

REVISTA DA PGFN

Ano XII
Número 1

ISSN 2179-8036

REVISTA DA PGFN

**Procuradoria-Geral
da Fazenda Nacional
Brasília/2024**

REVISTA DA PGFN
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Centro de Altos Estudos da PGFN
Setor de Autarquias Norte – Quadra 5 – Lote C
Complexo Empresarial CNC – Torre D – 15o andar – Brasília – DF

PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Anelize Lenzi Ruas de Almeida

SUBPROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Fabrício Da Soller

PROCURADORES-GERAIS ADJUNTOS
Andalessia Lana Borges Câmara
Adriana Gomes de Paula Rocha
João Henrique Chauffaille Grognet
Luciana Leal Brayner
Luiz Henrique Vasconcelos Alcoforado
Moises de Sousa Carvalho Pereira

DIRETORA DO CENTRO DE ALTOS ESTUDOS DA PGFN
Cristina Fernandes Amaral

CHEFE DE DIVISÃO DO CENTRO DE ALTOS ESTUDOS DA PGFN
Shirley Souza de Almeida

CONSELHO EDITORIAL
Carolina Zancaner Zockun, Claudia Aparecida De Souza Trindade, Juliana Furtado Costa Araújo, Leonardo De Andrade Rezende Alvim, Luis Carlos Martins Alves Júnior, Mario Augusto Carboni, Murilo Teixeira Avelino e PHELIPPE Toledo Pires De Oliveira.

COMITÊ AVALIADOR
Bruno de Sousa Saraiva, Daniel Alves Teixeira, Daniel Vieira Marins, Danielle Nascimento de Souza Linhares, Diogo Brandau Signoretto, Eduardo Sadalla Bucci, Fábio Mauro de Medeiros, Gustavo Augusto Ferreira Barreto, Guilherme Raso Marques, Ilana Bertagnolli, Jose Leite dos Santos Neto, Leonardo Bezerra de Andrade, Luis Marcello Bessa Maretti, Luiz Mathias Rocha Brandão, Marcelo Claudio Fausto Maia, Priscilla de Araújo Campos Nóbrega, Ricson Moreira Coelho da Silva, Tatiana Maria Guskow, Tibério Celso Gomes dos Santos, Vitor Tadeu Carramao Mello e Vinicius Garcia

EDITOR RESPONSÁVEL
Paulo Mendes de Oliveira

ARTE E CAPA
Maria Karla Lacerda Osorio Netto

PRODUÇÃO EDITORIAL
Teixeira Impressão Digital e Soluções Gráfica LTDA

As opiniões emitidas nos artigos são de inteira responsabilidade dos autores e não refletem, necessariamente, o entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a respeito dos temas tratados.

Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional v. 13 (jan./jun.2024). –
Brasília: PGFN, 2024_
Semestral
ISSN 2179.8036
Direito Público – Brasil – Periódico. 1. Brasil. Procuradoria-Geral da Fazenda
Nacional

CDD 341.05
CDU 342(05)

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO 7

EDITORIAL 9

Direito Tributário

A incidência do Imposto de Renda sobre os ganhos líquidos auferidos por Fundo de Investimento Imobiliário na alienação de cotas de fundo(s) da mesma natureza
João Paulo Costa Carvalho e Silva 11

A (im)possibilidade jurídica de apuração de créditos de PIS e Cofins sobre insumos por parte de adquirentes de bens para revenda
Thiago Bouchabki Puppim..... 45

Aspectos tributários da bipartição dos contratos de afretamento de plataforma e de prestação de serviços de petróleo e gás
Aline Della Vittoria 65

Tributação indutora sustentável e a promoção da energia solar
Wellington de Serpa Monteiro..... 81

A capacidade de pagamento na transação tributária federal
Danyllo Almeida Magalhães Coutinho..... 109

Transação tributária e capacidade de pagamento: o problema do argumento econômico
Alan Flores Viana e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Neto..... 135

Ensaio sobre o compliance fiscal cooperativo no Brasil: estudo de caso do Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal
Vicente Ferrer de Albuquerque Júnior..... 149

Direito Processual

Foro nacional: uma revisão necessária

Manoel Tavares de Menezes Netto e Adriana Gomes de Paula Rocha 171

Os temas n. 881 e 885, de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal, e os efeitos das decisões judiciais inconstitucionais em matéria tributária: uma análise a partir das teorias de Hans Kelsen

David Lazzaretti Vieira e Adalberto Narciso Hommerding 185

Direito à prova nas ações de combate à fraude fiscal

Daniel Telles de Menezes 207

Prazo para liquidação de requisição de pequeno valor: sessenta dias corridos, sessenta dias úteis ou dois meses?

Danny Monteiro da Silva 241

Direito Administrativo e Análise Comportamental

Qualidade de vida no trabalho no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Carolina Bordallo Werkhäuser Escalante 263

Autoliderança: o uso de estratégia comportamental e sua influência na satisfação do servidor público

Marcela Sanches Boso, Juliana Arcoverde Mansur e Hélio Arthur Reis Irigaray 301

APRESENTAÇÃO

Uma grande alegria apresentar o novo número da Revista da PGFN, que alcança sua 13ª edição abordando temas modernos e relevantes em diversas áreas do Direito. Esta publicação é fruto do esforço conjunto dos autores e autoras dos artigos, bem como do Comitê Avaliador e do Conselho Editorial, aos quais presto minhas sinceras homenagens.

A Revista da PGFN se destaca como um periódico robusto tanto em termos metodológicos quanto na profundidade dos temas e debates apresentados. Os artigos desta edição exploram questões amplas, como a tributação da renda em fundos de investimento imobiliário, o uso de estratégias comportamentais para melhorar a satisfação do servidor público e a discussão sobre qualidade de vida no trabalho na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, além da tributação da energia solar.

Os ensaios desta publicação unem a doutrina mais respeitada não apenas no campo do Direito, mas também em áreas correlatas, com práticas inovadoras vivenciadas na PGFN. Não por outra razão, a Revista da PGFN apresenta ao debate, por exemplo, a necessária revisão do foro nacional, como também aspectos relevantes da transação tributária e da aferição da capacidade de pagamento do cidadão, além da necessária e premente análise sobre o *compliance* tributário.

Nesta edição, também são explorados temas jurídicos de grande relevância dos últimos anos. Os leitores poderão aprofundar-se no julgamento dos Temas 881 e 885 pelo Supremo Tribunal Federal, que trata dos limites da coisa julgada nas relações tributárias de trato continuado, compreender as teses jurídicas que envolvem os contratos de afretamento, objeto de intensos debates no CARF e no Poder Judiciário, e explorar as discussões cruciais sobre o direito à prova em ações de combate à fraude fiscal, além de atualizar-se sobre o prazo para liquidação de RPV.

A Revista da PGFN desempenha um papel essencial em manter a Advocacia Pública, especialmente a PGFN, no centro do debate acadêmico e doutrinário. Estou certa de que a leitura será extremamente enriquecedora para todos e todas.

ANELIZE LENZI RUAS DE ALMEIDA

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

EDITORIAL

A 13ª Edição da Revista da PGFN conta com 13 artigos de procuradores da Fazenda Nacional, que foram submetidos a rigorosa análise mediante procedimento *double blind peer review*, com o objetivo de garantir a qualidade da publicação e inserir, em definitivo, os membros da Instituição no debate público de ideias.

A presente edição foi dividida em três partes temáticas, com o objetivo de agrupar os artigos que tratam de Direito Tributário, Direito Processual e Direito Administrativo e Análise Comportamental. Essa ampla gama de assuntos abordados bem demonstra a diversidade de conhecimentos que são produzidos pelos membros da PGFN e o potencial de colaboração que temos em temas tão úteis quanto polêmicos.

Nestes artigos são abordados assuntos dos mais interessantes, a exemplo de situações específicas de incidência de imposto de renda, critérios de apuração de créditos de PIS/Cofins sobre insumos, tributação indutora de comportamentos ecologicamente sustentáveis, transação no Direito Tributário, compliance fiscal. No Direito Processual, foram tratados temas atuais, como a discussão sobre o foro nacional, eficácia da coisa julgada diante de precedentes judiciais analisada sob a ótica da teoria do direito, direito probatório e fraude fiscal e regras sobre requisição de pequeno valor. Por fim, no capítulo relativo ao Direito Administrativo e à análise comportamental, será possível encontrar belos textos sobre qualidade de vida no trabalho e uso de estratégia comportamental para influenciar a satisfação do servidor público.

É retomado, portanto, o projeto de edição da Revista da PGFN, com a certeza de ser a produção de conhecimento importante instrumento de fortalecimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e, conseqüentemente, da Advocacia Pública.

PAULO MENDES

Editor-Chefe

Coordenador-Geral da Atuação da PGFN
perante o Supremo Tribunal Federal

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE OS
GANHOS LÍQUIDOS AUFERIDOS POR FUNDO DE
INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO NA ALIENAÇÃO DE
COTAS DE FUNDO(S) DA MESMA NATUREZA**

***INCOME TAX ON NET GAINS EARNED BY A REAL
ESTATE INVESTMENT TRUST (REIT) ON THE
ALIENATION OF ANOTHER REIT'S SHARES***

João Paulo Costa Carvalho e Silva

Procurador da Fazenda Nacional.

Integrante da Divisão de Acompanhamento Especial da
Procuradoria Regional da Fazenda Nacional da 3ª Região.

RESUMO: Este artigo tem por escopo examinar se os Fundos de Investimento Imobiliário, ao apurarem ganhos líquidos decorrentes da alienação de cotas de outros fundos da mesma natureza, estão sujeitos ao Imposto de Renda previsto no art. 18, II, da Lei n. 8.668/93, ou gozam da isenção referida no art. 16 do citado diploma legal. Para resolver o impasse referente à norma aplicável à hipótese, delinear-se-ão tanto a regra isentiva quanto a exacional, com auxílio de clássicas ferramentas fornecidas pela hermenêutica jurídica. Além disso, tecer-se-ão algumas considerações sobre argumentos levantados pelos Fundos de Investimento Imobiliário nos inúmeros mandados de segurança ajuizados com o fito de impugnar a tributação.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto de Renda. Fundo de Investimento Imobiliário. Isenção tributária.

ABSTRACT: This article aims to examine whether Real Estate Investment Trusts (REITs), when determining net gains resulting from the alienation of shares owned in another REITs, are subject to the income tax regulated by article 18, II, of Law n. 8,668/93 or have the right to the tax exemption referred to by article 16 of the same Law. To resolve the impasse regarding the rule applicable to the hypothesis, both the exemptive and the exational rules will be outlined, with the help of classic tools provided by legal hermeneutics. Furthermore, some considerations will be made on the arguments raised by Real

Estate Investment Trusts in the numerous writs of mandamus filed with the aim of challenging the taxation.

KEYWORDS: Income Tax. Real Estate Investment Trust. Tax exemption.

1 INTRODUÇÃO

Na economia, é ordinária a existência de sujeitos que ganham mais dinheiro do que despendem. A estes se lhes atribui o epíteto de poupadores. De outro lado, há aqueles cujos haveres são insuficientes para lhes financiar os projetos, razão pela qual são cognominados deficitários ou tomadores de recursos.

O cenário descrito permite a assunção de que é do interesse dos poupadores emprestarem os seus excedentes por certo prazo em troca da devolução, no final de um período, do principal adicionado de uma remuneração. No polo oposto, há de se presumir que igualmente interessa aos agentes deficitários, para lhes viabilizar as atividades e anseios, tomar quantia emprestada, assumindo a obrigação de devolvê-la com o pagamento de juros remuneratórios.

No entanto, num universo relevante de pessoas, é fácil imaginar o quão difícil é o acontecimento de um superavitário firmar mútuo feneratício com um deficitário. Primeiro, porque aquele que possui dinheiro sobejando, por razões de prudência e segurança, geralmente não o anuncia aos quatro cantos, revelando a sua tenção de emprestá-lo. Segundo, porque, ainda que pudessem esbarrar por acaso, ao potencial negócio entre os referidos sujeitos se meteria de permeio a implausibilidade da coincidência quanto às condições e prazo do concerto, levando em conta a variação das expectativas.

Para solucionar tal dificuldade e canalizar eficientemente os recursos dos poupadores para os deficitários, irrompeu a figura dos intermediadores financeiros: instituições (bancos múltiplos, por exemplo) cujo papel é captar recursos daqueles e disponibilizá-los a estes, pagando e cobrando taxa de juros¹. Noutras palavras, o intermediador financeiro assume posição passiva (devedor) na captação e ativa (credor) na disponibilização, tomando para si o risco das

1 Mercado de Valores Mobiliários Brasileiro. 4ª ed., Rio de Janeiro: Comissão de Valores Mobiliários, 2019, p. 27-29.

transações. Estou a falar do mercado financeiro em sentido estrito (mercado de crédito)².

É possível, contudo, que o volume de recursos requeridos para o atendimento de grandes projetos econômicos seja cíclico, de tal modo que o risco e o porte do empréstimo, muitas vezes, inviabilizam a participação de instituições financeiras. É nesse contexto que surge o mercado de capitais como alternativa de financiamento; é ambiente no qual o fluxo de dinheiro das pessoas superavitárias aos agentes econômicos deficitários se dá diretamente, sem a presença de intermediador financeiro na qualidade de responsável pela oferta do capital. Neste mercado, sociedades empresárias disponibilizam publicamente títulos representativos de dívida ou de participação no capital social com o intuito de levantar fundos para lhes financiar os empreendimentos³.

Seja no mercado de crédito, seja no de capitais, a captação de recursos ocorre mediante a emissão de títulos, produtos financeiros, a saber: Certificado de Depósito Bancário (CDB), Letras de Crédito Imobiliário (LCI), Letras de Crédito do Agronegócio (LCA), debêntures, bônus de subscrição, ações, cotas de fundos de investimento etc.

Convém registrar que os investidores podem adquirir tais produtos diretamente, contratando com os emissores (mercado primário) ou terceiros (mercado secundário), ou indiretamente, por intermédio de estruturas de investimento coletivo chamadas fundos de investimento.

O fundo de investimento é um condomínio especial destinado a aplicar a comunhão de recursos, pertencentes aos seus cotistas, em ativos do mercado financeiro e/ou de capitais[4]⁴. Dada a diversidade de aplicações financeiras, há inúmeras categorias de fundos (de ações, multimercado, cambial, de renda fixa, entre outros).

Levando em conta o escopo deste trabalho, foca-se na modalidade específica do Fundo de Investimento Imobiliário (FII), o qual compartilha da mesma estrutura básica dos outros fundos (conjunto de recursos que traja a indumentária jurídica do condomínio), individualizando-se quanto à natureza das aplicações que realiza: em empreendimentos imobiliários⁵.

2 *Ibid.*, p 31.

3 *Ibid.*, p. 33-34.

4 Art. 1.368-C do Código Civil.

5 Art. 1º da Lei n. 8.668/93.

Atualmente, os FII estão autorizados a manter em sua carteira de investimentos quotas de outros FII⁶. Podem eventualmente aliená-las por valor superior ao custo de aquisição, apurando ganhos líquidos.

Tal acréscimo patrimonial na forma de ganhos líquidos, segundo a concepção da administração tributária federal, estaria sujeito ao Imposto de Renda (IR), com fundamento no art. 18, II, da Lei n. 8.668/93⁷, diploma legal que dispõe precipuamente sobre a constituição e o regime tributário dos FII e dos Fundos de Investimentos nas Cadeias Produtivas Agroindustriais (Fiagro).

Há alguns anos (desde 2019), observou-se a subitânea corrida dos FII ao Judiciário. Impetraram incontáveis mandados de segurança preventivos, no âmbito da Justiça Federal da 3ª Região, por meio dos quais investem contra a mencionada tributação, escorando o pleito de declaração de inexistência da relação jurídica tributária no art. 16 da Lei n. 8.668/93, o qual supostamente lhes conferiria isenção de IR incidente sobre quaisquer rendimentos e ganhos de capital por eles auferidos.

Atiça a curiosidade o fato de as batidas à porta da Justiça só terem ocorrido mais de uma década após o surgimento da possibilidade de FII adquirirem cotas de outros FII, que se deu em 2008, com o advento da Instrução CVM n. 472/08. Brota inevitável a indagação: por que tardia a busca por tutela jurisdicional?

Reportagem publicada pelo periódico Valor Econômico⁸, cujo objetivo foi divulgar o malogro dos FII junto ao Judiciário, asseverou que a tese ganhou força durante a pandemia da covid-19, momento em que os FII decidiram comprar cotas desvalorizadas de outros FII e, com a retomada do mercado imobiliário, vendê-las-iam com a apuração de expressivo ganho de capital, onerado pelo IR no percentual de 20%. A matéria jornalística sugere que a prodigiosa riqueza divisada com a

6 Art. 45, VI, da Instrução CVM n. 472/08.

7 Art. 18. Os ganhos de capital e rendimentos auferidos na alienação ou no resgate de quotas dos fundos de investimento imobiliário, por qualquer beneficiário, inclusive por pessoa jurídica isenta, sujeitam-se à incidência do imposto de renda à alíquota de vinte por cento: (Redação dada pela Lei n. 9.779, de 19.1.1999).

I - na fonte, no caso de resgate; (Incluído pela Lei n. 9.779, de 19.1.1999)

II - às mesmas normas aplicáveis aos ganhos de capital ou ganhos líquidos auferidos em operações de renda variável, nos demais casos. (Incluído pela Lei n. 9.779, de 19.1.1999).

8 Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/21/justica-nega-isencao-de-imposto-de-renda-a-fundos-imobiliarios.ghtml>. Acesso em: 22 mar. 2023.

alienação de ativos adquiridos por uma bagatela tornou a fatia de 20% a ser carreada aos cofres públicos muito inconveniente, redundando na mobilização para arrear a exigência tributária.

Posto perquirir as razões extrajurídicas que moveram os contribuintes a pedir proteção judicial tenha a sua relevância, os argumentos por eles endereçados ao Estado-juiz para atacar o tributo é o que deve ser perscrutado.

Neste artigo, propõe-se a leitura de que a isenção assentada no art. 16 da Lei n. 8.668/93 não açambarca a hipótese de ganho de capital auferido por FII quando da alienação de cotas que detenha em outro FII.

2 PRIMEIRA PREMISSA PRIMORDIAL: O CONTEXTO DA CRIAÇÃO DO FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO

Num esforço dirigido à elucidação do propósito que motivou a criação da figura do FII, recorre-se aos trabalhos legislativos que precederam a publicação da Lei n. 8.668/93.

O então Presidente da República, Fernando Collor, enviou à Câmara dos Deputados, por intermédio da Mensagem n. 627/91, o Projeto de Lei n. 2.204/1991, que dispunha sobre a constituição e o regime tributário dos FII e dava outras providências.

