciplinadoras da atividade jurisdicional perpetrada, atipicamente, pelos órgãos judicantes da Administração Pública. São as normas de “direito tributário administrativo processual”-, produzidas no âmbito das competências constitucionais das várias pessoas políticas tributantes, que disciplinam a forma de atuação da jurisdição tributária desempenhada, no exercício de função jurisdicional atípica, pela Administração Pública nos três planos federativos (União, Estados e Municípios).

Tais entes políticos, como esclarece o professor, exercem, por seus tribunais administrativos, a função jurisdicional atipicamente, mas de maneira especializada, pois que, emitem decisões consubstanciadas em atos administrativos em sentido estrito, sendo essas, reitere-se, as manifestações de interesse para o presente estudo, que demandam a compreensão das distinções havidas entre as variadas manifestações da Administração Pública, vindo daí o novo corte ora procedido, destinado a estabelecer material e espacialmente o ponto de ação dos objetos do estudo, a motivação e a fundamentação.

Tendo como ponto de convergência a função de resolução de conflitos, os atos administrativos considerados neste artigo (em sentido estrito, típicos e atípicos e emitidos em ambiente de conflituosidade), se compõem de normas individuais e concretas que se inserem no sistema jurídico e sendo assim, somen-

¹⁰ Idem ibidem. pp. 41-42.

te são extraídos desse sistema pela emissão de nova norma individual e concreta que, ao mesmo tempo, exclui e substitui a anterior. Trata-se de aspecto comum às manifestações exaradas, tanto típica quanto atipicamente, pelo que, se torna possível adentrar doravante no estudo mais direto do objeto do presente estudo.

4. MOTIVAÇÃO

As colocações anteriores autorizam estabelecer que os atos exarados no exercício da atividade jurisdicional típica e atípica devem apresentar motivo ou motivação. O motivo se perfaz no “fato jurídico” que autoriza ou exige que a Administração o “declare”, como observa Celso Antônio Bandeira de Mello. Assim, dentre os pressupostos gerais dos atos administrativos está o “motivo do ato” que se relaciona com a “própria situação material, empírica, que efetivamente serviu de suporte real e objetivo para a prática do ato”¹¹. Referindo-se à motivação, explica Vladimir da Rocha França¹² que: “a motivação é o discurso que oferece ao destinatário do ato administrativo, bem como à coletividade, os aspectos fáticos e jurídicos que outorgam legitimidade à decisão administrativa no caso concreto...”

Dessa forma, o vocábulo motivação corresponde à exteriorização formal da razão de ser da decisão e é exatamente essa exteriorização que permite ao intérprete verificar se o ato administrativo praticado pode ser considerado perfeito, válido e eficaz (concluído sob forma legalmente determinada e apto a surtir efeitos).

¹¹ Ibidem, p. 179.

¹² Princípio da legalidade administrativa e competência regulatória no regime jurídico-administrativo brasileiro. *Revista de informação legislativa*, vol. 202, p. 96.

A vinculação também se aplica aos atos expedidos em atividade jurisdicional, o que se confirma pela previsão expressa da Lei Federal de nº 9.784/1999, reguladora do processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, por seu art. 50¹³.

A redação utilizada pelo legislador, entretanto, é de pouca clareza semântica e jurídica, induzindo o intérprete a concluir que motivação e fundamentação sejam vocábulos equiparados ou ambivalentes. E com efeito, muitos são os juristas que, em razão do desinteresse prático ou da desnecessidade de construção de uma Teoria Geral da Fundamentação das decisões aqui estudadas, deixam de analisar as distinções, curvando-se à aparente ambivalência.

É intenção do artigo registrar que os vocábulos significam providências que apresentam dinâmicas distintas dentro do processo de formação de convencimento do julgador, marcando exatamente a relação que há entre a demanda e a decisão.

Vale dizer: há distinção lógico-jurídica entre os vocábulos, sendo relevante analisar filosoficamente e sob o ponto de vista linguístico, os vocábulos, causas, razões, motivos e princí-

¹³ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública; IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório; V - decidam recursos administrativos; VI - decorram de reexame de ofício; VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais; VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo. § 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato. § 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados. § 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

pios atinentes, pois que, encontram-se presentes nos dispositivos constitucionais que amparam o dever de motivar e fundamentar as decisões, em especial nos arts. art. 93, IX e X da Constituição Federal e 459, II do Código de Processo Civil, com especial atenção à configuração das decisões consideradas não fundamentadas, previstas pelo parágrafo primeiro.

Dada a natureza das atividades dos julgadores, que devem buscar a ratio decidendi através da análise das teses expostas e do corpo de provas para tomar uma posição determinada, é até intuitivo e porque não dizer, lógico, que a motivação deva preceder à fundamentação. O raciocínio encontra amparo no disposto no art. 489, I, do Código de Processo Civil, que prescreve: “Art. 489. São elementos essenciais da sentença: I – o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo”.

O relatório corresponde à primeira fase do processo decisório, precede à seguinte, do inciso II, na qual o julgador deve indicar “os fundamentos, em que... analisará as questões de fato e de direito”, ou seja, a motivação está presente na decisão, representada pelas “questões de fato e de direito”, descritas no relatório. A motivação, embasa a fundamentação, operando na persuasão racional do julgador.

Na sequência do ato decisório, estabelece o inciso III, do art. 489, do Código de Processo Civil que “o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem”, construindo o “dispositivo” decisório.

Por fim, a motivação vem expressamente prevista pelo inciso X, do art. 93 da Constituição Federal¹⁴, levando a crer que a

¹⁴ Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:[...]X as de-

motivação, ao menos no que toca à previsão constitucional e em se considerado a classificação ora proposta, se aplicaria tão somente aos atos administrativos em sentido estrito (tribunais), atípicos (Poder Executivo em ação), em ambiente de conflito.

A possível crença, entretanto, se informa pelas razões colocadas nos parágrafos anteriores, uma vez que a motivação é também demanda dos atos administrativos em sentido estrito, típicos e tomados em ambiente de conflito de interesses (Poder Judiciário), haja vista os fundamentos contidos no art. 489, do Código de Processo Civil.

5. FUNDAMENTAÇÃO

Quanto à fundamentação, estritamente ligada ao direito processual, se presta a, entre outras funções, justificar as escolhas realizadas pelo julgador na entrega da prestação jurisdicional, quando do conhecimento e definição dos conflitos de interesses que lhes chegam às mãos. Nessa toada, as escolhas do intérprete demandam justificativas e essas últimas encontram lastro, como antes alertado, na motivação do ato (relatório da decisão).

É preciso registrar, por outro lado, que justificativa e escolhas não bastam, sendo indispensável que o intérprete confira racionalidade à decisão, ou seja, que demonstre a conexão do que decide com o sistema jurídico, apresentando ainda a argumentação utilizada para a fundamentação.

Por uma questão de encadeamento lógico de ideias, re-toma-se o olhar sobre a motivação, exposta na segunda fase do iter decisório, fase em que cabe ao julgador analisar as questões

cisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros.

de fato e de direito, em operação própria do ato mental de motivar, relativamente ao capítulo do relatório. O suceder de atos no decidir aponta que a motivação se opera em momento anterior à fundamentação, embora a fundamentação se apoie na motivação, que, inclusive, deve estar presente no dispositivo da decisão. Trata-se de operação lógica do julgador que deve ser encaminhada na forma sequencial estabelecida pela norma específica.

Fundamentar, assim, significa resolver as questões pendentes, tendo em vista a motivação, relacionada que é com o resultado final da demanda, cuidando-se de ato composto, necessário para que se legitime a decisão tomada, ou, o ato administrativo em sentido estrito, seja ele expedido em sede judicial ou em sede administrativa, nos moldes do entendimento exposto alhures.

Necessário reconhecer que nessas condições, a fundamentação exerça papel-chave no controle de legalidade das decisões, possuindo origem constitucional de natureza correspondente a uma cláusula pétrea, fundada no art. 93, IX, combinado com o art. 37, ambos da Carta Política, que demandam da Administração Pública o respeito à impessoalidade e à moralidade. Reforçando essa afirmação, o próprio Código de Processo Civil de 2015 prestigia o instituto na medida em que, já em seu art. 1º¹⁵, estando ainda expressamente previsto dentre os elementos da sentença, pelo art. 489, parágrafo 1º do diploma. Por fim, a fundamentação vem ainda prescrita expressamente enquanto pressuposto de validade das decisões, por exemplo, na normatização dos processos administrativos federais, pelo art. 31, do

¹⁵ “O processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil, observando-se as disposições deste Código”

Decreto nº 70.235/72 e pelos arts. 2º e 50, parágrafo 1º, da Lei nº 9.784/99.

Aqui reside a especial distinção a que nos referimos quando oportunizada a discussão sobre as distinções existentes entre a Jurisdição exercida típica e atípicamente. Como referido alhures, uma específica distinção marca as atuações em destaque, porque a fundamentação, que compõe a *ratio decidendi*, opera efeitos de coisa julgada, quando o ato administrativo for típico, ou seja, prolatado pelo órgão dotado de competência pelo núcleo específico de poder da República, a saber, pelo Poder Judiciário.

Tal se diz por variadas razões, mas muito especificamente por força do que prescrito pelo art. 5º, XXXV, prescrevendo que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Mais recentemente o entendimento restou consolidado no pedido de uniformização representativo de controvérsia (Tema 283), dirigido à Turma Nacional de Uniformização dos Juizados Especiais Federais que, reunida em 26 de agosto de 2021, deu provimento ao pedido fixando a seguinte tese: “A coisa julgada administrativa não exclui a apreciação da matéria controvertida pelo Poder Judiciário e não é oponível à revisão de ato administrativo para adequação aos requisitos previstos na lei previdenciária, enquanto não transcorrido o prazo decadencial”.

Vale dizer que, como antes asseverado, as decisões tomadas por nossos tribunais administrativos não constituem coisa julgada, o que somente se verifica nas decisões judiciais, ou típicas, na forma da classificação aqui proposta quanto aos atos administrativos.

CONCLUSÕES

Em face do exposto, é possível concluir-se que:

- i) Motivação e fundamentação não se confundem.
- ii) Tanto a motivação, quanto a fundamentação são exigíveis para os atos administrativos em sentido estrito, típicos e atípicos (Executivo e Judiciário), desde que exarados em ambiente caracterizado pela existência de conflito de interesses.
- iii) A motivação, no ato administrativo, precede e embasa a fundamentação.
- iv) A fundamentação constituirá coisa julgada apenas nos atos administrativos exarados em atividade típica pelo Poder Judiciário e na eventualidade da questão discutida em sede administrativa vir a ser judicializada.
- v) Por essa razão, a fundamentação, que constitui a *ratio-decidenti*, do ato administrativo, oportuniza o exercício recursal, o que não se observa quanto à motivação.
- vi) Em comum, motivação e fundamentação constituem garantias constitucionais de legalidade, validade e eficácia dos atos administrativos em sentido estrito, conclusão a que se chega pelo uso da sobre linguagem da ciência do Direito, que capacita o intérprete a compreender a norma jurídica com lastro na inteireza do sistema jurídico e não na interpretação literal.
- vii) Nenhum dos elementos é exigível quando o ato administrativo for exarado em ambiente destituído de conflito de interesses, quando se denominarão procedimento (o que se dá, por exemplo nos procedimentos de jurisdição voluntária).

REFERÊNCIA

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 7ª ed., Noeses, São Paulo, 2018.
- VILANOVA. Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*, RT, São Paulo, 1997.
- BRITO, Lucas Galvão. Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas, in Carvalho, Paulo de Barros (coord.). *Lógica e Direito*. Noeses, São Paulo. 2016.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 4ª ed., Malheiros, São Paulo, 1993.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Processo Tributário*. Quartier Latin, São Paulo, 2004.
- DALLA'PRIA, Rodrigo. *Direito Processual Tributário*. Noeses, São Paulo, 2020.
- FRANÇA, Vladimir da Rocha. Princípio da legalidade administrativa e competência regulatória no regime jurídico-administrativo brasileiro. *Revista de informação legislativa*, vol. 202.

IX

Lavagem de dinheiro: da necessidade de demonstração do dolo

*Money laundering: the requirement to demonstrate
mens rea*

Warley Rodrigues Belo¹

Resumo: O presente artigo analisa o dolo específico no crime de lavagem de dinheiro, compreendido como a consciência do crime antecedente, a intenção de ocultar ou dissimular, e a conexão entre esses elementos. Essa confluência do dolo específico. Sustenta-se que a configuração do crime de lavagem de dinheiro exige a comprovação da origem criminosa dos bens, bem como da intenção de ocultá-los, dissimulá-los e reinseri-los na economia formal. Critica-se a responsabilidade penal objetiva e o uso da teoria da "cegueira deliberada" como mecanismo de camuflagem do dolo, com o objetivo de punir sem a devida demonstração do elemento subjetivo. Por meio do método indutivo e da análise da jurisprudência, o artigo demonstra que o dolo específico é indispensável à segurança jurídica, pois abrange não apenas o ato de dissimular ou ocultar, mas também a plena consciência do ciclo criminoso, desde o crime antecedente até a reinserção dos valores na economia formal.

Palavras-chave: Lavagem de dinheiro; dolo específico; crime antecedente; cegueira deliberada; responsabilidade penal objetiva.

Abstract: This article analyzes the need to prove specific intent in Money laundering offenses, understood as the awareness of the predicate offense and the intention to conceal, disguise, and reinsert illicit assets in to the formal economy – a concept referred to as specific intent. It argues that proving both the crimi-

¹ Advogado criminalista. Mestre em Ciências Penais pela UFMG (2004). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0570981890549357>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4620-0457>. DOI: <https://doi.org/10.54415/rbccrim.v187i187.50>. E-mail: warleybelo@adv.oabmg.org.br

nal origin of the assets and the offender's intent is essential. The article also criticizes the improper use of will ful blindness to mask the lack of proof of intent. Through an inductive method and jurisprudential analysis, the study concludes that specific intent is indispensable for ensuring legal certainty.

Keywords: money laundering; unlaw fulactivity; felonious crime.

Sumário: Introdução. 1. Leitmotiv. 2. Dolo genérico ou específico? 3. Crime antecedente. 4. A cegueira deliberada. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

No crime de lavagem de dinheiro, há a necessidade de se demonstrar o dolo específico. Há a necessidade de se explicitar o vínculo do agente consciente com o crime antecedente, a ocultação/dissimulação e a reinserção dos valores ilícitos na economia formal.

Seria possível, de algum modo, configurar o crime de lavagem de dinheiro sem a demonstração concreta desse dolo específico? Ou, em outras palavras, a condenação por lavagem de dinheiro pode prescindir da consciência sobre a origem ilícita dos valores e da intenção de ocultação e/ou dissimulação?

A justificativa deste estudo reside na necessidade de revisão crítica da jurisprudência abusiva, com a busca de critérios mais objetivos, visando à intermediação entre a academia e os tribunais, bem como a um maior rigor no oferecimento da denúncia, muitas vezes despreocupada em demonstrar a origem dos valores. O resultado esperado é a redução dos casos de responsabilidade penal objetiva, que afronta diretamente os princípios constitucionais do devido processo legal, da presunção de inocência e da culpabilidade.

A contribuição acadêmica proposta esclarece que a demonstração do dolo específico é imprescindível para a configura-

ção da tipicidade subjetiva, limitando e, inclusive, impedindo distorções no uso da chamada “cegueira deliberada”, ao mesmo tempo em que garante a observância do princípio do “in dubio pro reo”.

Embora a Lei 9.613/98 tenha sido alterada ao longo do tempo para ampliar o rol de crimes antecedentes e endurecer o combate à lavagem de capitais, nunca houve ampliação do elemento subjetivo, que permanece restrito ao dolo. Parte da doutrina e da jurisprudência ainda interpreta esse dolo como genérico. Todavia, uma posição mais garantista e realista sustenta a necessidade de dolo específico, pois abrange a consciência do crime antecedente, bem como a intenção de ocultar, dissimular e reinserir os bens.

A obra se ampara na reflexão de autores de referência, como Pierpaolo Bottini e Gustavo Badaró, e no exame de decisões paradigmáticas do STF e STJ, além de problematizar o uso da teoria da “cegueira deliberada” (willful blindness) como mecanismo abusivo para suprir a ausência de prova do dolo.

Pretende-se demonstrar que o dolo completo ou perfeito no crime de lavagem de dinheiro é o dolo específico, que ultrapassa o mero dolo específico. Trata-se de um dolo que compreende não apenas a consciência sobre a origem ilícita dos bens, mas também a intenção de ocultá-los ou dissimulá-los, além da reinserção do capital na economia formal.

Por fim, o estudo critica a aplicação indevida da teoria da cegueira deliberada, usada como forma de ampliar a culpa ou criar um dolo, com o objetivo de punir a qualquer custo, afrontando os princípios fundamentais do direito penal.

1. LEITMOTIV

A lavagem de dinheiro consiste na ocultação da origem ilícita de valores, com o objetivo de torná-los aparentemente lícitos. O *caput* do artigo 1º da Lei nº 9.613/98 tipifica a conduta fundamental desse crime por meio de dois verbos nucleares: ocultar ou dissimular a natureza, a origem, a localização, a disposição, a movimentação ou a propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal. Nesse sentido, Gustavo Badaró e Pierpaolo Bottini² conceituam:

Lavagem de dinheiro é o ato ou sequência de atos praticados para mascarar a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, valores e direitos de origem delitiva ou contravencional, com o escopo último de reinseri-los na economia formal com aparência de licitude. Nas palavras de Blanco Cordero é um “processo em virtude do qual os bens de origem delitiva se integram no sistema econômico legal com aparência de terem sido obtidos de forma lícita”. Trata-se, em suma, do movimento de afastamento dos bens de seu passado sujo, que se inicia com a ocultação simples e termina com sua introdução no circuito comercial ou financeiro, com aspecto legítimo.

O crime de lavagem de dinheiro é exclusivamente doloso, exigindo, para sua configuração, o dolo específico. A comprovação da intenção subjetiva de ocultar ou dissimular representa um desafio probatório, especialmente quanto à

² Badaró, Gustavo Henrique e Cruz Bottini, Pierpaolo. *Lavagem de dinheiro: Aspectos penais e processuais penais*. 3 ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. Página 29.

identificação desse dolo do agente, o que reforça a necessidade de se esmiuçar o contexto em cada caso concreto.

O crime de lavagem de dinheiro se desenvolve em três fases sucessivas: crime antecedente, ocultação/ dissimulação e reinserção. A ocultação refere-se aos valores obtidos por meio da infração penal antecedente, pois, logicamente, para que haja lavagem de dinheiro, é imprescindível que esse dinheiro tenha procedência criminosa. A dissimulação, por sua vez, corresponde à manipulação desses valores por meio de operações financeiras destinadas a dificultar o rastreamento. Desta forma, existindo um crime antecedente e com a prática de uma ou duas condutas – ocultação e dissimulação –, a tipicidade do delito está formalmente completa.

Contudo, há uma terceira fase: a reinserção do capital ilícito na economia formal. Embora não seja elemento exigido para a tipicidade objetiva do crime, a reinserção pode explicitar a elementar subjetiva. Conforme o modo como o agente reintegra os valores no mercado formal, pode revelar-se de maneira inequívoca o seu intento criminoso. Assim, embora a ocultação e a dissimulação possam, em certos casos, não se apresentarem de forma ostensiva, o desenho da reinserção pode evidenciar o propósito final de conferir aparência lícita aos valores ilícitos se descortinando o intento criminoso.

O *leitmotiv* que norteia este estudo, embora não seja novo, mantém-se atual e relevante diante da necessidade de compreensão plena do processo criminoso por parte do agente: quem pratica lavagem de dinheiro precisa dominar esse processo. Sem essa consciência total, inexistente a tipicidade subjetiva, pois os elementos subjetivos do tipo se encadeiam como elos de uma corrente. Fora disso, temos uma presunção de responsabilidade objetiva. Por isso, é essencial a identificação tanto do conhecimento

do crime antecedente, quanto da ocultação, dissimulação e reinserção dos bens ilícitos.

O crime de lavagem não absorve o crime antecedente em sua tipificação, mas dele necessariamente decorre. Trata-se de um pressuposto lógico e jurídico. Não há lavagem sem a prática anterior de crimes como tráfico de drogas, corrupção, fraudes financeiras, evasão fiscal, contrabando, roubo, extorsão, entre outros. Qualquer atividade criminosa que gere bens ou valores pode configurar o crime antecedente necessário para o delito de lavagem de capitais.

Assim, a estrutura típica da lavagem de dinheiro pressupõe, obrigatoriamente, a ocultação ou dissimulação da origem ilícita dos bens. O simples fato de a origem ser ocultada conscientemente é, por si, um indício relevante, mas não uma prova absoluta de que o agente tinha ciência da procedência criminosa.

A lavagem de dinheiro configura-se como uma sequência sucessiva, um encadeamento lógico – uma “queda de dominós” que revela a consciência do agente. Há o crime antecedente, seguido da lavagem em si – por meio da ocultação e dissimulação –, e, por fim, a reinserção. Essas fases não se confundem e, muito menos, os crimes. Há o crime antecedente, os atos posteriores que configuram a lavagem propriamente dita, e a reinserção, como fase autônoma.

A reinserção (exemplos: compra de imóveis, veículos, obras de arte, abertura de empresas) é, em muitos casos, um desdobramento natural da dissimulação, podendo dela se desvincular, ou não. Entretanto, não constitui elemento objetivo do tipo penal, pois a tipicidade consuma-se com a ocultação ou dissimulação.

Quando a ocultação ou dissimulação já estão consumadas, a reinserção dos valores “lavados” deve ser vis-

ta, muitas vezes, como exaurimento do crime, ou seja, um ato posterior à consumação típica. Se, por outro lado, a dissimulação abarcar a reinserção como parte do mesmo processo criminoso, esta ainda integrará o *iter criminis* da lavagem, funcionando como meio de execução da dissimulação. Assim, o verbo “dissimular” pode, eventualmente, compreender a reinserção como um prolongamento natural do processo de disfarce da origem ilícita, embora os atos sejam distintos em sua essência.

Portanto, podem ser visualizados três “mundos” autônomos, mas interligados e interdependentes:

1. O crime antecedente;
2. A ocultação/dissimulação;
3. A reinserção.

São elos de uma mesma cadeia criminosa, com diferentes formas de conexão e implicações.

O fato é que qualquer intenção de ocultar, dissimular ou reinserir depende, logicamente e necessariamente, da consciência do agente sobre a origem criminosa dos bens. Sem essa consciência, não há crime de lavagem. Assim, o que se exige é um atuar consciente e específico, que integre todos esses elementos.

Para investigar e comprovar essa tese, este estudo adota o método indutivo, analisando casos concretos da jurisprudência, com o objetivo de extrair conclusões gerais acerca da necessidade do dolo específico na tipicidade subjetiva do crime de lavagem de dinheiro.

2. DOLO GENÉRICO OU ESPECÍFICO?

A prova do dolo é imprescindível no crime de lavagem, uma vez que não se pune o delito de lavagem a partir da culpa. A

culpa, seja por imprudência, imperícia ou negligência, é insuficiente. Isso porque só existe a tipicidade dolosa na legislação repressiva. Nesse aspecto, a jurisprudência e a doutrina majoritária são pacíficas ao afirmar que o crime de lavagem de dinheiro só existe na modalidade subjetiva dolosa, independentemente do grau de culpa do agente. Situações em que se tenta “adequar” a culpa grave como atuar doloso constituem abuso, configurando a mais comezinha responsabilidade penal objetiva.

Mas não é só. O delito exige dolo específico.

O dolo genérico é aquele no qual se pratica, com consciência e vontade, um fato típico, sem que a lei exija um fim especial ou um motivo específico. Por exemplo, no homicídio (art. 121 do CP), basta a vontade de matar alguém. Já no dolo específico, além dessa vontade de praticar o crime, a lei exige um especial fim de agir. No estelionato (art. 171 do CP), por exemplo, a conduta é a de obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, mediante fraude. A finalidade específica é obter a vantagem ilícita, o dolo específico é enganar alguém para obter o lucro.

Em relação ao crime de lavagem, a hipótese de ser dolo específico não é pacífica. Já se defendeu que, no caput do art. 1.º da Lei n.º 9.613/1998, exige-se apenas o dolo genérico. Já nos tipos secundários dos parágrafos, exigir-se-ia o elemento subjetivo especial, interligado à consciência do crime antecedente. O parágrafo 1º, por exemplo, tipifica a conduta de quem converte em ativos lícitos os bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de crime antecedente. O parágrafo 2º, por sua vez, define a lavagem de dinheiro como a ocultação ou dissimulação da natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade dos bens, direitos ou valores provenientes de crime antecedente. Já o parágrafo 3º estabelece que incorre na

mesma pena quem, para ocultar ou dissimular a utilização de bens provenientes de crime antecedente, os incorpora em atividade econômica ou financeira. Por fim, o parágrafo 4º prevê a figura do "laranja", punindo aquele que empresta seu nome ou suas contas bancárias para ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade dos bens, direitos ou valores provenientes de crime antecedente.

O tipo penal utiliza-se dos verbos nucleares “ocultar”, que significa esconder, simular, encobrir, silenciar e sonegar, e “dissimular”, que traduz a ideia de disfarçar, camuflar, exigindo fraude.³ Em ambas as situações, é necessário que os bens, direitos ou valores decorram de “infração penal”, por expressa disposição do tipo.

E exige-se fim específico? Parece claro que sim, uma vez que o agente deseja ocultar ou dissimular a origem ilícita do valor, ou seja, há um motivo especial. De forma que não basta praticar o ato de ocultar ou dissimular, mas também é necessário ter o intento de conferir aparência de licitude aos bens. Assim, a compra de um imóvel em nome de terceiro não configura automaticamente o crime de lavagem de dinheiro, a não ser que se constate que a aquisição foi realizada com o objetivo de esconder dinheiro proveniente de um crime. Essa é a finalidade específica que caracteriza o dolo exigido.

Por outro lado, poderia alguém argumentar que seria imprudente adquirir imóvel em nome de terceiro. Contudo, não se pode punir essa conduta a título de culpa. Um indivíduo que recebe a incumbência de adquirir um imóvel em nome de terceiro pode, por exemplo, acreditar que os valores utilizados são lícitos, tratando-se de uma operação legítima, especialmente se pautada

³ BALTAZAR, José Paulo. *Crimes Federais*. 11ª. Edição. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1090.

na confiança na integridade e honestidade de um familiar ou conhecido. Nesse cenário, não se cogita a acusação de lavagem de dinheiro, pois não há sequer indício da prática delitiva.

Situação diversa ocorre se esse mesmo agente suspeita ou imagina que os valores tenham origem criminoso. Nesse caso, já se pode afastar a mera culpa consciente, ingressando-se no campo do dolo eventual, o que demandará investigação profunda, pois não basta a mera eventualidade – o dolo exigido na lavagem de dinheiro é o dolo direto, como pontuam Badaró e Bottini⁴, sobre o tema:

“Do ponto de vista político-criminal, a aceitação do dolo eventual impõe uma carga custosa às atividades econômicas e financeiras, pois sempre é possível duvidar da procedência de determinado capital ou dinheiro. Ainda que se afirme que o dolo eventual exige razoável suspeita da procedência ilícita dos recursos, a linha que separa a dúvida fundada do risco permitido não é suficientemente clara para conferir segurança àqueles que operam recursos alheios, como bancos. Por isso, a tipicidade subjetiva da lavagem de dinheiro na forma do caput do art. 1º, a nosso ver, deve ser limitada ao dolo direto.”

O dolo direto é explicitamente exigido pelo legislador a partir da elementar: “que deve saber” constante do artigo. Desautorizado o dolo eventual e intransponível a barreira proibitiva de se lançar mão de culpa, mesmo que grave ou consciente. Não se admite analogia *in malam partem* e nem interpretação

⁴ Badaró, Gustavo Henrique e Cruz Bottini, Pierpaolo. *Lavagem de dinheiro: Aspectos penais e processuais penais*. 3 ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. Página 142.

extensiva. Quer dizer, o dolo direto é o único possível no quadro típico de lavagem de dinheiro extreme de presunção⁵.

A despeito dessa posição, o STJ, na APn 940/DF (Rel. Min. Og Fernandes, DJe 13/05/2020), admitiu a possibilidade do dolo eventual. Todavia, a estrutura do tipo penal de lavagem de capitais, segundo a doutrina mais abalizada, demanda dolo específico.

Nesse momento, é que se lança mão da estrangeira teoria da cegueira deliberada para ampliar o punitivismo, partindo da ideia de que o agente poderia ter utilizado ferramentas para descobrir a procedência ilícita dos bens, mas preferiu trilhar um percurso aventureiro. Não se trata de meramente desconfiar, mas de situação em que objetivamente se constata como provável a origem criminosa, ainda assim com restrições persecutórias, como será analisado. E é claro: o agente que adquire o imóvel sabendo da origem ilícita do montante, ou o gerente de banco que conhece a proveniência criminosa do dinheiro, atua com dolo direto.

3. CRIME ANTECEDENTE

Na denúncia, exige-se que a acusação exponha e demonstre que os “bens, direitos ou valores” são de origem ilícita. É necessário noticiar o crime antecedente de forma obrigatória.

Historicamente, a Lei nº 9.613/1998 (Lei de Lavagem de Dinheiro) trazia um rol específico de crimes antecedentes, ou seja, crimes que poderiam gerar recursos ilícitos a serem lava-

⁵ Veja também Capez, Fernando. Lavagem de dinheiro: considerações sobre o dolo e a teoria da cegueira deliberada in <https://www.conjur.com.br/2023-mai-18/controversias-juridicas-lavagem-dinheiro-dolo-teoria-cegueira-deliberada/>, acesso em 13 de março de 2025.

dos. Esses crimes eram elencados taxativamente no artigo 1º da referida lei e incluíam, por exemplo, o tráfico ilícito de entorpecentes, o terrorismo, o sequestro e a extorsão mediante sequestro, entre outros.

Com a alteração promovida pela Lei nº 12.683/2012, passou a ser adotado um critério mais amplo para caracterizar o crime antecedente da lavagem de dinheiro, incluindo-se qualquer infração penal que gere recursos ilícitos passíveis de serem lavados. Dessa forma, a definição de crime antecedente foi ampliada.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), contudo, já havia decidido, antes mesmo da modificação legislativa, pela necessidade de descrição precisa e detalhada do crime antecedente na denúncia, sob pena de inépcia⁶. Entretanto, em 2010, ou seja, antes da modificação legislativa comentada, o STJ decidiu pela inépcia parcial da denúncia, por não descrever adequadamente o crime antecedente previsto no rol elencado na lei. Essa decisão destacou a necessidade de a denúncia descrever, de forma precisa e detalhada, os fatos que caracterizam o crime antecedente.