Consoante a Exposição de Motivos, a proposição tinha por objetivo a criação de um instrumento tendente a aquecer o segmento da construção civil, com todos os efeitos benéficos para a economia nacional (geração de empregos, desenvolvimento da produção nacional, diminuição do déficit habitacional), já que destinado à captação e aplicação de recursos especificamente em imóveis e empreendimentos imobiliários. Destacou-se, além disso, que os recursos captados possuiriam características de permanência e de prazos mais longos, viabilizando a implantação de empreendimentos de maturação mais lenta, tais como shopping centers, hotéis, conjuntos residenciais e, inclusive, projetos de infraestrutura (portos, aeroportos, silos etc.). Nesse compasso, transladam-se excertos do referido documento⁹:

9 Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01pds5msxba0n116spo2cmav2n11062418.node0?codteor=1139600&filename=-Dossie+-PL+2204/1991. pp. 17 e ss. Acesso em: 20 jul. 2022.

[...]

2. Objetiva a proposta permitir a constituição de fundos de investimento destinados especificamente à aplicação em imóveis e em empreendimentos imobiliários, a exemplo do que, com êxito, já ocorre em outros países.

3. Os Fundos de Investimento Imobiliário certamente serão instrumento de incremento para o setor da construção civil, de relevante importância na economia nacional, seja como gerador de oportunidades de emprego, seja pela circunstância de utilizar preponderadamente insumos de produção nacional, o que permite desenvolver-se sem gerar demanda adicional de importações.

[...]

11. Os Fundos de Investimento Imobiliário certamente representarão instrumento importante para a captação de recursos, mesmo externos, para o mercado imobiliário, podendo-se prever que o seu êxito importará redução da necessidade de recursos públicos para o setor da construção civil. Outrossim, como forma de acesso a recursos com características de permanência e de prazos mais longos, os Fundos de Investimento Imobiliário viabilizariam a implantação de empreendimentos de maturação mais lenta, tais como prédios comerciais, "shopping centers", hotéis, conjuntos residenciais destinados a locação ou revenda, e até, eventualmente, a projetos de infra-estrutura e armazenagem, tais como portos, aeroportos, edifícios-garagem, silos, e outros (*grifos nossos*).

Como se observa, os fundos em foco foram desenhados para alocar recursos a longo termo, tendo em vista a envergadura das construções que se propunham financiar.

Não à toa, segundo reza o art. 2º da Lei n. 8.668/93, só podem ser constituídos sob a forma de condomínio fechado, sendo vedado o resgate de cotas a qualquer tempo. Essa vedação está em linha com o desiderato legal de levar a cabo projetos mais demorados, cujo financiamento estaria inegavelmente comprometido caso fosse permitido o resgate das cotas a qualquer instante. É dizer, os FII são condomínios fechados sobretudo porque foram concebidos para aplicarem a longo prazo.

Estabelecida essa premissa fundamental, passemos a uma segunda.

3 SEGUNDA PREMISSE PRIMORDIAL

No centro do debate, encontra-se a disposição do art. 16 da Lei n. 8.668/93, que iniludivelmente prevê uma isenção. Para inter-

pretá-lo, o exegeta precisa observar o preceito do art. 111, II, do Código Tributário Nacional (CTN), na medida em que este impõe que a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção seja interpretada literalmente.

Então, antes da atribuição de significado ao texto do indigitado art. 16, faz-se necessário definir o que quer dizer o dispositivo do CTN.

O ordinário é que todas as pessoas e bens que se amoldam à hipótese de incidência da norma jurídica tributária se submetam à exação fiscal. A isenção, por ser instrumento de exoneração do ônus tributário, constitui uma exceção ao princípio da generalidade da tributação, figurando, portanto, como regra de direito excepcional¹⁰.

É lição clássica da hermenêutica jurídica aquela segundo a qual o direito excepcional, por subtrair determinadas situações das normas de direito comum, deve ser interpretado estritamente: não se pode ir além da letra da lei (interpretação extensiva e analogia), mas também não se pode ficar aquém (interpretação restritiva) do que a norma encerra.

Nessa esteira, é conveniente trazer à tona a preleção de autor versado no assunto¹¹:

O processo de exegese das leis de tal natureza é sintetizado na parêntese célebre, que seria imprudência eliminar sem maior exame – interpretam-se restritamente as disposições derogatórias do Direito comum. Não há efeito sem causa: a predileção tradicional pelos brocardos provém da manifesta utilidade dos mesmos. Constituem sínteses esclarecedoras, admiráveis sùmulas de doutrinas consolidadas. Os males que lhes atribuem são os de todas as regras concisas: decorrem não do uso, e sim do abuso dos dizeres lacônicos. O exagero encontra-se antes na deficiência de cultura ou no temperamento do aplicador do que no âmago do apotegma. [...]

Quanta dúvida resolve, num relâmpago, aquela síntese expressiva: interpretam-se restritamente as disposições derogatórias do direito comum. Responde, em sentido negativo, a primeira interrogação: o Direito Excepcional comporta o recurso à analogia? (2) Ainda enfrenta, e com vantagem, a segunda: é ele compatível com a exegese extensiva? Neste último caso, persiste o adágio em amparar a recusa; acom-

10 BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 115-116.

11 MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito, 20ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 191-192.

panham-no reputados mestres (3); outros divergem (4), porém mais na aparência do que na realidade: esboçam um sim acompanhado de reservas que o aproximam do não. Quando se pronunciam pelo efeito extensivo, fazem-no com o intuito de excluir o restritivo, tomado este na acepção tradicional. Timbram em evitar que se aplique menos do que a norma admite; porém não pretendem o oposto – ir além do que o texto prescreve. O seu intuito é tirar da regra tudo o que na mesma se contém, nem mais, nem menos. Essa interpretação bastante se aproxima da que os clássicos apelidavam declarativa; denomina-se estrita: busca o sentido exato; não dilata, nem restringe (5).

Com as reservas expostas, a parêmia terá sempre cabimento e utilidade. Se fora lícito retocar a forma tradicional, substituir-se-ia apenas o advérbio: ao invés de restritiva, estritamente. Se prevalecer o escrúpulo em emendar adágios, de leve sequer, bastará que se entenda a letra de outrora de acordo com as ideias de hoje:

o brocardo sintetiza o dever de aplicar o conceito excepcional só a espécie que ele exprime, nada acrescido, nem suprimido ao que a norma encerra, observada a mesma, portanto, em toda a sua plenitude (6).

O art. 111, II, do CTN não impõe, pois, que o texto legal que prevê uma isenção seja analisado apenas sob a perspectiva gramatical, sem que possa se valer o intérprete de outros métodos oferecidos pela hermenêutica (histórico, lógico, teleológico, sistemático) para determinar o sentido e alcance da regra de direito.

Aqui se revela pertinente o comentário realizado pelo professor Souto Maior Borges¹², consoante o qual interpretar um enunciado legislativo apenas literalmente equivale a interpretá-lo de forma assistemática, sem levar em consideração o contexto normativo em que se encontra inserido.

Diante disso, pode-se afirmar que o dispositivo em apreço não exclui aprioristicamente a adoção de outros processos interpretativos, veda tão somente o emprego da interpretação extensiva e da integração analógica, técnicas incompatíveis com o caráter de exceção da isenção tributária.

Procurar-se-á, portanto, atribuir um significado ao art. 16 da Lei n. 8.668/93 dentro dos sentidos possíveis dos seus termos, relacionando-o com os demais preceitos normativos integrantes da ordem jurídica (interpretação sistemática), adentrando os bastidores legislativos da sua edição (interpretação histórica) e examinando o móvel por

12 BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 132.

trás da concepção dos FII (interpretação teleológica), sem prejuízo da utilização de outros métodos de interpretação não vedados por lei.

4 A EXTENSÃO DA ISENÇÃO DEFENDIDA PELOS FII E A BARREIRA LÓGICA E HISTÓRICA INTRANSPONÍVEL

Afirmam os contribuintes que a redação do art. 16 da Lei n. 8.668/93 é inequívoca ao conceder isenção de IR incidente sobre a renda (rendimentos e ganhos de capital) auferida pelo FII. A alegação, se apreciada isoladamente, desgarrada do contexto histórico em que inserida a regulamentação da constituição e funcionamento dos fundos imobiliários, é deveras atraente. Porém, não é capaz de transpor um obstáculo de ordem lógica.

Como já mencionado nas linhas atrás, o art. 1º da Lei n. 8.668/93¹³, ao instituir o FII, caracterizou-o enquanto uma comunhão de recursos captados por meio do Sistema de Distribuição de Valores Mobiliários destinados à aplicação em empreendimentos imobiliários.

Em 1994, um ano após o surgimento da referida lei, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), desincumbindo-se do seu poder-dever de regulamentar, editou a Instrução CVM n. 205, disciplinando todos os pormenores relativos à figura do FII (constituição, funcionamento, administração etc.).

Em meio a esse disciplinamento, o normativo infralegal, em seu art. 2º¹⁴, tratou de especificar o que se havia de entender por “empreendimentos imobiliários”, descritos como aqueles que envolviam necessariamente a construção ou aquisição de imóveis para vendê-los,

13 Art. 1º. Ficam instituídos Fundos de Investimento Imobiliário, sem personalidade jurídica, caracterizados pela comunhão de recursos captados por meio do Sistema de Distribuição de Valores Mobiliários, na forma da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, destinados à aplicação em empreendimentos imobiliários.

14 Art. 2º. O Fundo de Investimento Imobiliário destinar-se-á ao desenvolvimento de empreendimentos imobiliários, tais como construção de imóveis, aquisição de imóveis prontos, ou investimentos em projetos visando viabilizar o acesso à habitação e serviços urbanos, inclusive em áreas rurais, para posterior alienação, locação ou arrendamento.

§ 1º É vedado que o empreendimento imobiliário objeto do Fundo seja explorado comercialmente pelo mesmo, salvo através de locação ou arrendamento.

§ 2º Os imóveis, bens e direitos de uso a serem adquiridos pelo Fundo deverão ser objeto de prévia avaliação, que deverá observar as condições prevalentes no mercado para negócios realizados à vista, em moeda corrente.

alugá-los ou arrendá-los, isto é, o portfólio dos fundos ficava restrito a operações com imóveis, daí derivando a obtenção de ganho de capital (na alienação) e rendimentos (nas locações e arrendamentos).

Excepcionalmente, entretanto, admitia-se a aplicação temporária de parcela do patrimônio do fundo (no máximo 25% do valor total das cotas emitidas) em determinados instrumentos financeiros — cotas de fundos de aplicação financeira, cotas de fundos de renda fixa e títulos de renda fixa — como meio de atender a necessidades de liquidez e, sobretudo, preservar o poder de compra do dinheiro em caixa enquanto não efetivamente investido em imóveis, conforme se verifica no art. 6º da instrução em comento¹⁵.

Anos à frente, em 2008, com o fito de modernizar a regulamentação dos FII, a CVM, revogando a ICVM n. 205/94, expediu a Instrução CVM n. 472/08, a qual, em seu art. 45, elencou os títulos e valores mobiliários, conexos ao mercado imobiliário, nos quais os FII poderiam aplicar os seus recursos, para além dos tradicionais investimentos em imóveis. Tomou parte nesse rol de ativos financeiros a aquisição de cotas de outros FII.

Em resumo, apenas com a edição da Instrução CVM n. 472/08, irrompeu-se a autorização para que FII adquirissem cotas de outros FII.

Dali em diante, a carteira de investimentos dos FII passou a poder ser composta por direitos reais sobre imóveis e certas aplicações financeiras (LCI, CRI, LH, ações de empresas relacionadas ao setor imobiliário, quotas de FII etc.).

Dessa evolução normativa se extrai, portanto, que, ao tempo da concepção do art. 16 da Lei n. 8.668/93, sequer se cogitava a possibilidade de um FII adquirir participação em outro fundo de mesma natureza, operação que só veio a se tornar viável quinze anos após a edição do indigitado diploma legal. Desse modo, não se afigura acertada a asserção de que o campo de incidência da referida regra isentiva englobaria o ganho de capital granjeado por FII na alienação de cotas de outro FII, uma vez que não conversa com a ló-

15 Art. 6º Uma vez constituído e autorizado o funcionamento do Fundo, admitir-se-á que parcela de seu patrimônio que, temporariamente, não estiver aplicada em empreendimentos imobiliários seja investida em quotas de Fundos de Aplicação Financeira, em quotas de Fundos de Renda Fixa, e/ou em Títulos de Renda Fixa de livre escolha do administrador. Parágrafo único. A parcela de que trata o “caput” deste artigo não poderá ultrapassar o equivalente a 25% (vinte e cinco por cento) do valor total das quotas emitidas pelo Fundo, salvo se expressamente autorizado pela CVM, mediante justificativa do administrador do Fundo.

gica o raciocínio que conduz à conclusão de que o órgão legiferante, ao instituir a isenção tributária, exonerara do gravame fiscal situação completamente incogitável no momento da elaboração da regra de direito. O legislador não poderia ter isentado, obviamente, o que não passava pela sua “cabeça”.

É evidente, assim, com base numa interpretação histórica e lógica, que a isenção prevista no art. 16 da Lei n. 8.668/93 se dirige apenas aos rendimentos e ganhos de capital auferidos pelo fundo de investimento imobiliário quando da exploração de imóveis, seja construindo-os ou comprando-os para posteriormente vendê-los, seja mantendo-os na carteira para alugá-los ou arrendá-los.

Contra esse argumento se edificou uma objeção¹⁶. Asseveraram os seus autores que a isenção concedida pelo legislador seria específica em relação ao destinatário — Fundo de Investimento Imobiliário — e genérica em relação aos rendimentos e ganhos. Em outros termos, todos os acréscimos patrimoniais experimentados pelo FII, cuja fonte já existisse ou ainda estivesse por existir, estariam isentos do IR; assim, seria irrelevante o fato de a autorização para comprar cotas de outros FII (e por conseguinte aliená-las apurando ganhos líquidos) inexistir ao tempo da edição da Lei n. 8.668/93.

Para lhes corroborar o raciocínio, invocam o exemplo do direito de superfície, o qual, apesar de reintroduzido no ordenamento jurídico após a entrada em vigor da aludida lei, não suscita debate em torno da isenção dos rendimentos e ganhos auferidos pelos FII em decorrência do investimento nesta espécie de direito real.

A crítica é razoável e provém de ilustres debatedores, razão por que merece a mais profunda consideração. É um convite à reflexão.

Meditando sobre ela, deve-se concordar com a alegação de que o art. 16 é lei em sentido material, ostentando, por isso, os apanágios da abstração e generalidade. Há de se discordar, entretanto, no que toca à amplitude da abstração, ou seja, dos fatos que, ocorridos no mundo fenomênico (nesse caso, os rendimentos e ganhos de capital obtidos pelo FII), ensejariam a incidência da norma isentiva: apenas as rendas

16 MARTINS, Ricardo Lacaz; CRUZ, Natanael Oliveira da. A (não) Tributação dos Ganhos de Capital Auferidos por um Fundo de Investimento Imobiliário (FII) na Alienação de Cotas de Outro FII. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 52, p. 496-497, 2022. DOI: 10.46801/2595-6280.52.20.2022.2276.

Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2276>. Acesso em: 27 abr. 2023.

decorrentes de investimentos em imóveis, que era o empreendimento imobiliário que tinha em mente o Legislativo, são objeto da isenção.

Pensa-se dessa maneira porque aceitar a leitura dos insígnis doutrinadores é ter de conviver com a inconstitucional interpretação segundo a qual quem estaria a determinar, no fim das contas, o alcance da isenção seria a CVM, mediante ato infralegal, na medida em que é ela quem delimita o conceito de “aplicações em empreendimentos imobiliários”. Permita-me, estimado leitor, romper o fio do raciocínio neste momento e reatá-lo no tópico seguinte, ocasião em que será desenvolvido com mais vagar. Por ora, concentremo-nos em escrutinar o exemplo do direito de superfície.

Realmente, o direito de superfície, primeiramente previsto no Estatuto da Cidade (artigos 21 a 24 da Lei n. 10.257/01) e, depois, de forma geral, pelo Código Civil/2002 (artigos 1.369 a 1.377), é posterior ao art. 16 da Lei n. 8.668/93. Porém, essa circunstância em nada altera a conclusão de que a isenção em apreço só se destina à renda angariada com operações com imóveis. Em verdade, confirma-a. Isso porque, de acordo com o art. 1.369 do CC, o direito de superfície é decorrente do negócio no qual o proprietário do terreno concede a outrem, de forma gratuita ou onerosa, a prerrogativa de nele construir ou de plantar, podendo o superficiário, inclusive, aliená-lo a terceiros (art. 1.372 do CC), sem que para tanto necessite do assentimento do concedente. Isso significa dizer que um FII que possua em seu ativo direito de superfície explorará economicamente a construção que realizará no terreno, isto é, obterá rendimentos e ganhos advindos de negócios com imóveis, motivo pelo qual se aplica a isenção de IR.

A alusão ao direito de superfície pelos críticos parece ser fruto da incompreensão do argumento fazendário. A Fazenda Nacional não entende que somente estão abarcadas pela isenção a renda cuja maneira de percebê-la existia no momento da elaboração da Lei n. 8.668/93. Discerne, sim, que nessa renda não está compreendida fonte não cogitada pelo legislador, não cogitada simplesmente porque, ao construir o modelo de FII como mais uma ferramenta de financiamento do mercado imobiliário, não imaginou que pudesse compor o seu patrimônio coisa distinta de direitos reais sobre imóveis. Em outras palavras, hipoteticamente, se o órgão legislativo estivesse cômico da possibilidade de FII fazer dos investimentos financeiros (gênero no qual se incluem as cotas de FII), senão a principal, uma das suas principais atividades, teria negado a isenção a este tipo de renda. Esse

exercício de imaginação é ratificado por mandamento atualmente em vigor, que tributa na fonte os rendimentos e ganhos líquidos auferidos pelos FII em qualquer sorte de aplicação financeira (art. 16-A da Lei n. 8.668/93).

5 A TESE DOS FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO E A PROIBIÇÃO DE OUTORGA DE ISENÇÃO MEDIANTE ATO INFRALEGAL

A linha do raciocínio antes rompida é agora reconectada. Dizia-se que acatar a tese dos FII é ter de admitir a outorga de isenção pela CVM, muito embora a matéria seja reservada à lei.

É preciso rememorar, de início, que os FII são destinados a investirem em empreendimentos imobiliários. A entidade competente para traçar os contornos da expressão “empreendimentos imobiliários” é a CVM, em exercício de poder regulamentar (art. 4º da Lei n. 8.668/93). Se são dos empreendimentos imobiliários que derivam os rendimentos e ganhos de capital do FII, o universo de rendas isentas será tão mais abrangente quanto mais largo for o conceito daqueles. Quer dizer, quem concede a isenção, retraindo ou alargando a hipótese de incidência da norma que a prevê, ao sabor das alterações regulamentares, é rigorosamente a CVM, ainda que de forma indireta.

Repare: é certo que em 1993, ano da edição da Lei n. 8.668/93, não cabia falar em isenção relativa ao ganho de capital, simplesmente pelo fato de os fundos imobiliários não poderem adquirir cotas de outros FII; entretanto, esta operação passou a ser autorizada pela CVM em 2008. Se reputarmos que, a partir desse ano, o ganho de capital na alienação das cotas tornou-se isento de IR, a alteração da situação tributária (antes não era isento, depois passou a sê-lo) precisa ser atribuída inteiramente à autarquia, já que nenhuma modificação legislativa ocorreu no texto do art. 16.