A ampliação legislativa, que passou a admitir qualquer infração penal como crime antecedente, não afastou essa exigência – ao contrário, reforçou-a como requisito essencial, consolidando a necessidade de individualização e precisão na descrição da origem ilícita dos bens, como condição para a validade da denúncia⁷.

⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PExt no HC n. 114.789/SP. Relator Ministro Sebastião Reis Júnior. Sexta Turma, julgado em 8/5/2014, DJe de 28/5/2014. Portal Superior Tribunal de Justiça. Disponibilizado em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200801944989&dt_publicacao=28/05/2014.

⁷ Decisões mais recentes no mesmo sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no RHC 151818 / RJ Relator Ministro Jesuíno Rissato. Sexta Turma. Data Do

É, pois, consectário lógico, tanto da lei quanto da jurisprudência, que, para existir a acusação de crime de lavagem, o patrimônio decorra de origem criminosa.

Todavia, cumpre destacar no ponto que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento da APn 940/DF (Rel. Min. Og Fernandes, Dje 13/05/2020)⁸, embora reconhecesse a necessidade de indícios da origem ilícita, adotou entendimento menos rigoroso. Se concluiu da desnecessidade de condenação no crime antecedente, bastando “arcabouço fático probatório que indique” a prática delitiva. Tal orientação abre uma série de flexibilizações da tipicidade subjetiva mormente quando o dolo precisa ser direto e explícito. Se não há crime antecedente ainda, parece-nos precipitada conclusão frente ao dolo, conforme defendemos.

Essa demonstração ultrapassa as barreiras do aspecto objetivo do tipo, todavia. Deve-se também narrar a consciência e a vontade de ocultar ou dissimular a origem ilícita dos valores, sem as quais não há crime de lavagem.

Julgamento 13/03/2023. Data Da Publicação Dje 16/03/2023. Portal Superior Tribunal de Justiça. Disponibilizado https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202102561613&dt_publicacao=16/03/2023, acessado no dia 07 de maio de 2023 em: “(...) INÉPCIA DA DENÚNCIA. LAVAGEM DE DINHEIRO. CIÊNCIA DOS CRIMES ANTERIORES PRATICADOS NÃO DEMONSTRADA. DECISÃO MANTIDA. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. 1. A suposta ciência do agravado a respeito dos crimes antecedentes à lavagem de dinheiro não precisa ser comprovada na inicial acusatória, mas a peça deve conter lastro probatório mínimo a respaldar suas suspeitas. 2. No caso, o laço familiar parece ser o lastro probatório mínimo em que se ampara a acusação, o que se mostra insuficiente. Ainda que se insista que o conhecimento prévio do agravado era certo, o Ministério Público deve demonstrar tal certeza, o que não ocorreu. 3. Agravo regimental improvido.”

⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. APn 940 DF 2019/0372230-2, Rel. Ministro OG FERNANDES, Dje 06/05/2020, CE - CORTE ESPECIAL, Data de Publicação: Dje 13/05/2020. Disponibilizado em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/855173218>, acessado em 13 de março de 2025.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) já concedeu Habeas Corpus de ofício para reconhecer ilegalidade concreta nesse sentido:

(...). Verifico, sob tais premissas, a impossibilidade de sub-sunção da conduta atribuída à recorrente ao crime de lavagem, pois tanto a sentença quanto o acórdão recorrido descreveram um único e simples depósito em sua conta bancária, de R\$ 45,00, oriundo do tráfico, sem ilustrar o intuito de conferir aparência lícita ao valor ou, ao menos, a aceitação do risco de produzir tal resultado. (...) ⁹

Isso porque se induz que aquele que age com consciência de “conferir aparência lícita” a um valor – é evidente – sabe que provem de origem viciosa.

No mesmo diapasão, o STF, ao estudar a existência subjetiva através de dados objetivos, considerou suficiente para a comprovação do dolo específico a explícita consciência da origem ilícita dos bens:

(...). Está clara a existência do elemento subjetivo do tipo no crime de lavagem de dinheiro. A condenação do embargante pela prática do crime antecedente de corrupção passiva já é suficiente para concluir que tinha conhecimento pleno e absoluto da procedência criminosa dos va-

⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 328.229/SP, Rel. Ministro Rogerio Schietti Cruz, DJe 02/02/2016. Portal Superior Tribunal de Justiça. Disponibilizado em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201301310842&dt_publicação=02/02/2016.

lores, tendo agido com dolo direto na execução do crime de lavagem de dinheiro. (...) ¹⁰

A decisão não afronta a ideia de se exigir consciência do crime antecedente, ao contrário, a confirma. Explicita a necessidade de se investigar se o agente sabia da procedência ilícita do valor.

Nessa decisão, a análise restou “facilitada”, porque se tratava do mesmo agente que executou o crime antecedente e a lavagem do produto dele oriundo. Via de regra, há concurso de pessoas nesses crimes, o que significa que nem sempre quem “lava o dinheiro” sabe do crime antecedente.

De qualquer forma, não se pode presumir, nesse campo, a consciência da ilicitude da origem do patrimônio, não se admite a responsabilidade penal objetiva, tampouco a repressão a título de culpa, mesmo que grave.

O objeto da lavagem constitui produto de alguma atividade criminosa, e esse conhecimento deve estar presente para a configuração do tipo penal.

Pode-se até discutir qual o grau de informação que o agente da lavagem tem sobre o crime antecedente, entretanto, essa consciência é inafastável para a completude da tipicidade subjetiva.

A conclusão é que, quando se fala em dolo específico na matéria, ele se constitui por esses elementos.

Em outra decisão¹¹, por via de lógica reflexa, o STF entendeu que era inviável a imputação do delito de lavagem de

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AP 470 ED. Relator (a): Min. Joaquim Barbosa, julgado em 05/09/2013. Portal Supremo Tribunal Federal. Disponibilizado em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=11541>.

dinheiro pelo mero recebimento da vantagem ilícita. Observa-se a importância que se dá ao crime antecedente e o “efeito dominó” sobre a lavagem de dinheiro quando inexistem elementos probatórios seguros da consciência do crime origem. Parece-nos exigível a existência de prova segura quanto ao crime antecedente. Se não há, não pode haver a condenação dos réus pelo delito subsequente sob pena de se correr o risco de se punir por lavagem de dinheiro fato antecedente não criminoso.

Mesmo admitindo-se a figura do dolo eventual, há de se provar a consciência da origem ilícita dos bens, bem como o fato de que a ocultação e/ou dissimulação foram perseguidas. Trata-se, por assim dizer, de um duplo vínculo subjetivo.

O cerne da questão parte, em verdade, da vontade e da consciência do crime precedente, sem as quais não se pode falar em branqueamento.

Não é suficiente, para condenar por lavagem de dinheiro, a apresentação de elementos probatórios mínimos acerca da subjetividade do comportamento, especialmente quando esses se limitam a um grau de culpa, mera eventualidade ou até mesmo ao resultado final da conduta.

Ou seja, a consciência da ocultação não gera, automaticamente, a presunção de que o agente sabia da origem espúria dos bens.

O que nos parece claro é a necessidade de averiguar que a amplitude do dolo, que abarca os verbos reitores da lavagem, exige como consectário lógico a investigação subjetiva do crime precedente.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Penal 1.015/DF. Relator: Min. Edson Fachin. Portal Supremo Tribunal Federal. Disponibilizado em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5219077>.

4. A CEGUEIRA DELIBERADA

A teoria da cegueira deliberada seria uma saída cômoda para responsabilizar uma pessoa que não tem conhecimento da origem ilícita dos valores, mas que constitui empresa, adquire bens em nome de terceiros, entre outras condutas.

Uma vez que ele não sabe e não se interessa em saber, seria considerado culpado. Assim, é punido por trilhar uma aventura, por escolher caminhar vendado para evitar constrangimentos e responsabilidades.

Entretanto, é inafastável a necessidade de se demonstrar a vontade consciente de ocultar ou dissimular a origem ilícita dos valores. Essa vontade deve constar da denúncia, com elementos mínimos indiciários, e deve estar demonstrada na sentença de forma clara e fundamentada.

É insuficiente, portanto, apontar apenas a origem dos valores ou o resultado final, de forma isolada.

A consciência do resultado é diferente da consciência do crime antecedente. Trata-se de uma exploração complexa, que precisa ser completa, de ponta a ponta, inclusive quanto ao nexo causal.

Badaró e Bottini destacam esse ponto com clareza, como veremos a seguir¹²:

... não basta à lavagem a identificação do fruto do delito anterior e um ato de ocultação posterior – é fundamental apontar a relação causal entre ambos, constatar que aquele recurso dissimulado é o mesmo produzido pelo crime

¹² BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. *Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com as alterações da Lei 12.683/2012*. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 2016, p. 118.

antecedente, e não outro valor que integre lícitamente o patrimônio do agente.

Nessa perspectiva, o crime de lavagem exige o dolo direto em seu núcleo, por evidente, mas também abrange o crime antecedente e o nexo causal entre eles. Essa é a real dimensão do dolo específico, no crime de lavagem de dinheiro.

Essa consciência subjetiva não pode ser diluída pela cegueira deliberada. O dolo precisa ser direto. A negligência leva a condenações de réus negligentes, o que é inadmissível quando o tipo penal exige dolo.

A jurisprudência, entretanto, titubeia na aplicação da teoria estrangeira da cegueira deliberada quando aplicada para expandir o espectro punitivista. Como se observa no julgamento da APn 940/DF (Rel. Min. Og Fernandes, DJe 13/05/2020), o STJ admite expressamente o uso da teoria para afastar a alegação de ausência de dolo. Vai além e reconhece a possibilidade de dolo eventual na lavagem de dinheiro. Essa orientação, no entanto, a nosso ver, é um explícito afastamento da exigência de dolo específico e direto. Antes, aproxima perigosamente da lavagem de dinheiro pautada em responsabilidade penal objetiva, *rogata venia*.

A investigação deve ir além do polo subjetivo, buscando elementos objetivos, como documentos, registros e *modus operandi*, que podem auxiliar na constatação da consciência específica de ocultação ou dissimulação de patrimônio proveniente de crime antecedente.

Provar a intenção subjetiva direta é tarefa difícil, mas é essencial apontar a consciência da origem ilícita do patrimônio. Focar apenas no resultado é realizar um trabalho míope, além de tipificar como lavagem de dinheiro um comportamento atípico.

O que se defende, pois, é que o dolo é específico, porque abrange a consciência do crime antecedente, o resultado da lavagem e o nexo de causalidade entre ambos.

Se assim não fosse, a própria jurisprudência não exigiria que, na peça inicial acusatória, estivesse descrita a infração antecedente.

No Recurso em Habeas Corpus nº 106.107 – BA (2018/0322782-6), de relatoria do Ministro Ribeiro Dantas, assim se decidiu:

(...) CRIME DE LAVAGEM DE DINHEIRO. INÉPCIA DA INICIAL ACUSATÓRIA. REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP. JUSTA CAUSA DUPLICADA. NÃO DEMONSTRAÇÃO DA CONDUCTA ANTECEDENTE E DE LASTRO PROBATÓRIO MÍNIMO. RECURSO PROVIDO. 1. Nos termos do entendimento consolidado desta Corte, o trancamento da ação penal por meio do habeas corpus é medida excepcional, que somente deve ser adotada quando houver inequívoca comprovação da atipicidade da conduta, da incidência de causa de extinção da punibilidade, da ausência de indícios de autoria ou de prova sobre a materialidade do delito – justa causa do processo penal –, ou ainda quando se mostrar inepta a denúncia por não atender aos requisitos essenciais do art. 41 do Código de Processo Penal – CPP. Precedentes. 2. A alegação de inépcia da denúncia deve ser analisada de acordo com os requisitos exigidos pelos arts. 41 do CPP e 5º, LV, da CF/1988. Portanto, a peça acusatória deve conter a exposição do fato delituoso em toda a sua essência e com todas as suas circunstâncias, de maneira a individualizar o quanto possível a conduta imputada, bem como sua tipificação, com vistas a viabilizar a persecução penal e o contraditório pelo réu. Precedentes. 3. *A denúncia de crimes de branqueamento de capitais, para ser apta,*

deve conter, ao menos formalmente, justa causa duplicada, que exige elementos informativos suficientes para alcançar lastro probatório mínimo da materialidade e indícios de autoria da lavagem de dinheiro, bem como indícios de materialidade do crime antecedente, nos termos do art. 2º, § 1º, da Lei 9.613/98. (...) (gf)

A Acusação tem o ônus de descrever, na denúncia, os elementos do crime de lavagem de dinheiro, a saber:

- a) Crime antecedente que resulte em bem, valor ou direito patrimonial;
- b) Condutas autônomas de ocultação e/ou dissimulação desses bens, valores ou direitos;
- c) Relação de causalidade entre o crime antecedente e as ações de ocultação/dissimulação;
- d) Dolo específico.

Assim, os elementos subjetivos mínimos para a lavagem de capitais partem da consciência do crime antecedente, que resulte em bem, valor ou direito patrimonial; das condutas autônomas de ocultação e/ou dissimulação desses bens; da relação de causalidade entre o crime antecedente e as ações de ocultação/dissimulação; e, ainda, da reinserção.

Em todos esses elementos, exige-se a consciência plena do agente, e nisso se retrata o dolo específico do branqueamento de capitais.

Se esses elos de conhecimento forem rompidos, a lavagem de dinheiro inexistente, e eventual condenação se torna abusiva e inconstitucional.

CONCLUSÃO

A nossa hipótese resta, portanto, confirmada, nada obstante destoante de novel jurisprudência de ordem punitivista e expansiva.

A atuação destinada à ocultação ou dissimulação de capitais provenientes de crime antecedente deve ser, necessariamente, consciente. É, até agora, um ponto pacífico na doutrina e jurisprudência.

O dolo específico, requisito imprescindível para a configuração do crime de lavagem de dinheiro, manifesta-se a partir de dois elementos fundamentais: A consciência sobre a existência do crime antecedente e a intenção deliberada de ocultar ou dissimular os bens, direitos ou valores, com ou sem a posterior reinserção na economia formal.

Importa salientar que esse dolo específico não se limita aos verbos reitores individualizados do tipo penal. Deve-se projetar-se sobre todo o contexto criminoso e não estereotipado, presumido ou fracionário.

Compete, pois, à Acusação o ônus de descrever, de forma clara e precisa, todos os elementos do crime antecedente e as condutas típicas de lavagem de dinheiro. A ausência dessa descrição detalhada implica na inépcia da denúncia.

Há, entretanto, perigo iminente jurisprudencial de retorno à ultrapassada e expressamente vedada responsabilidade penal objetiva. Se vigora no Brasil o princípio constitucional do *in dubio pro reo*, deveria ser assegurada a presunção de inocência até prova cabal em sentido contrário.

Essa corrente da jurisprudência contemporânea expansionista vem admitindo a figura do dolo eventual para o crime de lavagem de dinheiro. Preocupa-nos sobremaneira a tendência do

conceito de dolo ser abarcado por situações de mera culpa grave por mera vontade interpretativa.

Nesse cenário, critica-se a “constatação” de dolo em hipóteses que, na realidade, revelam condutas culposas a fim de ultrapassar a incômoda barreira legal.

Por tudo isso, o crime de lavagem de dinheiro exige dolo direto e específico, que compreenda integralmente o ciclo criminoso, desde o conhecimento do crime antecedente até a efetiva intenção de ocultação, dissimulação e, se for o caso, reinserção dos bens no circuito econômico formal.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, Rodrigo da Rocha Gurgel do. A Teoria da Cegueira Deliberada e sua aplicação no delito de Lavagem de Capitais. Monografia apresentada ao Departamento de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio) para a obtenção do Título de Bacharel em Direito. Orientador: Professor Doutor Breno Melaragno Costa, 2018.1 in <https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/37846/37846.PDF>, acesso em 15 de novembro de 2024.
- BADARÓ, Gustavo Henrique; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. *Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com as alterações da Lei 12.683/2012*. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais. 2016.
- BALTAZAR, José Paulo. *Crimes Federais*. 11ª. Edição. São Paulo: Saraiva, 2017.
- BOTTINI, Pierpaolo Cruz e BORGES, Ademar (Orgs.). *Lavagem de Dinheiro*. São Paulo: RT, 2021.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 328.229/SP, Rel. Ministro Rogerio Schietti Cruz, Dje 02/02/2016. Portal Superior Tribunal de Justiça. Disponibilizado em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201301310842&dt_publicacao=02/02/2016, acessado em 24 de fevereiro de 2023.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. APn 940 DF 2019/0372230-2, Rel. Ministro OG FERNANDES, Dje 06/05/2020, CE – CORTE ESPECIAL, Data de Publicação: Dje 13/05/2020. Disponibilizado em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/855173218>, acessado em 13 de março de 2025.

- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus RHC 106.107/BA, Rel. Min. Ribeiro Dantas, Quinta Turma, j. em 25/06/2019. Disponibilizado em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201803227826&dt_publicacao=01/07/2019, acessado em 24 de fevereiro de 2023.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PExt no HC n. 114.789/SP. Relator Ministro Sebastião Reis Júnior. Sexta Turma, julgado em 8/5/2014, DJe de 28/5/2014. Portal Superior Tribunal de Justiça. Disponibilizado em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200801944989&dt_publicacao=28/05/2014, acessado em 24 de fevereiro de 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Penal 1.015/DF. Relator: Min. Edson Fachin. Portal Supremo Tribunal Federal. Disponibilizado em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5219077>, acessado em 24 de fevereiro de 2023.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AP 470 ED. Relator (a): Min. Joaquim Barbosa, julgado em 05/09/2013. Portal Supremo Tribunal Federal. Disponibilizado em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=11541>, acessado em 24 de fevereiro de 2023.
- CAPEZ, Fernando. Lavagem de dinheiro: considerações sobre o dolo e a teoria da cegueira deliberada in <https://www.conjur.com.br/2023-mai-18/contro-versias-juridicas-lavagem-dinheiro-dolo-teoria-cegueira-deliberada/>, acessado em 13 de março de 2025.
- MORO, Sérgio Fernando. *Crime de lavagem de dinheiro*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal Econômico*. 2ª. Edição. São Paulo: RT, 2007.

X

Para além dos quinhentos anos de censura: a liberdade de expressão no Brasil para o século XXI

*Beyond five hundred years of censorship: freedom of
expression in Brazil for the 21st century*

Fabio Muniz Serra¹

Víctor Gabriel Rodríguez²

Ygor Pierry Piemonte Ditão³

Resumo: O presente artigo demonstrará que a liberdade de expressão é fundamento de uma República verdadeiramente democrática e, para tanto, mediante o socorro do método histórico indutivo, realizará uma análise da evolução histórica ocidental da liberdade de expressão para, em seguida, observar que a liberdade de expressão foi objeto de censura secular entre nós e, apesar da posição constitucional, o STF tem excedido o papel de guardião da Constituição por restringir os debates sobre *fake news*, circulação de livros e liberdade nas redes sociais, violando mais Direitos Humanos do que defendendo.

Palavras-chave: Liberdade de Expressão. Suprema Corte. Direito Constitucional.

¹ Bacharel em Direito pela Universidade Paulista, Engenheiro de Controle e Automação pela Universidade Paulista, Tecnólogo Mecânico pela UNESP/Faculdade de Tecnologia de São Paulo e Técnico em Mecânica pela Escola Técnica Estadual "Getúlio Vargas". Atualmente é Presidente do Cluster da América Latina na Alfa Laval e Diretor Presidente da Alfa Laval do Brasil e Advogado.

² Livre-docente, Doutor e Mestre em Direito Penal pela USP; Professor do programa de Mestrado e Doutorado da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da USP e do Programa de Integração da América Latina da USP.

³ Doutor e Mestre em Direito Internacional pela USP; Especialista em Processo Civil pela ESA; Especialista em Direito Civil pela UNIP; Professor da Universidade Paulista; Advogado.

Abstract: This article will demonstrate that freedom of expression is the foundation of a truly democratic Republic and, to this end, using the historical-inductive method, it will analyze the Western historical evolution of freedom of expression and then observe that freedom of expression has been the object of secular censorship in our country and, despite its constitutional position, the Supreme Court has exceeded its role as guardian of the Constitution by restricting debates on fake news, the circulation of books and freedom on social networks, violating more human rights than it defends.

Keywords: Freedom of Expression. Supreme Court. Constitutional Law.

Sumário: Introdução; 1 – Por uma síntese da liberdade até a liberdade de expressão. 2 – A mitologia da liberdade de expressão no Brasil. 3 – A liberdade de expressão em xeque; Considerações finais. Referências.

INTRODUÇÃO

A liberdade de expressão é um elemento fundamental do ser humano. Sua principal característica é a comunicação. O ser humano não deve ser compreendido como *homo sapiens* ou por sua capacidade de desenvolver tecnologias incomparáveis a qualquer outra espécie do mundo. Mas por sua insuperável capacidade de se comunicar: o ser humano é um *homos communicator*. Contudo, do mundo analógico restam apenas as pessoas que a viveram. A comunicação, a alimentação, a moradia e até a sexualidade agora se desenvolvem em rede (Whatsapp, Airbnb e Tinder). Assim: qual seria o limite da liberdade de expressão?

Para responder essa pergunta, este trabalho se dividiu em três partes: (i) a evolução histórica e a configuração contemporânea do conteúdo normativo comparado e internacional da Liberdade de Expressão; (ii) história do Brasil demonstrando, sucintamente, que sua história institucional é marcada por séculos de censura e restrições inconstitucionais à Liberdade de Expressão superada apenas com a Constituição de 1988; e, (iii) viu-

se que os frutos obtidos pela Carta Magna de 1988 foi rapidamente suplantada pelo STF.

Sem esgotar o tema e, ainda, mediante o socorro do método histórico indutivo, através da revisão bibliográfica e de documentos oficiais como os julgados mais relevantes da Suprema Corte, foi possível estudar pontualmente os casos (i) IP 4781; (ii) a censura aos livros; (iii) e a batalha contra as redes sociais e demonstrar que a Suprema Corte tem se excedido, em muito, aos limites da intervenção judicial no âmbito da Liberdade de Expressão. Apesar de sensível e de deparar-se com os abusos de liberdade de expressão, apenas na liberdade a liberdade reproduz mais liberdade.

1. POR UMA SÍNTESE DA LIBERDADE ATÉ A LIBERDADE DE EXPRESSÃO

Apesar de parte maciça da doutrina convergir para os Liberais como o ponto inaugural sobre a liberdade de expressão e a tolerância, deve-se tomar como correto que é impossível admitir liberdade de expressão sem admitir como tal a tolerância⁴. Portanto, apesar de luzes pacas e efêmeras da *Carta Magna*, o ponto de partida para a tolerância e a liberdade é de matriz estoica⁵, na tríade da escravidão do homem: (a) o escravo das próprias paixões; (b) o escravo das paixões alheias; e (c) o escravo

⁴ TITO, Bianca; TERRA, Bibiana. A Trajetória Histórica da Liberdade de Expressão: sua importância para a legitimidade da democracia. *Revista Brasileira de História do Direito* | Encontro Virtual | v. 7 | n. 2 | p. 81–99 | Jul/Dez. 2021. p. 83.

⁵ “O intelecto livre de perturbações era o monarca legítimo no reino do ser humano. Daí os estoicos a ele se referirem comumente como ‘o princípio condutor’” (STOCK, George. *O estoicismo*. Trad. Edson Bini. – São Paulo: EDIPRO, 2022. p. 55). “[...] dado que o bem e a independência só podem ser encontrados no receso íntimo do homem” (MATOS, Andityas S. D M. C. *A filosofia como forma-de-vida: uma introdução ao estoicismo*. 1ª ed. – São Paulo: Edições Loyola, 2023. P. 362).

da violência⁶, do qual o escravo social seria *um escravo da opinião do outro*, presentes no mundo contemporâneo⁷.

Na porta da fase Moderna, porém, dois paradigmas históricos assimilam as raízes da tolerância e da liberdade de expressão: (i) *A escola de Salamanca*, e (ii) *A Paz em Westfália*. No primeiro, apesar de inconcluso, o debate entre Sepúlveda e Las Casas por maios de uma “controvérsia pública, ante um júri *ad hoc*”⁸ que durou aproximadamente uma década diante das “cátedras da Universidade de Salamanca e de Alcalá”⁹ permitiu um debate sobre a natureza jurídica dos índios recém-encontrados no *novo mundo*.

No segundo, o Tratado de Westfália (1648) pacificou a luta da religião, já que apenas quando “consignadas cláusulas que [...] asseguravam, nas relações internacionais, o respeito à liberdade de cultos de minoria religiosa (no caso, as minorias protestantes”¹⁰ foi-se possível estabelecer alguns limites da intervenção no âmago da religião.

⁶ MATOS, Andityas S. D. M. C. *A filosofia como forma-de-vida: uma introdução ao estoicismo*. 1ª ed. – São Paulo: Edições Loyola, 2023. p. 348/349 e 350.

⁷ “As condições da vida romana diferem das do mundo oriental, e o espírito romano não estava maduro para uma moral de passividade e solidão. [...] A justiça tornou-se um assunto de qualquer homem.” (VILLEY, Michel, *A formação do pensamento jurídico moderno*. Trad. Claudia Berliner. – 2. Ed. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p. 460 e 463)

⁸ GUTIÉRREZ, Jorge Luis. A controvérsia de Valladolid (1550): Aristóteles, os índios e a guerra justa. *Revista USP*, São Paulo, n. 101., pp. 223-245., mar/maio. 2014. P. 224.

⁹ DITÃO, Ygor Pierry Piemonte; MARCELLO, Karen. Da Escola de Salamanca ao Limiar do Século 21 – A difícil Missão de Proteger os Direitos Indígenas. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 114., pp. 735-761., jan/dez., 2019. P. 737.

¹⁰ DITÃO, Ygor Pierry Piemonte. Minorias Líquidas Metamórficas. *DIGE – Direito Internacional e Globalização Econômica* – DOI: 10.23925/2526-6284/2022. V. 9 n. 9. 58825 -- <http://revistas.pucsp.br/index.php/DIGE> - ISSN: 2526-6284 – pág. 17-49. v. 9, n. 9 / 2022 – p. 20.

Nesses eventos que se materializaram¹¹ os elementos da dimensão nacionais capazes de proporcionar o desenvolvimento dos valores fundamentais das Revoluções Liberais. Esse momento é o ponto de partida para o desenvolvimento da liberdade de expressão como um direito fundamental na teoria sobre os direitos fundamentais. Inaugurando-se desenvolvimento do que se chamou, por Karel Vasak¹², de gerações de Direitos Fundamentais. A dinâmica do autor limitar-se-ia a apenas três gerações “compreendido e bem repetido como *liberdades públicas, direitos sociais e direitos difusos*”¹³.

Para além das demais gerações de direitos fundamentais¹⁴, é preciso perceber, portanto, que as sucessivas e cumulativas gerações de direitos fundamentais estabeleceram como corolário da *liberdade de expressão* como “pluralidade de canais comunicativos que efetivamente viabilize a expressão dos diferentes setores da sociedade, inclusive de minorias”¹⁵ que autorizem, tranquilidade dos partícipes, de manifestarem suas percepções,

¹¹ “*De jure belli ac pacis*. Escrita sob o impacto da guerra dos Trinta Anos, teve profunda influência na elaboração do Tratado de Westfália de 1648.” (NASCIMENTO, Hildebrando Accioly G. E. do. *Manual de Direito Internacional Público* [livro eletrônico]. Hildebrando Accioly G. E. do Nascimento, Silva Paulo Borba Casella. – 26. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 843)

¹² MARCELSTEIN, George. *Curso de direitos fundamentais*. 5ª ed. – São Paulo: Atlas, 2014. p. 37.

¹³ DITÃO, Ygor Pierry Piemonte; RODRIGUEZ, Víctor Gabriel. Um vírus constitucional: quando as patologias biológicas chegam ao sistema constitucional. In DITÃO, Ygor Pierry Piemonte; SORDO NETO, Stefano Del (organizadores). *Ensaio em defesa da dignidade da pessoa humana: contributos dos direitos humanos e dos direitos fundamentais*. Curitiba: Instituto Memória, 2022. P. 132.

¹⁴ DITÃO, Ygor Pierry Piemonte; RODRIGUEZ, Víctor Gabriel. *Um vírus constitucional: quando as patologias biológicas chegam ao sistema constitucional*. Op. Cit. *Idem*. pp. 132/133.

¹⁵ TÔRRES, Fernanda Carolina. O Direito fundamental à liberdade de expressão e sua extensão. *Revista de Informação Legislativa*, ano 50, número 200, out/dez. 2013. P. 77.

críticas, ideias em diversos âmbitos como (i) a liberdade de pensamento, (ii) a liberdade acadêmica, (iii) a liberdade de imprensa e, claro, (iv) liberdade de informação¹⁶.

Não se pode ignorar que “o homem caracterizado por uma dimensão de sociabilidade, traz consigo interesse em expandir seu pensamento, visando o direito de propagar suas opiniões, fundado na concepção de uma sociedade valorativa de crenças e costumes”¹⁷ e, com isso, a liberdade de expressão se consolidou como valor fundamental do homem.¹⁸

Assim, historicamente, a Liberdade de Expressão passou a ser considerada como um Direito Fundamental no âmbito da legislação comparada esculpida, sinteticamente, em *Bill of Rights*¹⁹ de 1689 inglês, *Bill of Rights*²⁰ norte-americano e a *Decla-*

¹⁶ “a liberdade de expressão em sentido estrito (ou seja, de manifestação do pensamento ou de opinião), a liberdade de criação e de imprensa, bem como o direito de informação.” (TÔRRES, Fernanda Carolina. O Direito fundamental à liberdade de expressão e sua extensão. *Revista de Informação Legislativa*, ano 50, número 200, out/dez. 2013. p. 62)

¹⁷ COSTA, Daniela Oliveira Rodriguez. Lei Antibaixaria: uma ponderação aos excessos da liberdade de expressão. *Revista Científica do Curso de Direito da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia*. (01), 131-146. <https://doi.org/10.22481/rccd.v0i01.2706>. P. 134.

¹⁸ Aqui se dividem, neste ponto, em três teorias para legitimar e fundamentar o exercício e gozo do direito à liberdade de expressão em suas diversas manifestações: (a) a teoria da verdade que seria corretamente nominada de teoria niilista da liberdade de expressão (b) a teoria da autonomia que deveria se chamar, corretamente, como teoria libertadora da liberdade de expressão,” e, por fim, (c) a teoria democrática que deveria se chamar a teoria cidadã da liberdade de expressão (LAURENTIIS, Lucas Catib; THOMAZINI, Fernanda Alonso. Liberdade de expressão: teorias, fundamentos e análise de casos. *Revista Direito e Práxis*. 11 (04) out/dez. 2020. <https://doi.org/10.1590/2179-8966/2020/44121>).

¹⁹ DOCUMENTOS HISTÓRICOS. “*Bill of Rights*” – *Ley que declara los derechos y libertades de los ingleses y establece el orden de sucesión de la corona*. Dipublico.org – Derecho Internacional. (Inglaterra, 1689). – Disponible en: <https://www.dipublico.org/3664/bill-of-rights-ley-que-declara-los-derechos-y-libertades-de-los-ingleses-y-establece-el-orden-de-sucesion-de-la-corona-inglaterra-1689/> -- Fecha acceso en: 13/01/2025.

*ração de Direitos do Homem e do Cidadão*²¹ francês. Além disso, a liberdade de expressão tornou-se, também, um corolário da dimensão dos Direitos Humanos reproduzidas com ampla proteção da Declaração Americana (OEA)²², na Declaração Europeia (EU)²³, da Declaração Africana²⁴ e na Declaração Universal²⁵(ONU), reproduzindo, assim, um valor fundamental que se pode defender como aquilo que chamaram de *núcleo fixo dos Direitos Humanos*²⁶.

²⁰ BILL OF RIGHTS INSTITUTE. *Bill of Rights: The 1st Ten Amendments*. – available at: https://billofrightsinstitute.org/primary-sources/bill-of-rights?gad_source=1&gclid=Cj0KCQiAkJO8BhCGARIsAMkswyjLowyVwM8zylXoGSINtgsUv4vQq6wcl1DkZdj2qzA2-SbKerFD33gaASzyEALw_wcB – access at: 13/01/2025.

²¹ DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO DE 1789. – Disponível em: <https://www.ufsm.br/app/uploads/sites/414/2018/10/1789.pdf> -- Acesso em: 13/01/2025.

²² Artigo IV. (OEA. *Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem*, aprovada na Nona Conferência Internacional Americana, Bogotá, 1948. – Disponível em: https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/b.declaracao_americana.htm -- Acesso em: 13/01/2025).

²³ Artigo 10.º.(OEA. *Convenção Europeia de Direitos Humanos*. – Disponível em: <https://www.oas.org/es/cidh/expresion/showarticle.asp?artID=536&lID=4> – Acesso em: 13/01/2025).

²⁴ Artigo 9º 1. (CIESPI: Centro Internacional de Estudos e Pesquisas Sobre a Infância. – *Carta Africana dos Direitos Humanos e dos Povos (CARTA DE BANJUL)* – 1981. – Disponível em: <https://www.ciespi.org.br/media/files/fcea049a8ec4d511ecbe6e5141d3afd01c/f1aeba5f6c4d711ecbe6e5141d3afd01c/CartaBanjul.pdf> -- Acesso em: 13/01/2025).

²⁵ Artigo 19º. (ONU. *Universal Declaration of Human Rights* – Portuguese. – *United Nations Information Centre*, Portugal. – Disponível em: – Acesso em: <https://www.ohchr.org/en/human-rights/universal-declaration/translations/portuguese?LangID=por> -- 13/01/2025).

²⁶ CAVALCANTE, Antônio V.; GOBETTI, Talissa; DITÃO, Ygor Pierry Piemonte. Por uma fundamentação filosófica dos direitos humanos na contemporaneidade: a superação dos obstáculos nas correntes concorrentes pela legitimação dos direitos humanos. DITÃO, Ygor Pierry Piemonte; SORDO NETO, Stefano Del (organizadores). *Ensaio em defesa da dignidade da pessoa humana: contributos dos direitos humanos e dos direitos fundamentais*. Curitiba: Instituto Memória, 2022. pp. 42/43.

Com isso, pode-se a Liberdade de Expressão se cristalizou como um Direito Fundamental e Direito Humano de Primeira Geração pertinente ao chamado campo das *liberdades negativas* que impõem ao Estado um limite de sua intervenção. Percebido como um “elemento indispensável”²⁷, para o desenvolvimento de uma sociedade realmente democrática²⁸, colocando-se em manifesto xeque as teorias tirânicas que relativizam a liberdade de expressão admitindo-lhe convenientes e infundadas limitações e desmascarando a cultura autocrática desenvolvida nos quinhentos anos do Brasil, conforme se verá a seguir.

2. A MITOLOGIA DA LIBERDADE DE EXPRESSÃO NO BRASIL

No entanto, diferentemente do desenvolvimento normativo comparado e internacional, o Brasil, não tem dado vida a um sistema de liberdade de expressão no sentido moderno, mas, trabalhado diariamente contra ela, apesar de incansáveis sofismas lançados sob as rasas argumentações defensoras do autoritarismo *pau-brasil*²⁹. A história, portanto, da liberdade de expressão no sistema brasileiro dividir-se-á em: (i) colônia; (ii) império;

²⁷ TITO, Bianca; TERRA, Bibiana. *A Trajetória Histórica da Liberdade de Expressão: sua importância para a legitimidade da democracia*. Op. Cit. Idem. p. P. 98.

²⁸ TITO, Bianca; TERRA, Bibiana. *A Trajetória Histórica da Liberdade de Expressão: sua importância para a legitimidade da democracia*. ... Op. Cit. Idem. P. 98.

²⁹ “O Brasil tem duas histórias (assim como a América Latina em geral): a história positiva em Constituições e Leis e a vida real e cotidiana de coronéis e tiranos diários” (SORDO NETO, Stefano Del. O Direito Humano à Liberdade de Expressão Corretamente Interpretado: em Defesa dos Direitos Humanos. In DITÃO, Ygor Pierry Piemonte; SORDO NETO, Stefano Del (organizadores). *Ensaio em defesa da dignidade da pessoa humana: contributos dos direitos humanos e dos direitos fundamentais*. Curitiba: Instituto Memória, 2022. pp. P. 294).

(iii) primeira e segunda república; (iv) autoritarismo intermitente e (v) redemocratização³⁰.

O período colonial, não deteve qualquer medida sobre liberdade de expressão, nem mesmo para a elite colona. Isso é evidente quando se vislumbra que a formação colonial do Brasil significou um “Estado forte, centralista, que se impõe a todos”³¹ que era marcado por uma “paixão latino-americana pela centralização do poder”³².

Na *monarquia*, apesar de emergente de um sistema de *golpe de estado*³³, a fuga da Coroa de Napoleão³⁴ trouxe a centralização do território brasileiro, com desenvolvimento dos cinco pontos da emancipação colonial latino-americana de Ditão³⁵. Porém, na independência, a *Constituição do Império* necessitou, obrigatoriamente, instituir padrões também à liberdade de expressão presente em todos os grandes textos comparados como Inglaterra, Estados Unidos e França. Por isso, o art. 179, IV, da

³⁰ “No Brasil, a história da censura não teve início com a ditadura” (QUINALHA, Renan. *Censura Moral na Ditadura Brasileira: entre o direito e a política. Revista Direito e Praxis*, Rio de Janeiro, vol. 11., n., 03, 2020. Pp. 1727-1755. DOI: 10.1590/2179-8966/2019/44141| ISSN: 2179-4197 -- p. 1730).

³¹ IANNI, Octavio. *O Labirinto latino-americano*. Petrópolis, RJ: Vozes, 1993. P. 20.

³² DITÃO, Ygor Pierry Piemonte. *Autonomia do Direito da Integração: Perspectiva a partir da integração sul-americana*. Tese (Doutorado). Programa de Integração da América Latina da Universidade de São Paulo (PROLAM/USP). São Paulo, 2024. P. 39.

³³ LYNCH, Christian Edward Cyril. O Poder Moderador na Constituição de 1824 e no anteprojeto de Borges de Medeiros de 1933: um estudo de direito comprado. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, A. 47., n., 188, out./dez., 2010, p. 98.

³⁴ DITÃO, Ygor Pierry Piemonte. *A Separação de Poderes na Argentina e no Brasil e a Integração Sub-regional*. Dissertação (Mestrado). Programa de Integração da América Latina da Universidade de São Paulo (PROLAM/USP). São Paulo, 2019. P. 52.

³⁵ DITÃO, Ygor Pierry Piemonte. *Autonomia do Direito da Integração: Perspectiva a partir da integração sul-americana*. Tese (Doutorado). Programa de Integração da América Latina da Universidade de São Paulo (PROLAM/USP). São Paulo, 2024. p. 43.

Constituição do Império protegeu a liberdade de expressão, mas, instituiu uma *ditadura constitucional*³⁶ na deturpação do poder moderador.

Na primeira e segunda Repúblicas duas ditaduras podem ser estudadas conjuntamente. Na *República Nova* não teve nada de nova, a não ser a força e o autoritarismo, já que “as ditaduras jamais aumentam a liberdade”³⁷. No segundo caso, porque o período entre as duas ditaduras pode ser semelhante ao período entre as duas Guerras Mundiais, um bálsamo efêmero às atrocidades na chamada *Era dos Extremos* de Hobsbawn³⁸. Tanto a primeira como a segunda República foram marcadas por uma imprensa comprada, carente de força combativa e de capacidade de construir uma oposição ao sistema eleitoral, econômico e político, chamada como: “penas de aluguel”³⁹. Sua transição para a Segunda República consolidaria o autoritarismo desmedido quando “o Estado Novo veio e com ele toda uma carga de violações de Direitos Fundamentais”⁴⁰ em que a dinâmica da liberdade de expressão seria apenas “O Sonho de uma noite de verão”⁴¹.

³⁶ SORDO NETO, Stefano Del. O Direito Humano à Liberdade de Expressão Corretamente Interpretado: em Defesa dos Direitos Humanos. In DITÃO, Ygor Pierry Piemonte; SORDO NETO, Stefano Del (organizadores). *Ensaio em defesa da dignidade da pessoa humana: contributos dos direitos humanos e dos direitos fundamentais*. Curitiba: Instituto Memória, 2022. p. 296.

³⁷ SORDO NETO, Stefano Del. *O Direito Humano à Liberdade de Expressão Corretamente Interpretado*: em Defesa dos Direitos Humanos. *Op. Cit. Idem*. p. 298.

³⁸ HOBBSAWM, Eric J. *A era dos extremos: o breve século XX: 1914-1991*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

³⁹ DIEPPE, Carla Ferreira. A Censura da notícia no final da primeira República. *Revista Anagrama: Revista Científica Interdisciplinar de Graduação*. Ano 11., vol. 2., jul./dez., 2017. – Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/anagrama/article/view/141635/136655> -- Acesso em: 13/01/2025. p. 05.

⁴⁰ SORDO NETO, Stefano Del. *O Direito Humano à Liberdade de Expressão Corretamente Interpretado*: em Defesa dos Direitos Humanos. *Op. Cit. Idem*. P. 299.

⁴¹ DITÃO, Ygor Pierry Piemonte. *A Separação de Poderes na Argentina e no Brasil e a Integração Sub-regional*. Dissertação (Mestrado). Programa de Integração da

Tanto a primeira como a segunda ditadura estabeleceram mecanismos eficazes para concatenar seu aparelho de controle e castração das infecundas liberdades públicas. Assim, “o marco mais contemporâneo de censura de costumes e que deixou herança mais visível na mais recente ditadura brasileira foi, sem dúvida, a década de 1940”⁴², enquanto a segunda ditadura foi marcada por uma incapacidade inicial de organização, mas que, tão logo, se adaptaria demasiado rápido como um camaleão às nuances da sua época para atender seu afã de silenciar oposições de toda a natureza⁴³⁻⁴⁴.

Apenas, portanto, com o lento processo de redemocratização é que a situação dos Direitos Fundamentais seria revista no plano político-jurídico. Contudo, mesmo que presente a Liberdade de Expressão na Constituição do Império⁴⁵, da Primeira República⁴⁶, de 1937⁴⁷, de 1946⁴⁸, de 1967⁴⁹, é apenas em 1988

América Latina da Universidade de São Paulo (PROLAM/USP). São Paulo, 2019. P. 66.

⁴² QUINALHA, Renan. Censura Moral na Ditadura Brasileira: entre o direito e a política. *Revista Direito e Práxis*, Rio de Janeiro, vol. 11., n., 03, 2020. Pp. 1727-1755. DOI: 10.1590/2179-8966/2019/44141| ISSN: 2179-41947 – pp. 1738/1739.

⁴³ QUINALHA, Renan. *Censura Moral na Ditadura Brasileira: entre o direito e a política*. Op. Cit. Idem. pp. 1740.

⁴⁴ RIDENTI, Marcelo. Censura e ditadura no Brasil, do golpe à transição democrática, 1964-1988. *Concinnitas* | ano 19, número 33, dezembro de 2018. – Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/concinnitas/article/view/39848/27922> -- Acesso em: 13/01/2025. P. 89.

⁴⁵ “Art. 179. IV. BRASIL, *Constituição Política do Império do Brasil (de 25 de março de 1824)*. – Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm -- Acesso em: 13/01/2025.

⁴⁶ “Art. 72, § 12 BRASIL, *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891)*. – Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm -- Acesso em: 13/01/2025.

⁴⁷ “Art. 122. 9ª e 10ª. BRASIL, *Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937*. – Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm -- Acesso em: 13/01/2025.

que a liberdade de expressão teria uma abordagem realmente constitucional. Na Constituição de 1988, ver-se-ia, esculpido um paradigma razoável de Liberdade de Expressão nos arts. 5º, VI e 220 da CF 88.⁵⁰⁻⁵¹ Conforme Mendes⁵² a liberdade de expressão seria limitada apenas e tão somente quando se deparasse com ofensa – *post factum*– de outros Direitos Fundamentais, conforme dicção do art. 220, § 1º da CF 88.

Assim, apesar da inimizade pretoriana à liberdade de expressão,⁵³ Moraes dispõe que a Liberdade de Expressão significa que a Carta Magna “protege a liberdade de expressão no seu duplo aspecto: o positivo, que é exatamente ‘o cidadão pode se manifestar como bem entender’, e o negativo, que proíbe a ilegítima

⁴⁸ Art. 141. § 5º. BRASIL, *Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)*. – Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm -- Acesso em: 13/01/2025.

⁴⁹ Art. 150. § 8º. BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967* – Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm -- Acesso em: 13/01/2025.

⁵⁰ BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. – Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm -- Acesso em: 13/01/2025.

⁵¹ Exceções que deveriam se dar somente no Estado de Sítio e Guerra. Art. 139. BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. – Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm -- Acesso em: 13/01/2025.

⁵² “[...] fixando que a liberdade de expressão e de informação haveria de observar o disposto na Constituição, especialmente o estabelecido no art. 5º, X” (MENDES, Gilmar Ferreira. Colisão de direitos fundamentais: liberdade de expressão e de comunicação e direito à honra e à imagem. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, a. 31., n. 122., mai/jul. 1994. P. 301).

⁵³ Retratando a diferença entre o intelectual e o Juiz: “[...] O comando do chefe inquietou-me durante muitas noites. Não se ordena a um intelectual que seja raso, utilitarista e pragmático, pensei. [...] Eu produzia textos rápidos em que não podia errar, porque um erro de um juiz traz consequências imediatas, e, quando juiz é o mais alto da hierarquia judicial, seu erro seria literalmente permanentes.” (RODRIGUEZ, Víctor Gabriel. *O Ensaio como tese: estética e narrativa na composição do texto científico*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012. p. 19, 20 e 23).

intervenção do Estado, por meio de censura prévia”⁵⁴. Sentido, aliás, semelhante ao adotado por seu colega de pretório “A liberdade de expressão, enquanto direito fundamental, tem, sobretudo, um caráter de pretensão a que o Estado não exerça censura”⁵⁵ e que durou relativamente bem na jurisprudência da Suprema Corte como na ADI 4451 MC-REF, rel. min. Ayres Britto, j. 2/9/10, que reconheceu a liberdade de expressão no humor⁵⁶, o sigilo da fonte jornalística⁵⁷, a liberdade sobre as questões das drogas⁵⁸ e até mesmo a liberdade religiosa no esquizofrênico acórdão da ADO 26/DF⁵⁹.

3. A LIBERDADE DE EXPRESSÃO EM XEQUE:

A evolução histórica e a centelha efêmera de liberdade pós-1988 simplesmente recrudesceram no apogeu do Século XXI.

⁵⁴ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 40. ed., rev., atual. e ampl. – Barueri [SP]: Atlas, 2024. P. 57.

⁵⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. P. 121.

⁵⁶ STF. ADI 4.451 MC-REF, rel. min. Ayres Britto, P, j. 2-9-2010, DJE de 1º-7-2011, republicação no DJE de 24-8-2012. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Artigo 13. Liberdade de pensamento e de expressão*. – Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciainternacional/anexo/artigo13.pdf> -- Acesso em: 13/01/2025).

⁵⁷ STF. Rcl 21.504 AgR, rel. min. Celso de Mello, 2ª T, j. 17-11-2015, DJE de 11-12-2015. Rcl 19.548 AgR, rel. min. Celso de Mello, 2ª T, j. 30-6-2015, DJE de 15-12-2015.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Artigo 13. Liberdade de pensamento e de expressão*. – Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciainternacional/anexo/artigo13.pdf> -- Acesso em: 13/01/2025).

⁵⁸ STF. ADPF 187, rel. min. Celso de Mello, P, j. 15-6-2011, DJE de 29-5-2014.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Artigo 13. Liberdade de pensamento e de expressão*. – Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciainternacional/anexo/artigo13.pdf> -- Acesso em: 13/01/2025).

⁵⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *ADO 26/DF*. – Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/tesesADO26.pdf> -- Acesso em: 13/01/2025.

Um *Estado de Joelhos*⁶⁰ tenta, agora, recuperar as rédeas e o controle da globalização. Pondo-se como tutor da verdade, transforma-se em inquisidor contra um mundo redondo na luta pelo terraplanismo jurídico arcaico até para o já passado século XX⁶¹. Um dos grandes fatores do século XXI foi o desenvolvimento da chamada Revolução 4.0., conhecida como “novas tecnologias [que são] responsáveis pelo processo de redução das fronteiras existentes entre os sistemas ciberfísicos atuais”⁶² estabelecendo, hoje, o que se chama de uma “Economia digital”⁶³.

Isso é importante para entender que situações relevantes na história recente do mundo⁶⁴ e do Brasil,⁶⁵ foram capazes de

⁶⁰ “[...] o Estado, desta vez, não apenas ignora o delito (o que já é grave), mas transige direta e, talvez, oficialmente com ele” (RODRIGUEZ, Víctor Gabriel. *Delação Premiada: limites éticos ao Estado*. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 140).

⁶¹ “*las máquinas, el Ferrocarril, los buques a vapor, el telégrafo, todo cambia las relaciones internacionales, a punto de que impere en las civilizadas naciones contemporáneas una cierta semejanza de ideas e instituciones*” (BUNGE, Carlos Octávio. *Historia del derecho argentino: Tomo I*. Estudios Editados por La Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Unviersidad de Buenos Aires. – Forgetten Books., 2018. P. VII).

⁶² *Segmentos ou nichos com maior potencial para o desenvolvimento tecnológico nacional*. Brasília, DF: Centro de Gestão e Estudos Estratégicos, 2022. (Série Documentos Técnicos, 31), – Supervisão: Luiz Arnaldo Pereira da Cunha Junior. – Disponível em: https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/transformacao-digital/arquivo-camara-industria/iniciativas/ci_nt_nicho_tec_nac.pdf -- Acesso em: 13/01/2025. P. 09.

⁶³ SANT’ANNA, Anderson de Souza; FERREIRA, Jaqueline; SANTOS, Tania Coelho dos. Revolução 4.0: Uma “Radiografia” de Países de Economia Desenvolvida e do Brasil. *Revista de Empreendedorismo, Negócios e Inovação*. RENI. S. B. do Campo, v. 4., n. 2. – Disponível em: https://pesquisa-eaespgfv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/revolucao_4.0.pdf -- Acesso em: 13/01/2025. p. 31.

⁶⁴ “O Facebook assume, desse modo, particular relevância no acesso à informação por parte dos cidadãos e em última instância ganha forte protagonismo no que concerne ao diálogo e debate deliberativo. SOUSA, João Carlos; MORAIS, Ricardo. A Mobilização Cívica e Política na Era das Redes Sociais: uma análise da ação de movimentos sociais no Facebook. *Opinião Pública*, vol. 27, núm. 1, pp. 51-89, 2021 – Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/329/32967302003/html/> - Acesso em: 13/01/2025.

colmatar o que Gomes chamou 5º poder,⁶⁶ já que “para efeitos didáticos, não nos parece inadequado afirmar que os movimentos das redes sociais vêm corroborando a tese do 5º poder da República (o poder digital)” e, por isso, conjuntamente com a própria dinâmica da sociedade 4.0., estabelecem um novo campo de expressão que Ditão chamou outrora de *nova ágora* do século XXI⁶⁷.

Com isso, atualmente, apesar dos progressos históricos no mundo e diminutos na história brasileira acerca da liberdade de expressão, três grandes eventos destacam um recrudescimento medieval do paradigma humanitário da liberdade de expressão: (i) o inquérito do *fim do mundo*; (ii) Hitler e os livros que não gostas; e, claro, (iii) a Suprema Corte e as redes sociais.

O primeiro caso é o mais rebatido que retrata “o STF proclama decisão praticando censura prévia (art. 5º, IX e art. 220, § 2º da CF 88)”⁶⁸ relacionado ao Inquérito Policial 4781 aberto *ex*

⁶⁵ “A geração ativista na Tunísia (e na Primavera Árabe) lutou contra ditaduras ancestrais (pedia, portanto, liberdade e representação democrática). Os indignados da Islândia e na Espanha lutaram ou lutam contra uma crise econômica aguda, que lhes privaram do emprego, da habitação, da assistência social etc., gerando drástica piora nas condições de vida.” (GOMES, Luiz Flávio. *Por que estamos indignados?* Das barbáries dos poderes à esperança de civilização, justiça social e democracia digital. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 34/35).

⁶⁶ GOMES, Luiz Flávio. *Por que estamos indignados?* Das barbáries dos poderes à esperança de civilização, justiça social e democracia digital. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 20.

⁶⁷ DITÃO, Ygor Pierry Piemonte. A liberdade de expressão na pós-modernidade: os novos agentes de censura e seu estado de violação dos direitos fundamentais. In *Caminhos para a liberdade*. Organizadores Guericke Sergio Abreu, Pedro César Oliveira e Ricardo Rodrigues Garcia. – 1. Ed. – Goiânia: Editora Espaço Acadêmico, 2020. p. 185.

⁶⁸ DITÃO, Ygor Pierry Piemonte. *Querela nullitatis Insanabilis*: colocando o juiz em seu devido lugar. In DITÃO, Ygor Pierry Piemonte; SORDO NETO, Stefano Del. *Processo Civil Constitucionalizado*: as várias faces de defesa dos direitos fundamentais. Organizadores: Ygor Pierry Piemonte Ditão e Stefano Del Sordo Neto. Curitiba: Instituto Memória, 2020. P. 49.

officio pela própria Suprema Corte através da Portaria GP nº 69, de 14/03/2019⁶⁹, fundado no art. 43 do RISTF. Do último *juiz em Berlim*, foi a lição de que o IP aberto *ex officio* pelo próprio o STF é absolutamente inconstitucional, pois “Presidente, estamos diante de inquérito natimorto. Ante as chegadas verificadas, depois de instaurado, diria mesmo de inquérito do fim do mundo, sem limites! Peço vênica à maioria acachapante, já formada, de oito votos, para dissenter”, conforme voto do Min. Marco Aurélio.⁷⁰

Ao lado disso, em recente decisão (que não é nova na República dos Ilustrados⁷¹) a Suprema Corte em sentido mais próximo à Hitler do que o contrário, simplesmente decidiu “pela retirada de circulação e destruição dos exemplares, concluindo pelo dever de proteção antidiscriminatória e combate à tolerância”⁷² fundado, sim, em posicionamentos absurdos do autor, mas fornecendo à decisão fundamentos desproporcionais ao devido louvor à liberdade de expressão, já que, contraditoriamente, o próprio precedente invocado do *case Ellvanger* para fundamentar a decisão simplesmente não determinou a retirada dos

⁶⁹ O ANTAGONISTA. “O amigo do amigo do meu pai”. – Disponível em: <https://oantagonista.com.br/brasil/o-amigo-do-amigo-de-meu-pai/> -- Acesso em: 13/01/2025.

⁷⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADPF 572 – Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5658808> – Acesso em 13/01/2025. P. 304.

⁷¹ CONJUR, *Justiça do Rio proíbe livrarias de venderem livro Minha Luta, de Adolf Hitler*. – Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-fev-03/justica-rio-proibe-livrarias-vender-livro-adolf-hitler/> -- Acesso em: 13/01/2025. Que reclama ironia quando Marmelstein cita o próprio Hitler em sua obra para apontar a importância e o cinismo com o ditador facínora deturpava conceitos como “os direitos do homem estão acima dos direitos do Estado” (HITLER *apud* MAR-MELSTEIN, George. *Curso de direitos fundamentais*. – 8. ed. – São Paulo: Atlas, 2019. P. 03).

⁷² BRASIL, Suprema Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário com Agravo 1513428 /PR* – Rel. Min. Flávio Dino [https://noticias-stf-wp-prd.s3.sa-east-1.amazonaws.com/wp-content/uploads/wpallimport/uploads/2024/10/01092458/ ARE-1513428-assinado-2.pdf](https://noticias-stf-wp-prd.s3.sa-east-1.amazonaws.com/wp-content/uploads/wpallimport/uploads/2024/10/01092458/ARE-1513428-assinado-2.pdf).

exemplares em comento de circulação⁷³. A situação ignorou que “A queima (literal ou simbólica) de obras devido a trechos ou ideias que não constituem crime, por mais absurdos, insensatos ou chulos que sejam, é medida típica de ditaduras”⁷⁴.

Por fim, há ainda o debate da Suprema Corte com as redes sociais que se mostram irrazoáveis por quaisquer perspectivas, como bem demonstrou Rodriguez sobre o Judiciário Oculto⁷⁵ em que mais do que ameaças, chilikues e outros ataques de histeria que se resolveriam de modo muito mais simples com a coerência, pois é “Muito mais efetivo que colocar Musk liminarmente sob investigação seria intimá-lo ou apenas convidá-lo para que apresente prova do alegado, pontualmente quanto a esse mandado judicial de ocultação da verdade”⁷⁶.

Doravante, o Judiciário aloca-se a um espaço indevido a si na *campanha contra as Fake News* até mesmo com *lobbys* no parlamento, de modo que a situação fique cada vez mais insustentável, quando a Cúpula judiciária simplesmente persegue “o fato de que o Judiciário tanto se ocupe da aprovação de uma lei subverte a própria vontade do Legislativo, pois a obrigação daquele é fazer cumprir a norma, jamais a produzir”⁷⁷ repetindo uma detur-

⁷³ GAZETA DO POVO, “Fahrenheit 451” à brasileira. – Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/opinioao/editoriais/flavio-dino-censura-livros/--> Acesso em: 13/01/2025.

⁷⁴ GAZETA DO POVO, “Fahrenheit 451” à brasileira. *op. Cit. Idem*.

⁷⁵ RODRIGUEZ, Victor Gabriel. Elon Musk em clave jurídica: o que o Direito deve responder. – 14/04/2024 – *Conjur.* – Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-abr-14/musk-em-clave-juridica-o-que-o-direito-deve-responder/> - Acesso em: 14/01/2025.

⁷⁶ RODRIGUEZ, Victor Gabriel. Elon Musk em clave jurídica: o que o Direito deve responder. – 14/04/2024 – *Conjur.* – Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-abr-14/musk-em-clave-juridica-o-que-o-direito-deve-responder/> - Acesso em: 14/01/2025.

⁷⁷ RODRIGUEZ, Víctor Gabriel. STF, Telegram e apontamentos sobre a legitimidade e Estado Democrático. *Conjur.* – 16/05/2023. – Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mai-16/stf-telegram-e-apontamentos-sobre-a-legitimidade-e-estado-democratico>

pação cotidiana do art. 2º da CF 88 em que “a insinuada posição de que o STF, em lugar de inércia e neutralidade, seguirá perseguindo uma *agenda política* para o país”⁷⁸.

Em todos esses casos – como na perseguição aos adversários políticos relacionadas ao Deputado Federal Marcel Van Hattem⁷⁹ – o que se vê é que o STF simplesmente esqueceu que “Ora, liberdade de expressão é pilar da democracia. E tem um custo. Cada pessoa tem de pagá-lo. Mas sem tábula rasa”⁸⁰, pois ignora que “Admitir a censura diante dos fatos que podem ser legitimamente vistos de forma diferente pelas pessoas é gravíssimo. Censurar aquele que tem uma visão moral acerca de um fato é negar o pluralismo democrático”⁸¹.

Segue inequívoca a lição de Streck em que “Dê-se ao Estado esse Poder e ele não terá nenhum pudor em tirar as manguinhas de fora”⁸², ignorando, assim, a destra lição de Bobbio de que a liberdade e apenas a liberdade pode promover liberdade, que, apesar de longo, reclama se lido em sua integralidade “Não

jur.com.br/2023-mai-16/victor-rodriguez-stf-telegram-estado-democratico/ -- Acesso em: 14/01/2025.

⁷⁸ RODRIGUEZ, Víctor Gabriel. STF e sua agenda política: a necessidade de intervenção legislativa. *Conjur.* 19/10/2023. – Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-out-19/victor-rodriguez-stf-agenda-politica/> -- Acesso em: 14/01/2025.

⁷⁹ LEMOS, Marcelo Augusto Rodrigues de. Os limites da imunidade parlamentar. *Conjur.* – Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-dez-21/os-limites-da-imunidade-parlamentar/> -- Acesso em: 14/01/2025.

⁸⁰ STRECK, Lenio Luiz. Liberdade de expressão na internet: não joguem a criança fora. – *Conjur.* – Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jun-04/senso-incomum-liberdade-expressao-internet-nao-joguem-crianca-fora/> -- Acesso em: 14/01/2025.

⁸¹ MARINONI, Luiz Guilherme. As redes sociais e o condor. 06/01/2025 – *Conjur* – Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jan-06/as-redes-sociais-e-o-condor/> -- Acesso em: 14/01/2025.

⁸² STRECK, Lenio Luiz. *Liberdade de expressão na internet: não joguem a criança fora. Op. Cit. Idem.*

está dito que o intolerante, uma vez acolhido no recinto da liberdade, compreenda o valor ético do respeito pelas ideias alheias. Mas é certo que o intolerante perseguido e excluído dificilmente se tornará um liberal.”⁸³.