Sucedem que o ordenamento jurídico pátrio — quer em patamar constitucional, mediante a previsão do § 6º do art. 150 da Constituição da República, que ordena que a matéria de exoneração tributária deve ser veiculada por intermédio de lei específica, quer em nível legal, consoante dicção do inciso VI do art. 97 e art. 176 do CTN — rejeita veementemente a instituição de isenção por meio de ato normativo se-

cundário, inclusive eventual delegação do legislador a entidades e órgãos da administração pública. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica nesse sentido¹⁷. O Superior Tribunal de Justiça, sob perspectiva infraconstitucional, segue a mesma trilha¹⁸.

Alinha-se a essa posição pretoriana a compreensão da doutrina:

Concessão da isenção pela via legislativa adequada. A regra geral é que a concessão de isenção também seja veiculada por lei ordinária. Por ato infralegal, não será válida. Mas há casos em que a exigência de lei ordinária dá lugar a Convênio ou à lei complementar, conforme itens que seguem. A exigência de lei decorre expressamente do art. 150, § 6º, da CF, do fato de que os tributos normalmente são instituídos por lei ordinária (art. 150, I, da CF), de modo que a sua dispensa tem de se dar por via legislativa do mesmo nível, bem como do texto expresso do art. 176 do CTN¹⁹.

Destarte, acoiatar a pretensão dos contribuintes implica abrigar uma antijuridicidade: a isenção sobre o ganho de capital em foco teria sido outorgada, ainda que obliquamente, pela CVM, quando permitiu, por meio de instrução normativa, que cotas de FII compusessem a carteira de investimentos dos fundos imobiliários.

A leitura que os FII propõem do art. 16 é constitucionalmente insustentável: para acatá-la, é necessário admitir que o legislador, implicitamente, teria delegado à CVM o poder de estender a isenção, conquanto a própria delegação expressa seja vedada, porque a concessão, extensão, revogação de isenção, como se disse, são matérias reservadas à lei.

O perigo de deixar a fortuna da isenção ao alvedrio de entidade integrante da administração pública federal indireta é haver, mesmo que involuntariamente, o completo desvirtuamento da finalidade para a qual os FII foram moldados (aquecimento do setor da construção civil causado pela aplicação dos recursos em empreendimentos imobiliários). E o mais grave é a alteração da feição dos FII

17 ADI 5929, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 14/02/2020; ADI 3462, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2010; ADI 2688, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011.

18 RMS n. 22.371/DF, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 3/5/2007; STJ, 2ª T., REsp 556.287/RN, Min. Eliana Calmon, nov./04.

19 PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, comentários ao art. 176 do CTN.

à revelia do Parlamento, subtraindo o tema do debate público e das deliberações próprias do processo legislativo, em clara violação ao princípio democrático.

Levando em consideração esse viés constitucional, forçoso é reconhecer que a isenção em jogo só abarca os incrementos patrimoniais advindos de operações com imóveis.

6 O CÂNONE HERMENÊUTICO DA TOTALIDADE DO SISTEMA JURÍDICO E A RELAÇÃO DO ART. 16 COM O CAPUT DO ART. 16-A, AMBOS DA LEI N. 8.668/93

O consagrado Alfredo Augusto Becker denomina de “cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico” um preceito basilar quando estamos a tratar de interpretação jurídica: o texto normativo (a fórmula literal legislativa) não existe como regra de direito se considerado isoladamente; deve ser cotejado com os demais enunciados que integram a ordem jurídica, sendo a norma jurídica o resultado desse cotejo.

A propósito:

A lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa sem conteúdo jurídico ou como simples fenômeno histórico. A lei não é um pássaro que o legislador solta abrindo as portas do Congresso. A lei tributária não é um falcão real que do punho do Executivo alça voo para ir à caça do “fato gerador”. A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial²⁰.

Com base nessa lição, para aportarmos num sentido e alcance tecnicamente apropriados à expressão linguística do art. 16 da Lei n. 8.668/93, é imprescindível analisarmos a sua relação com o caput do art. 16-A do mesmo diploma legal.

Reza este último dispositivo, incluído pela Lei n. 9.779/99, que “os rendimentos e ganhos líquidos auferidos pelos

20 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 7ª ed., São Paulo: Noeses, 2018, p. 121-122.

Fundos de Investimento Imobiliário, em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, observadas as mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas submetidas a esta forma de tributação”. Vale dizer, toda renda obtida por FII como decorrência de aplicações financeiras é, ordinariamente, tributada.

A razão por trás dessa imposição fiscal é uma só: coibir a transmutação dos FII em meras ferramentas de investimento em produtos financeiros, o que os distanciaria da promoção do desiderato que lhes inspirou a criação — nova fonte de financiamento do setor imobiliário, fomentando o setor produtivo da construção civil.

O ponto não passou despercebido aos percucientes olhos do Tribunal Regional Federal da 3ª Região em julgamento de apelação²¹ sobre o tema em apreço:

Neste contexto, por força da Lei 9.779/1999 foi adicionado o artigo 16-A à Lei dos Fundos de Investimento Imobiliário, que determinou a incidência de IRRF sobre rendimentos e ganhos líquidos auferidos pelos FII's em aplicações financeiras de renda fixa ou variável.

É sabido que o fundamento norteador de tal exceção foi a observação empírica de que a isenção ampla concedida pelo artigo 16 da Lei 8.668/1993 permitira que, em época de hiperinflação, os FII's fossem usados com desvio de finalidade, para beneficiar investidores com rendimentos de aplicações financeiras, com tributação favorecida, sem qualquer aporte efetivo ao setor imobiliário. Daí a criação de regra de calibração para coibir o uso abusivo da estrutura dos FII's para finalidades outras.

Não se pode assumir, se se deseja conferir o mínimo de congruência sistemática, que o art. 16 abriga uma isenção de IR ao ganho auferido por um FII na venda de cotas de outro FII quando levado em conta que cota de FII também é uma aplicação financeira (valor mobiliário) de renda variável (art. 3º da Lei n. 8.668/93). Sendo a inspiração do art. 16-A, como visto, evitar o desvio de finalidade do FII, não faz sentido que se deixe à margem da tributação a renda proveniente de venda de cotas de FII (investimento financeiro), esvaziando, por conseguinte, a efetividade da contenção almejada com a promulgação do aludido dispositivo legal.

21 AMS n. 5025165-74.2020.4.03.6100, TRF3, 3T, Redator para o Acórdão Des. Federal Carlos Muta, julgado em 06/12/2022.

Não se está a defender, de forma alguma, que se aplique ao ganho de capital granjeado na alienação das cotas de FII o regime de retenção de IR na fonte estabelecido pela cabeça do art. 16-A; afinal de contas, o recolhimento do imposto calculado na transmissão onerosa das cotas no mercado secundário é realizado pelo próprio cotista, à semelhança do que sucede com relação aos ganhos de capital ou ganhos líquidos auferidos em operações de renda variável (art. 18, II, da Lei n. 8.668/93). Advoga-se, sim, que a ideia subjacente ao caput do art. 16-A, no sentido de que FII é regularmente tributado no concernente às aplicações financeiras como estorvo à sua transformação em simples instrumento de investimento financeiro, deve nortear a interpretação de outros artigos da lei. Pouco importa a forma da tributação ali estipulada (na fonte), relevante é notar a mensagem transmitida: em se tratando de aplicações financeiras, a lei quer tributar os FII.

Com isso em mente, salta à vista que a isenção prevista no art. 16 não alcança os aumentos patrimoniais provenientes de investimentos em ativos financeiros, no que se incluem as cotas de FII. Já o art. 18, II, há de ser aplicado, porque onera justamente uma aplicação financeira do FII em linha com a filosofia do art. 16-A.

Nesta altura da exposição, após traçados os contornos da norma do art. 16, é imperativo desvelar o porquê de o art. 18, II, da Lei n. 8.668/93 tributar “qualquer beneficiário”.

7 O PORQUÊ DE O ART. 18 DA LEI N. 8.668/93 TRIBUTAR “QUALQUER BENEFICIÁRIO”

Recapitulemos a primeira premissa fundamental: os FII foram desenhados para alocarem recursos a longo termo, tendo em vista a envergadura das construções que se propunham financiar.

Esse atributo da espécie de fundo em comento — investimento de longo prazo — é congênito e, por isso, incompatível com a atividade financeira especulativa, própria dos ganhos ocasionais provenientes da compra e venda de títulos e valores mobiliários no mercado financeiro e de capitais (incluídas operações iniciadas e encerradas no mesmo pregão da bolsa de valores — day trade).

A configuração finalística dos fundos imobiliários ora realçada repele o argumento segundo o qual o legislador teria concedido isenção de IR sobre o ganho de capital na alienação de

cotas de FII, como que houvesse uma política fiscal de fomento à especulação e, portanto, ao investimento de curto prazo. Muito pelo contrário, quando analisamos detidamente a estrutura do regime tributário do FII, deparamo-nos com uma estratégia legislativa de dupla face: (i) desestímulo às aplicações financeiras, tanto que as operações são geralmente taxadas (cabeça do art. 16-A, incluída pela Lei n. 9.779/99); e (ii) indução à manutenção de cotas de FII no patrimônio do FII, tendo em conta a isenção de IR sobre os rendimentos a que faz referência o § 1º do art. 16-A, que será tratado mais adiante.

O art. 18 da Lei n. 8.668/93²², quando grava o ganho de capital obtido na alienação de cotas de FII “por qualquer beneficiário”, funciona como um agente de coesão do referido regime tributário, contribuindo para que os fundos imobiliários, como se disse, não se transfigurem em simples ferramentas de exploração de ativos financeiros e se desgarrem do propósito primordial para cujo atendimento foram engendrados. É esse o motivo pelo qual mesmo os FII, ao venderem cotas de outros FII por preço superior ao da compra, devem suportar o IR.

Não é por acaso que tanto o caput do art. 16-A quanto o art. 18, II, provêm da Lei n. 9.779/99, circunstância que revela que o intento na edição deste ato normativo foi principalmente desencorajar a exploração/especulação de ativos financeiros por fundos imobiliários, daí porque compreensível a tributação da renda decorrente de tais ativos. Assim, laboraríamos em erro se propugnássemos a tese de que a isenção do art. 16 abrange os ganhos obtidos na alienação de cotas de FII, situação que se contrapõe evidentemente à aludida ideia de desincentivo, já que a exoneração tributária instigaria o comportamento que se desejou inibir (ou, reversamente, não se desejou estimular).

22 Art. 18. Os ganhos de capital e rendimentos auferidos na alienação ou no resgate de quotas dos fundos de investimento imobiliário, por qualquer beneficiário, inclusive por pessoa jurídica isenta, sujeitam-se à incidência do imposto de renda à alíquota de vinte por cento: (Redação dada pela Lei n. 9.779, de 19.1.1999)

I - na fonte, no caso de resgate; (Incluído pela Lei n. 9.779, de 19.1.1999)

II - às mesmas normas aplicáveis aos ganhos de capital ou ganhos líquidos auferidos em operações de renda variável, nos demais casos. (Incluído pela Lei n. 9.779, de 19.1.1999)

8 A TESE DOS FII E A POSSIBILIDADE DE CONTORNO DO PRECEITO DO ART. 18, II, DA LEI N. 8.668/93

A tese sob escrutínio — isenção de IR — tem o condão de contornar o art. 18, II, da Lei n. 8.668/93 e menoscarbar sua teleologia. Valendo-se da estrutura de fund of funds (FoF), possibilita-se a especulação do valor mobiliário (cotas) livre da tributação do ganho de capital.

Imaginemos que o FII1 possua cotas do FII2 e do FII3. Aos cotistas do FII1, caso admitamos a isenção, seria dado, por intermédio do hipotético FoF, alienar as cotas de FII2 e FII3 sem ter de pagar o IR sobre o ganho de capital. Basta, para isso, que permaneçam indefinidamente com suas cotas do FII1. Este serviria apenas como meio para anular a tributação do ganho de capital em toda a cadeia de fundos, driblando o art. 18 e açulando a especulação, o que contraria, conforme visto, os desígnios legais. A retórica promovida nos indigitados mandados de segurança dá azo à concretização precisamente daquilo que a lei procurou evitar.

Pode-se redarguir tal raciocínio alegando que a renda auferida com a alienação das cotas nos diversos elos da corrente de fundos, em algum momento, será objeto de tributação dos cotistas do FII1, na medida em que os fundos imobiliários são obrigados a distribuírem periodicamente no mínimo de 95% dos lucros apurados segundo o regime de caixa (art. 10, § único, da Lei n. 8.668/93).

A réplica, contudo, só seria pungente se nos cerrássemos os olhos à resplandecente circunstância de que, no Brasil, a esmagadora maioria daqueles que investem em FII são pessoas físicas²³ que geralmente gozam da isenção de IR prevista no inciso III do art. 3º da Lei n. 11.033/04²⁴, aplicável sobre os rendimentos distribuídos por FII, com

23 De acordo com Boletim Mensal divulgado pela B3 com dados de FII listados na bolsa de valores relativos ao mês de março de 2023, no universo de aproximadamente 2.110.000 (dois milhões e cento e dez mil) investidores, 2.103.930 são pessoas físicas. Disponível em: <https://www.b3.com.br/data/files/DF/82/5B/15/BC07781064456178A-C094EA8/Boletim%20FII%20%2003M23.pdf>. Acesso em: 13 abr. 2023.

24 Art. 3º Ficam isentos do imposto de renda:
[...]

III - na fonte e na declaração de ajuste anual das pessoas físicas, os rendimentos distribuídos pelos Fundos de Investimento Imobiliário e pelos Fundos de Investimento nas Cadeias Produtivas Agroindustriais (Fiagro) cujas cotas sejam admitidas à negociação exclusivamente em bolsas de valores ou no mercado de balcão organizado.

mais de cinquenta cotistas, cujas cotas são negociadas em mercado de bolsa ou de balcão organizado.

Levando em conta essa realidade, a distribuição compulsória dos rendimentos não altera o quadro de que, com a interposição de FoF, se permite, livre de qualquer imposição fiscal, a prática especulativa que o inciso II do art. 18 tenta refrear.

Calha registrar que cada vez mais se verifica a estruturação de FoF que constitui um fim em si mesmo, ou melhor, busca-se empregar amiúde os fundos imobiliários como mais um instrumento financeiro, distanciando-os do seu escopo fundamental a que outrora se aludiu. Para exemplificar o que se está a relatar, o FoF denominado XP Selection (identificado pelo ticker XPSF11) possui cotas do VINCI LOGÍSTICA FII (VILG11), o qual, por seu turno, detém cotas daquele²⁵. Trata-se de uma relação circular cuja tenção é claramente gerar riqueza numa espiral infinita.

Não é válido asseverar que a adoção de maneiras de potencializar o lucro é proceder ilegítimo, afinal o FII deve dar retorno aos seus investidores. Apenas não se pode concordar com a premissa de que o legislador pátrio instigou tais maneiras mediante a concessão da isenção cujo reconhecimento se reclama nas já mencionadas ações mandamentais, mesmo que, contraditoriamente, de forma apartada das circunstâncias que o impeliram a criar a figura jurídica singular do FII.

9 O ARGUMENTO DE QUE A EXCEÇÃO DA EXCEÇÃO CONFIRMA A REGRA: ESCLARECENDO A EXTENSÃO DA ISENÇÃO PREVISTA NO § 1º DO ART. 16-A DA LEI N. 8.668/93 A PARTIR DOS TRABALHOS LEGISLATIVOS QUE A ORIGINARAM

Convém, agora, nos ocupar o tempo rebatendo uma causa de pedir erigida nas sobreditas impetrações preventivas.

O argumento possui a seguinte estrutura: (i) o art. 16 da Lei n. 8.668/93 concedia aos FII isenção de IR sobre qualquer rendimento ou ganho de capital; (ii) com o surgimento do art. 16-A, caput, incluído pela Lei n. 9.779/99, as aplicações financeiras dos FII passaram a

25 Disponível em: <https://statusinvest.com.br/fundos-imobiliarios/vilg11>. Acesso em: 13 abr. 2023.

ser tributadas na fonte, de maneira que aquela isenção geral, do art. 16, foi revogada em parte; (iii) posteriormente, a Lei n. 12.024/09 incluiu o § 1º do art. 16-A, isentando da tributação na fonte os rendimentos e ganhos líquidos obtidos pelo FII decorrentes de aplicações nos ativos de que falam os incisos II e III do art. 3º da Lei n. 11.033/04, ou seja, em Letras de Crédito Imobiliário (LCI), Certificados de Recebíveis Imobiliários (CRI), Letras Hipotecárias (LH) e quotas de FII; (iv) em conclusão, o caput do art. 16-A, ao tributar as aplicações financeiras dos FII, representou uma exceção ao art. 16, e o § 1º do art. 16-A constituiu uma exceção ao caput, revivendo a isenção geral do art. 16; isto é, no que concerne aos rendimentos ou ganhos de capital auferidos com as negociações de quotas de outro FII, o FII investidor estaria isento de IR, por força do § 1º do art. 16-A, que confirma o art. 16.

Estamos diante de um discurso aparentemente inspirado na lógica: a exceção da exceção corrobora a regra. No entanto, uma incursão nos trabalhos legislativos que culminaram na publicação da Lei n. 12.024/09, que incluiu o § 1º ao art. 16-A da Lei n. 8.668/93, revela a falsidade do raciocínio.

A referida Lei n. 12.024/09 foi fruto da conversão da Medida Provisória (MP) n. 460/2009. Durante o trâmite da MP no Congresso Nacional, houve a apresentação, pelos então deputados José Eduardo Cardoso, Fernando Chucre e Arnaldo Jardim, da Emenda Aditiva n. 30/2009, por meio da qual propuseram a inclusão dum § 1º ao art. 16-A da Lei n. 8.668/93 com a finalidade de afastar a tributação na fonte sobre os rendimentos de ativos financeiros considerados empreendimentos imobiliários pela CVM.

Como justificativa da emenda, chamaram a atenção para o fato de que, com o surgimento da ICVM n. 472/08, que passou a autorizar os fundos a investirem em títulos e valores mobiliários ligados à atividade imobiliária, os rendimentos oriundos de tais instrumentos financeiros, por força do caput do art. 16-A da Lei n. 8.668/93, estariam sujeitos à tributação de IR na fonte; entretanto, essa situação se revelaria “antissistêmica”, incongruente, na medida em que os rendimentos de certos ativos (CRIs, LCIs, LHs etc.), quando objeto de aplicação direta pelas pessoas físicas, são isentos do imposto, de maneira que os tributar quando empreendidos por intermédio de fundos imobiliários desestimularia a procura por esta espécie de veículo de investimento²⁶.

26 Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=647509&filename=EMC+30/2009MPV46009+%3D%3E+MPV+460/2009. Acesso em: 15 jul. 2022.