A proibição de circulação, a censura prévia, a vedação de movimentos de ideias antagônicas e a caça às *Fake News*, não condiz e não significa proteção da liberdade, pois a única forma de vencer a falácia, o embuste ou a cilada é no debate, pois as “Ideias, e somente ideias, podem iluminar a escuridão”⁸⁴. A ficção de que a liberdade de expressão precisa ser contida contra os excessos como discursos de ódio ou *fake news* é ignorar que o Estado é incapaz de limitar (com respeito aos Direitos Fundamentais e aos Direitos Humanos) a circulação de ideias que, com ou sem Estado, continuarão a existir.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Um tema profundamente sensível. A liberdade de expressão se tornou espaço das mais elevadas polêmicas. A situação ficou ainda mais tensa quando os diversos presidentes das redes

⁸³ “Responder ao intolerante com intolerância pode ser juridicamente lícito, mas é por certo eticamente reprovável e talvez também politicamente inoportuno. Não está dito que o intolerante, uma vez acolhido no recinto da liberdade, compreenda o valor ético do respeito pelas ideias alheias. Mas é certo que o intolerante perseguido e excluído dificilmente se tornará um liberal. Pode valer a pena colocar em risco a liberdade fazendo que seu inimigo também se beneficie dela, se a única possível alternativa é a de restringi-la a ponto de correr o risco de sufocá-la ou pelo menos de não lhe permitir dar todos os frutos. *Melhor uma liberdade sempre em perigo mas expansiva que uma liberdade protegida mas incapaz de evoluir*. Somente uma liberdade em perigo é capaz de se renovar. Uma liberdade incapaz de se renovar acaba por se transformar, cedo ou tarde, numa nova escravidão” (BOBBIO, Norberto. *Elogio da serenidade e outros escritos morais*. Trad. Marco Aurélio Nogueira. – 2. ed. – São Paulo: Editora Unesp, 2011. P. 154).

⁸⁴ MISES, Ludwig von. *As seis lições*. Trad. Maria Luiza Borges. – 7ª ed. – São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2009. 101

sociais como Meta e X passaram a adotar um posicionamento divergente da Cúpula Judiciária brasileira e, por isso, o debate – enquanto isso ainda for possível – sobre os limites (se existem) da liberdade de expressão, a sanção de seus excessos e as medidas de enfrentamento dos seus efeitos colaterais (xenofobia, racismo, *fake news*) se tornaram fundamentais.

Na última década, porém, a dimensão da liberdade de expressão foi cada vez mais cerceada e a própria cúpula judiciária brasileira inaugurou sua campanha contra a liberdade de expressão, percebida em três grandes casos: (i) IP 4781; (ii) a queima de livros; (iii) e a batalha contra as redes sociais.

O IP 4781 abertos de ofício pelo próprio STF teve parecer desfavorável da Procuradoria-Geral para seu andamento e, ainda, decisão pela inconstitucionalidade de seu procedimento na ADPF 572 do *último juiz de Berlim*, O ex-ministro Marco Aurélio, mas, mesmo assim, persegue ao arrepio da Constituição e da Declaração Universal de Direitos Humanos. Recentemente, o Ministro Dino, decidiu pela retirada de circulação e vendas de livros – que apesar de aviltantes e incautos – retratando similarmente a episódios vividos apenas nas mais pérfidias ditaduras.

Por fim, o STF persiste uma campanha dentro e fora do pretório no afã de regular as redes sociais e, inclusive, com acusações sérias e relevantes de escolha de alvos em recente posicionamento de Elon Musk e na reviravolta da forma de condução da plataforma Meta, culminando em pueril ofício da Suprema Corte sobre as regras novas da plataforma já tecidas em rede global. Todos os casos acima mencionados retratam que a Constituição de 1988 foi apenas um fósforo na escuridão da censura brasileira secular, que reclamam enérgica recondução à rota da constitucionalidade para a Saúde da República, pois apenas a liberdade produz homens e não escravos.

REFERÊNCIAS

- BILL OF RIGHTS INSTITUTE. Bill of Rights: The 1st Ten Amendments. – available at: https://billofrightsinstitute.org/primary-sources/bill-of-rights?gad_source=1&gclid=Cj0KCQiAkjO8BhCGARIsAMkswyjLowyVwM8zyLXoGSINtgsUv4vQq6wcl1DkZdJ2qzA2-SbKErFD33gaAsZyEALw_wcB – access at: 13/01/2025.
- BOBBIO, Norberto. *Elogio da serenidade e outros escritos morais*. Trad. Marco Aurélio Nogueira. – 2., ed. – São Paulo: Editora Unesp, 2011.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADO 26/DF. – Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/tesesADO26.pdf> -- Acesso em: 13/01/2025.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADPF 572 – Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5658808> – Aceso em 13/01/2025.
- BRASIL, Constituição Política do Império do Brasil (de 25 de março de 1824). – Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm -- Acesso em: 13/01/2025.
- BRASIL, Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891). – Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm -- Acesso em: 13/01/2025.
- BRASIL, Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. – Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm -- Acesso em: 13/01/2025.
- BRASIL, Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946). – Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm -- Acesso em: 13/01/2025.
- BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1967 – Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm -- Acesso em: 13/01/2025.
- BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. – Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm -- Acesso em: 13/01/2025.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Artigo 13. Liberdade de pensamento e de expressão. – Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciainternacional/anexo/artigo13.pdf> -- Acesso em: 13/01/2025.

- BUNGE, Carlos Octávio. *Historia del derecho argentino*: Tomo I. Estudios Editados por La Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Unviersidad de Buenos Aires. – Forgetten Books, 2018.
- CAVALCANTE, Antônio V.; GOBETTI, Talissa; DITÃO, Ygor Pierry Piemonte. Por uma fundamentação filosófica dos direitos humanos na contemporaneidade: a superação dos obstáculos nas correntes concorrentes pela legitimação dos direitos humanos. DITÃO, Ygor Pierry Piemonte; SORDO NETO, Stefano Del (organizadores). *Ensaio em defesa da dignidade da pessoa humana*: contributos dos direitos humanos e dos direitos fundamentais. Curitiba: Instituto Memória, 2022.
- CIESPI: Centro Internacional de Estudos e Pesquisas Sobre a Infância. – Carta Africana dos Direitos Humanos e dos Povos (CARTA DE BANJUL) – 1981. – Disponível em: <https://www.ciespi.org.br/media/files/fcea049a8ec4d511ecbe6e5141d3afd01c/f1aeba5f6c4d711ecbe6e5141d3afd01c/CartaBanjul.pdf> -- Acesso em: 13/01/2025.
- CONJUR, Justiça do Rio proíbe livrarias de venderem livro Minha Luta, de Adolf Hitler. – Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-fev-03/justica-rio-proiibe-livrarias-vender-livro-adolf-hitler/> -- Acesso em: 13/01/2025.
- COSTA, Daniela Oliveira Rodriguez. Lei Antibaixaria: uma ponderação aos excessos da liberdade de expressão. *Revista Científica do Curso de Direito da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia*. (01), 131 – 146. <https://doi.org/10.22481/rccd.v0i01.2706>.
- DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO DE 1789. – Disponível em: <https://www.ufsm.br/app/uploads/sites/414/2018/10/1789.pdf> -- Acesso em: 13/01/2025.
- DIEPPE, Carla Ferreira. A Censura da notícia no final da primeira República. *Revista Anagrama: Revista Científica Interdisciplinar de Graduação*. Ano 11., vol. 2., jul./dez., 2017. – Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/anagrama/article/view/141635/136655> -- Acesso em: 13/01/2025.
- DITÃO, Ygor Pierry Piemonte. Autonomia do Direito da Integração: Perspectiva a partir da integração sul-americana. Tese (Doutorado). Programa de Integração da América Latina da Universidade de São Paulo (PROLAM/USP). São Paulo, 2024.
- DITÃO, Ygor Pierry Piemonte. A Separação de Poderes na Argentina e no Brasil e a Integração Sub-regional. Dissertação (Mestrado). Programa de Integração da América Latina da Universidade de São Paulo (PROLAM/USP). São Paulo, 2019.
- DITÃO, Ygor Pierry Piemonte. Minorias Líquidas Metamórficas. *DIGE – Direito Internacional e Globalização Econômica* – DOI: 10.23925/2526-6284/2022. V.

- 9 n. 9. 58825 – <http://revistas.pucsp.br/index.php/DIGE> – ISSN: 2526-6284 – pág. 17-49. v. 9, n. 9/ 2022.
- DITÃO, Ygor Pierry Piemonte. A liberdade de expressão na pós-modernidade: os novos agentes de censura e seu estado de violação dos direitos fundamentais. In *Caminhos para a liberdade*. Organizadores Guericke Sergio Abreu, Pedro César Oliveira e Ricardo Rodrigues Garcia. – 1. Ed. – Goiânia: Editora Espaço Acadêmico, 2020.
- DITÃO, Ygor Pierry Piemonte; RODRIGUEZ, Víctor Gabriel. Um vírus constitucional: quando as patologias biológicas chegam ao sistema constitucional. In DITÃO, Ygor Pierry Piemonte; SORDO NETO, Stefano Del (organizadores). *Ensaio em defesa da dignidade da pessoa humana: contributos dos direitos humanos e dos direitos fundamentais*. Curitiba: Instituto Memória, 2022.
- DITÃO, Ygor Pierry Piemonte; MARCELLO, Karen. Da Escola de Salamanca ao Limiar do Século 21 – A difícil Missão de Proteger os Direitos Indígenas. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 114., pp. 735-761., jan/dez., 2019.
- DOCUMENTOS HISTÓRICOS. “Bill of Rights” – Ley que declara los derechos y libertades de los ingleses y establece el orden de sucesión de la corona. Dipublico.org – Derecho Internacional. (Inglaterra, 1689). – Disponible en: <https://www.dipublico.org/3664/bill-of-rights-ley-que-declara-los-derechos-y-libertades-de-los-ingleses-y-establece-el-orden-de-sucesion-de-la-corona-inglaterra-1689/> -- Fecha acceso en: 13/01/2025.
- GAZETA DO POVO, “Fahrenheit 451” à brasileira. – Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/opiniaio/editoriais/flavio-dino-censura-livros/> -- Acesso em: 13/01/2025.
- GOMES, Luiz Flávio. *Por que estamos indignados?* Das barbáries dos poderes à esperança de civilização, justiça social e democracia digital. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GUTIÉRREZ, Jorge Luis. A controvérsia de Valladolid (1550): Aristóteles, os índios e a guerra justa. *Revista USP*, São Paulo, n. 101., pp. 223-245., mar/maio. 2014.
- HITLER apud MARMELSTEIN, George. *Curso de direitos fundamentais*. – 8. ed. – São Paulo: Atlas, 2019.
- HOBBSAWM, Eric J. *A era dos extremos: o breve século XX: 1914-1991*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.
- IANNI, Octavio. *O Labirinto latino-americano*. Petrópolis, RJ: Vozes, 1993.
- LAURENTIIS, Lucas Catib; THOMAZINI, Fernanda Alonso. Liberdade de expressão: teorias, fundamentos e análise de casos. *Revista Direito e Práxis*. 11 (04) out/dez. 2020. <https://doi.org/10.1590/2179-8966/2020/44121>

- LEMOS, Marcelo Augusto Rodrigues de. Os limites da imunidade parlamentar. *Conjur.* – Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-dez-21/os-limites-da-imunidade-parlamentar/> -- Acesso em: 14/01/2025.
- LYNCH, Christian Edward Cyril. O Poder Moderador na Constituição de 1824 e no anteprojeto de Borges de Medeiros de 1933: um estudo de direito comprado. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, A. 47., n., 188, out./dez., 2010.
- MARINONI, Luiz Guilherme. As redes sociais e o condor. 06/01/2025 – *Conjur* – Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jan-06/as-redes-sociais-e-o-condor/> -- Acesso em: 14/01/2025.
- MARMELSTEIN, George. *Curso de direitos fundamentais*. 5ª ed. – São Paulo: Atlas, 2014.
- MATOS, Andityas S. D M. C. *A filosofia como forma-de-vida: uma introdução ao estoicismo*. 1ª ed. – São Paulo: Edições Loyola, 2023.
- MENDES, Gilmar Ferreira. Colisão de direitos fundamentais: liberdade de expressão e de comunicação e direito à honra e à imagem. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, a. 31., n., 122., mai/jul. 1994.
- MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de direito constitucional [livro eletrônico] / Gilmar Ferreira Mendes; Paulo Gustavo Gonet Branco. – 16. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021. (Série IDP).
- MISES, Ludwig von. *As seis lições*. Trad. Maria Luiza Borges. – 7ª ed. – São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2009.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional* [livro eletrônico] – 40. ed., rev., atual. e ampl. – Barueri [SP]: Atlas, 2024.
- NASCIMENTO, Hildebrando Accioly G. E. do. *Manual de Direito Internacional Público* [livro eletrônico]. Hildebrando Accioly G. E. do Nascimento, Silva Paulo Borba Casella. – 26. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023.
- O ANTAGONISTA. “O amigo do amigo do meu pai”. – Disponível em: <https://oantagonista.com.br/brasil/o-amigo-do-amigo-de-meu-pai/> -- Acesso em: 13/01/2025
- OEA. Convenção Europeia de Direitos Humanos. – Disponível em: <https://www.oas.org/es/cidh/expresion/showarticle.asp?artID=536&lID=4> – Acesso em: 13/01/2025
- OEA. Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem, aprovada na Nona Conferência Internacional Americana, Bogotá, 1948. – Disponível em: https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/b.declaracao_americana.htm -- Acesso em: 13/01/2025

- ONU. Universal Declaration of Human Rights – Portuguese. – United Nations Information Centre, Portugal. – Disponível em: – Acesso em: [https://www.ohchr.org/en/human-rights/universal-declaration/translations/portuguese?](https://www.ohchr.org/en/human-rights/universal-declaration/translations/portuguese?LangID=por) LangID=por -- 13/01/2025.
- QUINALHA, Renan. Censura Moral na Ditadura Brasileira: entre o direito e a política. *Revista Direito e Práxis*, Rio de Janeiro, vol. 11., n. 03, 2020. Pp. 1727-1755. DOI: 10.1590/2179-8966/2019/44141| ISSN: 2179-41947.
- RIDENTI, Marcelo. Censura e ditadura no Brasil, do golpe à transição democrática, 1964-1988. *Concinnitas* | ano 19, número 33, dezembro de 2018. – Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/concinnitas/article/view/39848/27922> -- Acesso em: 13/01/2025.
- RODRIGUEZ, Víctor Gabriel. *O Ensaio como tese: estética e narrativa na composição do texto científico*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2012.
- RODRIGUEZ, Víctor Gabriel. *Delação Premiada: limites éticos ao Estado*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- RODRIGUEZ, Víctor Gabriel. Elon Musk em clave jurídica: o que o Direito deve responder. – 14/04/2024 – *Conjur.* – Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-abr-14/musk-em-clave-juridica-o-que-o-direito-deve-responder/> -- Acesso em: 14/01/2025.
- RODRIGUEZ, Víctor Gabriel. STF, Telegram e apontamentos sobre a legitimidade e Estado Democrático. *Conjur.* – 16/05/2023. – Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mai-16/victor-rodriguez-stf-telegram-estado-democratico/> -- Acesso em: 14/01/2025.
- RODRIGUEZ, Víctor Gabriel. STF e sua agenda política: a necessidade de intervenção legislativa. *Conjur.* 19/10/2023. – Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-out-19/victor-rodriguez-stf-agenda-politica/> Acesso em: 14/01/2025.
- SANT'ANNA, Anderson de Souza; FERREIRA, Jaqueline; SANTOS, Tania Coelho dos. Revolução 4.0: Uma “Radiografia” de Países de Economia Desenvolvida e do Brasil. *Revista de Empreendedorismo, Negócios e Inovação*. RENE. S. B. do Campo, v. 4., n. 2. – Disponível em: https://pesquisa-eaesp.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/revolucao_4.0.pdf -- Acesso em: 13/01/2025.
- Segmentos ou nichos com maior potencial para o desenvolvimento tecnológico nacional. Brasília, DF: Centro de Gestão e Estudos Estratégicos, 2022. (Série Documentos Técnicos, 31), – Supervisão: Luiz Arnaldo Pereira da Cunha Junior. – Disponível em: https://www.gov.br/mcti/pt-br/acompanhe-o-mcti/transformacaodigital/arquivo-camara-industria/iniciativas/ci_nt_nicho_tec_nac.pdf - Acesso em: 13/01/2025.

- SORDO NETO, Stefano Del. O Direito Humano à Liberdade de Expressão Corretamente Interpretado: em Defesa dos Direitos Humanos. In DITÃO, Ygor Pierry Piemonte; SORDO NETO, Stefano Del (organizadores). *Ensaio em defesa da dignidade da pessoa humana: contributos dos direitos humanos e dos direitos fundamentais*. Curitiba: Instituto Memória, 2022.
- SOUSA, João Carlos; MORAIS, Ricardo. A Mobilização Cívica e Política na Era das Redes Sociais: uma análise da ação de movimentos sociais no Facebook. *Opinião Pública*, vol. 27, núm. 1, pp. 51-89, 2021 – Centro de Estudos de Opinião Pública da Universidade Estadual de Campinas – Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/329/32967302003/html/> Acesso em: 13/01/2025
- STOCK, George. *O estoicismo*. Trad. Edson Bini. – São Paulo: EDIPRO, 2022.
- STRECK, Lenio Luiz. Liberdade de expressão na internet: não joguem a criança fora. – Conjur. – Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jun-04/senso-incomum-liberdade-expressao-internet-nao-joguem-crianca-fora/> -- Acesso em: 14/01/2025.
- TITO, Bianca; TERRA, Bibiana. A Trajetória Histórica da Liberdade de Expressão: sua importância para a legitimidade da democracia. *Revista Brasileira de História do Direito* | e-ISSN: 2526-009X| Encontro Virtual | v. 7 | n. 2 | p. 81–99| Jul/Dez. 2021.
- TÔRRES, Fernanda Carolina. O Direito fundamental à liberdade de expressão e sua extensão. *Revista de Informação Legislativa*, ano 50, número 200, out/dez. 2013.
- VILLEY, Michel, *A formação do pensamento jurídico moderno*. Trad. Claudia Berliner; notas Eric Desmons; revisão Gildo Sá Leitão Rios. – 2. Ed. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

XI

Parecer jurídico: ICMS – substituição tributária na operação interestadual

Legal opinion

*Kiyoshi Harada*¹

*Marcelo Kiyoshi Harada*²

Resumo: O presente parecer objetiva esclarecer que na venda de lubrificantes para estabelecimento situado em outro estado, destinados ao uso no processo de industrialização, não há incidência do ICMS, nem o regime de substituição tributária.

Abstract: This legal opinion aims to explain that in the sale of lubricants to an establishment located in another state, intended for use in the industrialization process, there is no incidence of ICMS, nor the tax substitution regime.

Palavras-chave: ICMS. Operações interestaduais. Lubrificantes. Substituição tributária.

Keywords: ICMS. Interstate transactions. Lubricants. Tax substitution.

Sumário: 1 – Consulta. 2 – Opinião legal. 2.1 Dispositivos constitucionais e da Lei Complementar, específicos sobre operação interestadual de lubrificantes. 2.2 Do regime de substituição tributária. 2.3 Convênio ICMS nº 110/2007. 2.4

¹ Especialista em Direito tributário e financeiro. Mestre em Processo Civil. Presidente do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário - IBEDAFT –, Membros da Academia Paulista de Letras Jurídicas - APLJ –, da Academia Brasileira de Direito Tributário - ABDT - e da Academia Paulista de Direito - APD. Ex procurador-chefe da Consultoria Jurídica do Município de São Paulo.

² Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP. Pós graduado em Direito Constitucional pelo Complexo Jurídico Damásio de Jesus e pós-graduado em inglês jurídico instrumental pela PUC/SP.

Do regulamento do estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002. Conclusão.

1. CONSULTA

A Consulente vem promovendo a operação de venda de lubrificantes para a empresa Arcelormittal Brasil S.A., situada no Estado de Minas Gerais, destinados ao uso no processo de industrialização para estampagem e proteção (que integram o produto final) e para usinagem (que é consumido no processo de industrialização).

Para nosso exame anexou nota de pedido da adquirente onde consta como destino a “industrialização”.

Diante desse fato a Consulente vem promovendo a venda com o destaque de ICMS a alíquota de 12%, informando expressamente o número do pedido, não se aplicando o regime de substituição tributária.

Entretanto, a Consulente está sob a fiscalização por parte dos agentes fiscais do Estado de Minas Gerais que sustentam a tese da substituição tributária e consequente recolhimento do ICMS a favor do fisco de Minas Gerais, porquanto se trata de venda para consumo.

Diante disso, a Consulente pede a nossa opinião legal a respeito.

2. OPINIÃO LEGAL

2.1 Dos dispositivos constitucionais e da LC nº 87/96 específicos sobre operação interestadual de lubrificantes

Dispõe a Constituição Federal em seu art. 155, § 2º, X, b:

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

[....]

2º – O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[.....]

X – não incidirá:

[.....]

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

Verifica-se, pois, que nos termos da Constituição Federal, independentemente da destinação do lubrificante (uso próprio, revenda, utilização no processo de industrialização etc.) *não há incidência* de ICMS nas operações de saída de lubrificantes para outro Estado.

O imposto deverá ser recolhido integralmente ao Estado onde ocorrer o consumo, nos expressos termos do art. 155, § 4º, I da CF:

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h³, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

³ “XII - cabe à lei complementar:

[.....]

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)”

No mesmo diapasão, prescreve o art. 2º, § 1º, III, da LC nº 87, de 13-09-96:

Art. 2º. O imposto incide sobre:

[.....]

§ 1º - O imposto incide também:

[.....]

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Indubitável, pois, a não incidência do ICMS na remessa, a qualquer título, de lubrificantes para outro Estado da Federação.

Com relação à imunidade da letra **b**, do art. 155, § 2º, X, *b* da CF o STF firmou o entendimento de que não se trata de imunidade, mas de não-incidência conforme dispõe a própria norma. Entendeu a Corte Suprema que essa não-incidência não alcança a compra de combustível para circulação, por configurar uma operação interna, bem como, que ela visa beneficiar o Estado consumidor, e não o consumidor final. Para o STF a norma constitucional firma, nas operações interestaduais de remessa de derivados de petróleo e outros produtos mencionados na letra *b*, a competência do Estado destinatário (onde se dará o consumo do produto) para a arrecadação do ICMS incidente na operação.

Para maior clareza, transcreve-se trechos dos votos proferidos pelo Ministro Relator Ilmar Galvão no RE nº 198.088 e pelo Min. Nelson Jobim.

Observou o Ministro Relator Ilmar Galvão em seu voto:

É patente, entretanto, que não se está, no caso, diante de imunidade propriamente dita, mas de genuína hipótese de não-incidência do tributo – como aliás, se acha expresso no inciso X do § 2º do art. 155 da CF –, restrita ao Estado de origem, não abrangendo o Estado de destino, onde são tributadas todas as operações que compõem o ciclo econômico por que passam os produtos descritos no dispositivo sob enfoque, desde a produção até o consumo.

O Min. Nélson Jobim por sua vez dispôs:

“A interpretação que dou, acompanhando o Ministro-Relator, é no sentido de que a alínea ‘b’ do inciso X do artigo 155 da Constituição Federal corresponde à atribuição: na saída da mercadoria, alíquota zero, para que este imposto seja todo ele arrecadado pela incidência na situação no Estado de entrada. E isso se estabeleceu e decorre do sistema, inclusive do sistema de alíquota do inciso VII, exatamente à razão última e fundamental do § 1º do art. 20. Como os Estados produtores não têm participação nenhuma no ICMS atribui-se a ele um ‘royalty’, que é pago pela União, a forma pela qual a União compensa a situação exploratória. O conjunto de regras mostra claramente isso. Estado de destino, a parte de origem tem sua compensação que havia perdido com essa situação.” (DJ de 5-9-2003)

No mesmo sentido: AI nº 801149, Rel. Min. Carmen Lucia, *DJ* de 18-6-2010; AI nº 749.431-AgR, Rel. Min. Eros Grau, *DJ* de 9-10-2009; RE nº 358.956-3/RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJ* de 27-6-2008; RE nº 338.681 – AgRg-ED, Rel. Min. Carlos Veloso, *DJ* de 3-02-2006; RE nº 201.703, Rel. Min. Moreira Alves, *DJ* de 14-12-2001.

2.2 Do regime de substituição tributária

O regime de substituição tributária nas operações interestaduais depende de acordo entre os Estados-membros interessados, conforme prescreve o art. 9º da LC nº 87, de 13-09-96. O § 1º, inciso I desse artigo permite expressamente o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com *“petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes”*.

Essas mercadorias, quando destinadas a consumidor final, ensejam o recolhimento do ICMS a favor do Estado onde se localiza o adquirente (§ 2º, do art. 9º).

Prescrevem os citados dispositivos da LC nº 87/96:

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I – ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

II – às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto inci-

dente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

2.3 Do Convênio ICMS nº 110/2007

A venda de lubrificantes para contribuintes localizados em outro Estado é objeto do Convênio ICMS nº 110, de 28-09-2007, que prescreve:

“Cláusula Primeira: Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM –, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurando o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:

[....]

V – óleos lubrificantes, 2710.19.3;

[.....]

§ 1º O disposto nesta cláusula também se aplica:

[.....]

III – em relação ao diferencial de alíquotas, aos produtos relacionados nos incisos do caput e nos incisos I e II do § 1º, sujeitos à tributação, quando destinados ao uso ou consumo e o adquirente for contribuinte do imposto;

IV – na entrada no território da unidade federada destinatária de combustíveis e *lubrificantes* derivados de petróleo, quando não destinados à sua industrialização ou à sua comercialização pelo destinatário.”

Como vimos anteriormente, na saída de lubrificante para outro Estado não há incidência de ICMS. O imposto deverá ser recolhido integralmente pelo destinatário (adquirente de lubrificantes no Estado de consumo). Entretanto, para facilitar a operacionalização, poderá a legislação do Estado destinatário prescrever a substituição tributária a fim de que o remetente de lubrificantes de outro Estado fique com a obrigação de reter o imposto na condição de substituto repassando-o integralmente ao Estado destinatário.

Para tanto, é preciso que haja norma expressa a respeito, na legislação tributária do Estado destinatário, que é aplicável ao caso vertente, por força da Cláusula Oitava do Convênio ICMS nº 81/93 relativo às normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

Como veremos no tópico seguinte, não há essa previsão de substituição tributária. Ao contrário, há expressa exclusão do regime de substituição tributária em se tratando de remessa de lubrificante para fins de industrialização, como no caso sob consulta.

2.4 Do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002

O artigo 18, inciso IV, do Anexo XV, do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002, prescreve que o regime de substituição tributária, pertinente a responsabilidade do alienante ou remetente da mercadoria pelo imposto devido nas operações subsequentes ou na entrada de mercadoria em operação interestadual, *não se aplica* “às operações que destinem mercadorias a estabeleci-

mento industrial para emprego em *processo de industrialização* como matéria-prima, *produto intermediário* ou material de embalagem.”

Ora, os lubrificantes fornecidos pela Consulente são para utilização no processo industrial, quer como insumo, isto é, para ser consumido no processo de industrialização, quer como material intermediário, passando a integrar o produto acabado, cujo preço, base de cálculo do ICMS, incorpora os preços dos lubrificantes.

Se a própria legislação de Minas Gerais, que é vinculante para o fisco mineiro, não submete essa operação ao regime de substituição tributária, não há como os agentes fiscais daquele Estado pretender o contrário, sob pena de caracterização do crime de excesso de exação fiscal a que alude o § 1º, do art. 316 do Código Penal.⁴

Ao que tudo indica está havendo confusão entre fornecimento de lubrificantes para consumo com fornecimento de lubrificantes para serem consumidos no processo de industrialização, hipótese em que não se aplica o regime de substituição tributária, salvo na hipótese de saída isenta de produto industrializado, (conforme § 1º, do art. 20 da LC nº 87/96⁵), o que não é o caso.

⁴ “§ 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza: (Redação dada pela Lei nº 8.137, de 27.12.1990) Pena – reclusão, de três a oito anos, e multa. (Redação dada pela Lei nº 8.137, de 27.12.1990)”

⁵ “Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Na hipótese de fornecimento para o consumo ou para integrar o ativo fixo, aí sim, há substituição tributária. Não é o caso sob consulta.

No caso da Consulente a destinação dos lubrificantes é clara e cristalina no pedido de compras – “Industrialização”.

Conforme se depreende da Decisão Normativa CAT nº 2/82, o conceito de industrialização compreende não só os produtos consumidos durante o processo industrial – insumos –, como aqueles que compõem o produto final – produto secundário ou intermediário.

A referida decisão definiu o produto intermediário como sendo “aquele que compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto, via de regra sem sofrer *qualquer alteração em sua estrutura intrínseca*. Exemplos: pneumáticos, na indústria automobilística e dobradiças, na marcenaria, compondo ambos os respectivos produtos novos (sem que sofram qualquer alteração em suas estruturas intrínsecas”. – o automóvel e o mobiliário; a cola, ainda na marcenaria, que, *muito embora alterada em sua estrutura intrínseca vai integrar o novo produto – mobiliário.*”

Ainda Segundo a referida decisão, *produto secundário “é aquele que, consumido no processo de industrialização, não se integra no novo produto. Exemplos: calcário-CACO₃ (que na indústria do cimento é matéria-prima), na siderurgia, é “produto secundário”, porquanto somente usado para extração das impurezas do minério de ferro, com as quais se transforma em escória e consome-se no processo industrial sem integrar o novo produto: o ferro-gusa; o óleo de linhaça, usado na cerâmica (para o melhor desprendimento da argila na prensa), depois de consumido na queima,*

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.”

não vai integrar o novo produto – telha; qualquer material líquido, usado na indústria da autora, que consumido na operação de secagem, deixa de integrar o novo produto – papel.”

Outrossim, na doutrina de Aliomar Baleeiro, tanto os produtos intermediários, como os produtos secundários são considerados insumo, cuja definição é:

“é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...). “Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos “produtos intermediários” que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção” (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág. 214).

Como se vê, não só os produtos intermediários, como, também, os produtos secundários são empregados no processo de industrialização, integrando o produto final ou participando essencialmente do processo de industrialização, onde são consumidos, gerando, até mesmo, direito a crédito do ICMS, conforme se verifica da jurisprudência do C. STJ sobre o assunto:

“Ementa.

TRIBUTÁRIO – ICMS – APROVEITAMENTO DE CRÉDITO – UTILIZAÇÃO MATERIAL DE CONSUMO NO PROCESSO PRODUTIVO (ÓLEO DIESEL PARA TRANSPORTE INTERNO DO FERRO GUSA) – DECRETO-LEI 406/68, CONVÊNIO 66/88 E LEI COMPLEMENTAR 87/96 – TAXA SELIC – FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE – SÚMULA 284/STF.

1. *Considera-se deficiente a fundamentação do recurso especial que indica como violado dispositivo de lei federal que não serve de sustentação à tese defendida. Prejudicada a tese sobre a legalidade da aplicação da taxa SELIC.*
2. *Na vigência do Decreto-lei 406/68 e do Convênio 66/88, a aquisição de produtos ou mercadorias que, apesar de integrarem o processo de industrialização, nele não eram completamente consumidos e nem integravam o produto final, não gerava direito ao creditamento do ICMS. Previsão expressa do não-creditamento (inciso III do art. 31 do Convênio 66/88).*
3. *Entretanto, a LC 87/96 (Lei Kandir) veio a reconhecer o direito ao crédito de ICMS relativo à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, material de uso e consumo, bem como ao recebimento de serviço de transporte. Jurisprudência pacificada nesta Corte.*
4. *Reconhecimento, no caso concreto, da legalidade do aproveitamento de crédito do ICMS sobre aquisição de óleo diesel consumido no processo produtivo a partir de 1º de janeiro de 1998, de acordo com o art. 33 da LC 87/96 (em sua redação original).*
5. *Recurso especial da Fazenda não conhecido e provido em parte o recurso especial da USIMINAS.” (RE nº 850632/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 02/03/2007, p. 235).*

No mesmo sentido já decidiu o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais:

“Ementa.

TRIBUTÁRIO – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – CDA – NULIDADE – INEXISTÊNCIA CERCAMENTO DE DEFESA – INOCORRÊNCIA – ICMS – CREDITAMENTO – CONVÊNIO N.º 66/88 – LEI ESTADUAL N.º 6.763/75 – RICMS/91 – INSLT N.º 01/86 – BENS DE USO E CONSUMO – ATIVO FIXO

– INSUMOS – PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS – ENQUADRAMENTO – DIREITO DE CRÉDITO. 1 - Não é nula a CDA substituída nos termos do § 8º do art. 2º da LEF, contendo os elementos suficientes para a defesa do contribuinte. 2 - Não há falar em cerceamento de defesa quando o magistrado não aprecia a perícia contida nos autos, desde que o faça segundo o livre convencimento motivado. 3 - De acordo com o Convênio n.º 66/88, a Lei n.º 6.763/75, e o RICMS/91, só geram direito de crédito de ICMS os bens adquiridos que são consumidos no processo produtivo, mas não os bens de uso e consumo e destinados ao ativo permanente do estabelecimento. 4 - Havendo prova de que parte dos bens enquadrados como de uso e consumo pela Fazenda Pública são, na realidade, insumos ou produtos intermediários de consumo imediato ou integral, deve ser assegurado o direito de crédito ao contribuinte. 5 - Segundo jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, não cabe atualização monetária de créditos escriturais. 6 - Preliminares rejeitadas e recurso parcialmente provido.” (Processo nº 1.0027.99.013112-3/001, Rel. Des. Edgard Penna Amorin, DJ de 20-09-2007).

Segue, abaixo, também, algumas decisões proferidas em sede administrativa pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo sobre o assunto:

“SODA CÁUSTICA – Usada na lavagem de vasilhames de refrigerantes – Matéria-prima consumida no processo industrial – Direito a crédito do ICM pela entrada no estabelecimento – Recurso ordinário provido – Decisão unânime.” (Processo nº DRT. 40 – 1100/87, 2ª Câmara Especial, Rel. Luiz Henrique Cavalcanti Mélega, Boletim TIT nº 252, de 20-07-91).

“LIXAS – Utilizadas na fabricação de móveis – Produtos consumidos no processo de industrialização – Legítimo o aproveitamento de crédito de ICM, relativo às aquisições – Recurso provido – decisão unânime.” (Processo nº DRT. 10-2305/81, 3ª Câmara, Rel. Paulo Celso Bergstrom Bonilha, Boletim TIT nº 205, de 14-12-85).

Como se vê, não só os produtos intermediários, como também, os produtos secundários, utilizados no processo de industrialização dão direito a crédito do imposto, pelo que ambos os produtos não estão sujeitos ao regime de substituição tributária em razão do princípio da não-cumulatividade do ICMS, que nos termos do voto do Exmo. Ministro Marco Aurélio, proferido no julgamento do RE nº 195.894/RS, tem por *“objetivo maior impedir o bis in idem, ou seja, o pagamento em duplicidade do tributo. Por isso mesmo, a satisfação deste na operação anterior é considerada como crédito na conta própria. O princípio alcança a mercadoria adquirida e que venha a ser consumida ou integrada ao produto final, na condição de elemento indispensável à respectiva composição.”*

Afinal, se tanto o valor dos produtos intermediários, como o valor dos produtos secundários, irão compor o valor do produto final que será a base de cálculo do ICMS a ser recolhido ao Estado de Minas Gerais pela empresa encomendante, não há porque aplicar a regra que prevê a dispensa da substituição tributária somente nos casos de produtos intermediários destinados à industrialização.

Outrossim, eventual desvio de finalidade do produto adquirido (consumo próprio, por exemplo) nenhuma responsabilidade poderá acarretar ao remetente vendedor que se ateve aos termos e condições do contrato de compra e venda celebrado entre as partes.

Na verdade, o próprio RICMS Estado de Minas Gerais reconhece que com a entrega da mercadoria de conformidade com o pedido expresso pelo adquirente cessa toda e qualquer responsabilidade da remetente vendedora.

É o que se depreende do inciso II, do § 2º, do art. 18, do Anexo XV do RICMS /MG, abaixo transcrito:

“Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

[.....]

IV -às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

[]

§ 2º Na hipótese do inciso IV do caput deste artigo:

[...]

II – se a mercadoria não for empregada no processo de industrialização, caberá ao industrial que a recebeu a responsabilidade pela retenção do imposto devido a título de substituição tributária, no momento da saída da mercadoria.”

CONCLUSÃO

Em face do exposto somos da opinião que:

a) não há destaque do ICMS na remessa de lubrificantes para contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais por força da não incidência prevista no art. 155, § 2º, X, *b*, da CF e art. 2º, § 1º, III, da LC nº 87/96;

- b) não há substituição tributária por força do disposto no art. 18, IV, do Anexo XV, do RICMS do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 43.080/2002, aplicável por força do disposto na Cláusula Oitava do Convênio ICMS nº 81/93 relativo às normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, e, também, em função do princípio da vinculação da administração tributária às normas que editou;
- c) o imposto é devido na entrada de lubrificante no estabelecimento do adquirente, devendo ser integralmente recolhido por ele ao Estado de Minas Gerais;
- d) na nota fiscal de venda ao estabelecimento industrial situado em Minas Gerais deverá ficar consignado o fundamento constitucional e legal da não incidência tributária e da inaplicação do regime de substituição tributária.

XII

Parecer jurídico sobre obrigação de pagamento de foro e laudêmio

Legal opinion on the obligation to pay ground rent and laudemio

Renan Clemente Gutierrez¹

Resumo: Parecer jurídico sobre a obrigação de pagamento de foro e laudêmio após o Código Civil de 2002, com foco no instituto da enfiteuse e jurisprudência.

Palavras-chave: Opinião legal. Foro e laudêmio. Obrigação de pagamento. Enfiteuse. Código Civil de 2002.

Abstract: Legal opinion on the obligation to pay ground rent and laudemio after 2002 Civil Code, focusing on the emphyteusis institute and jurisprudence.

Keywords: Legal Opinion. Ground rent and laudemio. Payment obligation. Emphyteusis. 2002 Civil Code.

Sumário: 1 – Controvérsia a ser examinada. 2 – Quesitos. 3 – Legislação aplicável. 4 – Relatório. 5 – Mérito 6 – Respostas aos quesitos. Referências.

1. CONTROVÉRSIA A SER EXAMINADA

Cuida-se de estudo encomendado para se verificar a atribuição de sujeição passiva correspondente ao pagamento da taxa de foro e do laudêmio, incidentes sobre os terrenos de propriedade da marinha brasileira, localizados na costa marítima do município de São Sebastião, Estado de São Paulo, bem como so-

¹ Doutorando e Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Membro do Conselho Superior de Orientação do Instituto Brasileiro de Estudos em Direito Administrativo, Financeiro e Tributário (IBEDAFT). E-mail: renan-clemente@hotmail.com.

bre a responsabilidade da comunicação de venda do imóvel perante a Secretaria do Patrimônio da União (SPU).

A Consulente é pessoa jurídica de direito privado que, em “meados de 2023”, conforme escritura pública de compra e venda, adquiriu, por parte de “LLL”, o imóvel de matrícula nº “38.xxx”, com cadastro municipal nº “3034.xxx”, e, por parte de “AMLA”, os imóveis de matrículas nº “38.xxx”, com cadastro municipal nº “3034.xxx” e “38.xxx”, com cadastro municipal nº “3034.xxx”.

A metodologia empregada corresponde à busca de conceitos fechados para, posteriormente, avaliar-se a incidência da taxa em voga e do laudêmio sobre os imóveis adquiridos pela Consulente em meados de 2023, cujo registro no Registro de Imóveis de São Sebastião ocorreu apenas em fevereiro do corrente.

O pagamento da taxa de foro e do laudêmio é decorrente de enfiteuse, instituto disciplinado pelo Código Civil, de forma que, antes mesmo de ingressar no estudo de foro e laudêmio, é preciso esclarecer o conceito de enfiteuse, e os destinos do instituto pelo Código Civil de 2002, para melhor compreensão do tema.

2. QUESITOS

4. O que é enfiteuse?
5. No que consiste a taxa de foro?
6. No que consiste o laudêmio?
7. Quando há incidência?
8. Quem é o sujeito passivo?
9. Há atribuição de responsabilidade pelo pagamento?
10. Como a jurisprudência trata a questão?

3. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Decreto-lei nº 2.398/87; Decreto-lei nº 9.760/46; Decreto-lei n. 3.438/41; Lei n. 4.320/1964; Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

4. RELATÓRIO

Os imóveis em referência foram adquiridos pelos vendedores por meio de partilha de bens do “*Sr. JLA*”, ocorrida por sucessão declarada em inventário. Os valores de transação dos respectivos imóveis são:

1. Imóvel de matrícula nº “38.xx5”: “R\$ 197.xxx”.
2. Imóvel de matrícula nº “38.xx6”: “R\$ 180.xxx”;
3. Imóvel de matrícula nº “38.xx7”: “R\$ 186.xxx”.

A transmissão da propriedade do bem, por escritura pública, apenas foi levada a registro em fevereiro do corrente. Neste ínterim, a Consulente recolheu taxa de ocupação incidente sobre a posse do imóvel em 2023 e 2024. A título de exemplo, foi recolhido o montante de “R\$ 7.xxx,xx” em 2024.

Com o registro da escritura de compra e bem em cartório, ocorrido em fevereiro de 2024, a Consulente foi comunicada da necessidade de pagamento de “R\$ 104.xxx” a título de laudêmio, razão pela qual formula a presente consulta.

Ademais, a Consulente foi comunicada, pelos vendedores, da necessidade de comunicação da venda à SPU, o que torna imprescindível o recolhimento do laudêmio incidente sobre a enfiteuse, sob a pena de multa.

5. MÉRITO

Como predito, a enfiteuse é instituto disciplinado tanto pelo Código Civil de 1916, quanto pelo Código Civil de 2002. Eduardo Marcial Ferreira Jardim², ao tratar do instituto sob a ótica do Código Civil de 1916, preconiza que se trata de *“contrato perpétuo que tem por objeto o direito real sobre coisa alheia, pelo qual o proprietário atribui a outrem o domínio útil do imóvel, torna-se, então, nu-proprietário”*.

Já o Código Civil de 2002, em seu artigo 2.038, acabou por vedar a constituição de novas enfiteuses/subenfiteuses, respeitando-se, outrossim, aquelas relações anteriormente formalizadas, que vigoraram até a desapareição do vínculo obrigacional. Veja-se a inteligência do artigo em referência:

Art. 2.038. Fica proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando-se as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior, Lei n o 3.071, de 1 o de janeiro de 1916, e leis posteriores.

§ 1 o Nos aforamentos a que se refere este artigo é defeso:
I – cobrar laudêmio ou prestação análoga nas transmissões de bem aforado, sobre o valor das construções ou plantações;

II – constituir subenfiteuse.

§ 2 o A enfiteuse dos terrenos de marinha e acrescidos regula-se por lei especial.

Em conclusão, tem-se que o instituto apenas deve remanescer àquelas constituições preexistentes quando da promulgação do novo Diploma Civil. Ou seja, a partir da promulgação do

² JARDIM, Eduardo. *Dicionário de Direito Tributário*. 2ª Edição Revista e Atualizada. Editora Noeses: São Paulo, p. 180.

Código Civil de 2002, não mais se constituiu enfiteuse sobre o fato descrito em lei para a sua constituição, conforme redação dada pelo Código Civil de 1916.

A taxa de Foro já era prevista no Código Civil de 1916, com previsão expressa em seu artigo 678, que preconizava o seguinte:

Art. 678. Dá-se a enfiteuse, aforamento, ou empraçamento, quando por ato entre vivos, ou de última vontade, o proprietário atribui a outro o domínio útil do imóvel, pagando a pessoa, que o adquire, e assim se constitui enfiteuta, ao senhorio direto uma pensão, ou foro, anual, certo e invariável.

Jardim³ conceitua o instituto como *“pensão anual que o enfiteuta paga ao nu-proprietário ou em virtude do exercício do domínio útil do imóvel objeto do contrato de enfiteuse, também denominado aforamento ou empraçamento”*. Com a extinção do instituto da enfiteuse/subenfiteuse, pelo Código Civil de 2002, remanesce tão somente a obrigação de pagamento de foro no caso das obrigações assumidas durante a vigência do Código Civil de 1916.

Segundo Jardim, o prazo prescricional está sujeito a 5 (cinco) anos.

Também se trata de instituto previsto tanto pelo Código Civil de 1916, quanto pelo Código Civil de 2002.

Embora próximos, os institutos foro e laudêmio não se confundem, tendo em vista que o foro se refere ao pagamento de pensão anual, decorrente do exercício do domínio útil do bem,

³ JARDIM, ref. 2, p. 108/109.

enquanto o laudêmio, nas palavras de Jardim⁴, corresponde à *“prestação que o enfiteuta paga ao nu-proprietário, mercê de sua concordância, ao ensejo da transferência do domínio útil de bem gravado por enfiteuse”*, cuja cobrança incide no percentual de 5% sobre o valor de avaliação do bem.

Igualmente, tendo em vista que o Código Civil de 2002 extinguiu o instituto da enfiteuse/subenfiteuse, respeitando, porém, as relações anteriormente estabelecidas até a sua desapareição, tem-se a vedação da cobrança do laudêmio para relações estabelecidas a partir da vigência do Código Civil de 2002, tal como no caso da taxa de foro.

O prazo prescricional é de 10 (dez) anos, conforme artigo 205, do Código Civil de 2002.

Há incidência tributária das espécies em voga sobre imóveis situados a uma faixa de 33 metros a partir da chamada “preamar”, que representa o nível máximo da maré alta. É a enfiteuse de propriedade da União que representa o fato gerador da obrigação tributária. Conforme jurisprudência do C. STJ, “os terrenos da marinha são bens públicos que se destinam historicamente à defesa territorial e atualmente à proteção do meio ambiente costeiro, permitindo-se a ocupação por particulares, mediante o pagamento de taxa de ocupação e de laudêmio quando da transferência”.

A lei disciplina a hipótese abstrata, mas o tributo apenas incide quando o sujeito pratica o ato descrito, com todos os seus elementos. No caso da taxa de foro, para que seja exigível o recolhimento do tributo, a lei determina que seja efetuado o domínio útil ou a posse de imóvel de titularidade da União (ocupação por particular), conforme o Código Civil de 1916. Nesta ocasião,

⁴ *Ibid*, p. 326/327.

aquele que exerce a posse ou o domínio útil do imóvel recebe a denominação de enfiteuta, que paga ao nu-proprietário.

No caso do laudêmio, tem-se sua incidência quando houver a transferência do imóvel. Enquanto a taxa de foro é recolhida pela ocupação do imóvel, o laudêmio é incidente uma única vez (no ato jurídico de compra e venda).

O Código Civil de 2002 vedou a configuração de novas enfiteuses ou subenfiteuses, conforme artigo 2.038 daquele diploma, e, de passo, vedou a cobrança de laudêmio e da referida taxa. Contudo, a lei convalidou as enfiteuses/subenfiteuses anteriormente constituídas, o que, de passo, torna válida a exigência de laudêmio e exigências similares sobre tais enfiteuses, até que seja transferida a propriedade dos imóveis.

No caso vertente, verifica-se da escritura dos imóveis que o enfiteuta originário, “Sr. JLA”, faleceu em “dd/mm/2007”, de modo que a titularidade dos imóveis foi transferida, por partilha de bens, para as “Sras. AMLA” (na qualidade de filha), e “LLL”. Apenas em “meados de 2023” os imóveis foram vendidos, pelas herdeiras, à Consulente, em ato que foi levado a termo, perante o Registro de Imóveis de São Sebastião, em “meados de 2024”.

Neste átimo, surgem três teses jurídicas para a questão em comento. Veja-se:

- Extinção da enfiteuse decorrente do falecimento do enfiteuta “Sr. JLA”

Como prefalado no resumo do presente parecer, a Consulente efetuou o recolhimento da taxa de ocupação correspondente ao exercício de 2023, bem como referente ao corrente ano, sendo que ambas as exigências foram expedidas em nome das herdeiras vendedoras. Ora, a lei é bastante clara no sentido de que, havendo transferência do bem, veda-se a cobrança do tribu-

to, de forma que a enfiteuse do “*Sr. JLA*”, extinta em 2007, pôs fim à cobrança do tributo.

Isso porque, salvo melhor juízo, a transferência da titularidade por partilha preenche a hipótese em lei prevista, que cita tão somente a “transferência do bem aforado”, de forma que a cobrança do laudêmio após 2007 é flagrantemente ilegal.

É importante consignar que, por completo desconhecimento da legislação, a Consulente efetuou o recolhimento da taxa de ocupação referente a 2023/2024, muito embora as alienantes tenham quedado inertes no que concerne à comunicação da venda para a SPU, ato em que o órgão toma conhecimento a respeito de quem está, de fato, na posse do imóvel.

Neste caso, são as alienantes que devem ingressar com medida judicial em desfavor da União, requerendo o cancelamento do laudêmio incidente na alienação do bem, bem como a restituição dos valores pagos, observado o prazo prescricional. A tese jurídica deve ser a não incidência do laudêmio, vez que houve transferência do imóvel em 2007, encerrando-se a enfiteuse anterior.

Cuida-se, contudo, de tese controvertida, que deve estar a cargo dos advogados das alienantes.

- Sujeito passivo da obrigação: vendedor.

Outro ponto de importantíssima consideração é aquele atinente ao sujeito passivo da obrigação, que é o vendedor/alienante.

Ou seja, é o vendedor quem deve efetuar o pagamento do laudêmio, e não o comprador. Também, é sujeito passivo da Taxa de Foro aquele que exerce a posse ou domínio útil do bem, ou seja, as Sras. “*L*” e “*A*”, pois constam no título do imóvel perante a SPU. Não por menos, as guias de pagamento são expedidas em seus nomes.

Desta forma, tem-se que a Consulente, ao efetuar o recolhimento do tributo correspondente ao exercício de 2023, bem como 2024, fê-lo equivocadamente, às margens do que preconiza a legislação.

Ainda que houvesse qualquer convenção neste sentido, fato é que as convenções particulares não vinculam a Administração Pública, que devem efetuar a cobrança e lançamento de tributos em face do sujeito passivo legalmente descrito, tendo em vista a vinculabilidade do ato administrativo.

O fato de a Consulente ter efetuado o recolhimento no lugar das alienantes não a torna sujeito passivo da obrigação, tendo em vista que a legislação assim não prevê. É cabível o pedido de restituição ou eventual compensação às alienantes sobre o preço do imóvel.

- Obrigação de comunicação perante a SPU

Instala-se a controvérsia em definir sobre quem deve recair a atribuição de efetuar a comunicação de venda do imóvel, objeto da União, à SPU.

Em primeiro lugar, é importante deixar bastante registrado que o exercício da posse ou domínio útil do imóvel de titularidade da União, como prefalado, obriga o possuidor ao pagamento da taxa de ocupação. No caso de venda do imóvel sem a devida comunicação à SPU, a taxa de ocupação continua a ser cobrada em face do alienante, que deixou de proceder com a comunicação perante o órgão.

A matéria atinente à comunicação de alienação de imóvel vem prevista pela Decreto-Lei nº 2.398, de 1987, com redação dada pela Lei nº 9.636, de 1998. Veja-se o que preconiza o artigo 3º, parágrafos quarto e quinto:

Art. 3º. A transferência onerosa, entre vivos, do domínio útil e da inscrição de ocupação de terreno da União ou de cessão de direito a eles relativos dependerá do prévio recolhimento do laudêmio pelo vendedor, em quantia correspondente a 5% (cinco por cento) do valor atualizado do domínio pleno do terreno, excluídas as benfeitorias. (Redação dada pela Lei nº 13.465, de 2017)

§ 4º Concluída a transmissão, onerosa ou não, o adquirente deverá requerer ao órgão local da Secretaria de Coordenação e Governança do Patrimônio da União, no prazo máximo de 60 (sessenta) dias, que providencie a transferência dos registros cadastrais para o seu nome, observado, no caso de imóvel aforado, o disposto no art. 116 do Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946. (Redação dada pela Lei nº 14.474, de 2022)

§ 5º A não observância do prazo estipulado no § 4º deste artigo sujeitará o adquirente à multa de 0,50% (cinquenta centésimos por cento), por mês ou fração, sobre o valor do terreno, excluídas as benfeitorias. (Redação dada pela Lei nº 13.465, de 2017)

Nos termos do dispositivo acima transcrito, determina-se multa, no percentual de 0,5% sobre o valor do terreno, excluídas as benfeitorias, ao adquirente que deixar de efetuar a comunicação de venda à SPU. Contudo, as jurisprudências do E. Tribunal Regional Federal da Quinta Região (E. TRF5), e do C. STJ, caminhem no sentido de que o dever de comunicação de venda do bem é do alienante, sob a pena de permanecer responsável pelos tributos incidentes sobre o imóvel.

A jurisprudência do E. TRF5⁵ é bastante clara, conforme transcrição da Ementa abaixo:

ADMINISTRATIVO. TERRENO DE MARINHA. ALIENAÇÃO DO DOMÍNIO ÚTIL NÃO REGISTRADA. TRANSFERÊNCIA DAS OBRIGAÇÕES ENFITÊUTICAS. IMPOSSIBILIDADE. COBRANÇA EM DUPLICIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO. 1. A sentença julgou improcedente pedido que objetivava a restituição ou compensação do valor pago pela autora à União a título de foro. 2. O domínio útil de terrenos de marinha, bens de propriedade da União (art. 20, VII, da CF), enquanto direito real, apenas se transfere com o registro do título aquisitivo no competente Cartório de Imóveis. Em virtude disso, apenas a comprovação do registro da transferência do domínio útil perante a titular da propriedade do bem (no caso, a União) enseja a transferência das obrigações enfitêuticas. É o que dispõem o art. 116, caput e § 1º, do DL 9.760/46 e o art. 3º, § 4º, do DL 2.398/87. 3. O sujeito passivo legítimo da obrigação de pagar o foro somente deixará de ser o alienante do domínio útil e passará a ser o adquirente quando houver a comprovação do registro da transferência no Cartório de Registro de Imóveis perante a Secretaria de Patrimônio da União, uma vez que, até este momento, o domínio útil permanecerá titularizado pelo alienante. 4. Esta legitimidade poderia ser desconstituída caso a União estivesse cobrando a taxa de ocupação anual do alienante e, concomitantemente, do adquirente não registrado. Porém, não restou evidenciada essa cobrança em duplicidade. 5. Apelação não-provida.

⁵ TRF5. Processo nº 0803090-72.2014.4.05.8000. 1ª Turma. Des. Rel. Élio Siqueira. Julgado em: 14/06/2016. Publicado em: 21/06/2016.

A jurisprudência do E. TRF5⁶ encontra sedimento na jurisprudência sólida do C. STJ, conforme Ementa abaixo consignada:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. TERRENO DE MARINHA. TRANSFERÊNCIA DA OCUPAÇÃO DO IMÓVEL. AUSÊNCIA DE COMUNICAÇÃO À SPU. RESPONSABILIDADE DO TITULAR ORIGINÁRIO PELO PAGAMENTO DA TAXA ANUAL DE OCUPAÇÃO. 1. Restringe-se a controvérsia à questão da responsabilidade pelo pagamento da taxa de ocupação, na ausência de comunicação à SPU acerca da transferência de domínio útil que é atribuída ao titular que originariamente conste dos registros. 2. Assim, não havendo comunicação à SPU acerca da transferência de domínio útil e/ou de direitos sobre benfeitorias, bem como da cessão de direitos a eles referentes, permanece como responsável pela quitação da taxa de ocupação aquele que consta originariamente dos registros, no caso, a alienante, e não o adquirente. Precedentes (STJ), REsp 1.487.940/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 05/12/2014; STJ, AgRg no REsp 1.431.236/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/04/2014; STJ, REsp 1.201.256/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 22/02/2011.). Agravo regimental improvido.

Do julgado em referência, para melhor instruir o presente estudo, é importante destacar os excertos do julgado que demonstram que é o alienante quem deve realizar a comunicação de venda perante a SPU, ficando responsável pelo recolhi-

⁶ STJ. AgRg no REsp 1559380/RS. 2ª Turma. Rel. Min. Humberto Martins. Julgado em 15/12/2015. DJe 02/02/2016

mento da taxa de ocupação enquanto não houver o dito registro. Veja-se:

Conforme assentado na decisão agravada, assiste razão à agravante quanto à alegação de que a ausência de comunicação à SPU acerca da transferência de domínio útil faz com que o titular que originariamente consta dos registros permaneça como responsável pelo pagamento da taxa de ocupação, ainda que tenha havido o registro da transação no Cartório de Imóveis. Com efeito, a jurisprudência desta Corte firmou-se nesse sentido. Confirmam-se os seguintes precedentes:

(...)

Ante o exposto, não tendo os agravantes trazido argumento que pudesse infirmar a decisão agravada, nego provimento ao agravo regimental.

E não se trata de jurisprudência isolada, mas sim pacífica daquele Colendo Tribunal^{7, 8}, conforme se vê abaixo:

ADMINISTRATIVO. TERRENO DE MARINHA. TAXA DE OCUPAÇÃO. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO. ALIENANTE.

1. A jurisprudência desta Corte Superior de Justiça já se manifestou pela obrigatoriedade de o alienante comunicar à Secretaria de Patrimônio da União – SPU a transferência da ocupação do imóvel a terceiro, de forma a possibilitar ao ente público fazer as devidas anotações. Assim, não havendo comunicação à SPU acerca do negócio jurídico, permanece como responsável pela quitação da taxa de

⁷ STJ. AgRg no REsp 1431236/SC, 2ª Turma. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Julgado em 27/03/2014. DJe 02/04/2014.

⁸ STJ. REsp 1201256/RJ. 1ª Turma. Rel. Min. Benedito Gonçalves. DJe 22/02/2011.

ocupação aquele que figura originalmente no registro – o alienante, e não o adquirente.

2. Agravo regimental não provido.

ADMINISTRATIVO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. IMÓVEIS DA UNIÃO. TERRENO DE MARINHA. TAXA ANUAL DE OCUPAÇÃO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. TRANSFERÊNCIA DA OCUPAÇÃO DO IMÓVEL A TERCEIRO. CESSÃO DE POSSE. NÃO OPO-NÍVEL EM FACE DA UNIÃO. AUSÊNCIA DE COMUNICAÇÃO. PAGAMENTO. RESPONSABILIDADE DE QUEM FIGURA COMO OCUPANTE NO CADASTRO DA SECRETARIA DE PATRIMÔNIO DA UNIÃO - SPU. 1. A controvérsia posta no recurso especial decorre da cobrança de crédito pelo não recolhimento da Taxa de Ocupação dos exercícios 1999, 2000 e 2001, referentes à imóvel da União (terrenos de marinha), efetuada originariamente pela Fazenda Nacional por meio de execução fiscal. O recorrente além de apontar divergência jurisprudencial acerca da interpretação dada pelo acórdão recorrido ao artigo 7º da Lei n. 9.636/98, a qual difere do entendimento esposado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, alega violação do artigo 535 do CPC, ao argumento de que o Tribunal de origem incorreu em omissão quanto ao exame do artigo 7º da Lei n. 9.636/98, que eximiria o recorrente de responsabilidade pelo pagamento da dívida referente à taxa de ocupação. Para tanto aduz o seguinte: a) que não é proprietário da área da qual é cobrada a taxa de ocupação, mas sim a União, ocupando o referido imóvel até 1997, e que o atual ocupante é quem deveria arcar com o débito, em face da alienação do imóvel; b) a taxa de ocupação cobrada não é espécie tributária, tendo natureza jurídica de preço público; c) que não há como transcrever o título de alienação junto ao Registro Geral de Imóveis uma vez que se trata de cessão de posse e não de domínio; e d) a trans-

ferência de responsabilidade pelo recolhimento da taxa de ocupação, independe de pagamento de laudêmio. 2. O Tribunal de origem sobre o tema em discussão assim se pronunciou: a) a Taxa de Ocupação tem como fato gerador o domínio útil dos terrenos de marinha e é exigida de quem detém os poderes inerentes à propriedade, sendo certo que a promessa de compra e venda não tem o condão de transferir a propriedade, o que, segundo disciplinam o art. 1.245 e seus parágrafos do Código Civil, se dá mediante o registro do título translativo perante o Registro de imóveis; b) o objeto do contrato de promessa de compra e venda é o imóvel sobre o qual incide a taxa exigida nos autos, não havendo notícia da transcrição no Registro de Imóveis do título translativo da propriedade, não há como deixar de reconhecer a responsabilidade do devedor, que a toda evidência, figura como real proprietário do imóvel; e c) a cláusula de transferência de responsabilidade dos créditos exequêndos é inoponível em face da Fazenda Pública, porquanto as normas reguladoras da responsabilidade tributária são de ordem pública, portanto insuscetíveis de modificação pelas partes (art. 123, do CTN). 3. Não há violação do artigo 535 do CPC quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente. 4. Os terrenos de marinha são bens públicos que se destinam historicamente à defesa territorial e atualmente à proteção do meio ambiente costeiro, permitindo-se a ocupação por particulares, mediante o pagamento de taxa de ocupação e de laudêmio quando da transferência, em relação eminentemente pública, regida pelas regras do direito administrativo. 5. A responsabilidade de pagamento da referida taxa nasce com a inscrição do terreno de marinha na Secretaria do Patrimônio da União (SPU), do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, responsável por seu registro, consoante preconiza o artigo 7º da Lei n.