O conteúdo da MP n. 460/09, modificada por algumas emendas, inclusive a supracitada, foi aprovado pelo Plenário da Câmara dos Deputados e, em seguida, enviado à apreciação do Senado Federal sob a forma do Projeto de Lei de Conversão n. 12/2009.

Na Câmara Alta do Congresso Nacional, o PLV n. 12/2009 recebeu emenda que modificou a redação da aludida Emenda n. 30, objetivando melhor especificar a extensão da isenção concedida aos FIIs, a qual, nas palavras da relatoria, não deveria variar em função de ato infralegal da CVM²⁷. Quedou estatuído, ao final, no Parecer de Plenário, que a isenção diria respeito tão somente aos rendimentos advindos dos ativos apontados nos incisos II e III do art. 3º da Lei n. 11.033/04 (LCI, CRI, LH e quotas de FII negociados em bolsa ou mercado de balcão organizado)²⁸.

Em razão da alteração, o Projeto de Lei retornou à Câmara dos Deputados, onde a redação alternativa senatorial foi aprovada, nos termos do Parecer de Plenário do deputado André Vargas²⁹.

Do trâmite legislativo da Lei n. 12.024/09, que incluiu o multicitado § 1º ao art. 16-A da Lei n. 8.668/03, depreende-se, portanto, que o desiderato do legislador pátrio ao engendrar esse dispositivo legal foi arrear a tributação do IR-Fonte no que concerne apenas aos rendimentos frutos da aplicação em LCI, CRI, LH e quotas de outros FIIs, já que a pessoa física, ao investir diretamente nos referidos ativos financeiros, é isenta (incisos II e III do art. 3º da Lei n. 11.033/04).

Colimou-se aproximar a tributação do FII, no tocante a esses títulos e valores mobiliários (LCI, CRI, LH e quotas de FII), ao tratamento tributário dado à pessoa física. Buscou-se, nesse aspecto, uma neutralidade tributária: no concernente às aplicações financeiras, a imposição fiscal sobre valores investidos via FII (investimento indireto) deve se identificar com a que recai sobre a pessoa natural que investe diretamente nos ativos.

Se assim é, considerando que a pessoa física inquestionavelmente deve pagar IR sobre o ganho de capital auferido na venda

27 É interessante notar que o legislador brasileiro já mostrava a preocupação, abordada no item 4 deste artigo, de evitar que a isenção variasse em função de ato normativo da lavra da CVM.

28 Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3618013&ts=1630425882086&disposition=inline>. Acesso em: 15 jul. 2022.

29 Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=676367&filename=PSS+1+MPV46009+%3D%3E+MPV+460/2009. Acesso em: 15 jul. 2022.

de cotas de FII, este, quando alienar cotas que possua em outro fundo imobiliário, também deve suportar a exação fiscal, conclusão que prestigia a apontada neutralidade.

É, pois, seguro afirmar que o § 1º do art. 16-A se aplica tão somente à hipótese dos rendimentos³⁰ oriundos das cotas de FII, mas nunca do ganho de capital apurado na alienação delas. É que a comentada neutralidade não autoriza a ilação de que o ganho de capital também está sob a égide desse dispositivo de lei federal, muito menos que ele, representando uma exceção ao caput, confirmaria a isenção do art. 16.

10 A ISENÇÃO TÉCNICA E A SUPOSTA DUPLA TRIBUTAÇÃO DA MESMA RIQUEZA

Um outro argumento lançado nos mandados de segurança se esteia no conceito doutrinário de isenção técnica.

Respeitável doutrina classifica a isenção em duas categorias: técnica e própria. Nesta, o legislador, ao afastar a tributação sobre determinadas pessoas ou situações, concede genuíno benefício fiscal, visando à consecução de certos interesses sociais e/ou econômicos. Naquela, ele utiliza o instituto em epígrafe como simples técnica para delimitar a hipótese de incidência da norma exacional, de modo a conformá-la às exigências do sistema tributário (capacidade contributiva, discriminação rígida de competências, limitações constitucionais ao poder de tributar)³¹.

Assim é a dinâmica da isenção percebida como técnica: em vez de se confeccionar a hipótese normativa elencando pormenorizadamente os objetos da tributação, deixando de fora os que não atendem aos reclamos do sistema constitucional, concebe-se um enunciado genérico e abstrato, abarcando o maior número de casos e sujeitos;

30 Os rendimentos são os valores distribuídos aos cotistas periodicamente, correspondem à renda experimentada pelo FII em suas operações (aluguéis de imóveis, juros recebidos de aplicações financeiras etc.). Já o ganho de capital consiste na diferença positiva entre o preço da venda das cotas no mercado secundário (bolsa de valores ou balcão organizado) e o preço pelas quais foram adquiridas. Rendimentos e ganho de capital são, pois, coisas distintas.

31 SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. A Isenção Técnica do Imposto de Renda nos Fundos de Investimento Imobiliário (FIIs) e os Ganhos de Capital na Alienação de Quotas de Outros FIIs. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 51, p. 256-257, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2165>. Acesso em: 27 abr. 2023.

e, paralelamente, decota-se do âmbito de incidência da norma tributária concebida, mediante isenção, aquelas pessoas, coisas e fatos cuja tributação infringiria as diretrizes sistemáticas.

Um exemplo paradigmático desta espécie é a isenção conferida aos que auferem renda até o limite da primeira faixa da tabela progressiva do Imposto de Renda de Pessoa Física. Não se cuida de um benefício fiscal, mas sim de uma maneira encontrada pelo órgão legiferante de respeitar, na imputação do tributo, o princípio da capacidade contributiva, em cuja noção está embutido o dever de só se tributar a riqueza que excede as condições materiais mínimas para assegurar uma existência digna (mínimo existencial)³².

Defende-se que o art. 16 da Lei n. 8.668/93 guarda uma isenção do tipo técnica, pois arreda a tributação da carteira de investimentos dos FII, relegando-a aos cotistas, com o que se evita a dupla tributação da mesma grandeza econômica e, concomitantemente, se observa a capacidade contributiva, a qual, no fim das contas, é do indivíduo, e não das formas jurídicas criadas pelo Direito (pessoas físicas, pessoas jurídicas, entes despersonalizados etc.)³³.

Pela ótica dessa defesa, a conclusão a que se chega é a de que normalmente a riqueza gerada pelos indivíduos por meio do FII é tributada a nível do cotista, e não a nível do veículo de investimento, que goza de isenção.

Ouso apontar algumas inconsistências na argumentação, com a devida licença.

Em primeiro lugar, deve-se reparar que o argumento analisa a capacidade contributiva se valendo de fator — indivíduos — estranho ao universo do Direito. Esse desvio metodológico conduz à falsidade da premissa de que a capacidade contributiva, ao menos quando levada em conta a sua perspectiva objetiva, diria respeito ao indivíduo.

A capacidade contributiva é norma que tem assento na primeira parte do § 1º do art. 145 da Constituição Federal; impõe ao legislador ordinário dos entes tributantes o dever de não só eleger fatos tributáveis que indiquem riqueza (fatos-signos presuntivos de riqueza) quando estiver a construir a hipótese normativa tributária, mas

32 COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva, 4ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 71-74.

33 SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. A Isenção Técnica do Imposto de Renda nos Fundos de Investimento Imobiliário (FIIs) e os Ganhos de Capital na Alienação de Quotas de Outros FIIs. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 51, p. 264-265.

também distribuir o encargo tributário considerando as diferenças de realidades econômicas entre os contribuintes³⁴.

Ora, se de um lado temos um dever imputado a pessoa política competente, do outro há o correlato direito dos contribuintes de só se sujeitarem à oneração da riqueza na proporção da sua capacidade de contribuir com a manutenção da máquina estatal. Portanto, quem possui o direito à observância da capacidade contributiva é sujeito de direito, compreendido como o titular de direito, dever ou de qualquer outra situação jurídica, englobando tanto os dotados de personalidade jurídica (pessoas físicas e jurídicas) quanto os entes despersonalizados (nascituro, espólio, massa falida, condomínio, por exemplo)³⁵.

Assim, ocupa o polo passivo de relação jurídica decorrente da incidência da norma tributária inequivocamente um sujeito de direito. O sujeito passivo da relação tributária é necessariamente uma pessoa ou ente despersonalizado; logo, a capacidade contributiva, que se supõe tenha sido prestigiada pela regra tributante, remete, numa análise puramente jurídica, à noção de sujeito de direito, mas nunca a indivíduos.

É importante destacar, ainda, que, se a capacidade contributiva, pilar da tese da isenção técnica, fosse dos indivíduos, defrontar-nos-íamos com um problema de ordem processual: ao FII faleceria, ante a inexistência de autorização legal, legitimidade ativa ad causam para impetrar mandado de segurança reclamando, em nome próprio, o reconhecimento de interesse alheio (falta de legitimação extraordinária).

Tal circunstância reforça que a capacidade contributiva, a proibição de tributo com efeito de confisco ou qualquer outra limitação constitucional ao poder de tributar devem ser apreciadas em relação a cada sujeito passivo da relação jurídica tributária, seja uma pessoa, seja um ente desprovido de personalidade. Há, nessa esteira, a capacidade dos FII, representada pela renda obtida mediante os ativos financeiros que compõem o seu portfólio, a qual difere da dos cotistas, correspondente aos rendimentos distribuídos pelos FII ou aos ganhos líquidos experimentados com a venda das cotas. Estamos perante riquezas distintas, submetidas a exigências fiscais igualmente diferentes.

34 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 99.

35 MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do Fato Jurídico: Plano da Eficácia (1ª parte), 10ª ed., São Paulo: Saraiva, 2015, p. 145-152.

Diante disso, a interpretação que se atribui ao art. 16 da Lei n. 8.668/93 com vistas a enquadrá-lo na noção dada de isenção técnica, ignorando-se por completo a distinção entre os FII e os seus cotistas, pode até ser defensável à luz de outras ciências, porém é juridicamente débil, com todas as vênias.

Ademais, mesmo que, sem adentrar o mérito da classificação engenhada (“isenção técnica” x “isenção própria”), tomássemos como ponto de partida o fato de que, na isenção técnica, não haveria de existir tributação a nível de fundo e de cotista, notaríamos que o legislador, ao disciplinar o regime tributário dos FII, não encampou tal proposição.

É que, conforme dito algumas linhas atrás, qualquer FII, por comando do caput do art. 16-A da Lei n. 8.668/93, é sujeito passivo da obrigação de pagar IR no que toca à rentabilidade decorrente das aplicações em títulos e valores mobiliários de renda fixa e/ou variável, excetuados os rendimentos dos ativos de que tratam os incisos II e III do art. 3º da Lei n. 11.033/04.

Mais: é possível que haja tributação de IR no FII sem que ocorra fato jurídico tributável praticado pelo cotista. Pensemos num fundo imobiliário cuja carteira mista de ativos (imóveis e aplicações financeiras) “feche determinado período no vermelho”, não obstante as aplicações financeiras tenham dado resultados positivos, que foram, contudo, sobrepujados pelos prejuízos advindos das operações com imóveis. Nesse quadro, posto que o FII pague IR na fonte sobre os frutos das aplicações financeiras, os cotistas nada terão de pagar, simplesmente porque não houve rendimentos a distribuir. Esse singelo exemplo, além de patentear, uma vez mais, que a riqueza apurada pelo FII é diferente daquela contingencialmente desfrutada pelos seus cotistas, põe abaixo o asserto de que, no regime tributário dispensado aos FII, a tributação não aconteceria no patamar do veículo de investimento, e sim no do investidor indireto, o cotista.

É cabível trazer à baila o exemplo de que se valeram os FII, nas apontadas ações mandamentais, para lhes justificar a tese da isenção do art. 16 como mecanismo preventivo da dupla tributação. Transcreve-se segmento das razões de apelação interposta no Mandado de Segurança n. 5025165-74.2020.4.03.6100, impetrado na Justiça Federal da 3ª Região:

Com efeito, a regra de isenção é imprescindível ao desenvolvimento dos Fundos de Investimento, pois previne que ganhos e rendimentos auferidos pelas carteiras dos Fundos sejam duplamente tributados, no nível do fundo e no nível do cotista, sob pena de violação ao artigo

150, IV da Constituição Federal e ao Princípio da Igualdade Tributária. Exemplificando em números. O investidor compra um fundo por R\$ 100,00 que possui um único ativo de R\$100,00, esse ativo sofre uma valorização e é vendido por R\$ 150,00, sendo o FII tributado, segundo a RFB, em R\$ 10,00 (ganho de R\$ 50,00 x alíquota de 20%). A cota do investidor é assim valorizada pelo lucro auferido no FII sendo vendida a R\$ 140,00, devendo o investidor recolher o imposto de 20% sobre o ganho de R\$ 40,00, ou seja R\$ 8,00. Tribudou assim duas vezes o resultado de R\$50,00, pagou-se imposto de R\$ 10,00 no FII e R\$ 8,00 na pessoa física.

Como se lê, para lhe ilustrar o raciocínio, pinta o apelante uma situação hipotética em que o FII obtém ganho de capital em suas operações (momento 1), acrescendo o seu patrimônio líquido e, conseqüentemente, o valor das cotas, valor este pelo qual o cotista venderia sua participação (momento 2) e igualmente apuraria ganho de capital. Conclui que, se houver cobrança do IR em ambos os momentos, se tributa duplamente a mesma base econômica: aquele ganho de capital inicialmente obtido pelo fundo e que foi repassado ao cotista pela valorização proporcional das suas cotas.

Ressalte-se que a alegada dupla tributação não caracteriza, em absoluto, *bis in idem*, que só ocorre quando um mesmo ente tribuante cobra duas ou mais vezes tributo(s) de um mesmo contribuinte e sobre um mesmo fato jurídico. Na hipótese, os contribuintes (fundo e cotista) e os fatos geradores são distintos: o fundo auferir ganho de capital ao alienar suas cotas em outro FII, ao passo que o cotista também angaria ganho de capital ao vender cotas daquele fundo.

A individualização dos dois fatos geradores fica mais nítida quando lançamos luzes sobre o equívoco que permeia a ilustração. Nela, o fundo impetrante confunde o incremento do patrimônio líquido com a valorização do preço das cotas no mercado secundário. Troca o valor patrimonial das cotas (patrimônio líquido do fundo/n. de cotas emitidas) pelo seu valor de mercado.

Ao asseverar que o ganho de capital experimentado pelo FII1 na alienação de cotas do FII2 altera positivamente o patrimônio daquele e, por tabela, o preço de venda da cota detida pelo cotista do FII1, mistura conceitos e imagina um quadro totalmente irreal. É que a alteração do patrimônio líquido do fundo só tem o condão de afetar o valor patrimonial das cotas, mas não interfere diretamente no seu valor de mercado³⁶, aquele pelo qual se negociam as cotas em bolsa

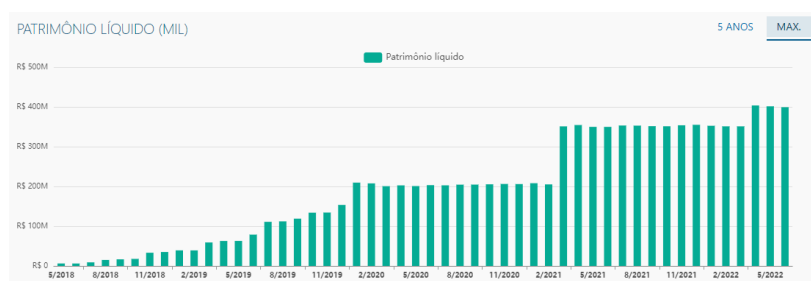
36 Rememoramos que, em virtude de o FII ser constituído sob a forma de condomínio fechado (art. 2º da Lei n. 8.668/93), o resgate das cotas a qualquer tempo está proibido, restando aos

de valores ou mercado de balcão e que oscila sob o jugo da regra da oferta e procura, influenciada por diversos fatores macroeconômicos.

Trocando em miúdos, o valor mercadológico não está jungido ao valor patrimonial, sendo mesmo possível observar um descenso daquele em contraposição a uma ascensão patrimonial do fundo.

Tomemos o exemplo do próprio FII impetrante (Fundo de Investimento Imobiliário RBR Crédito Imobiliário High Yield – RBRY11):

Figura 1 - Patrimônio líquido do RBRY11



Fonte: Sítio eletrônico da Statusinvest³⁷.

Figura 2 - Cotação do RBRY11



Fonte: mesmo sítio eletrônico da figura precedente.

O primeiro gráfico mostra-nos a evolução do patrimônio líquido do RBRY11 durante o período de cinco anos, e o segundo

cotistas que quiserem se desfazer das suas posições realizar a venda no mercado secundário (de bolsa ou balcão).

37 Os dados foram extraídos do site <https://statusinvest.com.br/fundos-imobiliarios/rbry11>, que compila as informações entregues pelos fundos à CVM.

nos revela a oscilação do valor de mercado das cotas igualmente num quinquênio. Recortando o intervalo de meados de 2019 ao início de 2020, nota-se que a cotação do RBRY11 cai, em que pese o movimento ascendente do seu patrimônio.

Está-se a ver que, ainda que o FII apure ganho de capital, aumentando o seu patrimônio líquido, é possível que o cotista, ao se desfazer da sua posição, calcule ganho nulo ou até mesmo realize prejuízo (aliene a cota por quantia inferior ao preço médio de aquisição), panorama que evidencia a independência entre os dois eventos; quer dizer, o ganho de capital apurado pelo FII é diferente do auferido pelo seu cotista. Assim, não cabe falar em dupla tributação.

Nesse compasso, sendo dois acontecimentos independentes e, portanto, díspares, há, na verdade, duas manifestações de riqueza (a do fundo e a do cotista), motivo pelo qual se mostra equivocada a assertiva de que se estaria a tributar duplamente a mesma expressão de capacidade contributiva.

11 A LEGISLAÇÃO REPELE A PRETENSÃO DE ESTENDER O REGIME TRIBUTÁRIO DOS FUNDOS DE INVESTIMENTO EM GERAL AOS FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO

Ansiando-se por justificar a interpretação do enunciado legislativo do art. 16 da Lei n. 8.668/93, no sentido de que toda e qualquer renda obtida pelo FII em suas operações é isenta de IR, procura-se aproximar a figura dos fundos imobiliários aos fundos de investimento em geral, sob o pretexto de se estar adotando uma exegese sistemática.

Afirma-se que, nos fundos de investimento em geral, a tributação se dá sempre no patamar do cotista, gozando o veículo de investimento de isenção no que concerne aos rendimentos e ganhos de capital oriundos dos ativos financeiros que compõem a sua carteira. Os FII seriam tão somente uma espécie de fundo de investimento, daí porque estariam sujeitos à mesma sistemática de tributação, efetivada pela isenção prevista no art. 16 da Lei n. 8.668/93.

O argumento não encontra respaldo legal.

Os fundos de investimento em geral estão submetidos a regime jurídico genérico em relação ao dispensado ao FII. Apesar de

este estar enquadrado no gênero “fundo de investimento”, o seu disciplinamento jurídico é particular, especial, diferindo substancialmente do dirigido àqueles, principalmente no que toca à tributação. A maior evidência disso é que os fundos em geral são regulados pela Instrução CVM n. 555/14, ao passo que os FII têm regulamentação específica: a Lei n. 8.668/93 e a Instrução CVM 472/08.

Essa divisão de realidades reluz com mais intensidade quando estamos a analisar os respectivos regimes tributários: enquanto, de fato, os fundos de investimento em geral (de ações, de renda fixa, multimercado e cambiais) experimentam isenção de IR relativamente à renda advinda das suas aplicações financeiras, os FII sujeitam-se à regra diametralmente oposta, na medida em que o caput do art. 16-A da Lei n. 8.668/93 insofismavelmente determina a tributação do IR-Fonte sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nas operações com títulos e valores mobiliários (aplicações financeiras) de renda fixa ou variável. Ora, tal norma, por si só, já escancara a impossibilidade jurídica de estender o sistema de tributação dos fundos de investimento em geral aos FII.

Por isso, a administração tributária, ao consolidar todas as regras atinentes ao imposto de renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos nos mercados financeiro e de capitais, deixou claro, no inciso X do art. 2º da Instrução Normativa RFB n. 1585/15³⁸, que as disposições destinadas a aplicações em fundos de investimento regidos por norma geral não servem aos FII, que possuem disciplina especial (art. 35 e seguintes).

O § 2º do art. 14³⁹ da aludida Instrução Normativa é ainda mais enfático ao exprimir que a isenção de IR que recai sobre os rendimentos, ganhos líquidos ou de capital angariados pelas carteiras dos fundos de investimento não se aplica ao FII, tendo em vista a forma de

38 Art. 2º Excluem-se da disciplina desta Seção os fundos abaixo relacionados, que são tributados na forma prevista na Seção II: [...] X - Fundos de Investimento Imobiliário.

39 Art. 14. São isentos do imposto sobre a renda:

I - os rendimentos e ganhos líquidos ou de capital, auferidos pelas carteiras dos fundos de investimento;

II - os juros sobre o capital próprio (JCP) de que trata o art. 9º da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, recebidos pelos fundos de investimento, observado o disposto no art. 75.

§ 1º A isenção de que trata este artigo não se aplica enquanto não subscrita a totalidade de cotas, no caso de fundos de investimento cuja constituição estiver condicionada ao cumprimento dessa obrigação.

§ 2º A isenção de que trata este artigo aplica-se aos fundos de investimento com tributação específica, excetuado o fundo de investimento imobiliário, que será tributado conforme o disposto no art. 36.

tributação assentada no art. 36⁴⁰, que nada mais é do que a réplica do art. 16-A da Lei n. 8.668/93, o qual, é válido repetir, tributa a carteira dos FII no que concerne às aplicações financeiras.

Portanto, não sobejam dúvidas de que é infundado o argumento de que a lógica da tributação dos fundos de investimento em geral se estende aos FII.

12 CONCLUSÃO

A interpretação da expressão linguística do art. 16 da Lei n. 8.668/93 dá à luz norma jurídica que prevê a isenção de IR tão somente no que concerne aos rendimentos e ganhos de capital auferidos pelos FII como decorrência da exploração de direitos reais sobre imóveis.

O primeiro fundamento que esteia tal exegese deriva do fato de que o Congresso Nacional industriou o FII com o objetivo de impulsionar o setor da construção civil, pressupondo que os recursos captados através do sistema de distribuição de valores mobiliários fossem empregados notadamente na construção de imóveis. Considerando esse contexto histórico, a isenção em jogo obviamente não poderia se estender à situação — renda proveniente da alienação de cotas de FII — não cogitada pelo legislador em razão de ser alheia à finalidade visada com a concepção dos fundos imobiliários.

Além do mais, levando em conta que a permissão para a aquisição de cotas de outros FII só surgiu em 2008, por força da ampliação do conceito de “empreendimentos imobiliários” promovida pela CMV, empreendimentos imobiliários estes dos quais advêm os ganhos de capital e rendimentos percebidos pelos fundos, o acolhimento da tese defendida pelos contribuintes na Justiça significaria admitir que a ampliação ou retração do campo de incidência da norma isentiva fica indiretamente a cargo da CVM toda vez que, por meio de ato normativo infralegal, delibere aumentar ou diminuir o rol de ativos nos quais aos FII é permitido alocarem seus recursos. Todavia, essa conjuntura é inconstitucional e ilegal, já que isenção é matéria reservada à lei (§ 6º do art. 150 da CF e art. 176 do CTN).

40 Art. 36. Os rendimentos e ganhos líquidos auferidos pelas carteiras dos fundos de investimento imobiliário, em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte de acordo com as mesmas normas previstas para as aplicações financeiras das pessoas jurídicas.

Analisando o problema jurídico sob uma perspectiva sistemática, certo é que o art. 16 precisa ser lido à luz do caput do art. 16-A da Lei n. 8.668/93, em que subjaz o desejo legislativo de inibir, ao tributar as aplicações financeiras, a transfiguração do FII em simples instrumento de investimento em produtos financeiros, distanciando-o do propósito para o qual foi concebido. Estando as cotas de FII incluídas no universo das aplicações financeiras de renda variável, seria incongruente, ante a ideia inibitória por trás da cabeça do art. 16-A, entender que a disposição do art. 16 incide sobre a renda obtida com a venda delas.

Conquanto o sentido e alcance do art. 16 já nos autorize a rejeitar a isenção pleiteada pelos FII, cabe rememorar, ainda, que o art. 18 da Lei n. 8.668/93, ao tributar, sem exceção, “qualquer beneficiário” que apurar ganhos líquidos na venda de cotas, tem por intuito naturalmente desencorajar a atividade especulativa, aplicações às vezes de curtíssimo prazo, que não se coadunam com o espírito da lei: FII cujas características dos investimentos são a permanência e o longo prazo, proporcionando inclusive a ereção de edificações de grande envergadura.

Por todas essas razões, conclui-se que os ganhos líquidos calculados por FII quando da alienação de cotas que detenha em outro FII não estão abrigados da exigência tributária, não incidindo a isenção do IR a que alude o art. 16 da Lei n. 8.668/93. Muito pelo contrário, a esse incremento patrimonial se aplica a norma exacional com assento no art. 18, II, do mesmo diploma legal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2018.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

MARTINS, Ricardo Lacaz; CRUZ, Natanael Oliveira da. **A (não) tributação dos ganhos de capital auferidos por um fundo de investimento imobiliário (FII) na alienação de cotas de outro FII.** Revista Direito Tributário Atual, n. 52, 2022.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito.** Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: Plano da Eficácia (1ª parte).** São Paulo: Saraiva, 2015.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Mercado de Valores Mobiliários Brasileiro.** Rio de Janeiro: Comissão de Valores Mobiliários, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. **A Isenção Técnica do Imposto de Renda nos Fundos de Investimento Imobiliário (FIIs) e os Ganhos de Capital na Alienação de Quotas de Outros FIIs.** Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 51, 2022.

A (IM)POSSIBILIDADE JURÍDICA DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE INSUMOS POR PARTE DE ADQUIRENTES DE BENS PARA REVENDA

THE LEGAL (IM)POSSIBILITY OF PIS AND COFINS CREDITS APPROPRIATIONS ON INPUTS BY RETAILERS

Thiago Bouchabki Puppim

Graduado em Direito pela Faculdade de

Direito de Vitória (FDV).

Especialista em Direito Processual e Material

Tributário pelo IBET.

Especialista em Direito Empresarial pelo IBMEC.

Procurador da Fazenda Nacional.

RESUMO: O presente estudo tem por objetivo syndicar a possibilidade jurídica de apuração de créditos de PIS e Cofins sobre insumos por parte de adquirentes de bens para revenda. A análise perpassa a diretriz constitucional atinente à nãoacumulatividade das aludidas contribuições, bem como as hipóteses legais de creditamento previstas de forma segmentada aos setores econômicos de atividades comerciais-varejistas, de um lado, e produtivas, de outro. Com vistas a tentar extrair das hipóteses legais de creditamento o seu real alcance objetivo e subjetivo, procede-se ao emprego de técnicas hermenêuticas, consistentes nos métodos interpretativos gramatical, lógico, sistemático e teleológico. Além disso, busca-se evidenciar de forma cristalina os elementos-chave à fruição do direito ao crédito nas circunstâncias em estudo mediante a elaboração das respectivas regras-matrizes de direito creditório. A par das análises doutrinárias, empreende-se o exame dos reflexos do julgamento das teses firmadas nos temas repetitivos n. 779 e n. 780 do Supremo Tribunal de Justiça sobre a controvérsia em análise, à luz da jurisprudência da Corte. Por fim, oferece-se conclusão alinhada com os resultados do exame levado a efeito neste trabalho, com vistas a contribuir com o debate acadêmico concernente ao assunto.

PALAVRAS-CHAVE: PIS/Cofins. Créditos sobre insumos. Atividade varejista.

ABSTRACT: This study aims to verify the legal possibility of appropriating PIS and Cofins credits on inputs by purchasers of goods for resale. The analysis goes through the constitutional guideline regarding the contributions non-cumulativeness as well as the legal crediting hypotheses segmented in accordance to the economic sectors of commercial-retail activities, on the one hand, and productive ones, on the other. In order to try to extract their real objective and subjective scope from the legal hypotheses of crediting, hermeneutic techniques are implemented. Furthermore, the study highlights the key normative elements related to the credit utilization rights by presenting their respective master rules. Alongside the doctrinal analyses, an examination of the reflections of the judgment of the theses established in Supreme Court of Justiça repetitive themes n. 779 and n. 780 on the controversy under analysis is undertaken, in light of the Court's jurisprudence. Finally, a conclusion is offered in line with the results of the examination carried out in this work, with a view to contributing to the academic debate regarding the subject.

KEYWORDS: PIS/Cofins. Credits on inputs. Retailer activity.

1 INTRODUÇÃO

Desde a sua instituição legal, o regime não cumulativo da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social () se constitui em objeto de múltiplos litígios entre Fisco e contribuintes.

Dentre as inúmeras hipóteses de apropriação de créditos previstas na legislação, uma, em especial, tornou-se temática frequente no contencioso tributário federal, qual seja, a utilização de bens e serviços como insumo, constante do art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Seja pela ausência de sentido unívoco da expressão utilizada pela lei, seja pela complexidade de operações e negócios cada vez mais dinâmicos e imbricados levados a efeito pelos contribuintes, a pacificação da abrangência semântica do termo “insumo”, em matéria de PIS/Pasep e Cofins, sempre consistiu em tarefa árdua.

Nem as teses jurídicas fixadas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no bojo dos temas repetitivos n. 779 e n. 780, sedimen-

tadas no Recurso Especial n. 1.221.170/PR, solucionaram definitivamente a questão, haja vista a imprescindibilidade de incursão nos aspectos fáticos-probatórios de cada caso concreto para se perquirir a essencialidade ou a relevância dos bens ou serviços alegadamente tidos por insumos.

A despeito de o adensamento semântico da definição de insumo ser sobremaneira controversa em numerosas disputas tributárias, não é este o único aspecto tormentoso da hipótese de fruição de créditos em exame.

A par do critério material da regra-matriz de apropriação do crédito, que, no caso, refere-se à utilização de insumos, o critério pessoal exsurge como objeto de debates entre os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária.

Em processos tributários administrativos e judiciais, a efetiva discussão dos bens e serviços passíveis ou não de serem enquadrados como insumos tem sido antecedida por questão meritória prejudicial: o sistema tributário nacional concede aos adquirentes de mercadoria para revenda o direito de se apropriar de créditos sobre insumos?

Eis o tema do presente estudo.

A relevância do questionamento se verifica na medida em que exercentes de atividades comerciais-varejistas têm buscado o Poder Judiciário para reverter as glosas fazendárias dos créditos que escrituram como insumos, fundadas na impossibilidade de creditamento por tais contribuintes.

Reconhecidamente, a atividade de aquisição de bens para revenda conta com margens de lucro pressionadas em prol da constante necessidade de estabelecimento de preços competitivos que despertem a atenção e o anseio dos consumidores.

Nesse cenário, toda e qualquer medida apta a ensejar desoneração tributária, ainda que parcial, é encampada, como se observa em relação à tentativa dos varejistas de reverterem a glosa de créditos do PIS/Pasep e da Cofins sobre os supostos insumos às suas atividades.

Com efeito, a fruição do direito de crédito sobre insumos por contribuintes comerciais-varejistas, isto é, que adquirem mercadorias para revenda, constitui-se em matéria de imprescindível exame por parte do operador do Direito.

Registra-se que, diferentemente do que se verifica em relação à caracterização de bens e serviços como insumos, tema de elevadíssima carga fático-probatória, a controvérsia objeto do presente estudo consiste em questão de índole eminentemente jurídica.

Assim, o seu deslinde demanda detida análise das normas constitucionais e legais responsáveis pela instituição do regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins, lançando-se mão de métodos hermenêuticos, aprofundamento doutrinário e de contribuições jurisprudenciais à compreensão do tema, sendo estes os intuitos deste trabalho, executados nas linhas adiante apresentadas.

2 DA CONTEXTUALIZAÇÃO JURÍDICA DA CONTROVÉRSIA

Conforme narrado nas lições introdutórias, o presente trabalho objetiva verificar se os contribuintes adquirentes de bens para revenda (isto é, exercentes da atividade comercial-varejista) fazem jus à apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins sobre insumos.

A pretensão dos sujeitos passivos ostenta base legal no art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, responsáveis pela disciplina do regime não cumulativo das aludidas contribuições.

A seguir, transcreve-se o texto atual dos referidos dispositivos, a fim de se permitir a exata compreensão da controvérsia, invocando-se a atenção do leitor ao trecho destacado em **negrito**. Por força de os enunciados exibirem redação idêntica, expõe-se, adiante, apenas o artigo extraído da Lei 10.637/02:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n. 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei n. 10.865, de 2004) (Brasil, 2002, *grifo nosso*).

De antemão, registra-se que, em homenagem ao rigor metodológico, este estudo se abstrai de tecer maiores considerações a respeito das exceções veiculadas pelo dispositivo, haja vista que o cerne da problemática em análise se constitui em aferir a hígidez ou não da tomada de crédito sobre insumos por comerciais-varejistas, tema cujo exame prescinde completamente da análise das situações excepcionais elencadas na norma.

Desta forma, à luz da previsão legal, revela-se juridicamente possível o abatimento de créditos de PIS/Pasep e Cofins sobre bens e serviços utilizados pelos sujeitos passivos como insumos às atividades de prestação de serviços e de produção ou fabricação de bens e mercadorias.

Nota-se, portanto, que a atividade comercial-varejista, consistente na aquisição de bens para revenda, não é contemplada pela hipótese de apropriação de créditos estatuída pela norma.

Todavia, na visão dos contribuintes comerciais-varejistas, a redação do dispositivo não obsta a fruição do crédito sobre os insumos ao exercício do seu objeto social, sob as alegações de que a lógica da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins e de que a pacificação dos temas repetitivos 779 e 780 pelo STJ lhes garantiriam o invocado direito ao creditamento.

Com efeito, afere-se que a interpretação literal do suporte físico da norma jurídica responsável por tratar da fruição de créditos sobre insumos é desconsiderada pelos sujeitos passivos, circunstância que impõe a necessidade de se aferir a subsistência de tal conduta argumentativa mediante o seu cotejo com o sistema tributário nacional.

Nesse cenário, revela-se imprescindível sindicarmos o ordenamento jurídico tributário e a jurisprudência do STJ, a fim de se perquirir a validade jurídica da tomada de crédito sobre insumos por parte de exercentes da atividade comercial varejista.

3 A NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/PASEP E DA COFINS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O início do percurso interpretativo voltado a responder o questionamento orientador do presente trabalho pressupõe, necessariamente, a aferição da compatibilidade do creditamento sobre insumos por exercentes de atividades varejistas e a norma fundamental.

De acordo com lição extraída da obra *Teoria Pura do Direito*, de autoria de Hans Kelsen (2021, p. 60):

Uma pluralidade de normas constitui uma unidade, um sistema, uma ordem, quando sua validade pode ser reconduzida a uma única norma como fundamento último dessa validade. Essa norma fundamental constitui-se como a fonte comum da unidade na pluralidade de todas as normas que constituem uma ordem. E a pertinência de uma norma a determinada ordem ocorre somente

quando sua validade pode ser reconduzida à norma fundamental que constitui essa ordem.

Adotando-se como premissa a existência de um sistema tributário no ordenamento jurídico nacional, revela-se imperativo à manutenção da unidade sistêmica a busca pela norma fundamental responsável por garantir fundamento de validade à legislação infraconstitucional.

E, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 214), no Direito brasileiro, esse papel compete à Constituição, *in verbis*:

Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia. A Carta Magna exerce esse papel fundamental na dinâmica do sistema, pois nela estão traçadas as características dominantes das várias instituições que a legislação comum posteriormente desenvolverá.

Por conseguinte, ao deslinde da controvérsia em exame, faz-se necessário apurar se, à luz do texto constitucional, a menção às atividades de prestação de serviços e de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, por parte do art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, pode ou não se constituir em válida limitação à fruição de créditos sobre insumos.

Tal análise demanda, inexoravelmente, a investigação do alcance concedido pela Constituição Federal à não cumulatividade em matéria das contribuições à seguridade social incidentes sobre a receita ou o faturamento.

Acerca do tema, encontra-se na Carta Magna apenas um dispositivo, qual seja, o § 12 do art. 195, cujo teor preconiza: “A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas”.

Ao analisar o conteúdo da previsão constitucional, Adolpho Bergamini (2022, p. 27-28) constata que:

Apesar de não haver, no referido dispositivo, uma regra jurídica dispondo como se dá, do ponto de vista constitucional, a não cumulatividade das contribuições (tal como se dá na regra do ICMS e do IPI), há, ali, incontestavelmente, uma norma programática que induz o dever de a União assim fazê-lo, de modo a excluir o efeito cascata do PIS e da Cofins.

A par da imposição do dever de estabelecimento de contribuições não cumulativas, o § 12 do art. 195 da Constituição Federal veiculou a necessidade de o legislador ordinário definir os setores em relação aos quais o PIS/Pasep e a Cofins obedeceriam à não cumulatividade.

Assim, embora o tratamento constitucional da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins tenha sido singelo, na medida em que não detalhou a sua sistemática de abatimento de créditos com débitos das contribuições (contrariamente ao que se denota no que concerne ao ICMS e ao IPI), o constituinte deixou clara a sua intenção de atrelar o caráter não cumulativo das exações em estudo a setores de atividade econômica.

Desta forma, o texto constitucional outorgou ao legislador ordinário ampla margem para estatuir normas específicas acerca da não cumulatividade por setor econômico.

Ressoa cristalino do § 12 do art. 195 da Constituição que a não cumulatividade referente às contribuições sobre a receita ou o faturamento não se direciona a todos os contribuintes de PIS/Pasep e Cofins indistintamente, mas, sim, apenas àqueles que integrarem o setor econômico a que o legislador ordinário estatuir tal sistemática de recolhimento.