9.636/98. A inscrição do terreno pela Administração Pública é o ato em que se define quem efetivamente aproveitou o imóvel, e que se tornará obrigado ao pagamento da taxa de ocupação. A partir desse momento, não são oponíveis contra a Administração Pública o não aproveitamento do imóvel, negócios jurídicos, desocupação, senão pelo estreito caminho que leva à Administração a ciência da situação real do bem cujo poder-dever de administrar lhe compete. 6. O processo de inscrição de ocupação do imóvel junto à SPU guarda semelhança como o próprio registro de imóveis. Isso porque a Lei exige que antes de levada a transferência a registro, é imprescindível, além do pagamento do laudêmio, a ciência da Administração para que ela autorize a transferência. Feitas essas diligências, poderá o Cartório averbar a transferência e permitir que o adquirente altere a inscrição do registro na SPU. Só a partir daí o adquirente terá justo título para ostentar a situação de "ocupante de direito" do imóvel pertencente à União. Enquanto isso não ocorrer, permanecerá na inscrição do imóvel o antigo ocupante, podendo responder pelo adimplemento da taxa, caso dos autos. 7. A comunicação do negócio jurídico formalizado entre o ocupante e terceiro à SPU não se reveste de ato de mera formalidade, mas se constitui em medida de essencial importância e que produz efeitos jurídicos relevantes, uma vez que a União é a proprietária do terreno de marinha (artigo 1º, "a", do Decreto-lei n. 9.760/46) e, nessa qualidade, deverá estar sempre a par e consentir com a utilização de bem que lhe pertence. 8. É pacífico o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o título de propriedade do particular não é oponível à União nesses casos, pois os terrenos de marinha são da titularidade originária deste ente federado, na esteira do que dispõem a Constituição da República e o Decreto-lei n. 9.760/46. 9. Recurso especial não provido.

Logo, segundo a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5), e do C. STJ, o dever de comunicação deve ser efetuado pelo alienante, sob a pena de este responder pelos encargos incidentes sobre a posse do imóvel. A comunicação de venda à SPU é ato necessário para que aquele órgão tome conhecimento da transação, alterando os dados cadastrais do imóvel, dentre os quais, evidentemente, exsurge a cobrança do foro e do laudêmio.

É justamente por conta deste cenário que o alienante, enquanto não efetuada a comunicação, permanece vinculado ao imóvel e às suas cobranças.

Salvo melhor juízo, após a comunicação da venda, abre-se o prazo de sessenta dias para que o adquirente tome as medidas administrativas cabíveis, sob a pena de multa.

6. RESPOSTAS AOS QUESITOS

1. O que é enfiteuse?

Enfiteuse é instituto de direito civil, representando o direito de uso ou de exercício de posse de determinado terreno, passando o possuidor a se denominar como enfiteuta, e o legítimo proprietário como nu-proprietário.

2. No que consiste a taxa de foro?

Prestação pecuniária anualmente paga pelo enfiteuta à União pela utilização de terreno de sua propriedade. Não se trata de natureza tributária.

3. No que consiste o laudêmio?

Prestação pecuniária, de natureza não tributária, incidente na venda de imóvel de titularidade da União. Igualmente, não já que se falar em natureza tributária.

4. Quando há incidência?

A taxa de foro incide anualmente, enquanto o laudêmio incide na venda do imóvel de propriedade da União, enquanto essa posse representar uma enfiteuse. O Código Civil de 2002 extinguiu a constituição de novas enfiteuses, remanescendo, outrossim, aquelas anteriormente constituídas.

5. Quem é o sujeito passivo?

O sujeito passivo da obrigação é o alienante, vendedor. É aquele constante no título do imóvel. No caso em comento, tendo em vista que a Consulente recolheu a taxa de ocupação referente aos exercícios de 2023 e 2024, é cabível o pedido de restituição em face do verdadeiro devedor.

6. Há atribuição de responsabilidade pelo pagamento?

De acordo com a presente pesquisa, a lei não atribui responsabilidade pelo pagamento, mas, desde que livremente acordado, o comprador poderá efetuar o recolhimento da taxa de foro e do laudêmio correspondente ao imóvel.

7. Como a jurisprudência trata a questão?

A jurisprudência é assente no sentido de que o sujeito passivo da obrigação é o vendedor. Também, é firme na jurisprudência o dever de o alienante efetuar a comunicação de venda do imóvel à Secretaria do Patrimônio da União.

É o nosso parecer.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Decreto-lei nº 2.398/87. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del2398.htm. Acesso em 07/2024;
- BRASIL. Decreto-lei nº 9.760/46. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del9760compilado.htm. Acesso em 07/2024;
- BRASIL. Decreto-lei n. 3.438/41. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del3438.htm. Acesso em 07/2024;

BRASIL. Lei n. 4.320/1964; Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm#:~:text=Art.,letra%20b%2C%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal. Acesso em 07/2024.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em 07/2024.

JARDIM, Eduardo. *Dicionário de Direito Tributário*. 2ª Edição Revista e Atualizada. Editora Noeses.

XIII

Nova lei de improbidade administrativa e a segurança jurídica

New administrative misconduct law and legal security

Mauro José Silva¹

Renan Clemente Gutierrez²

Resumo: A Lei nº 14.230/2021 (Nova Lei de Improbidade Administrativa – NOVA LIA) surgiu para afastar a abertura e fluidez conceitual constante na redação original. Na modalidade original, a lei admitia como atos de improbidade administrativa aqueles praticados com dolo genérico ou na modalidade culposa, o que admitia um emaranhado de atos, tornando muito insegura a atividade pública. A Nova Lei de Improbidade Administrativa trouxe maior segurança ao trazer o dolo específico como requisito essencial. Igualmente, exige-se a má-fé e o nexo de causalidade entre a conduta praticada e o exercício da função pública. Esses requisitos tornaram a lei mais segura, e precisam ser considerados.

Palavras-chave: Improbidade Administrativa. Coisa pública. Honestidade e honradez. Tema 1.199/STF. Dolo específico e nexo de causalidade.

¹ Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Especialista em Administração pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo. Auditor Fiscal da Receita Federal do Ministério da Fazenda. Ex-Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Ex-Julgador da Delegacia de Julgamento de São Paulo. Presidente da Unafisco Nacional.
E-mail: mauro.silva@unafisconacional.org.br.

² Doutorando e Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Membro do Conselho Superior de Orientação do Instituto Brasileiro de Estudos em Direito Administrativo, Financeiro e Tributário (IBEDAFT). Advogado da Unafisco Nacional. E-mail: renan@unafisconacional.org.br.

Abstract: The Law nº 14.230/2021 (New Administrative Misconduct Law) emerged to move away from openness and conceptual fluidity constant in the original wording. In the original wording, the law allowed generic intent or culpable modality as acts of administrative improbity, wich admitted a tangle of acts, making public activity very unsafe. The New Administrative Misconduct Law brought greater security by bringing the specific intent as an essential requirement. Likewise, bad faith and a causal link between the conduct carried out and the exercise of the public function are required. These requirements made the law more secure and must be considered.

Keywords: Administrative Misconduct. Public thing. Honesty and integrity. 1.199/STF Theme. Specific intente and casual link.

Sumário: Introdução. 1 – Importância da probidade no trato da coisa pública: maximização dos direitos fundamentais. 2 – A Lei de Improbidade Administrativa em sua redação anterior à Lei nº 14.230/2021. 3 – A necessária reforma estrutural dada pela Lei n 14.230/2021 – Nova LIA. 3.1. A concepção adequada de “ato ímprobo”. 3.2. Reforma dos arts. 1º, 9º 10 e 11 da LIA. 4 – O dolo específico no âmbito do Tema 1.199/STF. Notas de conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

Em sua redação original, a Lei de Improbidade Administrativa (LIA) era um diploma muito aberto, o que permitia que os agentes públicos fossem alcançados por uma infinidade de situações. A antiga interpretação dos arts. 9º, 10 e 11 da LIA admitia a figura do dano presumido, não por obediência à lei, mas sim decorrente de fruto de construção jurisprudencial, denominada como “construção pretoriana” pelo Min. Gurgel de Farias, do Colendo Superior Tribunal de Justiça. Essa interpretação concedia uma verdadeira carta em branco para as corregedorias e para o Ministério Público promoverem uma série de ações de improbidade que nem sempre encontravam substrato no próprio instituto.

Diante da insegurança que esse cenário causava, foi proposto o Projeto de Lei nº 2505/2021 (nº anterior 10.887/2018), de autoria do Deputado Federal Roberto de Lucena (PODEMOS/SP), convertido na Lei nº 124.230/2021 – Nova Lei de Improbidade Administrativa.

A Nova LIA reformulou a essência da legislação anterior, mormente ao exigir que os órgãos correccionais e Ministério Público observem cabalmente a prática de ato doloso, com objetivo específico de lesar a Administração, desde que esse ato seja vinculado com o exercício do cargo. O dolo genérico e a modalidade culposa (que respaldavam o dano presumido por construção jurisprudencial), foram afastados pela Nova LIA, eis que representavam tipos muito abertos e fluídos, que colocavam debaixo do mesmo leque uma série de atos praticados pelos agentes públicos que não necessariamente importavam em ato ímprobo.

Ao passar a exigir dolo específico e nexo causal para que o ato seja considerado um ato de improbidade administrativa, a Nova LIA garante maior segurança e previsibilidade no exercício da função pública.

1. IMPORTÂNCIA DA PROIBIDADE NO TRATO DA COISA PÚBLICA: MAXIMIZAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Antes de ingressar nos termos da Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.249/92) – LIA, cumpre anotar alguns pressupostos que dão azo à proteção da coisa pública. A organização do Estado objetiva a consecução do bem comum, e a sua operação depende do orçamento público, que envolve a conjugação entre receita e despesa.

A despesa pública é o mecanismo que viabiliza a prestação dos serviços públicos, objetivando a preservação do interes-

se público. Harada sustenta que as despesas públicas devem ser executadas com atenção à Lei Orçamentária Anual (LOA), “que promove o direcionamento da receita pública segundo as prioridades eleitas pelo governo e referendadas pela sociedade por meio de seus representantes no Congresso Nacional”³.

A execução orçamentária encontra os seus balizamentos e limites na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que compõe o arcabouço normativo de contenção de despesas públicas. Portanto, justamente para fins de responsabilidade fiscal, o governo não pode deixar de contar com a receita necessária para o atingimento das necessidades prioritárias, sustentando Harada que “o emprego do dinheiro para consecução de objetivos públicos constitui elemento essencial da despesa pública”⁴.

A receita pública, por seu turno, representa o dinheiro que adentra aos cofres públicos para que as finalidades públicas sejam cumpridas. É o dinheiro relacionado à despesa pública. Ambos miram o cumprimento das finalidades públicas, estabelecidas por ordem de prioridade pelo poder político constituído.

Sainz de Bujanda estabelece que a receita pública corresponde às “somadas de dinheiro que recebem o Estado e os demais entes públicos para cobrir com elas seus gastos”⁵, enquanto Harada conceitua a receita pública como aquelas entradas de dinheiro “aos cofres do Estado para atendimento de suas finalidades mediante aplicação desses recursos pelo regime da despesa pública, isto é, aplicação dos recursos financeiros ingressados de

³ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 34ª ed. São Paulo: Editora Dialética, 2025, p. 50.

⁴ *Ibid*, p. 52.

⁵ BUJANDA, Sainz de. *Lecciones de derecho financiero*. Madrid: Artes Gráficas Benzal, 1987, p. 114.

conformidade com as diversas dotações fixadas na Lei Orçamentária Atual”⁶.

Se corresponde ao pressuposto fático para o cumprimento das finalidades públicas, tem-se que orçamento, receitas e despesas são institutos que merecem providencial atenção por parte dos agentes públicos, manifestamente responsáveis pelo seu hialino trato, viabilizando a maximização das prestações envolvidas pelas finalidades públicas correlatas aos direitos relacionados à dignidade da pessoa humana, princípio fulcral da Constituição Federal de 1988.

Para fechar a importância da atividade financeira do Estado para a preservação da dignidade da pessoa humana, o autor português José Casalta Nabais sustenta o seguinte:

A “estadualidade fiscal” significa assim uma separação fundamental entre estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva.⁷

Ademais, sob a ótica garantista e dirigente da Constituição de 1988, é possível concluir que o orçamento se destina à garantia da dignidade da pessoa humana, robusto vetor da lógica constitucional vigente. No final das contas, preservar o orçamento é preservar a vida e a saúde dos cidadãos. Se assim o é, como deve ser tratado o ato que descumpra tais premissas fundamentais? É nesse momento que se impõe a Lei de Improbidade Ad-

⁶ HARADA, *op. cit.*, p. 84.

⁷ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 192.

ministrativa, cujas características essenciais serão destrinchadas nos capítulos seguintes.

2. A LEI DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA EM SUA REDAÇÃO ANTERIOR À LEI Nº 14.230/2021

A Lei de Improbidade Administrativa (Lei nº 8.249/92) foi inserida no sistema para proteger a coisa pública, exigindo que o agente público lhe dê bom tratamento. Logo em seu primeiro artigo, na redação original, a LIA preconizava que seriam por ela punidos os “atos de improbidade praticados por qualquer agente público, servidor ou não, contra a administração direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União (...)”.

Logo, a LIA foi elaborada e publicada para punir os atos praticados pelos agentes públicos, servidores ou não, em prejuízo à Administração Pública. Semanticamente, probidade representa aquilo honesto, honrado, decorrente de uma conduta reta do agente público diante da coisa pública⁸. Busca-se, assim, preservar o bom andamento da Administração Pública, estrutura indispensável para a garantia dos direitos fundamentais e para a dignidade da pessoa humana.

As hipóteses que representam o digitado maltrato à coisa pública estão definidas na Lei de Improbidade Administrativa, especificamente nos arts. 9º, 10 e 11 do referido diploma. Na redação original, o art. 10 admitia a modalidade culposa e, por construção jurisprudencial⁹, a modalidade culposa e o dolo gené-

⁸ Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?id=kL1dQ>.

⁹ Da conjugação dos tipos previstos pela Lei n 8.429/92 para configuração de ato de improbidade administrativa, tem-se que havia uma aceitação da possibilidade de existência de dano presumido, movimento decorrente do que o Ministro Gurgel de Farias denominou como “construção pretoriana” daquele próprio Colendo Tribunal. Ver: STJ. REsp nº 1.929.685/TO. 1ª Turma. Rel. Min. Gurgel de Faria.

rico foram admitidos também em referência aos arts. 9 e 11 (sobretudo), viabilizando a suposta existência de dano presumido para se concluir pela configuração de ato de improbidade administrativa.

Para evitar ocupar demasiado espaço no corpo do presente artigo, destaca-se o caput dos referidos comandos legais na redação anterior a Lei nº 14.230/2021:

Art. 9º Constitui ato de improbidade administrativa importando enriquecimento ilícito auferir qualquer tipo de vantagem patrimonial indevida em razão do exercício de cargo, mandato, função, emprego ou atividade nas entidades mencionadas no art. 1º desta lei, e notadamente: (...)

Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente: (...)

Art. 11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e notadamente: (...) (destaquei)

No art. 9º, a redação do caput não fala em modalidade culposa ou dolosa expressamente, mas é silente sobre o tipo de conduta a ser considerada como improbidade administrativa.

Julgado em 27/08/2024. DJe 30/08/2024. Igualmente, veja-se trecho do voto-vista, proferido pelo Min. Paulo Sérgio Domingues nesse mesmo sentido: “Esta Corte Superior, até a Lei nº 14.230/2021, admitia a possibilidade de condenação com base no art. 10 da LIA, quando os fatos representassem uma potencial perda patrimonial, presumindo-se a sua ocorrência em relação à hipótese prevista no seu inciso VIII do art. 10 (fraude à licitação)”.

Trata-se de um dispositivo muito aberto, que admite um emaranhado de interpretações e, como adiantado, não exige o dolo como condição indispensável para a configuração do ato de improbidade administrativa.

Quanto à redação original do art. 10, não é necessário ter maiores considerações, eis que admite a modalidade culposa expressamente.

No que atine à redação original do art. 11, a exemplo do art. 9º, tinha-se uma redação indiscutivelmente aberta, apta a sustentar (indevidamente) uma série de instaurações de processos administrativos disciplinares em face dos agentes públicos, pois não há nenhum limite objetivo para a configuração do ato de improbidade administrativa. Basear um ato de improbidade exclusivamente pela violação de um princípio, sem indicação específica do dolo na conduta, é medida temerária e que gera uma insegurança jurídica tremenda, pois os princípios admitem gradação (ao contrário das regras) o que pode ser aferido ao livre alvitre do intérprete.

No caso de se verificar maltrato à coisa pública (bem jurídico tutelado pela LIA) pelo agente público, a LIA prevê as penalidades aplicáveis, que variam de acordo com o ato praticado pelo agente público. As penalidades giram em torno do ressarcimento integral do dano, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos por prazo determinado, pagamento de multa civil, proibição de receber incentivos e benefícios fiscais, e proibição de contratar com a Administração Pública por até dez anos.

O recorte do presente artigo gira em torno da nova redação da LIA, dada pela Lei nº 14.230/2021 (Nova LIA), o que se deu em virtude do ambiente de manifesta insegurança jurídica proporcionado pela abertura e fluidez conceitual decorrente da

redação original da LIA¹⁰. Para finalizar o presente capítulo e realizar uma inserção no segundo, mostra-se oportuno registrar o entendimento esposado por Mauro Roberto Gomes de Mattos:

Em nossos comentários à Lei nº 8.429/92, alterada pela Lei nº 14.230/2021, alertávamos do defeito legislativo anterior, visto que a mesma possuía comandos muito abertos, possibilitando o ajuizamento de natimortas ações de improbidade administrativa, além de permitir que a culpa fosse um dos elementos do tipo do art. 10, que versa sobre o prejuízo ao erário, equiparando-o ao dolo.

Após 30 (trinta) anos de vigência da Lei de Improbidade Administrativa, verifica-se o manejo desproporcional de ações passou a ser uma realidade, questionando-se responsabilidades objetivas e atos ilegais, sem dolo e sem má-fé, com desvio do oco constitucional do combate ao ato desonesto, aquele praticado com extrema gravidade.¹¹

Após as presentes considerações, conclui-se que a LIA, em sua redação original, possuía comandos muito abertos, fluídos e vagos, o que representava uma fonte indiscutível de insegurança jurídica aos agentes públicos e, via de consequência, colocava em xeque os atos da Administração Pública.

Esse fato não passou despercebido pelo legislador que, diante de um cenário que preconizava maior segurança jurídica e justiça, caminhou no sentido de reformular a essência dos atos

¹⁰ A abertura de comandos permite uma fluidez interpretativa, permitindo-se, ao alvitre do intérprete, o alcance do real significado da norma. Portanto, falando-se em direito sancionador, é imprescindível o emprego de conceitos fechados, precisos, estáveis, sob a pena de se subverter o real sentido da norma.

¹¹ MATTOS, Mauro Roberto Gomes de. *Limites da Lei de Improbidade Administrativa* – Lei nº 8.429/92 alterada pela Lei nº 14.230/21. 6ª ed., rev., atual. E ampl. São Paulo: Juspodivm, 2023, p. 17/18.

de improbidade administrativa, estabelecendo requisitos objetivos.

3. A NECESSÁRIA REFORMA ESTRUTURAL DADA PELA LEI N 14.230/2021 – NOVA LIA

A denunciada abertura e fluidez conceitual na redação da LIA (antes da Lei nº 14.230/2021) fez com que o legislador buscasse um novo caminho para a proteção da coisa pública, sem que essa proteção, necessária e indispensável, causasse insegurança e angústias em face dos agentes públicos. Na redação anterior à Lei nº 14.230/21, os agentes públicos viviam sob um vasto leque de possibilidades de incorrerem em improbidade administrativa, ainda que não configurada má-fé ou dolo em prejuízo à Administração.

A Lei 8.429/92 sofreu substancial alteração por meio da Lei nº 14.230/2021 (Nova LIA), importando chamar ao lume da discussão as alterações dadas aos seguintes dispositivos: art. 1º, art. 9º, caput e incs. IV, VI, VII; art. 10, caput e incs. I, IX, X, XIX, XXI, XXII, § § 1º e 2º; art. 11, caput e incs. I, II, III, IV, V, VI, IX, X, XI, XII, § § 1º ao 5º.

Nos próximos subcapítulos, será demonstrado que foi dada atenção ao próprio conceito (aqui entendido como essência) de ato ímprobo, bem como as modificações legais advindas com a publicação da Lei nº 14.230/2021.

3.1 A concepção adequada de “ato ímprobo”.

A principal reforma realizada para a configuração do ato de improbidade administrativa é a exigência da demonstração do dolo específico para a configuração da improbidade administra-

tiva. Isso porque, como dito anteriormente, o ato de improbidade administrativa representa infrações ao bom trato da coisa pública, em ações dotadas de desonestidade, desonra e falta de retidão que se espera do agente público diante da Administração.

Desse modo, tem-se que os atos equívocos causados no exercício do cargo não representam improbidade administrativa, vez que nessas hipóteses não se verificam os requisitos objetivos que qualificam o ato, tais como o (i) dolo específico, representado como vontade livre e consciente de incorrer nas hipóteses previstas nos arts. 9º, 10 e 11; (ii) nexó causal, representado pelo enriquecimento ilícito e a sua necessária vinculação com o cargo; (iii) e a manifesta má-fé.

Veja-se o entendimento de Marcelo Harger sobre o conceito de improbidade:

Ato de improbidade é o ato ilícito doloso, decorrente de desonestidade do agente, que cause prejuízo à Administração, acarrete enriquecimento ilícito a um cidadão ou pessoa jurídica que esteja prevista em um dos incisos do art. 10 da Lei nº 8.429/92. Por outro lado, não são atos de improbidade aqueles praticados em decorrência de improbidade do administrador público, que representem equívocos exclusivamente formais ou praticados de boa-fé.¹²

O PL nº 10.887/18 (que foi posteriormente convertido na Lei nº 14.230/2021) proposto pelo Deputado Federal Roberto de Lucena, foi objeto de trabalho na Câmara dos Deputados para atualização da LIA. Os trabalhos pretenderam encerrar a prática predatória contra agentes públicos que, diante de uma legislação

¹² HARGER, Marcelo. *Improbidade Administrativa* – Comentários à Lei nº 8.429/92. São Paulo: Atlas, 2015, p. 17.

fluída e aberta, poderiam incorrer em improbidade administrativa sem que tenham praticado atos verdadeiramente ímprobos¹³.

Nesse átimo, a jurisprudência do Colendo Superior Tribunal de Justiça (C. STJ) é assente no sentido de que a improbidade administrativa corresponde a atos ímprobos, considerados como aqueles atos decorrentes de má-fé, desonestidade e desonra, não se servindo a LIA para punir atos decorrentes de imperícia, imprudência ou negligência. Veja-se:

(...) para a correta fundamentação da condenação por improbidade administrativa, é imprescindível, além da subsunção o fato à norma, caracterizar a presença do elemento subjetivo. A razão para tanto é que a Lei de Improbidade Administrativa não visa punir o inábil, mas sim o desonesto, o corrupto, aquele desprovido de lealdade e boa-fé.¹⁴

A reforma da LIA se fazia necessária, mormente para estabelecer requisitos objetivos já consignados para a configuração do ato de improbidade administrativa, sem prejuízo de o ato ter que ter relação indissociável com o exercício do cargo.

3.2. Reforma dos arts. 1º, 9º 10 e 11 da LIA.

Logo no art. 1º da Lei nº. 8.249/92, com atualização dada pela Lei nº 14.230/21, encontra-se a prescrição de que o ato de improbidade administrativa deve ser um ato doloso, ou seja, um ato livre e consciente, com manifesta intenção de benefício

¹³ Nesse sentido, Mattos consignou que o Deputado Federal Carlos Zarattini, relator do Projeto de Lei n 10.887/2021, estabeleceu que a LIA precisava ser reformulada por ter causado diversas injustiças em seu manejo pelo Ministério Público. *In: MATTOS*, ref. 10. P. 25.

¹⁴ STJ. REsp nº 1.666.307/MA. 2ª Turma. Min. Rel. Herman Benjamin. DJ de 19.12.2017.

próprio ou de terceiros em prejuízo à Administração Pública. Veja-se:

Art. 1º: O sistema de responsabilização por atos de improbidade administrativa tutelar a probidade na organização do Estado e no exercício de suas funções, como forma de assegurar a integridade do patrimônio público e social, nos termos desta Lei.

§ 1º. Consideram-se atos de improbidade administrativa as condutas dolosas tipificadas nos arts. 9º, 1 e 11 desta Lei, ressalvados os tipos previstos em leis especiais.

§ 2º. Considera-se dolo a vontade livre e consciente de alcançar o resultado ilícito tipificado nos arts. 9º, 10 e 11 desta Lei, não bastando a voluntariedade do agente.

§ 3º. O mero exercício da função ou desempenho de competências públicas, sem comprovação de ato doloso com fim ilícito, afasta a responsabilidade por ato de improbidade administrativa.(...) (destaquei)

A respeito da nova redação dos arts. 9º, 10 e 11, que estabelecem as hipóteses de improbidade administrativa, tem-se que o legislador afunilou tais hipóteses, chamando ao lume da improbidade aqueles atos desonestos, desonrosos e desvirtuados da retidão que se espera de um agente público.

Veja-se o quadro comparativo entre a redação anterior à Lei nº 14.230/21 e posteriormente a ela:

Redação anterior à Lei nº 14.230/21	Redação alterada pela Lei nº 12.230/21
Art. 9º Constitui ato de improbidade administrativa importando enriquecimento ilícito auferir	Art. 9º Constitui ato de improbidade administrativa importando em enriquecimento ilícito auferir,

Redação anterior à Lei nº 14.230/21	Redação alterada pela Lei nº 12.230/21
qualquer tipo de vantagem patrimonial indevida em razão do exercício de cargo, mandato, função, emprego ou atividade nas entidades mencionadas no art. 1º desta lei, e notadamente:	mediante a prática de ato doloso, qualquer tipo de vantagem patrimonial indevida em razão do exercício de cargo, de mandato, de função, de emprego ou de atividade nas entidades referidas no art. 1º desta Lei, e notadamente:
IV – Utilizar, em obra ou serviço particular, veículos, máquinas, equipamentos ou material de qualquer natureza, de propriedade ou à disposição de qualquer das entidades mencionadas no art. 1º desta lei, bem como o trabalho de servidores públicos, empregados ou terceiros contratados por essas entidades;	IV – Utilizar, em obra ou serviço particular, qualquer bem móvel, de propriedade ou à disposição de qualquer das entidades referidas no art. 1º desta Lei, bem como o trabalho de servidores, de empregados ou de terceiros contratados por essas entidades;
VI – Receber vantagem econômica de qualquer natureza, direta ou indireta, para fazer declaração falsa sobre medição ou avaliação em obras públicas ou qualquer outro serviço, ou sobre quantidade, peso, medida, qualidade ou característica de mercadorias ou bens fornecidos a qualquer das entidades mencionadas no art. 1º desta lei;	VI – Receber vantagem econômica de qualquer natureza, direta ou indireta, para fazer declaração falsa sobre qualquer dado técnico que envolva obras públicas ou qualquer outro serviço ou sobre quantidade, peso, medida, qualidade ou característica de mercadorias ou bens fornecidos a qualquer das entidades referidas no art. 1º desta Lei;
VII – adquirir, para si ou para outrem, no exercício de mandato, cargo, emprego ou função pública, bens de qualquer natureza cujo	VII – adquirir, para si ou para outrem, no exercício de mandato, de cargo, de emprego ou de função pública, e em razão deles, bens de

Redação anterior à Lei nº 14.230/21	Redação alterada pela Lei nº 12.230/21
valor seja desproporcional à evolução do patrimônio ou à renda do agente público;	qualquer natureza, decorrentes dos atos descritos no caput deste artigo, cujo valor seja desproporcional à evolução do patrimônio ou à renda do agente público, assegurada a demonstração pelo agente da licitude da origem dessa evolução;
Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:	Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão dolosa, que enseje, efetiva e comprovadamente, perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta Lei, e notadamente:
VIII – frustrar a licitude de processo licitatório ou dispensá-lo indevidamente;	VIII – frustrar a licitude de processo licitatório ou de processo seletivo para celebração de parcerias com entidades sem fins lucrativos, ou dispensá-los indevidamente, acarretando perda patrimonial efetiva
IX – Ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento;	IX – Ordenar ou permitir a realização de despesas não autorizadas em lei ou regulamento;
X – Agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público;	X – Agir ilicitamente na arrecadação de tributo ou de renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público;

Redação anterior à Lei nº 14.230/21	Redação alterada pela Lei nº 12.230/21
XIX – agir negligentemente na celebração, fiscalização e análise das prestações de contas de parcerias firmadas pela administração pública com entidades privadas;	XIX – agir para a configuração de ilícito na celebração, na fiscalização e na análise das prestações de contas de parcerias firmadas pela administração pública com entidades privadas;
XXI – liberar recursos de parcerias firmadas pela administração pública com entidades privadas sem a estrita observância das normas pertinentes ou influir de qualquer forma para a sua aplicação irregular.	XXI – revogado;
Não existia.	§ 1º. Nos casos em que a inobservância de formalidades legais ou regulamentares não implicar perda patrimonial efetiva, não ocorrerá a imposição de ressarcimento, vedado o enriquecimento sem causa das entidades referidas no art. 1º desta lei.
Não existia.	§ 2º. A mera perda patrimonial decorrente da atividade econômica não acarretará improbidade administrativa, salvo se comprovado ato doloso praticado com essa finalidade.
Art. 11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de	Art. 11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública a ação ou omissão dolosa que viole os deveres de

Redação anterior à Lei nº 14.230/21	Redação alterada pela Lei nº 12.230/21
honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e notadamente:	honestidade, de imparcialidade e de legalidade, caracterizada por uma das seguintes condutas:
I – Praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto, na regra de competência;	Revogado.
II – Retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício;	Revogado.
III – revelar fato ou circunstância de que tem ciência em razão das atribuições e que deva permanecer em segredo;	III – doar à pessoa física ou jurídica bem como ao ente despersonalizado, ainda que de fins educativos ou assistências, bens, rendas, verbas ou valores do patrimônio de qualquer das entidades mencionadas no art. 1º desta lei, sem observância das formalidades legais e regulamentares aplicáveis à espécie.
IV – Negar publicidade aos atos oficiais;	IV – Permitir ou facilitar a alienação, permuta ou locação de bem integrante do patrimônio de qualquer das entidades referidas no art. 1 desta lei, ou ainda a prestação de serviço por parte delas, por preço inferior ao de mercado;
V – Frustrar a licitude de concurso público;	V – Permitir ou facilitar a aquisição, permuta ou locação de bem ou serviço por preço superior ao de mercado;
VI – Deixar de prestar contas quando esteja obrigado a fazê-lo;	VI – Realizar operação financeira sem observância das normas le-

Redação anterior à Lei nº 14.230/21	Redação alterada pela Lei nº 12.230/21
	gais e regulamentares ou aceitar garantia insuficiente ou inidônea;
IX – Deixar de cumprir a exigência de requisitos de acessibilidade previstos na legislação.	IX – Revogado;
X – Transferir recurso a entidade privada, em razão da prestação de serviços na área de saúde sem a prévia celebração de contrato, convênio ou instrumento congê- nere, nos termos do parágrafo único do art. 24 da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990.	X – Revogado;
Não existia.	XI – nomear cônjuge, companhei- ro ou parente em linha reta, cola- teral ou por afinidade, até o ter- ceiro grau, inclusive, da autorida- de nomeante ou de servidor da mesma pessoa jurídica investido em cargo de direção, chefia ou assessoramento, para o exercício de cargo em comissão ou de confi- ança ou, ainda, de função gratifi- cada na administração pública direta e indireta em qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, compreendido o ajuste mediante designações recíprocas
Não existia.	§ 1º Nos termos da Convenção das Nações Unidas contra a Corrup- ção, promulgada pelo Decreto n

Redação anterior à Lei nº 14.230/21	Redação alterada pela Lei nº 12.230/21
	5.687, de 31 de janeiro de 2006, somete haverá improbidade administrativa, na aplicação deste artigo, quando for comprovado na conduta funcional do agente público o fim de obter proveito ou benefício indevido para si ou para outra pessoa ou entidade.
Não existia.	§ 2º Aplica-se o disposto no § 1º deste artigo a quaisquer atos de improbidades administrativas tipificadas nesta Lei e em leis especiais e a quaisquer outros tipos especiais de improbidades administrativas instituídas por lei.
Não existia.	§ 3º O enquadramento de conduta funcional na categoria de que trata este artigo pressupõe a demonstração objetiva da prática de ilegalidade no exercício da função pública, com a indicação das normas constitucionais, legais ou infralegais violadas;
Não existia.	§ 4º Os atos de improbidade de que trata este artigo exigem lesividade relevante ao bem jurídico tutelado para serem passíveis de sancionamento e independem do reconhecimento da produção de danos ao erário e de enriquecimento ilícito dos agentes públicos;
Não existia.	§ 5º Não se configurará improbi-

Redação anterior à Lei nº 14.230/21	Redação alterada pela Lei nº 12.230/21
	dade a mera nomeação ou indicação política por parte dos detentores de mandados eletivos, sendo necessária a aferição de dolo com finalidade ilícita por parte do agente.