E, de acordo com os apontamentos de Ives Gandra da Silva Martins (2014, p. 289), as Leis 10.637/02 e 10.833/03 realizaram, justamente, esse escopo de estimular setores empresariais, *verbum ad verbum*:

As Leis n. 10.637 de 2003 e 10.833 de 2004, conversoras das Ms.Ps. n. 66 e 135, em verdade criaram uma forma de não cumulatividade correspondente à autêntica subvenção pública, que é forma de atender os reclamos de política tributária estimuladora de setores empresariais, muito embora muitas vezes haja mais estímulo em alíquotas menores, do que alíquotas maiores, com técnicas mais sofisticadas de incentivos.

Nesse contexto, vislumbra-se que a diferenciação de tratamento relacionado à não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins entre setores econômicos está em perfeita harmonia com a Constituição Federal.

Por conseguinte, resulta inequívoco que a Carta Magna não assegura a todo e qualquer sujeito passivo o direito de escriturar as contribuições não cumulativas de forma idêntica.

Pela explícita redação da norma constitucional, o tratamento isonômico dispensado quanto à temática em exame está diretamente vinculado ao setor econômico integrado pelo contribuinte.

Conseqüentemente, as previsões legais que relacionam a apropriação de créditos sobre insumos a sujeitos passivos exercentes das atividades de prestação de serviços e de produção ou fabricação de bens e produtos para revenda não se aplicam a contribuintes comerciais varejistas, que, inclusive, dispõem de previsão própria no bojo das Leis 10.637/02 e 10.833/03, conforme se demonstra a seguir.

4 A EXPLÍCITA SEGMENTAÇÃO LEGAL DO DIREITO AO CRÉDITO COM BASE NA ATIVIDADE ECONÔMICA

Aferida a constitucionalidade da distinção de tratamento com vistas à realização da sistemática não cumulativa de recolhimento do PIS e da Cofins com base no setor econômico integrado pelo sujeito passivo, passa-se a analisar a disciplina legal outorgada ao tema pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Ante a identidade do conteúdo de ambos os atos legislativos, sempre que necessárias, as transcrições levarão em conta o disposto na Lei 10.637/02, para evitar a dúplice reprodução de artigos com o mesmo teor.

Considerando-se que a controvérsia em exame envolve a apropriação de créditos sobre insumos por contribuintes que efetuam a aquisição de bens para revenda, veiculam-se, abaixo, as hipóteses legais de creditamento pertinentes ao tema, *ipsis litteris*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n. 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei n. 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei n. 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n. 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei n. 10.865, de 2004) (Brasil, 2002, *grifo nosso*).

A propósito, salienta-se que as exceções veiculadas nos dispositivos ora transcritos são irrelevantes à solução da controvérsia jurídica objeto deste estudo. A este trabalho interessa, pois, a regra geral de cada um dos incisos, acima destacadas.

Definida a amplitude dos enunciados indispensável ao deslinde do impasse em exame, convém, então, interpretá-los, circunstância que atrai a aplicação dos chamados métodos hermenêuticos, consistentes em “regras técnicas que visam à obtenção de um resultado. Com elas procuram-se orientações para os problemas de decidibilidade dos conflitos”, consoante ensina Tércio Sampaio Ferraz Júnior (2019, p. 242).

Nesse cenário, a partir da literalidade textual, convém interpretar individualmente cada um dos enunciados pelo método gramatical, que, segundo Tércio Sampaio Ferraz Junior (2019, p. 242), adota o pressuposto “de que a ordem das palavras e o modo como elas estão conectadas são importantes para obter-se o correto significado da norma”.

Logo, considerando-se individualmente a redação de cada um dos incisos transcritos acima em relação ao caput, conclui-se que, pelo inciso I, o contribuinte pode descontar créditos sobre bens adquiridos para revenda e que, pelo inciso II, o sujeito passivo pode se creditar dos bens e serviços utilizados como insumos ao exercício da atividade produtiva (prestação de serviços e produção ou fabricação bens ou produtos voltados à venda).

Nítidamente, de forma isolada, as normas ostentam aplicabilidades distintas, pois a primeira volta-se aos exercentes de atividade comercial-varejista (bens adquiridos para revenda), ao passo que a segunda se destina aos setores produtivos de prestação de serviços e produção de bens).

Prosseguindo-se no intuito interpretativo, lança-se mão do método lógico, pelo qual “parte-se do pressuposto de que a conexão de uma expressão normativa com as demais do contexto é importante para a obtenção do significado correto” (Ferraz Júnior, 2019, p. 243).

Do ponto de vista lógico, resulta incontestemente a incompatibilidade entre o âmbito de incidência de cada um dos dispositivos quando analisados no mesmo contexto.

Isso se justifica pelo fato de que a análise do inciso I evidencia de maneira unívoca a sua cominação aos contribuintes que adquirem bens para revenda, assim como o exame do inciso II conduz à inexorável conclusão de que a norma se aplica a sujeitos passivos praticantes de atividades produtivas (prestação de serviços e fabricação de bens).

Logicamente, portanto, as prescrições possuem destinatários específicos e bem delimitados.

A fim de se comprovar que tais disposições não constituem proposições dispersas no ordenamento, mas, sim, que integram um sistema normativo, coordenado e dotado de coerência interna, invoca-se o método sistemático, pelo qual se aferem “questões de compatibilidade num todo estrutural. A pressuposição hermenêutica é a da unidade do sistema jurídico do ordenamento” (Ferraz Júnior, 2019, p. 246).

Afasta-se, então, momentaneamente da literalidade dos enunciados analisados para se buscar relações entre eles e outras normas do ordenamento que permitam ao intérprete a efetiva noção de que todas as regras então relacionadas compõem um único sistema harmônico.

Nesse ponto, faz-se imprescindível invocar as ponderações concebidas no tópico anterior, em que resta evidenciado o respaldo constitucional às diferenças de tratamento por setor econômico quanto à aplicação da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

O art. 195, § 12, da Constituição Federal fornece guarida à segmentação legal do tratamento da não cumulatividade por setores de atividade econômica, merecendo destaque especial a supremacia hierárquica da norma, albergada em dispositivo constitucional.

Preceitua o referido enunciado: “A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas”.

Por sua vez, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 exteriorizam a concretização no plano normativo do conteúdo programático, como ressaltado por Adolpho Bergamini (2022), preconizado pela Constituição.

Assim, também o método sistemático ratifica a higidez interpretativa no sentido de que a não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins estatuída pelo ordenamento jurídico brasileiro se aplica a setores econômicos de formas distintas.

A busca pelo significado dos dispositivos em análise continua mediante o emprego do método teleológico, que tem por pressuposto e regra básica a possibilidade de sempre se atribuir um propósito às normas, como ensina Tércio Sampaio Ferraz Júnior (2019).

No caso, segundo se extrai da redação originária da proposta de inclusão do § 12 no art. 195 da Constituição Federal, de autoria da Câmara dos Deputados, a ideia da alteração constitucional era possibilitar a substituição da contribuição sobre a folha de salários pela contribuição sobre a receita ou o faturamento, de forma não cumulativa.

O intuito dessa emenda era reduzir a carga tributária sobre a folha de salários, para garantir a geração de emprego. Nos dizeres da proposta, “assim, auxiliará no processo de formalização das relações de trabalho e estimulará os setores que empregam mais trabalhadores” (proposição originária da PEC 41/2003, transformada na Emenda à Constituição 42/2003, 2023, p. 13).

Com efeito, denota-se, desde a redação originária do texto que deu origem ao § 12 do art. 195 da Constituição, que a sua própria justificativa visava ao fomento econômico setorial, de modo a beneficiar setores que mais gerassem empregos.

Diante disso, revela-se insuperável a impossibilidade de se tratar de forma igual setores, propositalmente, tratados de forma distinta pela lei, em prestígio à norma de índole constitucional.

Em conclusão, afere-se que sujeitos passivos exercentes de atividades comerciais-varejistas e contribuintes praticantes de atividades produtivas devem apropriar créditos de PIS/Pasep e Cofins com fundamento em hipóteses legais distintas.

A fim de detalhar de modo inequívoco os sujeitos passivos e as hipóteses de créditos, apresentam-se, no tópico seguinte, as regras-matrizes de direito ao crédito inerentes às modalidades de contribuintes objeto deste estudo.

5 REGRAS-MATRIZES DO DIREITO AO CRÉDITO DE PIS/PASEP E COFINS APLICÁVEIS AOS ADQUIRENTES DE BENS PARA REVENDA E AOS EXERCENTES DE ATIVIDADE PRODUTIVA

Em conformidade com os ensinamentos de Paulo Barros de Carvalho, a regra-matriz de incidência tributária é construída pelo intérprete a partir do texto legislado e, em sua formatação, exibe uma hipótese ou suposto, com um fato de conteúdo econômico, seguida de um consequente, com um vínculo obrigacional entre os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica (Carvalho, 2021).

Naturalmente empregada com vistas ao enquadramento de fatos concretos nas abstratas hipóteses de incidência previstas em lei, a fim de se perquirir a ocorrência dos fatos geradores das obrigações tributárias, a subsunção de acontecimentos do mundo fenomênico às hipóteses prescritivas do deôntico também dispõe da regra-matriz

para efeito de se examinar a correta fruição do direito ao crédito por parte de sujeitos passivos.

Especificamente em relação às contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, na modalidade não cumulativa, Paulo de Barros Carvalho (2009) afirma que as Leis 10.637/02 e 10.833 criam regras-matrizes de direito ao crédito, cujo objetivo é concretizar o princípio da não cumulatividade.

À luz das lições do eminente professor, e diante da relevância do instituto ao deslinde da problemática objeto deste estudo, convém apresentar as regras-matrizes de direito ao crédito atinentes a cada uma das situações dispostas nos incisos I e II do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

No que diz respeito à primeira, concebida a aquisição de bens para revenda (critério material), deve ser garantido ao contribuinte (aquele que realiza a revenda dos bens adquiridos — critério pessoal — sujeito ativo) em face da União (sujeito passivo) o desconto do montante do tributo devido apurado sobre o valor dos bens adquiridos para a revenda (critério quantitativo) — aqui, salienta-se a necessidade da redundância, com vistas a ilustrar o exato espectro de incidência do direito ao crédito, qual seja, a aquisição de bens para revenda.

No que concerne à segunda, efetivada a utilização de bens e serviços como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (critério material), deve ser garantido ao contribuinte (aquele que presta serviços e produz ou fabrica bens ou produtos para venda — critério pessoal — sujeito ativo), em face da União (sujeito passivo), o desconto do montante do tributo devido apurado sobre o valor dos bens e serviços utilizados como insumos da atividade produtiva (critério quantitativo).

O detalhamento dos critérios material, pessoal e quantitativo de cada uma das regras-matrizes do direito ao crédito atinentes às hipóteses dos incisos I e II do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 ratifica, de forma incontroversa, as conclusões apuradas nos tópicos anteriores.

O inciso I possibilita o direito ao crédito apenas e tão somente aos exercentes de atividades comerciais-varejistas, que, por sua vez, creditam-se sobre os bens adquiridos para revenda.

Já o inciso II assegura o direito ao crédito, exclusivamente, aos praticantes de atividades produtivas, que, por sua vez, creditam-se sobre o valor dos bens e serviços utilizados como insumos em seu processo produtivo.

Tais conclusões são referendadas por Edmar Oliveira Andrade Filho (2014, p. 289), que, ao tratar do creditamento de PIS e Cofins sobre as atividades produtivas e de revenda de bens, reconhece a irrelevância da utilização de insumos para efeito de creditamento por parte de comerciais-varejistas, *verbum ad verbum*:

Os valores a serem escriturados e utilizados como créditos pelos contribuintes que exploram a atividade de revenda de mercadorias são os decorrentes da aquisição, e, portanto, abrangem todos os custos incorridos para viabilizar a revenda, incluindo, portanto, aqueles derivados de serviços de transporte e armazenamento. Logo, em tais circunstâncias, as discussões têm como foco a escorreita determinação dos valores pertinentes ao custo de aquisição das mercadorias, e, portanto, são irrelevantes as questões em torno da utilização de insumos na atividade comercial.

Nesses termos, verificam-se que as regras-matrizes de direito ao crédito ora apresentadas demonstram inequivocamente a coexistência harmônica no ordenamento jurídico de duas hipóteses legais de creditamento de PIS/Pasep e Cofins cujos âmbitos de aplicação abrangem contribuintes diferentes, a depender da modalidade de atividade econômica por eles exercida.

6 A IMPOSSIBILIDADE DE EXONERAÇÃO TRIBUTÁRIA DESPIDA DE PREVISÃO LEGAL

Além da previsão constitucional, dos resultados interpretativos obtidos pelo emprego de diferentes métodos hermenêuticos e do conteúdo da regra-matriz de direito ao crédito, observa-se, no sistema tributário nacional, limitação jurídica insuperável ao creditamento sobre insumos por parte dos adquirentes de bens para revenda.

Trata-se, na hipótese, da norma preconizada pelo § 6º do art. 150 da Constituição, confira-se:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, 'g'.

De acordo com as lições de Sacha Calmon Navarro Coelho (2022, p. 228), tal prescrição concebe a exoneração de tributos como matéria sob reserva de lei, “limitação imperativa, porém de atuação direta sobre o próprio legislador da lei”.

Embora direcionada ao legislador, revela-se inafastável o propósito da norma, a saber, evitar a desoneração fiscal ao arrepio da lei, circunstância fatalmente consubstanciada caso se admita a possibilidade de varejistas apropriarem créditos sobre insumos.

Como apurado neste trabalho, contribuintes que adquirem bens para revenda devem escriturar créditos de PIS e Cofins sobre estes bens adquiridos para revenda, sob pena de inobservância da segmentação setorial concebida pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, nos termos da Constituição Federal (art. 195, § 12).

Desta forma, a tomada de créditos por comerciais-varejistas sobre insumos viola a reserva legal à exoneração tributária, prevista constitucionalmente no § 6º do art. 150.

7 AS TESES FIRMADAS NOS TEMAS REPETITIVOS N. 779 E N. 780 DO STJ E A INEXISTÊNCIA DE REFLEXOS SOBRE A PRETENSÃO CREDITÓRIA DOS VAREJISTAS, À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DA PRÓPRIA CORTE

Com vistas a fundamentarem a sua pretensão, os contribuintes exercentes de atividades varejistas que pleiteiam judicialmente o direito de se creditar sobre insumos aduzem que a tese firmada em sede do julgamento dos temas repetitivos n. 779 e n. 780 lhes possibilita o creditamento vindicado.

Todavia, não é isso que se extrai do referido precedente, tampouco de julgados supervenientes que se deparam com o pedido ora analisado.

A tese firmada no âmbito do julgamento do tema repetitivo n. 780 (REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018) estatui:

- (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos

critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Uma análise apressada da tese definida pela Primeira Seção do STJ no Recurso Especial n. 1.221.170/PR, representativo de controvérsia, poderia conduzir ao entendimento de que à fruição do direito ao crédito sobre insumo bastaria a sua qualificação como essencial ou relevante ao desenvolvimento da atividade econômica executada pelo contribuinte.

No entanto, o aludido julgado não referenda o creditamento sobre insumo a todo e qualquer sujeito passivo submetido ao PIS/Pasep e à Cofins, mas, sim, apenas e tão somente, aos contribuintes circunscritos ao âmbito de incidência do inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Como já demonstrado no corpo deste trabalho, referidos dispositivos são direcionados aos exercentes de atividades econômicas produtivas, sejam de prestação de serviços, sejam de fabricação de bens ou produtos para venda.

O próprio julgado evidencia de forma cristalina os aspectos objetivo e subjetivo de sua abrangência ao estabelecer como parâmetro de análise o comando contido no art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, o que se vislumbra, inclusive, já em sua ementa.

Ressalte-se que o julgamento se propôs a apreciar a higidez das Instruções Normativas n. 247/02 e n. 404/04, ambas da Receita Federal, responsáveis pela definição do alcance do termo “insumo”, perante o dispositivo mencionado no parágrafo anterior, tendo, ao final, concluído pela ilegalidade dos atos normativos secundários e, assim, garantido plena vigência ao invocado enunciado legal.

Destarte, mantém-se hígida a vinculação da hipótese de creditamento constante do art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 aos exercentes de atividade produtiva, em detrimento dos comerciais-varejistas.

Registra-se que o STJ já teve a oportunidade de se manifestar sobre a possibilidade de aplicação de suas respectivas teses firmadas sobre os temas n. 779 e n. 780, no Recurso Especial n. 1.221.170/PR, a contribuintes não exercentes de atividades produtivas que buscavam se creditar com base em insumos.

No Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.804.057/CE, a Segunda Turma do STJ consignou de modo explícito a necessidade de o sujeito passivo comprovar que realiza qualquer processo produtivo

ou prestação de serviço com vistas à aplicação do precedente sedimentado sob a via da repetitividade recursal¹.

E, no Agravo Interno no Recurso Especial n. 1.632.007/RS, novamente, a Segunda Turma da Corte indeferiu o sobrestamento do feito para aguardar o desfecho do Recurso Especial n. 1.221.170/PR, sob o argumento de que a situação dos autos era diversa da tratada no repetitivo, na medida em que, no caso enfrentado, o contribuinte não exercia atividade de produção de bens, diferentemente da situação concebida no representativo de controvérsia (AgInt no REsp n. 1.632.007/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 6/3/2018, DJe de 12/3/2018).

Avalia-se ser digno de aplausos o posicionamento do STJ quanto à impossibilidade de aplicação das teses firmadas no Recurso Especial n. 1.221.170/PR a contribuintes não exercentes de atividades produtivas, porquanto, assim, resultam resguardadas a vigência e a eficácia do inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, bem como a uniformidade do sistema tributário nacional quanto à aplicação da não cumulatividade do PIS e da Cofins segmentada por setores econômicos.

8 CONCLUSÃO

Os estudos levados a efeito no presente trabalho tiveram por objetivo responder à seguinte questão: é juridicamente possível o aproveitamento de créditos de PIS/Pasep e Cofins sobre insumos por contribuintes exercentes de atividades comerciais varejistas?

A fim de solucionar a aludida controvérsia, esta pesquisa seguiu o iter metodológico de, inicialmente, contextualizar a problemática jurídica, para, posteriormente, syndicar os aspectos constitu-

1 “Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. n. 1.221.170 - PR (Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018), onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos, é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º) Demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e 3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas” (AgInt no REsp n. 1.804.057/CE, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1/10/2019, DJe de 4/10/2019) (*grifo nosso*).

cionais, legais, hermenêuticos, doutrinários e jurisprudenciais relacionados ao tema.

Conforme apresentado, o dilema jurídico repousa sobre a (im)possibilidade de aplicação do inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 a adquirentes de bens para revenda.

No plano constitucional, aferiu-se a harmonia do referido enunciado com a diretriz constitucional à não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins insculpida no § 12 do art. 195 da Carta Magna, que impõe ao legislador infraconstitucional a utilização do setor econômico do sujeito passivo como critério de discriminação à realização da exigência não cumulativa das contribuições.

Na seara infraconstitucional, sindicou-se o conteúdo das hipóteses de creditamento constantes dos incisos I e II do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, reconhecendo-se a explícita concretização da segmentação legal do direito ao crédito com base no setor de atividade econômica do contribuinte.

Sob o ponto de vista hermenêutico, apurou-se o resultado da interpretação das normas jurídicas envolvidas na controvérsia mediante a aplicação dos métodos gramatical, lógico, sistemático e teleológico, obtendo-se como resultado a impossibilidade de se garantir aos comerciais-varejistas o direito ao crédito sobre insumos outorgado pelas leis aos sujeitos passivos integrantes de setores econômicos produtivos.

À luz da doutrina, elaborou-se a regra-matriz do direito ao crédito para cada uma das situações veiculadas nos incisos I e II do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, bem como cotejou-se entendimentos de professores a respeito de aspectos legais e constitucionais impeditivos do creditamento em prol dos varejistas.

Por fim, procedeu-se a pesquisas jurisprudenciais no âmbito do STJ, a fim de se verificar os reflexos da tese firmada nos temas repetitivos n. 779 e n. 780 à controvérsia em exame, tendo se constatado que o julgamento do representativo de controvérsia se limitou a tratar da hipótese de creditamento relativa a contribuintes exercentes de atividade produtiva, de modo que a fruição de créditos sobre insumos por partes de adquirentes de bens para revendas não restou possibilitada pelo desfecho do Recurso Especial n. 1.221.170/PR.

Portanto, em consonância com o estudo multifacetário empreendido acerca do tema, conclui-se pela impossibilidade de con-

tribuintes exercentes de atividades comerciais-varejistas apropriarem créditos sobre insumos, por força da segmentação setorial empreendida legal e respaldada constitucionalmente no tocante à não cumulatividade do PIS e da Cofins.

Consigna-se, por oportuno, que tal circunstância não viola a lógica da não cumulatividade, mas, sim, realiza-a, porquanto plenamente resguardado o direito de tais sujeitos passivos à apropriação do crédito apurado sobre os bens adquiridos para revenda.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Créditos de PIS e Cofins: insumos utilizados na fabricação, na produção na prestação de serviços e na revenda de bens.** In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira (Coord). PIS e Cofins à luz da jurisprudência do CARF, v. 3. São Paulo: MP Editora, 2014.

BERGAMINI, Adolpho. **Coleção curso de tributos indiretos – PIS e Cofins**, 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2022.

BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), nos casos que especifica. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**, 11ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**, 3ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 18ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2022.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**, 11ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2019.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito – Introdução à Problemática Jurídico-Científica**, 1ª ed. Tradução: Alexandre Travessoni Gomes Trivisonno. Rio de Janeiro: Editora Forense Universitária, 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O princípio da não cumulatividade nas contribuições sociais – PIS/Cofins**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira (Coord). PIS e Cofins à luz da jurisprudência do CARF, v. 3. São Paulo: MP Editora, 2014.

**ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA BIPARTIÇÃO DOS
CONTRATOS DE AFRETAMENTO DE PLATAFORMA E
DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PETRÓLEO E GÁS**

***TAX ASPECTS OF THE BIPARTITION OF
PLATFORM CHARTERING AND OIL AND GAS
SERVICE PROVISION CONTRACTS***

Aline Della Vittoria

Mestra em Direito Internacional pela Universidade do Estado
do Rio de Janeiro (UERJ).

Especialista em Direito Tributário pela PUC Minas.

Especialista em Direito Civil pela Universidade
Candido Mendes (UCAM).

Ex-advogada do BNDES.

Ex-advogada da União.

Procuradora da Fazenda Nacional.

Chefe da Divisão de Combate à Fraude
e Investigação Fiscal da PRFN2.

RESUMO: O objetivo do presente artigo é analisar aspectos da tributação concernentes à bipartição contratual realizada para contratação, pela Petrobras, de serviços de exploração marítima por sociedades empresárias estrangeiras em território brasileiro. Discute-se se a bipartição dos serviços prestados em contrato de afretamento e de serviços seria legítima do ponto de vista do Direito Tributário, ou se configuraria planejamento tributário abusivo apto a ser desconsiderado pela fiscalização tributária para fazer incidir a normal tributação sobre o total dos valores pagos.

PALAVRAS-CHAVE: Afretamento. Petróleo e gás. Bipartição contratual.

ABSTRACT: The purpose of this article is to analyze aspects of taxation in relation to the contractual split made for the contracting, by PETROBRAS, of maritime exploration services by foreign business companies in Brazilian territory. It is argued whether the bipartition of services provided in charter and service contracts would be legitimate from the point of view of Tax Law, or if it would constitute abusive

tax planning capable of being disregarded by tax inspection to make normal taxation on the total amounts paid.

KEYWORDS: Charter. Oil and gas. Contractual bipartition.

1 INTRODUÇÃO

Tema interessante que tem sido objeto de análise pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) diz respeito à prática consistente na bipartição, pela Petrobras, dos serviços de exploração marítima de petróleo em dois contratos: um de afretamento de plataformas¹ e outro relativo aos serviços propriamente ditos.

Nos anos recentes, mormente em decorrência da descoberta do pré-sal, foram celebrados diversos contratos de afretamento de plataforma de petróleo pela Petrobras com sociedades empresárias estrangeiras, tendo por objeto a prestação de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços, assim como contratações de outros serviços técnicos ligados ao setor de petróleo. Os serviços são prestados no território nacional, mediante a utilização de plataforma ou de embarcação fornecida pelas empresas estrangeiras.

Nesse contexto, a Petrobras celebrava dois contratos: o primeiro deles, firmado com a sociedade empresária estrangeira, tinha por objeto o afretamento das plataformas de navios e sondas para pesquisa/exploração de petróleo e gás; o segundo, avençado com outra sociedade pertencente ao mesmo grupo econômico da sociedade estrangeira, tinha por objeto a prestação de serviços de exploração de petróleo.

Sucede que a referida bipartição dos serviços prestados em dois contratos permitia que a maior parte do valor pago pela Petrobras fosse desembolsado para pagamento do contrato referente ao afretamento de plataforma. Nessa senda, os valores pagos a título de afretamento não estariam sujeitos ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), desde que respeitada a proporção de 80/20.

Por outro lado, a menor quantia a ser desembolsada pela Petrobras se destinaria ao pagamento do segundo contrato, relativo à prestação de serviços, propriamente dita, e sobre os quais não é previsto nenhum benefício legal, incidindo os tributos normalmente exi-

1 Unidade que produz, armazena e transfere óleo e gás.

gidos (IRRF sobre o valor que excede os 80% destinados ao contrato de afretamento, PIS/Cofins e Cide-Remessas). Resta evidente, assim, que pelo fato de a exação tributária recair sobre o menor valor desembolsado pela Petrobras — segundo contrato referente à prestação de serviços —, opera-se uma evidente economia de tributos.

Diante de tal prática, discute-se se referida bipartição dos contratos de afretamento de plataforma e de prestação de serviços de petróleo e gás seria legítima, do ponto de vista do Direito Tributário, ou se configuraria elisão fiscal abusiva, por ter como único propósito a economia de tributos.

2 OBJETO DE DISCUSSÃO

A fim de melhor compreender a discussão concernente à bipartição do serviço de prospecção, perfuração, sondagem, exploração e de produção de petróleo pela Petrobras, é conveniente proceder a uma breve explanação acerca da evolução legislativa na matéria.

Primeiramente, há que se fazer menção ao Repetro², que consiste em um regime aduaneiro especial criado com o propósito de facilitar a importação de equipamentos específicos para a utilização nas atividades de pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural, sem a incidência de II, IPI, PIS/Cofins.

O Repetro foi instituído pelo Decreto n. 3.161/1999 em um momento no qual se desejava atrair investidores e recursos estrangeiros para o Brasil, dentro de um novo modelo de abertura do mercado de petróleo.

A Receita Federal do Brasil reconheceu, por meio de Instruções Normativas³ regulamentadoras do referido regime especial, a possibilidade de haver um contrato de afretamento vinculado a um contrato de prestação de serviços, desde que isso não implicasse o uso

2 O Repetro “é um regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens que se destina às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e gás natural” e é regulamentado pela Instrução Normativa RFB n. 1.415, de 4 de dezembro de 2013. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/regimes-e-controles-especiais/regimes-aduaneiros-especiais/repetro>. Acesso em: 17 maio 2021.

3 Quanto a isso, note-se que o artigo 5º, § 3º, da Instrução Normativa RFB n. 941, de 25 de maio de 2009, previa que “o fornecimento de bens pela pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º poderá estar previsto em contrato de afretamento, de aluguel, de arrendamento operacional ou de empréstimo, o qual deverá ter execução simultânea com o de prestação de serviço”.

de artifícios pelos contribuintes⁴. Ocorre que, diante da existência de tais Instruções Normativas, alguns contribuintes passaram a realizar a bipartição contratual de forma indiscriminada, em qualquer caso e sem limites de proporções. Nesse contexto, uma vez efetivado o split, 90% dos valores desembolsados pela Petrobras eram destinados ao contrato de afretamento da plataforma pertencente à sociedade empresária estrangeira, enquanto os 10% restantes eram destinados ao contrato relativo à prestação de serviços propriamente dita.

Assim, antes do advento da Lei n. 13.586/2017, era usual que a Petrobras efetuasse a bipartição e destinasse 90% dos valores ao contrato de afretamento e os 10% restantes ao contrato de prestação de serviços (90/10). Tal distribuição era efetivada com vista à obtenção de alíquota zero de IRRF sobre 90% do valor desembolsado, conforme previsão da Lei 9.481/1997, que previa tal benefício nos contratos de afretamento.

Haja vista que tanto o contrato de afretamento quanto o de serviços eram cumpridos por sociedades empresárias estrangeiras pertencentes ao mesmo grupo econômico, bem como que a proporção de 90/10 não refletia, efetivamente, os custos de cada atividade, a Receita Federal do Brasil entendia haver artificialismo na bipartição contratual, restando evidente o exclusivo propósito de economia de tributos. Além de evitar o pagamento de IRRF, essa alocação visava, ainda, impedir a incidência de Cide-Remessas e de PIS/Cofins-Importação cobrados sobre a importação de serviços técnicos. Enfim, por considerar que a bipartição dos serviços de exploração de petróleo e gás era artificiosa e despida de qualquer propósito comercial — configurando planejamento tributário abusivo —, o Fisco passou a lavrar diversos autos de infração em vultosos valores, gerando muitas controvérsias na esfera administrativa.

Diante de tal problemática, foi publicada, em 28 de dezembro de 2017, a Lei n. 13.586/2017, alterando a Lei n. 9.481/1997, a fim de que fosse assegurada alíquota zero nos contratos de afretamento que respeitassem a proporção mínima de 80/20. Assim passou a dispor o art. 1º, § 2º, da Lei n. 9.481/1997:

§ 2º Para fins de aplicação do disposto no inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de

4 GOMES, Marcus Lívio; RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Tributação na Indústria do Petróleo e do Gás Natural**. Lisboa: Almeida, 2016.

serviço relacionados à exploração e produção de petróleo ou de gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, a redução a 0% (zero por cento) da alíquota do imposto sobre a renda na fonte fica limitada à parcela relativa ao afretamento ou aluguel, calculada mediante a aplicação sobre o valor total dos contratos dos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei n. 13.586, de 2017) (Produção de efeito)

I - 85% (oitenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga; (Redação dada pela Lei n. 13.586, de 2017) (Produção de efeito)

II - 80% (oitenta por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços; e (Redação dada pela Lei n. 13.586, de 2017) (Produção de efeito)

III - 65% (sessenta e cinco por cento), quanto aos demais tipos de embarcações. (Redação dada pela Lei n. 13.586, de 2017) (Produção de efeito)

A alteração legislativa supracitada decorreu de conversão da Medida Provisória n. 796, editada em 17 de agosto de 2017. Com isso, era alterada a norma-base, a Lei 9.481/1997, que estabelecia alíquota zero de IRRF nos contratos de afretamento de embarcações⁵.

A partir de então, passou-se a aceitar a incidência de alíquota zero para contratos de afretamento que utilizassem a fórmula de 80/20, significando isso que não poderia ser destinado mais que 80% do valor total ao contrato de afretamento. Tal bipartição contratual ou split é concernente, especificamente, ao IRRF, não sendo extensível a quaisquer outros tributos. O referido benefício fiscal foi criado para evitar a ocorrência de planejamentos tributários abusivos. Uma vez que a prestação de referidos serviços de exploração de petróleo e gás geralmente é feita por meio de sociedades integrantes do mesmo grupo econômico, a brecha anteriormente existente na lei possibilitava que fossem estabelecidos valores não condizentes com a realidade econômica do negócio e sem qualquer propósito negocial, com mera finalidade de economia de tributos. Muito embora a decorrência lógica da não observância de tais proporções fosse a incidência de IRRF sobre o valor total do contrato, o § 6º do art. 1º do mesmo diploma legal passou a prever, em 2014,

5 De se registrar que antes mesmo de referida alteração ao texto da Lei n. 9.481/1997, houve outra, operada por meio da Medida Provisória n. 651/2014, convertida na Lei 13.043/2014 e que atribuía nova redação ao § 2º do artigo 1º, garantindo alíquota zero para IRRF se fosse respeitada a proporção de 80/20 na alocação de recursos para os contratos de afretamento e de serviços, respectivamente.

que o IRRF somente seria cobrado sobre o percentual que excedesse o limite de 80%. Senão, vejamos:

§ 6º A parcela do contrato de afretamento ou aluguel de embarcação marítima que exceder os limites estabelecidos nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), exceto nos casos em que a remessa seja destinada a país ou dependência com tributação favorecida ou em que o afretador, arrendante ou locador de embarcação marítima seja beneficiário de regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, hipóteses em que a totalidade da remessa estará sujeita à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). (Redação dada pela Lei n. 13.586, de 2017)

Pautada por tais alterações legislativas, a Petrobras passou a argumentar que haveria uma aceitação da bipartição contratual pelo legislador, o que era negado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que defendia a aplicação da norma de forma restrita. A discussão travada entre Petrobras e PGFN demandou, mais uma vez, a atuação do legislador, que por meio da Medida Provisória n. 795/2017, inseriu o § 10 ao art. 1º da Lei n. 9.481/1997, que possui a seguinte redação:

§ 10. O disposto nos §§ 2º e 9º deste artigo não se aplica às embarcações utilizadas na navegação de apoio marítimo, definida na Lei n. 9.432, de 8 de janeiro de 1997, vedada, inclusive, a aplicação retroativa do § 2º deste artigo em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei n. 13.043, de 13 de novembro de 2014.

O intuito do legislador, ao instituir um percentual máximo a ser destinado para o contrato de afretamento, foi minimizar os riscos de uma elisão fiscal ilegítima, evitando consequências como a erosão da base tributável do país onde são prestados os serviços. Outrossim, a redação do § 10 é clara ao vedar a aplicação retroativa do § 2º aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei n. 13.043/2014.

No entanto, mesmo após as alterações legislativas, não se pode afirmar que todas as bipartições contratuais realizadas na proporção de 80/20 são legítimas, devendo ser perquirida a existência de propósito negocial apto a justificar tal medida. Para esse fim, deve ser observado se a proporção atende aos valores praticados no mercado,

a tecnologia empregada, além de determinadas condições contratuais que sinalizem a existência de propósito negocial⁶.

A avaliação casuística do split levado a efeito nos supracitados contratos decorre da necessidade de se evitar os planejamentos tributários abusivos, já que é evidente que a bipartição contratual é muito vantajosa ao contribuinte do ponto de vista da economia de tributos, com evidente violação ao princípio da capacidade contributiva. Com efeito, no contrato de afretamento, para o qual é destinado o maior valor: (i) inexistência de IRRF, ex vi da alíquota zero prevista no art. 1º da Lei 9.481/97, desde que respeitadas as proporções e que não seja verificada artificialidade; (ii) não há tributação de Cide, diante da ausência de prestação de serviços nos moldes do art. 29, § 29, da Lei 10.168/2000. Outrossim, não há tributação de PIS/Cofins, seja pela alíquota zero prevista no art. 8º, § 14, da Lei n. 10.865/2004 e também por não estar caracterizado como serviço, nos moldes do que prevê o art. 3º, II, do mesmo diploma legal.

Assentadas tais premissas, a discussão sub examine está cingida em verificar se teria havido, ou não, o uso de artificialismo em cada um dos splits realizados, com o único propósito de economia em relação aos tributos supracitados.

3 POSIÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Diante da constatação de que a maior parte da remuneração por esses serviços é normalmente atribuída ao afretamento dos bens e remetida ao exterior, sob o benefício da alíquota zero do IRRF, a fiscalização tem entendido pela artificialidade da bipartição das contratações de prestações de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços, e de outros serviços técnicos ligados ao setor de petróleo. Assim, a RFB passou a lavrar diversos autos de infração, ao fundamento de que a bipartição contratual seria artificiosa e teria como única finalidade a minoração da carga tributária, configurando hipótese de planejamento tributário abusivo.

O Fisco alega que, muito embora tenha sido formalizada a repartição dos serviços em dois contratos, inexistiria qualquer justi-

6 GOMES, Marcus Lívio; RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Tributação na Indústria do Petróleo e do Gás Natural*. Lisboa: Almeida, 2016.

ficativa ou propósito para se tratar do afretamento de forma apartada da prestação de serviços propriamente dita. Segundo entendimento da fiscalização, o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental ou acessória dos serviços contratados.

Dessa feita, tem-se considerado, na generalidade dos casos, que o fornecimento da unidade de plataforma é parte indissociável dos serviços que serão prestados, e que a prestadora de serviços e a sociedade fornecedora da unidade constituem sociedades estrangeiras pertencentes ao mesmo grupo econômico, inexistindo qualquer propósito negocial na bipartição apto a justificar tal manobra.

Nessa senda, os fundamentos mais comumente utilizados pela fiscalização na lavratura dos Autos de Infração são os de que: (i) tanto a afretadora quanto a prestadora de serviços são sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico, atuando conjuntamente e de forma interdependente, razão pela qual devem responder solidariamente; (ii) o afretamento é instrumental da prestação de serviços, sendo parte indissociável deste por constituir atividade-meio; e (iii) como a maior parte do valor desembolsado pela Petrobras é destinada ao afretamento, os valores destinados à prestação de serviços acabam por ser insuficientes para fazer frente aos custos, tornando necessário que parte do montante pago à sociedade estrangeira responsável pelo afretamento retorne para a prestadora de serviço em forma de aporte de capital, constituindo mais um elemento que corrobora a artificialidade da bipartição.

Outros elementos também têm sido considerados para aferir a artificialidade no caso em concreto, tais como o fato de a afretadora de plataforma figurar como cossegurada em seguro de responsabilidade civil juntamente com a prestadora de serviços; a assinatura do contrato de prestação de serviços ter se dado na mesma data da assinatura do contrato de afretamento; o fato de a prestadora ter assinado o contrato como solidariamente responsável com a afretadora; o pessoal especializado apontado no contrato de afretamento estar diretamente ligado à prestação de serviços de operação da unidade e, ainda, a existência de confusão entre dispositivos concernentes a ambos os contratos, com diversas disposições do contrato de afretamento presentes no de serviços — e vice-versa.