Nota-se que a nova legislação deu toda ênfase para atos ímprobos, e não para atos meramente equivocados no exercício da função. Isso porque, a Nova LIA não veio ao lume do ordenamento jurídico para punir quaisquer ilegalidades e equívocos em prejuízo à Administração Pública, mas, sim, aqueles atos elencados nos arts. 9º, 10 e 11, desde que praticados com dolo – vontade livre e consciente de incorrer nas hipóteses de improbidade –, má-fé, e em desvio da função pública (considerado a vinculação do ato com a função pública)¹⁵.

Veja-se os termos do v. Acórdão do C. STJ nesse sentido:

AGRAVO DE INSTRUMENTO-AÇÃO CIVIL PÚBLICA POR ATO DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA- RECEBIMENTO DA PETIÇÃO INICIAL – ART. 17, § 6º E 8º DA LEI DE IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA – INEXISTÊNCIA DE JUSTA CAUSA E DE INDÍCIOS SUFICIENTES DA AUTORIA OU DA EXISTÊNCIA DO ATO ÍMPROBO – AÇÃO AJUIZADA COM BASE EM DADOS DO IBGE – AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE QUALQUER ATO DE IMPROBIDADE A JUSTIFICAR O RECEBIMENTO DA INICIAL – RECURSO

¹⁵ As informações consignadas como “não existia”, no quadro sintético, acompanhadas por novas redações trazidas pela Nova LIA, comprovam que o legislador se preocupou em afastar o dolo genérico e a modalidade culposa para improbidade administrativa.

PROVIDO.(...)Há referências ao Agravante na petição do parquet e na decisão que recebeu a inicial, mas em nenhum momento foi indicado como ele teria agido com conduta dolosa capaz de atrair para si os requisitos da improbidade administrativa. Nem mesmo se faz uma relação de causa com os fatos narrados, pois como se provou, não há ato de improbidade administrativa praticado pelos Agravantes. Ademais não há falta de conduta ilibada do Agravante, má-fé, ou comprovação de que no exercício do seu cargo público ou em razão dele seu patrimônio foi acrescido ilegalmente. Da mesma forma não vislumbro ato específico de desonestidade do Agravante que implique em ofensa aos princípios da Administração Pública. Em relação ao elemento subjetivo – dolo ou culpa, este também não restou demonstrado. (...) Ante o exposto, com base no art. 255, § 4º, II, do RISTJ, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial.¹⁶

Veja-se que o v. Acórdão acima invocado enfatiza o ato de improbidade administrativa como aquele ato afastado da boa-fé no trato da coisa pública. Veja-se o que preconiza Mattos a esse respeito:

Dessa forma, os atos de improbidade devem ser praticados com dolo contra o patrimônio público e social para se inserir no presente contexto legal. Sucede que não é todo ato que atente contra esses bens juridicamente tutelados que estará, em tese, inserido no escopo da atual Lei de Improbidade Administrativa, pois, para ser tipificado como ato ímprobo, é necessário que ele seja praticado com dolo e que no exercício indevido das funções públicas, o

¹⁶ STJ. REsp nº. 2010400. Min. Rel. Gurgel de Faria. Julgado em 28/08/2024. Publicado em 30/08/2024.

agente desvie-se dos padrões éticos e morais da sociedade, pretendendo obter vantagens patrimoniais indevidas para si ou para outrem (art. 9º), ou gerar prejuízo ao patrimônio público (art. 10), ou viole os princípios norteadores da Administração Pública (art. 11), tudo de forma livre e consciente, com dolo.¹⁷

Portanto, é nítido que a Lei nº 14.230/2021 convidou as corregedorias e o Ministério Público, cada qual em seu nível de atribuições dentro da estrutura estatal, a repensarem as suas atividades, determinando que observem e apontem a existência de dolo específico (praticar o ato ilícito) na conduta do agente público, vinculada à sua função pública, o que demanda investigações mais aprofundadas, mas igualmente mais seguras e acompanhadas com a lógica constitucional vigente. As conclusões tomadas por presunção não encontram repouso na Nova LIA.

É importante deixar consignado que não quer isto dizer que os atos contrários ao interesse da Administração não estão sujeitos a sanções e penalidades. Contudo, tem-se que há problemas relacionados ao exercício da função pública que podem ser resolvidos no próprio âmbito administrativo. Veja-se a lição de Maria Sylvia Zanella Di Pietro a esse respeito:

A aplicação da Lei de improbidade exige bom senso, pesquisa da intenção do agente, sob pena de sobrecarregar-se inutilmente o Judiciário com questões irrelevantes, que podem ser adequadamente resolvidas na esfera administrativa. A própria severidade das sanções previstas na Constituição está a demonstrar que o objetivo foi o de punir infrações que tenham um mínimo de gravidade, por apresentarem consequências danosas para o patri-

¹⁷ MATTOS, ref. 10, p. 21/22.

mônio público (em sentido amplo), ou propiciarem benefícios indevidos para o agente ou para terceiros.¹⁸

No capítulo seguinte, será demonstrado como o Excelso Supremo Tribunal Federal vem tratando essa questão, mormente a partir do Tema 1.199/STF, onde o requisito do dolo específico é bastante salutar para que seja configurado o ato de improbidade administrativa.

4. O DOLO ESPECÍFICO NO ÂMBITO DO TEMA 1.199/STF

No âmbito do E. STF, há jurisprudência sobre o tema que atine ao afastamento das condutas culposas e pautadas em dolo genérico para condenação dos agentes públicos por improbidade administrativa. Trata-se do julgamento, proferido pelo Ministro Dias Toffoli, do AgReg na Reclamação nº 72275 – São Paulo, datado de 21/02/2025, cujo breve cotejo segue descrito nas linhas abaixo.

Na origem, houve sentença de improcedência das acusações em face do Agravante. Em sede de apelação, houve reforma parcial da sentença, consignando-se que “comprovada a “[p]articipação de todos os envolvidos demonstrada, com exceção do corréu [E. A. G.]”. Em suma, o agente público foi condenado por improbidade administrativa, cuja condenação decorreu de depoimentos de corréus e testemunha no processo, que implicaram na presunção de que o agente público teria agido com dolo para a prática do ilícito objeto da ação. Veja-se os termos do v. Acórdão prolatado pelo E. TJSP, citado no referido julgado do E. STF:

¹⁸ DI PETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 26 ed., São Paulo: Malheiros, 2013, p. 727/728

Ou seja, repita-se se por um lado, os depoimentos dos corréus devem ser recebidos com reservas, por outro, não se pode deixar de reconhecer que, além de não ter sido apurada a existência de motivos para que inventassem tais histórias, diversos trechos de suas declarações foram confirmados por outras provas, durante a instrução processual. Além disso, uma vez comprovada a fraude, consoante a fundamentação acima, não se mostra mesmo crível que o prefeito municipal tenha autorizado o pagamento de, não uma ou duas, mas 17 (dezessete) notas iscais frias, sem que tivesse ciência do esquema, que, aliás, contou a participação efetiva de funcionários públicos que exerciam cargos de sua confiança, ou seja, indicados e nomeados por ele.

Diante de tais considerações, o E. TJSP concluiu pela prática de ato de improbidade administrativa pelo agente público, prefeito municipal, decorrente de negligência com o trato do dinheiro público, “com inaceitável postura violadora da moralidade administrativa”. Condenou-o às penalidades previstas pela lei de improbidade.

Foi interposta Reclamação na espécie, mormente por violação à observância obrigatória do precedente vinculante do ARE 843.989 (Tema 1.199 da Repercussão Geral)¹⁹, cuja tese firmada é a seguinte:

- 1) É necessária a comprovação de responsabilidade subjetiva para a tipificação dos atos de improbidade administrativa, exigindo-se – nos artigos 9º, 10 e 11 da LIA – a presença do elemento subjetivo – DOLO; 2) A

¹⁹ Inicialmente, o Ministro Dias Toffoli negou seguimento à Reclamação, por não verificar aderência ao caso concreto com o precedente vinculante do Tema 1.199/RG.

norma benéfica da Lei 14.230/2021 – revogação da modalidade culposa do ato de improbidade administrativa –, é IRRETROATIVA, em virtude do artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, não tendo incidência em relação à eficácia da coisa julgada; nem tampouco durante o processo de execução das penas e seus incidentes; 3) A nova Lei 14.230/2021 aplica-se aos atos de improbidade administrativa, culposos praticados na vigência do texto anterior da lei, porém sem condenação transitada em julgado, em virtude da revogação expressa do texto anterior; devendo o juízo competente analisar eventual dolo por parte do agente; 4) O novo regime prescricional previsto na Lei 14.230/2021 é IRRETROATIVO, aplicando-se os novos marcos temporais a partir da publicação da lei.²⁰

Houve negativa de seguimento à Reclamação, o que motivou a interposição de Agravo Regimental, fundado na aderência do caso concreto com a *ratio decidendi* do Tema 1.199/RG, mormente pela atribuição de dolo genérico para fundamentar a condenação. Veja-se os termos do agravante nesse sentido:

Não se verifica no decisum reclamado comprovação de dolo do Agravante, na medida em que foi articulada na argumentação suposta negligência do Agravante (ou seja, culpa), posteriormente remodelada, de modo artificial, como dolo genérico, o que não se pode admitir.

²⁰ O entendimento tem sido adotado nos tribunais de apelação, conforme os precedentes citados a seguir: TJDF. Apelação Cível n. 0708242-51.2018.8.07.0018. Rel. Diaulas Costa Ribeiro. 8ª Turma Cível. Julgado em 08/11/2023. Publicado em: 14/11/2023; TJDF. Apelação Cível n. 0024616-55.2009.8.07.0001. Rel. Sérgio Rocha. 4ª Turma Cível. Julgamento em: 23/11/2023. Publicado em: 28/11/2023.

O agravante invocou o precedente da Reclamação nº 70.818, onde a Segunda Turma do E. STF cassou decisão condenatória por improbidade administrativa, justamente por violar a ratio decidendi do Tema nº 1.199/STF. Veja-se a ementa do v. Acórdão:

AGRAVO REGIMENTAL NA RECLAMAÇÃO. DIREITO ADMINISTRATIVO. IMPROBIDADE ADMINISTRATIVA. FALTA DE CITAÇÃO DO BENEFICIÁRIO. AUSÊNCIA DE PREJUIZO. NULIDADE NÃO RECONHECIDA. ARE 843.989 (TEMA 1.199). ADVENTO DA LEI 14.231/2021. INADMISSIBILIDADE DA MODALIDADE CULPOSA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DANO. INCIDÊNCIA IMEDIATA AOS PROCESSOS EM CURSO. NEGADO PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL. I. CASO EM EXAME. (...). 7. No caso concreto, considerando a aplicação imediata da norma aos processos ainda não transitados em julgado; o fato de que a condenação do Tribunal de origem foi baseada exclusivamente no art. 10 da Lei 8.429/1992, que requer a comprovação do dolo e do prejuízo efetivo ao erário; e que as instâncias de origem não demonstraram de forma inequívoca os referidos requisitos (dolo e dano), concluiu pela impossibilidade de condenação dos agravados, em razão da ausência de demonstração de requisito essencial para caracterização do ato de improbidade. 8. A decisão de procedência na reclamação não está adstrita à cassação do ato reclamado, sendo também franqueado ao órgão julgador adotar as medidas que entenda adequadas à solução da controvérsia (art. 992 do CPC). IV. DISPOSITIVO 9. Negado provimento ao agravo regimental. (eDOD. 40)."

Com esteio nesses fundamentos, o Agravante requereu a reconsideração da decisão, sustentando que:

A decisão agravada olvidou que, diferentemente dos casos dos precedentes invocados pelo Eminente Ministro Relator (index 47, fls. 16-18), o ato ora reclamado manteve a condenação do Agravante por verdadeira e atestada negligência (culpa), o que foi indevidamente agravado e transmutado numa alegação genérica de dolo, o que, ainda sim, nos termos do entendimento fixado no Tema nº 1.199/STF, da Lei nº 14.230/2021 e dessa 2ª Turma, não é suficiente para condenação.

Diante de tais argumentos, o Ministro Dias Toffoli exerceu o juízo de retratação, com fulcro na aderência do caso concreto com as razões de decidir esposadas no Tema 1.199/STF, aduzindo que o julgamento do Tema n. 1.199/STF é decorrente severidade das aplicações sancionatórias por ato de improbidade administrativa. Sustentou que a modificação do artigo 1º da Lei n. 8.429/92, dada pela Lei n. 14.230/21, com a inclusão dos §§ 1, 2º, e 3º, que norteiam o sentido jurídico do ato de improbidade administrativa.

Com base no paradigma do Tema nº 1.199/STF, o Ministro cassou a condenação imposta pelo E. TJSP por ato de improbidade administrativa, sob o fundamento de que a condenação do Agravante se deu com base em depoimentos prestados por corréus e testemunha no processo, frisando a diferença dos depoimentos prestados em oitivas no Ministério Público e posteriormente em juízo.

Atento à ratio decidendi firmada no julgamento do Tema 1.199/STF, o Ministro observou a obrigatoriedade de se apresentar a prova do elemento subjetivo para responsabilização, de modo que basear a condenação em meras ilações, não encontra fundamento na ordem jurídica vigente. Preconizou o Ministro a impossibilidade de responsabilização objetiva por improbidade

administrativa do prefeito, bem como a inexistência de atos de improbidade culposos. Eis as conclusões do Ministro:

Ante todo o exposto, reconsidero a decisão agravada e começo da reclamação, julgando-a procedente para, com paradigma na tese do Tema n 1199 RG, cassar a condenação por ato de improbidade administrativa imposta a IFMB, nos autos da Apelação Cível n 0000242-15.2005.8.26.0541.

Desse modo, tem-se a importância da Nova LIA que, ao trazer a exigência de demonstração de dolo específico para a configuração de ato de improbidade administrativa, trata por defender a coisa pública sem o comprometimento das garantias e direitos fundamentais dos agentes públicos.

A posição do Pretório Excelso, consignada nesse capítulo, deve ser observada não somente pelos tribunais pátrios, mas também por todos os órgãos julgadores integrantes da Administração Pública, o que se deve ao princípio da coerência sistêmica, unidade da jurisdição e sobre princípio da segurança jurídica. Essa é a lógica constitucional de processo, estipulada pelos arts. 926²¹ e 927, I, do CPC/15²².

CONCLUSÕES

As conclusões são sintéticas. A Lei de Improbidade Administrativa, até a sobrevinda da nova redação, dada pela Lei nº

²¹ Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

²² Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

14.230/2021, era dotada de abertura e fluidez conceitual. Essa abertura e fluidez conceitual capitanearam uma série de instaurações de processos administrativos disciplinares e ações de improbidade sem que tenha havido dolo, má-fé, devassidão e comprometimento dos valores constitucionais que envolvem a Administração.

Diante desse cenário, a Câmara dos Deputados instalou Comissão para tratar sobre o Projeto de Lei nº 10.887/18 (que foi posteriormente convertido na Lei nº 14.230/2021), proposto pelo Deputado Federal Roberto de Lucena. Para afastamento das injustas instaurações de processos e condenações, foi inserido na LIA a figura do dolo específico para que se configure ato de improbidade administrativa, afastando-se o dolo genérico e a modalidade culposa. Igualmente, no caso do enriquecimento ilícito, é preciso demonstrar o nexo de causalidade entre o enriquecimento e o exercício da função pública, não bastando apontar genericamente dolo presumido.

Com efeito, sobreveio a Lei nº 14.230/21, que atualizou a LIA, tornando-a uma legislação mais garantista e segura, que passou a observar apenas atos realmente ímprobos, não sendo aplicáveis as suas disposições sancionatórias em virtude de equívocos decorrentes de imprudência, imperícia ou negligência. Isso porque, na atual redação, a LIA pune o agente público desonesto, desonrado, ímprobo, e não aquele que incorre em atecnias. No mais, atecnias são tuteladas pelo direito administrativo, mas não pela LIA.

No derradeiro capítulo, demonstrou-se que há jurisprudência do Pretório Excelso reconhecendo o dolo específico como requisito indispensável para configuração de improbidade administrativa, sacramentando que, de acordo com a nova redação da

lei, atos culposos e equívocos não devem ser objeto das disposições sancionatórias da LIA.

Espera-se que a postura do Pretório Excelso, precedente obrigatório e vinculante, nos termos dos arts. 926 e 927, I, do CPC/15, seja observada não somente pelos tribunais pátrios, mas também pelos órgãos de julgamento adstritos à Administração Pública, o que se deve pela lógica constitucional de processo brasileira e unidade da jurisdição.

REFERÊNCIAS

- BUJANDA, Sainz de. *Lecciones de derecho financiero*. Madrid: Artes Gráficas Benzal, 1987
- DI PETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 26 ed., São Paulo: Malheiros, 2013
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 34^a ed. São Paulo: Editora Dialética, 2025.
- HARGER, Marcelo. *Improbidade Administrativa – Comentários à Lei nº 8.429/92*. São Paulo: Atlas, 2015.
- MATTOS, Mauro Roberto Gomes de. *Limites da Lei de Improbidade Administrativa – Lei nº 8.429/92 alterada pela Lei nº 14.230/21*. 6^a ed., rev., atual. E ampl. São Paulo: Juspodivm, 2023
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Almedina: Coimbra, 2009

XIV

A construção do princípio da neutralidade tributária

The construction of the tax neutrality principle

Ronaldo Corrêa Martins¹

Resumo: O artigo procurou analisar o marco teórico – empírico e contemporâneo, do Princípio da Neutralidade, identificando os gargalos legislativos e a inexistência de precedentes, mesmo após sua introdução no Sistema Tributário Brasileiro, evidenciando a necessidade da construção axiológica desse princípio, sua classificação dentre os limites ao poder de tributar, para evitar abusos do Poder Econômico e a ofensa ou desrespeito aos demais princípios constitucionais tributários – da Justiça Fiscal, Capacidade Contributiva, o da não Cumulatividade, da Progressividade e o da extrafiscalidade.

Dos estudos realizados, verificamos que a adoção e aplicação do Princípio da Neutralidade, deve responder a questões fundamentais do Sistema Tributário, como: Pode a neutralidade ser assegurada num sistema marcado por desigualdades estruturais? A neutralidade não entra em tensão com a função extrafiscal dos tributos? Como operacionalizar neutralidade sem comprometer políticas redistributivas ou seletivas?

Dessa forma, o artigo propõe alguns a análise de elementos axiológicos e dogmáticos, para a construção do arcabouço doutrinário e jurisprudencial do princípio da neutralidade, considerando dois novos institutos existentes no Sistema Tributário Brasileiro: o da repercussão geral e o da modulação. Isso porque há

¹ Advogado, Contador, Economista, MBA – Contabilidade, Auditoria e Planejamento Tributário – USP, Ribeirão Preto - SP; Especialista em Direito Tributário - Centro de Extensão de Estudos Universitários SP; Mestrando em Direito Político e Econômico - Universidade Mackenzie, São Paulo - SP., Mestrando Gestão de Negócios - FIA/USP - Fundação Instituto de Administração, São Paulo - SP; – AMP Advanced Management Program (2014) - IESE - University of Navarra - Barcelona, Espanha; – Value Creation Through Effective Boards - IESE - Barcelona - Espanha. E-mail ronaldo.martins@ronaldomartins.adv.br

o risco de que determinadas decisões possam provocar o esvaziamento semântico das normas principiológicas e impossibilitem ao intérprete o estabelecimento de significado mínimo dos princípios.

No direito tributário, a utilização de princípios para legitimar a tributação deve respeitar os valores axiológicos que compõem tanto a própria norma do direito positivo quanto os valores do indivíduo que interpreta a linguagem pela qual o direito se expressa.

Palavras-chave: Direitos Fundamentais. Poder Econômico. Justiça Fiscal. Extrafiscalidade. Princípios da Capacidade Contributiva, Progressividade, Não Cumulatividade, Segurança Jurídica. Reforma Tributária.

Abstract: The article seeks to analyze the theoretical, empirical, and contemporary framework of the Principle of Neutrality, identifying legislative bottlenecks and the lack of precedents following its introduction into the Brazilian Tax System. It highlights the need to develop the axiological foundation of this principle, classifying it among the limits to taxation authority and emphasizing its role in preventing abuses of economic power while ensuring respect for other constitutional tax principles—such as fiscal justice, contributive capacity, non-cumulativity, progressivity, and extrafiscality.

Through the conducted studies, we observe that adopting and applying the Principle of Neutrality must address fundamental questions within the tax system, such as: Can neutrality be maintained in a system marked by structural inequalities? Does neutrality create tension with the extrafiscality function of taxation? How can neutrality be implemented without undermining redistributive or selective policies?

Thus, the article proposes an analysis of axiological and dogmatic elements to establish the doctrinal and jurisprudential framework for the principle of neutrality, considering two recent legal mechanisms within the Brazilian Tax System: general repercussion and modulation. This is crucial because certain judicial decisions could risk rendering principled norms semantically void, making it impossible for interpreters to establish even a minimal definition of tax principles.

In tax law, the use of principles to justify taxation must align with the axiological values embedded both in the legal norms of positive law and in the perspectives of individuals who interpret the legal language through which the law is expressed.

Keywords: Fundamental Rights. Economic Power. Fiscal Justice. Extrafiscality. Principles of Contributive Capacity, Progressivity, Non-Cumulatively, Legal Certainty. Tax Reform.

Sumário: Introdução. 1 – Poder Econômico, Justiça Social e Tributária: Garantia dos Direitos Fundamentais na Constituição. 2 – Interpretação Constitucional e Efetividade. 3 – Desafio da Harmonização entre Poder Econômico e Direitos Fundamentais. 4 – Poder Econômico, Justiça Social e Tributária: Garantia dos Direitos Fundamentais à Luz da Hermenêutica e da Dogmática Jurídica. 5 – O Poder Econômico e sua Influência nas Garantias Constitucionais. 6 – O Princípio da Neutralidade Tributária: Fundamentos e Aplicações. 7 – Análise crítica dos limites e impactos econômicos do Princípio da Neutralidade Tributária e o IBS. Considerações Finais. Referências.

INTRODUÇÃO

Ao se discutir os fundamentos de um princípio jurídico, é essencial verificar se seus postulados se ajustam ao ordenamento jurídico vigente. Neste artigo, objetiva-se analisar o Princípio da Neutralidade Tributária, recentemente incorporado ao Sistema Tributário Brasileiro pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e regulamentado pela Lei Complementar nº 214/2025.

A introdução desse princípio, impõe a necessidade da reflexão sobre seus fundamentos e efeitos econômicos e jurídicos, dentro da reforma tributária trazida pela legislação mencionada, que reformularam o regime de tributação do consumo, no Brasil.

Historicamente, a neutralidade tributária era um conceito amplamente debatido na doutrina, sem, no entanto, estar expressamente incluído na Constituição Federal. Com sua inclusão no texto constitucional, faz-se necessário examinar seus fundamentos e objetivos, além de sua compatibilidade com os princípios da justiça social e tributária, verificando se pode ser considerado um direito fundamental no sistema jurídico brasileiro (Murayama & Valença, 2025).

Essa perspectiva é corroborada por Greco e Rocha (2024), que argumentam que os “novos” princípios constitucionais tributários trazidos pela EC nº 132/2023 já existiam tacitamente na Constituição Federal de 1988, sendo agora explicitados no texto constitucional. Segundo os autores, a formalização desses princípios fortalece a segurança jurídica e promove maior equidade tributária, garantindo que a tributação ocorra de forma justa e coerente com os preceitos constitucionais.

1. PODER ECONÔMICO, JUSTIÇA SOCIAL E TRIBUTÁRIA: GARANTIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS NA CONSTITUIÇÃO

Para uma compreensão aprofundada da neutralidade tributária, é necessário esclarecer conceitos fundamentais do direito tributário, especialmente aqueles ligados ao poder econômico, à justiça social e ao papel da tributação na redistribuição de renda.

1.1 O Poder Econômico e sua Influência Social

O poder econômico é um dos principais fatores que moldam as relações sociais e políticas, influenciando diretamente a formulação de políticas públicas e a distribuição de riqueza. A concentração econômica pode gerar desigualdades estruturais, dificultando o acesso da população a direitos essenciais, como educação, saúde e moradia.

Além disso, essa dinâmica pode comprometer a realização de direitos fundamentais, uma vez que os interesses das grandes corporações frequentemente influenciam decisões governamentais, impactando a formulação de políticas tributárias e a eficiência dos mecanismos de redistribuição de renda.

1.2 Justiça Social e Tributária: A Busca por Equidade, Igualdade e Dignidade

A tributação é um dos principais instrumentos para promover a justiça tributária, sendo essencial para a redistribuição de recursos e a garantia de direitos fundamentais. Um sistema tributário progressivo, em que os mais ricos contribuem proporcionalmente mais, é fundamental para reduzir as desigualdades e financiar políticas públicas que atendam às necessidades da população mais pobre. Já um sistema tributário regressivo pode agravar as disparidades social.

A justiça social está diretamente relacionada ao equilíbrio na distribuição de riquezas e na garantia de direitos fundamentais. No contexto tributário, essa justiça se concretiza por meio de um sistema progressivo, no qual os cidadãos com maior capacidade contributiva arcam com uma parcela proporcionalmente maior dos tributos, assegurando recursos para políticas públicas voltadas à redução das desigualdades.

A neutralidade tributária, nesse sentido, reforça a justiça social ao eliminar distorções tributárias que possam favorecer determinados setores da economia. Um sistema não neutro pode criar incentivos artificiais, beneficiando grandes grupos econômicos em detrimento da população mais vulnerável. Assim, a neutralidade tributária busca assegurar que a carga fiscal seja distribuída de forma equitativa e que os tributos não comprometam o desenvolvimento econômico sustentável.

1.3 Garantia dos Direitos Fundamentais na Constituição

Os direitos fundamentais, como a justiça social e a justiça tributária, possuem previsão constitucional, mas sua efetivação depende da atuação do Estado e do Poder Judiciário. Embora a

Constituição reconheça esses direitos, sua aplicabilidade pode ser comprometida na ausência de regulamentação infraconstitucional. Contudo, mecanismos jurídicos garantem que esses direitos sejam efetivados.

2 – INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL E EFETIVIDADE

O Poder Judiciário desempenha papel essencial na concretização dos direitos fundamentais, especialmente quando há omissão legislativa. A interpretação constitucional deve ser orientada pelo princípio da máxima efetividade, garantindo que, mesmo na ausência de normas infraconstitucionais detalhadas, os direitos fundamentais sejam aplicados plenamente.

2.1 Instrumentos Jurídicos e Controle de Constitucionalidade

No ordenamento jurídico brasileiro, existem mecanismos como a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) e a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO), que permitem questionar a ausência de normas que garantam a aplicabilidade dos direitos fundamentais. O Supremo Tribunal Federal (STF) pode determinar a regulamentação desses princípios, garantindo a implementação da justiça tributária e social.

2.2 Participação Democrática e Controle Social

Além da atuação do Judiciário, a participação democrática é essencial para promover a justiça tributária. Movimentos sociais e organizações não governamentais desempenham papel fundamental na fiscalização da formulação de políticas públicas, ao pressionarem os governantes para a criação de um sistema tributário equitativo.

A neutralidade tributária, agora consolidada no ordenamento jurídico brasileiro pela EC nº 132/2023, representa um avanço na construção de um sistema fiscal mais justo e eficiente. No entanto, sua efetividade depende da implementação de políticas públicas que garantam a equidade tributária e da atuação do Poder Judiciário, que deve assegurar sua plena aplicação.

3. O DESAFIO DA HARMONIZAÇÃO ENTRE PODER ECONÔMICO E DIREITOS FUNDAMENTAIS

A grande questão na interação entre o poder econômico e a proteção dos direitos fundamentais reside na necessidade de um modelo de governança fiscal que promova uma distribuição equitativa dos recursos e garanta a participação democrática dos cidadãos. Para que isso ocorra, é essencial que as políticas tributárias sejam formuladas com base nos princípios de justiça social e tributária, evitando distorções que possam favorecer grupos econômicos em detrimento dos mais vulneráveis.

A tributação progressiva surge como instrumento essencial nesse processo, garantindo que os mais ricos contribuam proporcionalmente mais para o financiamento de políticas públicas voltadas à redução das desigualdades sociais. A correta aplicação da receita tributária é um fator determinante na efetividade dessas medidas, assegurando que os recursos arrecadados sejam utilizados de maneira eficiente e transparente, com destinação prioritária a áreas estratégicas do desenvolvimento social, como saúde, educação e infraestrutura.

Além da atuação estatal, o Poder Judiciário desempenha papel essencial na efetivação desses direitos, especialmente por meio da aplicação da interpretação constitucional e do controle de constitucionalidade. Mecanismos como a ADI e a ADO tornam-

se ferramentas fundamentais para assegurar que os princípios da justiça social e tributária sejam plenamente respeitados, mesmo na ausência de regulamentação infraconstitucional detalhada.

O poder econômico é uma força poderosa que molda as estruturas sociais e econômicas, mas deve ser equilibrado com a proteção dos direitos fundamentais. A busca por justiça social e tributária depende da criação de um sistema mais justo, no qual a distribuição de recursos e a formulação de políticas públicas levem em consideração as necessidades dos mais vulneráveis. A sociedade e o Judiciário devem estar atentos às maneiras como o poder econômico pode ser um obstáculo à realização de uma verdadeira justiça social e tributária, trabalhando para garantir que todos tenham acesso a seus direitos fundamentais.

4. PODER ECONÔMICO, JUSTIÇA SOCIAL E TRIBUTÁRIA: GARANTIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS À LUZ DA HERMENÊUTICA E DA DOGMÁTICA JURÍDICA

A Constituição Federal de 1988 representa o marco jurídico fundamental para a proteção dos direitos sociais e tributários no Brasil. No entanto, desafios impostos pelo poder econômico e a falta de regulamentação detalhada frequentemente comprometem sua efetividade prática. Nesse contexto, a hermenêutica jurídica e a dogmática jurídica tornam-se instrumentos essenciais para assegurar que a interpretação e a aplicação das normas constitucionais estejam em consonância com os princípios de justiça social e tributária.

4.1 A Hermenêutica Jurídica e a Interpretação Constitucional: Uma Abordagem Filosófica

A hermenêutica jurídica, que trata da interpretação das normas legais, desempenha papel crucial na concretização dos direitos fundamentais no Brasil. Um dos maiores expoentes da teoria da hermenêutica constitucional é Ronald Dworkin, cujas ideias sobre direitos fundamentais aparecem em obras como *Taking rights seriously*. Para Dworkin, os direitos não são meros comandos normativos, mas, sim, prerrogativas de um sistema jurídico justo, devendo ser protegidos por meio de uma interpretação fundamentalmente moral do direito. Sua concepção defende que a dignidade humana é um princípio orientador essencial, reforçando que qualquer análise do direito à justiça social deve ser fundamentada nesse valor (Dworkin, 1977).

Complementarmente, Michel Foucault, em *Vigiar e punir*, apresenta uma abordagem crítica do poder, discutindo como ele está disseminado nas instituições e nas relações sociais. A relação entre poder econômico e poder político, segundo Foucault, frequentemente gera distorções estruturais na aplicação das normas jurídicas, favorecendo a perpetuação de desigualdades sociais. Essa perspectiva é fundamental para analisar como o poder econômico pode influenciar a interpretação das normas constitucionais e comprometer a realização dos direitos sociais e tributários (Foucault, 2009).

No contexto brasileiro, Luiz Roberto Barroso enfatiza que a Constituição deve ser interpretada de forma dinâmica, permitindo sua adaptação à realidade social. Em *A interpretação e a aplicação da Constituição*, Barroso defende que a hermenêutica constitucional deve pautar-se por valores fundamentais, como dignidade da pessoa humana e igualdade material, para assegu-

rar que, mesmo na ausência de regulamentação infraconstitucional específica, os direitos fundamentais sejam plenamente protegidos (Barroso, 2012).

4.2 A Dogmática Jurídica e a Redistribuição de Riqueza

A dogmática jurídica oferece as ferramentas conceituais para a construção de um sistema tributário que promova justiça social e fiscal. Hermann Heller, em Teoria do Estado, defende que o direito deve evoluir com a sociedade e ser capaz de adaptar-se às novas condições econômicas para assegurar que os princípios de redistribuição de riqueza sejam efetivamente aplicados. Essa flexibilidade é crucial para garantir que o sistema tributário seja estruturado de maneira justa e que as políticas públicas não sejam manipuladas por interesses econômicos dominantes (Heller, 1968).

A função social da propriedade, princípio central da teoria de Heller, também deve ser considerada ao discutir-se tributação progressiva. John Rawls, em Uma teoria da justiça, argumenta que um sistema tributário justo deve garantir a redistribuição de recursos de forma equitativa, seguindo o princípio da diferença. Esse princípio sustenta que desigualdades só são justificáveis se beneficiam os mais pobres, o que reforça a necessidade de políticas fiscais que taxem proporcionalmente mais os grandes patrimônios e rendas elevadas, garantindo que os recursos arrecadados sejam destinados à redução das disparidades sociais (Rawls, 2002).

Da mesma forma, Amartya Sen, em A ideia de justiça, propõe que a justiça distributiva não se limite à distribuição de bens materiais, mas leve em conta a capacitação dos indivíduos. Seu conceito de "liberdade substantiva" sugere que a tributação

deve ser estruturada para permitir que os mais desfavorecidos tenham acesso a condições mínimas de dignidade, possibilitando que desenvolvam suas habilidades e exerçam plenamente seus direitos (Sen, 2010).

5. O PODER ECONÔMICO E SUA INFLUÊNCIA NAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS

O poder econômico, conforme discutido por Karl Marx, pode comprometer as intenções de justiça social ao perpetuar desigualdades estruturais. Em *O capital*, Marx argumenta que a concentração de riqueza em poucas mãos favorece a alienação da classe trabalhadora, limitando seu acesso à formulação de políticas públicas e à participação democrática. Essa análise é fundamental para compreender como grupos econômicos podem capturar instituições do Estado, influenciando decisões tributárias que deveriam atender ao interesse coletivo (Marx, 2009).

5.1 O Papel do Judiciário na Proteção dos Direitos Fundamentais

O Judiciário desempenha papel fundamental na proteção dos direitos fundamentais, especialmente quando as normas infraconstitucionais não são claras ou não oferecem garantias suficientes. José Afonso da Silva, em sua obra *Curso de Direito Constitucional*, destaca que a interpretação dinâmica da Constituição é necessária para garantir que os direitos fundamentais, incluindo a justiça social e tributária, sejam protegidos. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) tem papel decisivo ao esclarecer e expandir as normas constitucionais, utilizando a interpretação conforme a Constituição para garantir que os

direitos sejam efetivamente realizados, não apenas como um conjunto de normas abstratas (Silva, 2018).

Ao aplicar a interpretação expansiva da Constituição, o Judiciário pode enfrentar a omissão legislativa e combater as distorções que favorecem o poder econômico. Norberto Bobbio, em sua obra *Teoria Geral do Direito*, defende que o direito deve ser interpretado sempre em função da justiça social, especialmente quando há pressões externas que buscam distorcer a norma para proteger interesses específicos (Bobbio, 2010).

A hermenêutica e a dogmática jurídicas são indispensáveis para garantir a efetividade dos direitos fundamentais à justiça social e tributária, previstos na Constituição de 1988. O poder econômico, quando não regulado adequadamente, tem o potencial de subverter esses direitos, comprometendo a distribuição equitativa de recursos e a proteção dos mais vulneráveis. Contudo, como ensinam Dworkin, Heller, Rawls, Sen e outros, a interpretação constitucional e a dogmática jurídica oferecem os meios para que o Judiciário proteja os direitos fundamentais, impedindo que o poder econômico dite as regras e assegurando a justiça distributiva. Em última análise, é essencial a aplicação de uma hermenêutica que considere os princípios constitucionais e de uma dogmática que promova a redistribuição de recursos para garantir que os direitos à justiça social e tributária sejam plenamente realizados em benefício da coletividade e para consolidar um sistema tributário que atenda aos imperativos da justiça social e da equidade fiscal.

6. O PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA: FUNDAMENTOS E APLICAÇÕES

O princípio da neutralidade tributária tem sido objeto de intenso debate no campo do direito tributário, sendo considerado, por alguns autores, um subprincípio da igualdade fiscal (Elali, 2024). A recente incorporação desse princípio ao ordenamento jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional nº 132/2023 reforça sua relevância na construção de um sistema tributário mais equitativo e transparente.

Autores como André Elali (2024) argumentam que a neutralidade tributária reflete a necessidade de não intervenção do Estado na economia, para garantir a livre concorrência e evitar distorções na ordem econômica. Segundo Elali, esse princípio está diretamente ligado à isonomia tributária, pois assegura que tributos não criem vantagens indevidas entre agentes econômicos, impedindo que decisões de mercado sejam tomadas com base em critérios puramente econômicos.

Essa perspectiva é compartilhada por Humberto Ávila (2008), que defende que a neutralidade tributária não se distingue da igualdade, sendo um de seus aspectos específicos. Para Ávila, a neutralidade impõe ao Estado um dever negativo de não interferir nos mecanismos de concorrência por meio da tributação, garantindo que os contribuintes sejam tratados de forma equânime.

A neutralidade dos tributos em face da atividade econômica decorre da proibição de tratamento desigual de contribuinte e da exigência de respeito à sua capacidade contributiva, sendo certo que qualquer medida impositiva tributária interferirá na capacidade de competição dos agentes econômicos (Ávila, 2008).

6.1 Fundamentos da Neutralidade Tributária na Tributação sobre o Consumo

O princípio da neutralidade fiscal manifesta-se de forma evidente no contexto da tributação indireta, especialmente na aplicação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). Segundo Gabriel Lenziardi de Melo, o modelo do IVA possibilita um equilíbrio entre os diversos princípios tributários, incluindo a neutralidade, a capacidade contributiva, a não cumulatividade e a justiça social (Melo, 2021).

Coelho (2023) discute como um imposto neutro não altera as decisões dos agentes econômicos, permitindo que o IVA trate todas as formas de consumo de maneira igual. Ele destaca que um imposto neutro gera receita sem distorcer as decisões econômicas, afetando preços absolutos, mas com menor impacto sobre preços relativos do que qualquer outro imposto.

Um sistema tributário neutro não altera as decisões econômicas dos contribuintes, promovendo justiça concorrencial, eficiência econômica e segurança jurídica. Esse princípio é fundamental para garantir um ambiente de negócios justo e competitivo, no qual todas as empresas, independentemente do setor ou produto, estejam sujeitas a condições tributárias semelhantes e o mais próximo possível de uma situação de ausência de tributos (Cintra, 2024).

Interessante, apenas para deixar para uma reflexão complementar para o campo da construção teórica do Princípio da Neutralidade, que Melo (2021), trazendo à colação Clotilde Celorico Palma, afirme que o IVA tem como metodologia o método indireto subtrativo, que objetiva salvaguardar a neutralidade da carga fiscal de todas as atividades econômicas exercidas pelos agentes econômicos, independentemente dos resultados almeja-

dos por essas atividades. Dessa forma, operações econômicas semelhantes não podem sofrer tributações diferentes (Melo, 2021).

Conforme já dito no trabalho de Melo (2021), o modelo econômico adotado pelo tributo em estudo é o do método crédito imposto, também denominado método indireto subtrativo, ou método das faturas. Nele, o montante de imposto a ser pago é obtido por meio da dedução entre a quantia alcançada pela aplicação da alíquota sobre as vendas, durante um período delimitado, e sobre a quantia alcançada pela aplicação da alíquota sobre as compras efetuadas, durante esse mesmo período delimitado. Quanto à prestação de serviços, o montante de imposto a ser pago é calculado pela aplicação da alíquota sobre o valor cobrado pela prestação do serviço. Essa forma de apuração do IVA devido ao fisco está presente em todas as fases do processo produtivo.

No contexto europeu, o IVA segue o método indireto subtrativo, garantindo que a carga tributária seja neutralizada ao longo da cadeia produtiva. Esse método impede que operações econômicas similares sejam tributadas de forma diferenciada, evitando distorções que poderiam comprometer a livre concorrência e a eficiência do sistema tributário.

Coelho (2023) explora como a Corte de Justiça da União Europeia interpreta a neutralidade tributária no âmbito do IVA, enfatizando a ampliação do direito ao crédito tributário para evitar a incidência em cascata do imposto.

No Brasil, a neutralidade fiscal ganhou contornos mais expressivos com a substituição dos tributos ICMS, ISS, PIS e COFINS pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). O modelo adotado segue o método crédito imposto, garantindo que o imposto a ser pago seja

determinado pela diferença entre os créditos e débitos gerados ao longo da cadeia de produção e consumo.

Por fim, Amaral e Marinho (2024) discutem como o princípio da neutralidade, agora integrado à reforma tributária como um limite ao poder de tributar, visa assegurar que o sistema tributário não interfira nas decisões econômicas dos contribuintes. Eles destacam que um imposto é neutro quando as empresas não mudam seus métodos de produção ou comercialização, nem avaliam sua decisão de comprar localmente ou importar, de produzir ou terceirizar, única e exclusivamente pautadas em avaliações tributárias.

6.2 A Relação entre Neutralidade Tributária e Poder Econômico

A inclusão da neutralidade tributária no sistema jurídico brasileiro estabelece uma conexão direta entre o poder econômico e a garantia dos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988. Esse princípio visa assegurar que o sistema fiscal não interfira nas decisões econômicas dos agentes, promovendo um ambiente de livre concorrência alinhado com o artigo 170 da Constituição, que estabelece a ordem econômica baseada na livre iniciativa e na valorização do trabalho humano.

Em sua Teoria dos princípios, Ávila (2025) apresenta um aprofundamento das ideias já consolidadas nas edições anteriores, com ênfase na proteção dos direitos fundamentais, na função protetiva e adaptativa dos princípios e na ponderação entre princípios em situações de conflito, principalmente quando diante dos desafios contemporâneos de mudanças sociais, tecnológicas e políticas. O autor dá mais atenção ao papel dos princípios como alicerces que sustentam e orientam toda a Constituição,

ajudando a garantir que os direitos fundamentais sejam constantemente protegidos e adaptados às mudanças da sociedade.

Ávila (2025) considera os princípios como ferramentas que permitem o preenchimento de lacunas legais e a adaptação das normas à evolução da sociedade e não apenas integram o sistema, mas também adaptam a Constituição e as normas infraconstitucionais a novas realidades políticas, sociais e tecnológicas.

Ou seja, os princípios não apenas orientam a interpretação, mas também moldam a aplicação do direito, refletindo a constante adaptação do ordenamento jurídico às novas realidades sociais, tecnológicas e políticas.

6.3 Interconexão com os Direitos Fundamentais

A neutralidade tributária está diretamente relacionada a diversos direitos fundamentais, como:

11. direito à igualdade (art. 5º, caput): a não discriminação fiscal garante que todos os contribuintes sejam tratados de forma equitativa, independentemente do porte ou do setor em que atuam;

12. direito à livre iniciativa (art. 170): a neutralidade impede que tributos distorçam escolhas econômicas, assegurando um ambiente propício à inovação e ao empreendedorismo;

13. direito à propriedade (art. 5º, XXII): a carga tributária excessiva pode comprometer a viabilidade financeira das empresas e indivíduos, tornando essencial um sistema fiscal equilibrado e previsível.

6.4 Implicações Práticas da Neutralidade Tributária

Para a plena implementação do princípio da neutralidade tributária, algumas medidas devem ser adotadas, tais como:

- Revisão de incentivos fiscais setoriais: avaliação crítica dos benefícios tributários que podem favorecer determinados setores em detrimento de outros;
- Uniformização da tributação: estabelecimento de critérios transparentes e padronizados para a incidência tributária, evitando desigualdades na carga fiscal entre empresas concorrentes;
- Promoção da transparência fiscal: maior previsibilidade no planejamento tributário dos contribuintes, garantindo segurança jurídica e estabilidade na arrecadação.

Dessa forma, a neutralidade tributária não apenas visa à eficiência econômica, mas também reforça a proteção dos direitos fundamentais, contribuindo para um ambiente de negócios justo e competitivo.

6.5 Interconexão entre Neutralidade Tributária, Capacidade Contributiva e Não Cumulatividade

A neutralidade tributária não se opera de forma isolada no ordenamento jurídico brasileiro. Ela se conecta diretamente a outros princípios fundamentais, formando um sistema coeso e harmônico para a construção de um sistema tributário justo, eficiente e não distorcivo.

6.5.1 Princípio da Capacidade Contributiva

Este princípio, previsto no artigo 145, § 1º da Constituição Federal, estabelece que os impostos devem ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. A neutralidade tributária complementa esse princípio ao assegurar que o sistema fiscal não distorça as decisões econômicas dos agentes, permitindo que a carga tributária seja proporcional à real capacidade contributiva, sem interferências indevidas.

6.5.2 Princípio da Não Cumulatividade Tributária

Segundo Peixoto, Escórcio Filho e Caliendo (2024),

“a não cumulatividade é um mecanismo jurídico-econômico que visa eliminar a repercussão econômica do tributo no preço final do produto, conferindo ao setor produtivo mecanismos de recuperação do imposto incidente em cada uma das fases anteriores à circulação dos bens ou serviços, até o consumidor final. Essa medida promove a neutralidade tributária da cadeia produtiva, conferindo maior tributação àqueles que efetivamente consomem mais produtos, bens ou serviços, em clara aproximação com o princípio da capacidade contributiva. No contexto da reforma tributária brasileira, a não cumulatividade é aplicada no Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e na Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), substituindo o ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS, proporcionando uma tributação mais transparente e menos cumulativa.”

6.5.3 Conexão e integração entre os Princípios

A integração desses princípios visa à construção de um sistema tributário que:

- 1 Não distorça as decisões econômicas dos agentes: a neutralidade assegura que a tributação não influencie indevidamente as escolhas de consumo, produção ou investimento;
- 2 Distribua a carga tributária de forma justa: a capacidade contributiva garante que os tributos sejam proporcionais à capacidade econômica de cada contribuinte, respeitando a equidade;
- 3 Evite a incidência de tributos em cascata: a não cumulatividade assegura que o imposto pago em uma etapa da cadeia produtiva seja compensado na etapa seguinte, evitando a sobrecarga tributária no preço final.

Assim, a neutralidade tributária não apenas garante um ambiente econômico eficiente e justo, mas também assegura que a carga tributária seja distribuída de forma equitativa entre os cidadãos, respeitando sua capacidade econômica e evitando distorções nas decisões econômicas.

No anexo 1, apresenta-se um quadro comparativo detalhado entre os princípios da neutralidade tributária, capacidade contributiva e não cumulatividade, destacando suas definições, fundamentos constitucionais, objetivos, mecanismos de aplicação e inter-relações.

7. ANÁLISE CRÍTICA DOS LIMITES E IMPACTOS ECONÔMICOS DO PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA E O IBS

Outro ponto a ser considerado na construção dogmática, axiológica, doutrinária e jurisprudencial do Princípio da Neutralidade Tributária, diz respeito a sua compatibilização com a inci-

dência do IBS, previsto no Art. 156-A, da Emenda Constitucional 132/23 e no artigo 1º. Da Lei Complementar 214/2025, que prevê que o ônus econômico do IBS é do consumidor final, ou seja, qualquer que seja o regime tributário aplicável na cadeia da produção, do comércio ou da prestação de serviços, com quaisquer bens materiais, imateriais ou serviços, o ônus econômico é do consumidor final.

Dessa forma, como atender esse comando constitucional, quando houver a concessão de incentivos fiscais, isenções e tratamentos diferenciados para determinados setores ou categorias da economia.

Ademais, como compatibilizar o Princípio da Neutralidade Tributária com o Princípio da Extrafiscalidade Tributária, para a adequada harmonização desses três princípios.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A interconexão entre os princípios da neutralidade tributária, capacidade contributiva e não cumulatividade é essencial para a construção de um sistema tributário justo e eficiente, assim fixados:

122. Neutralidade Tributária: assegura que a tributação não influencie as decisões econômicas dos agentes, promovendo eficiência e equidade.

123. Capacidade Contributiva: garante que a carga tributária seja distribuída conforme a capacidade econômica dos contribuintes, assegurando justiça fiscal.

124. Não Cumulatividade: evita a incidência em cascata dos tributos, garantindo que o imposto inci-

da apenas sobre o valor agregado, respeitando a neutralidade e a capacidade contributiva.

Como um dos pilares fundamentais do Sistema Tributário Nacional, o princípio da neutralidade tributária visa garantir que a tributação não interfira nas decisões econômicas dos agentes. Isso permite que escolhas de consumo, produção e investimento sejam feitas com base em critérios econômicos, e não em incentivos ou penalidades fiscais. No contexto da reforma tributária brasileira, a neutralidade é considerada essencial para promover a alocação eficiente de recursos e o crescimento econômico sustentável.

Além disso, para promover a justiça social e tributária, a neutralidade tributária deve ser analisada à luz dos princípios da igualdade tributária e da isonomia.

Respeitar os limites do poder econômico e dos direitos fundamentais é crucial para garantir que a aplicação desses princípios contribua efetivamente para a justiça fiscal.

Quando aplicados de forma integrada, esses princípios contribuem para um sistema tributário que respeita a justiça fiscal, a eficiência econômica e os direitos fundamentais dos contribuintes.

Não menos importante do que todos os postulados acima mencionados para construção metodológica do princípio da neutralidade tributária, cabe aos estudiosos e pesquisadores considerá-lo como um limite ao poder de tributar, como previsto na Constituição Brasileira.

Vale dizer, o direito tributário, como um todo, está permeado de diversos princípios cuja função primordial é funcionar como um tipo de limitação de tributar conferido ao Estado.

Como a tributação é uma intervenção por parte do Estado, constitucionalmente aceita, no patrimônio particular, é necessário também que esse poder sofra limitações constitucionais (Matsushita, 2023).

Além de todos os princípios abordados neste artigo, há aqueles que, na manifestação de Schoueri (2024), são princípios específicos – progressividade, proporcionalidade e regressividade –, que devem ter sua aplicação no maior grau possível.

Adicione-se a esses estudos a discussão sobre a utilização do método ampliativo para identificação dos créditos dedutíveis do IVA, mencionado por Moreira (2019), com base na jurisprudência da Corte de Justiça da União Europeia, o qual permite que o contribuinte se credite do imposto incidente sobre aquisições de bens e serviços direta ou indiretamente relacionados à sua atividade empresarial.

Reitera-se os argumentos de Barros, quando sustenta que “mesmo adotado como diretriz normativa, a neutralidade tributária encontra obstáculos dentro do próprio texto legal. A existência de dispositivos que dependem de regulamentação, bem como lacunas e conceitos abertos, pode comprometer a isonomia entre os contribuintes e reintroduzir elementos que historicamente geraram complexidades, distorções e litigiosidade no sistema brasileiro.” (Barros, 2025)

Fato e Rocha, reforçam a relevância do princípio da neutralidade, para proteção do sistema concorrencial, estabelecendo uma relação entre tributação e livre concorrência, alertando para o risco de políticas fiscais que podem impactar o equilíbrio do mercado, recomendado que referido princípio deve evitar distorções no mercado e garantir um ambiente competitivo saudável; evitar impactos na competitividade das empresas para não provocar desequilíbrio econômico; evitar a guerra fiscal e infor-

malidade, mediante a concessão de incentivos fiscais causando a evasão tributária, e observar a constituição econômica voltada para o papel do Estado na regulação da economia e na promoção do desenvolvimento sustentável. (Fato e Rocha, 2025)

Finalizando, para a construção do arcabouço doutrinário e jurisprudencial do princípio da neutralidade, Matsushita manifesta preocupação quanto à adoção de dois novos institutos: repercussão geral e modulação. Isso porque há o risco de que determinadas decisões possam provocar o esvaziamento semântico das normas principiológicas e impossibilitem ao intérprete o estabelecimento de significado mínimo dos princípios.

No direito tributário, a utilização de princípios para legitimar a tributação deve respeitar os valores axiológicos que compõem tanto a própria norma do direito positivo quanto os valores do indivíduo que interpreta a linguagem pela qual o direito se expressa. (Matsushita, 2023).

Na mesma linha, Alvim também sustenta sua preocupação quando apresenta uma reflexão crítica sobre o precedente vinculante e a relativização da coisa julgada à luz da segurança jurídica e da confiança no Judiciário. (Alvim, 2025)

REFERÊNCIAS

- ALVIM, Tereza Arruda. Coisa Julgada, precedentes e “teses”, in <https://www.migalhas.com.br/depeso/429306/coisa-julgada-precedentes-e-teses>. Acesso em 04/04/2025.
- AMARAL, Nathan; MARINHO, Romero. Judicialização pode ser saída para limites à compensação tributária. *Legislação & Mercados*, 19 nov. 2024. Disponível em: <https://legislacaoemercados.capitalaberto.com.br/iva-dual-pis-cofins-nao-cumulatividade/>. Acesso em: 06 abril 2025.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2025.

- BARROS, José Reis Nogueira de. Limites à neutralidade tributária: riscos, exceções e contradições na reforma fiscal brasileira. *Jusbrasil*, 2025. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/limites-a-neutralidade-tributaria-riscos-excecoes-e-contradicoes-na-reforma-fiscal-brasileira/3289075880>. Acesso em: 03 maio 2025.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CAVALCANTE, Renan. Princípio da neutralidade tributária: análise completa. *Tributopedia*, 2 ago. 2024. Disponível em: <https://tributopedia.com.br/principios/neutralidade-tributaria/>. Acesso em: 06 abril 2025.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria Geral do Direito*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.
- CINTRA, Marcos. *O que é neutralidade*: a importância da alíquota única e universal. Portal da Reforma Tributária, 25 out. 2024. Acesso em: 06 abril 2025.
- COELHO, Isaias. Neutralidade e não-cumulatividade do IVA (IBS/CBS). Blog do IBRE, Fundação Getúlio Vargas, 21 jul. 2023. Disponível em: <https://blogdoibre.fgv.br/posts/neutralidade-e-nao-cumulatividade-do-iva-ibscbs>. Acesso em: 06 Abril 2025.
- DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1977.
- ELALI, André. Revisitando o princípio da neutralidade tributária – algumas considerações críticas. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, n. 50, p. 61-80, abr./set. 2024. Disponível em: <https://revistas.apet.org.br/index.php/rtda/article/download/668/528/1329>. Acesso em: 06 abril 2025.
- FARO, Maurício Pereira; ROCHA, Sérgio André. Neutralidade tributária para consolidar concorrência. *Consultor Jurídico*, 21 ago. 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-ago-21/neutralidade-tributaria-fator-fundamental-livre-concorrencia/>. Acesso em: 03 maio 2025.
- FOUCAULT, Michel. *Vigiar e punir: nascimento da prisão*. Tradução de Raquel Ramallete. 36. ed. Petrópolis: Vozes, 2009.
- GRECO, M. A., & ROCHA, S. A. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 56, p. 752-780, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2536>. Acesso em: 12 abril 2025.

- HELLER, Hermann. *Teoria do Estado*. Tradução de Roberto Novaes. São Paulo: Mestre Jou, 1968.
- MARX, Karl. *O capital: crítica da economia política*. Tradução de Gabriel Deville. São Paulo: Edipro, 2009.
- MATSUSHITA, Mariana B. Baeta Neves. Comunicação jurídica e princípios constitucionais tributários. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 17 out. 2023. Disponível em: https://www.ibet.com.br/comunicacao-juridica-e-principios-constitucionais-tributarios-por-mariana-b-baeta-neves-matsushita1/?utm_source=chatgpt.com. Acesso em: 12 abril 2025.
- MELO, Gabriel Lenziardi de. O IVA como alternativa para a justiça fiscal no Brasil. 2021. 131 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Público e Privado) – Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro (EMERJ), RJ, 2021. Disponível em: https://emerj.tjrj.jus.br/files/pages/paginas/biblioteca_videoteca/monografia/2021/GabrielLenziardideMelo.pdf. Acesso em: 12 abril 2025.
- MOREIRA, André Mendes. O direito ao crédito no IVA europeu: apontamentos sobre o princípio da neutralidade tributária. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 42, p. 47-66, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/661>. Acesso em: 06 abril 2025.
- MURAYAMA, Janssen; VALENÇA, Mariana. O IBS na Constituição. Oliveira, Augusto, Maaze Advogados, 17 fev. 2025. Disponível em: <https://www.oam.adv.br/2025/02/o-ibs-na-constituicao/>. Acesso em: 12 abril 2025.
- PEIXOTO, M. M.; ESCÓRCIO FILHO, A.; CALIENDO, P. A não cumulatividade do IPI, do ICMS, do PIS e da COFINS. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 57, p. 351-368, 2024.
- RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 13^a. ed. São Paulo. Saraiva, 2024.
- SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. Tradução de Carlos Alberto Medeiros. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 41. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018.

ANEXO 1

Princípio	Definição	Fundamento Constitucional	Objetivo Principal	Mecanismo de Aplicação	Inter-relação com Outros Princípios
Neutralidade Tributária	O sistema tributário não deve distorcer as decisões econômicas dos agentes, garantindo que a tributação não interfira nas escolhas de consumo, produção ou investimento.	Implícito nos princípios da livre concorrência (Art. 170, IV) e da isonomia (Art. 150, II).	Assegurar que os tributos não influenciem as decisões econômicas, promovendo eficiência e equidade.	Estruturação de tributos que não alterem preços relativos; aplicação uniforme das alíquotas; eliminação de benefícios fiscais que favoreçam setores específicos.	Complementa a capacidade contributiva ao garantir que a carga tributária não distorça a capacidade econômica real dos contribuintes; depende da não cumulatividade para evitar a incidência em cascata e garantir que o imposto seja suportado pelo consumidor final.
Capacidade Contributiva	Os tributos devem ser proporcionais à capacidade econômica do contribuinte, assegurando justiça fiscal.	Art. 145, § 1º da Constituição Federal.	Distribuir a carga tributária de forma equitativa, conforme a capacidade econômica de cada contribuinte.	Utilização de alíquotas progressivas; isenções e deduções para contribuintes com menor capacidade econômica; avaliação da renda, patrimônio e consumo.	A neutralidade assegura que a tributação respeite a capacidade econômica sem distorções; a não cumulatividade evita que tributos em cascata aumentem

Princípio	Definição	Fundamento Constitucional	Objetivo Principal	Mecanismo de Aplicação	Inter-relação com Outros Princípios
					indevidamente a carga tributária, respeitando a capacidade contributiva.
Não Cumulatividade	Evita a incidência de tributos em cascata, permitindo que o imposto pago em etapas anteriores seja compensado nas etapas seguintes.	Art. 153, § 3º, II (IPI) e Art. 155, § 2º, I (ICMS) da Constituição Federal.	Assegurar que o imposto incida apenas sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva.	Sistema de créditos e débitos fiscais; direito à compensação do imposto pago nas aquisições anteriores; escrituração fiscal adequada.	Instrumento essencial para a neutralidade tributária, pois impede a cumulatividade que distorce preços e decisões econômicas; contribui para a justiça fiscal ao evitar que o tributo seja repassado em cascata, respeitando a capacidade contributiva.

Fonte: Autor com uso da AI