Enfim, por entender que a bipartição contratual constitui planejamento tributário abusivo, as autoridades fiscais têm considerado a existência autônoma de ambos os contratos, proceden-

do ao lançamento de ofício em relação aos tributos devidos⁷ pelos pagamentos efetuados pela Petrobras a sociedades empresárias estrangeiras, a título de afretamento de plataformas, por considerar que este consiste em parte integrante e indissociável dos serviços prestados pelo grupo econômico.

4 POSIÇÃO DOS CONTRIBUINTES

Por seu turno, a defesa dos contribuintes, visando ao reconhecimento da legitimidade da bipartição, tem ventilado os seguintes argumentos: (i) a contratação bipartida ou split contratual seria necessária a fim de operacionalizar o Repetro, sendo aduzida a tese segundo a qual as instruções normativas que regulamentam o Repetro permitem a bipartição contratual e a execução simultânea do contrato de afretamento e de prestação de serviços celebrados entre a petroleira e a operadora brasileira, com fulcro no art. 5º, § 3º, da revogada Instrução Normativa n. 844/08; (ii) a doutrina civilista permitiria a celebração de dois contratos distintos formalizados em um único instrumento (contratos coligados) e por esse motivo a atuação fiscal violaria o disposto nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN), por pretender alterar o conteúdo material de contratos previstos no Direito Privado; (iii) a gestão náutica do bem objeto do contrato de afretamento — mesmo se terceirizada ou realizada diretamente pelo afretador — reforçaria a natureza autônoma dos contratos; (iv) o afretamento não se confunde com a prestação de serviços, constituindo obrigação de dar, consoante a Súmula Vinculante n. 31, do STF; (v) haja vista que as embarcações constituem bens de vultoso valor e são imprescindíveis ao desenvolvimento das atividades, o afretamento representaria a maior parcela do valor a ser pago, razão pela qual seria lógico afirmar que o contrato de afretamento deveria abarcar a prestação de serviços; (vi) o artigo 2º, § 3º, da Lei n. 6.404/1976, autoriza expressamente a constituição de grupos econômicos; (vii) após a alteração promovida pela Lei n. 13.586/2017, não seriam exigíveis o PIS/Cofins, já que inexistiria importação de serviços que configurasse fato gerador de tais tributos caso mantidas as condições contratuais originalmente pactuadas; (viii) existiria um propósito negocial para a bipartição dos serviços e forneci-

7 IRRF, Cide-Remessas, PIS/Cofins-Importação.

mento do afretamento em dois contratos, consistente na gestão náutica e comercial e alocação de tais atribuições entre afretador e prestador.

Por fim, outro argumento que vem sendo utilizado pelos contribuintes é no sentido de que o ônus da prova consistiria à autoridade fiscal, de acordo com a regra insculpida no artigo 373, I, do Código de Processo Civil. Assim, competiria à fiscalização, ao proceder à autuação, provar que o percentual utilizado pelo autuado na bipartição dos contratos (80/20 ou 90/10) seria incompatível com o conteúdo econômico da operação. É de se dizer que a fiscalização não poderia considerar que 100% da operação realizada seria serviço, desconsiderando por completo o conteúdo econômico da operação de afretamento. Isso equivaleria, de acordo com a tese sustentada pelos contribuintes, a uma indevida inversão do ônus da prova⁸.

5 POSIÇÃO DO CARF

Referida discussão chegou ao Carf no âmbito de suas turmas ordinárias, oportunidade em que tais colegiados apresentaram posicionamentos divergentes para a questão. A seguir, são destacados alguns dos julgamentos do Carf na matéria:

- Acórdão n. 3402-005.853 (Terceira Seção de Julgamento; 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária; Data de Publicação: 01/02/2019; Processo Administrativo n. 16682.720837/2014-91). Concluiu-se que a bipartição contratual seria, de fato, artificiosa, já que o afretamento das plataformas de petróleo consistiria em uma atividade-meio para o atingimento do propósito almejado pela Petrobras, que era a perfuração e exploração de poços de petróleo. Alguns pontos foram sustentados na tese prevalecente, segundo a qual existiria um único negócio jurídico, impassível de ser desmembrado: (i) haveria contrato de seguro em comum entre a afretadora e a coligada prestadora de serviços; (ii) haveria disposição, no contrato de afretamento, prevendo que a responsabilidade, operação, movimentação e administração da unidade seriam atividades que deveriam ficar sob o controle exclusivo da afretadora ou de seus prepostos; e (iii) a base jurídica para a rescisão do contrato de prestação de serviços seria a mesma utilizada para a rescisão do contrato de afretamento.

8 Nesse sentido, o voto vencido por qualidade proferido no Acórdão 3402-005.853.

• Acórdão n. 3302-007.288 (Terceira Seção de Julgamento; 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária; Data da Sessão: 23/07/2009; Processo Administrativo n. 16682.722011/2017-17). Decidiu-se que: (i) a bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de afretamento e de serviços, propriamente dita, é artificiosa e não condizente com a realidade dos fatos; (ii) o fornecimento de equipamentos não pode ser dissociado da prestação de serviços, tratando-se de único contrato, razão pela qual a bipartição configuraria simulação perpetrada com o único intento de minorar a carga tributária aplicável aos serviços de exploração marítima de petróleo; (iii) a concessão do regime do Repetro não respalda e tampouco exige a bipartição dos contratos de prestação de serviços técnicos relacionados à exploração de petróleo.

• Acórdão n. 3401-005.920 (Terceira Seção de Julgamento; 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária; Data da Sessão: 25/02/2019; Processo Administrativo n. 16682.722.934/2015/07). Após ter analisado inúmeras disposições contratuais dos contratos de afretamento e de serviços, o relator concluiu pela nulidade da bipartição artificiosa do contrato. Foi asseverado que o disposto no art. 106, da Lei n. 13.043/2014, que alterou o disposto no art. 1º, da Lei n. 9.481/1997, deveria se restringir ao IRRF, não devendo os percentuais previstos em tal dispositivo ser estendidos ao PIS/Cofins-Importação. O voto vencedor, contudo, foi no sentido de que: (i) o contrato de afretamento não seria instrumental à prestação de serviços relacionada à exploração de gás e petróleo; (ii) os contratos de afretamento e de prestação de serviços constituiriam uma “empreitada global de exploração e de produção de petróleo”, sendo que a artificialidade da operação apenas restaria configurada no caso de comprovada ausência de afretamento; (iii) restariam atendidas as condições estabelecidas pelo Repetro e que, uma vez constatada a existência do afretamento, estaria afastada a artificialidade na bipartição do contrato; (iv) caberia à autoridade fiscal o ônus de comprovar, na autuação, a ocorrência de planejamento tributário abusivo.

• Acórdão n. 3301-005.808 (Terceira Seção de Julgamento; 4ª Câmara; 1ª Turma Ordinária; Data da Sessão: 29/01/2019; Processo Administrativo n. 16682.723012/2015-17). Entendeu-se, em linhas gerais, inexistir ilegalidade ou artificialidade no fato de a sociedade habilitada ao Repetro contratar em apartado o afretamento da plataforma e a prestação do serviço de petróleo, uma vez que: (i) apesar de ter sido constatada cláusula no contrato firmado com a fretadora contratada que prevê o fornecimento de pessoal ligado à prestação de ser-

viços, tal fato configuraria mera irregularidade, inexistindo elementos aptos a comprovar que os valores pagos a título de afretamento se destinariam, em realidade, à prestação de serviços; (ii) a proporção dos pagamentos de 90% para o contrato de afretamento e de 10% para o de serviços seria razoável, diante da alta tecnologia que envolve as plataformas de exploração de petróleo, em contrapartida do menor custo relacionado à contratação de mão de obra; (iii) na eventualidade de ocorrência de planejamento tributário abusivo, este deveria ser demonstrado de forma cabal no momento da autuação fiscal; (iv) uma vez comprovada a ocorrência de planejamento tributário abusivo, a base de cálculo não poderá exceder o valor sobre o qual deixou de incidir a tributação, em razão da simulação.

• Acórdão n. 3301-006.478 (Terceira Seção de Julgamento; 3ª Câmara; 1ª Turma Ordinária; Data da Sessão: 24/07/2019; Processo Administrativo n. 16682.720836/2014-46). A 1ª Turma Ordinária entendeu que: (i) para fins tributários, deve prevalecer a essência do negócio contratado e não a forma de contrato que teria sido, impropriamente, denominado de afretamento; (ii) o serviço contratado pela Petrobras teria sido, essencialmente, o de prospecção/perfuração/sondagem/exploração e de produção de petróleo, sendo o fornecimento de plataforma indispensável para o cumprimento da avença; (iii) é legítima a celebração de contratos bipartidos ou coligados, consistentes em contrato de afretamento e prestação de serviços, relacionados à prospecção/perfuração/sondagem/exploração/produção de petróleo, diante da previsão do artigo 1º, § 2º, da Lei n. 9.481/1997; (iv) o planejamento tributário é legítimo, inexistindo na legislação brasileira previsão expressa de como o contribuinte deveria se organizar na expectativa de obter uma economia de tributos.

Como se vê, o tema não encontrava uniformidade dentro do próprio Carf, tratando-se de questão complexa e cuja análise da artificialidade na bipartição ou split demanda a apuração casuística de aspectos contratuais, tecnologia aplicada, apresentação das notas fiscais relativas a serviços prestados, dentre outros.

O tema chegou à Câmara Superior de Recursos Fiscais, havendo prevalecido o entendimento segundo o qual: (i) diante da existência de dois contratos, sendo um de afretamento e outro de prestação de serviços de exploração de petróleo, é necessário verificar a realidade fática e não a mera forma dos contratos, considerando-se que o fornecimento da plataforma e maquinários é parte indissociável

dos serviços contratados; (ii) não haveria motivo para a bipartição, já que a Petrobras não reproduz o modelo de contratação bipartida em operações terrestres; e (iii) a adoção do modelo bipartido (afretamento/prospecção) é artificial e despropositada, já que a causa do contrato é unitária: a perfuração ou exploração dos poços de petróleo (Acórdão n. 9303-010.059 - Terceira Seção de Julgamento; Câmara Superior de Recursos Fiscais/3ª Turma Ordinária; Data da Sessão: 21/01/2020; Processo Administrativo n. 16682.722899/2016-07).

6 CONCLUSÃO

Seria precipitado afirmar que toda bipartição contratual que leve à formalização de um contrato de afretamento e a outro de serviços é, obrigatoriamente, artificial. Tampouco se pode asseverar que toda e qualquer bipartição realizada na proporção de 80/20 após a modificação legislativa operada pela Lei n. 13.586/2017 seja legítima. Não há que se estabelecer uma presunção de legitimidade de todas as bipartições contratuais efetivadas dentro de tais percentuais.

Ao contrário, há que se verificar, casuisticamente, a existência de propósito plausível para a realização da bipartição contratual que não se restrinja, exclusivamente, à economia de tributos. De acordo com a doutrina do propósito negocial ou business purpose, tem-se exigido a existência de um motivo extrafiscal (negocial) para que a estruturação das atividades do contribuinte possa resultar numa redução do pagamento dos tributos devidos. Ou seja, se um planejamento tributário é estruturado com a única finalidade de economizar tributos ou para obter qualquer vantagem tributária, sem outro motivo que lhe sustente, esse planejamento deve ser considerado para fins fiscais, ensejando a tributação como se não tivesse sido feito e incorrendo-se no fato gerador que se pretendia evitar.

O teste do propósito negocial deve, em síntese, perquirir a finalidade e objetivo perseguidos pelo contribuinte quando da prática de atos ou negócios jurídicos de forma global, e não de forma pontual e atomizada⁹.

Outro ponto a ser considerado na análise da matéria é a prevalência da substância sobre a forma. De acordo com referida teo-

9 GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento Tributário. In: Planejamento Tributário. MA-CHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Malheiros, 2016, p. 498

ria, também denominada de *substance over form*, as formas jurídicas utilizadas devem ser desconsideradas quando não corresponderem à efetiva substância do negócio praticado. Nesse aspecto, a aplicação do *business purpose test*, ou teste do propósito negocial, serve para identificar se o contribuinte se vale de estruturas formais abusivas com o único propósito de reduzir a carga fiscal incidente sobre suas operações. Na opinião de Saldanha Sanches, a doutrina ou princípio do *substance over form* nada mais é que a interpretação teleológica do negócio jurídico, buscando a substância e não a mera formalização ou exteriorização desse negócio¹⁰. A *substance over form* atribui menor importância à forma legal da operação, passando-se para a investigação do conteúdo dos atos e negócios praticados com o fito de combater a prática de atos simulados com o propósito de reduzir o pagamento de tributos.

Deve-se verificar quais estruturas jurídicas seriam mais condizentes para determinada situação e, caso seja utilizada forma diversa da regularmente prevista em lei, há que se perquirir se haveria alguma outra justificativa plausível para que o negócio fosse realizado de modo não usual, desde que essa finalidade não seja, tão somente, a economia de tributos. Assim, ainda que no Brasil não se tenha estabelecido uma legislação que especifique critérios objetivos mínimos para a identificação de condutas abusivas que visem à economia de tributos — diante da falta de regulamentação do art. 116, § único, do CTN —, registre-se que o art. 149, VII, do mesmo código, estabelece que o lançamento poderá ser efetuado e refeito pela autoridade fiscal “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”. Dessa feita, embora a legislação brasileira não tenha, até o momento, implementado parâmetros específicos para a identificação de comportamentos que extrapolem o limite do razoável em matéria de planejamento tributário, há que se convir que nem sempre será possível prever todas as possibilidades e subterfúgios utilizados pelos contribuintes para elidir tributos de forma abusiva.

Nesse diapasão, é possível concluirmos que o abuso e a artificialidade dos planejamentos realizados pelos contribuintes — o que inclui a prática da bipartição contratual nos contratos de serviços

10 SANCHES, José Luís Saldanha. Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 73.

de exploração marítima — restam caracterizados pelo descompasso entre a finalidade perseguida pelas partes e a causa típica ou função econômico-social dos negócios utilizados, aferível mediante a análise global das operações realizadas. A artificialidade só pode ser afastada caso comprovada a existência de motivos extrafiscais relevantes na escolha de uma determinada forma jurídica, o que deve ser verificado casuisticamente e mediante critérios de razoabilidade, pela apuração compreensiva das condições contratuais e de outros elementos que indiquem ou afastem a existência de propósito negocial.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Lei n. 13.043, de 13 de novembro de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros e sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias; prorroga o prazo de que trata a Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011; altera diversas leis. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 nov. 2014.

BRASIL. Lei n. 13.586, de 26 de dezembro de 2017. Dispõe sobre a política de controle de natalidade de cães e gatos e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 dez. 2017.

BRASIL. Lei n. 9.481, de 13 de agosto de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 ago. 1997.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). **Jurisprudência e Acórdãos**. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 11 maio 2024.

GODOI, Marciano Seabra de. **Planejamento Tributário**. In: Planejamento Tributário. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Malheiros, 2016.

GOMES, Marcus Lívio; RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Tributação na Indústria do Petróleo e do Gás Natural**. Lisboa: Almeida, 2016.

SANCHES, José Luís Saldanha. **Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional**. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

TRIBUTAÇÃO INDUTORA SUSTENTÁVEL E A PROMOÇÃO DA ENERGIA SOLAR

SUSTAINABLE INDUCTIVE TAXATION AND THE PROMOTION OF SOLAR ENERGY

Wellington de Serpa Monteiro

Procurador da Fazenda Nacional. Procurador-Chefe
substituto da PFN/PB.

Mestre em Direito pelo Centro Universitário de João Pessoa
(UNIPÊ) na área de concentração em Direito e
Desenvolvimento Sustentável. Especialista em
Direito Processual pela Universidade da Amazônia (UNAMA).
Especialista em Direito Público pela Faculdade Damásio.
wellington.monteiro@pgfn.gov.br

RESUMO: Este artigo tem como objetivo estudar a relação entre a tributação indutora sustentável e o dever do Estado brasileiro de promover as energias renováveis, especialmente a energia elétrica de origem solar. Nesse contexto, discutiremos a tributação em relação ao seu caráter indutor (extrafiscalidade) e a necessidade de fomentar um desenvolvimento socioeconômico sustentável, com foco na área de energia e, mais especificamente, na energia solar, considerada menos prejudicial ao meio ambiente. Por fim, serão demonstrados também alguns instrumentos legais já existentes no sentido de induzir, em termos de tributação, a promoção de uma matriz elétrica limpa no que concerne à energia de origem solar e a sua importância para o desenvolvimento sustentável.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação indutora. Energia solar. Desenvolvimento sustentável.

ABSTRACT: This article aims to study the relationship between sustainable inducement taxation and the Brazilian government's duty to promote renewable energies, particularly solar energy. In this context, we will discuss taxation in terms of its inducement character (extrafiscal nature) and the need to foster sustainable socioeconomic development, focusing on the energy sector and specifically solar energy, whi-

ch is considered less harmful to the environment. Finally, we will also demonstrate some existing legal instruments aimed at incentivizing a clean electricity matrix related to solar energy and its importance for sustainable development.

KEYWORDS: Taxation induces. Solar energy. Sustainable development.

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) estabeleceu os princípios da Ordem Econômica (art. 170), incluindo o desenvolvimento sustentável como um dos objetivos gerais do Estado¹. Nossa Carta Magna prevê que a atuação estatal pode ocorrer de forma direta, em situações excepcionais relacionadas à segurança nacional e interesse coletivo (art. 173). Além disso, o Estado desempenha um papel indireto como “agente normativo e regulador da atividade econômica”, exercendo funções de fiscalização, incentivo e planejamento (art. 174).

No contexto do desenvolvimento sustentável, o sistema tributário deve considerar o princípio da sustentabilidade. Isso significa que a tributação indutora deve levar em conta questões ambientais ao promover o desenvolvimento socioeconômico. Assim, é essencial promover o desenvolvimento de matrizes energéticas e elétricas renováveis e limpas pelo Estado. Ao abordar o tema da energia, que é de competência da União para legislar (conforme o art. 22, IV da CF/88), é fundamental considerar a sustentabilidade da origem dessa energia. Nesse sentido, a promoção da energia solar se destaca devido à sua abundância e aos benefícios evidentes que traz ao meio ambiente em comparação com outras fontes de energia.

No que diz respeito aos procedimentos deste estudo, adotou-se a metodologia descritiva. Os procedimentos metodológicos incluíram pesquisa bibliográfica sobre temas relacionados ao nosso objeto de estudo: desenvolvimento sustentável, tributação indutora e fontes de energia renovável, com foco especial na energia solar. Além disso, realizou-se pesquisa documental sobre instrumentos normati-

1 Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

vos relacionados à tributação como meio de promover o desenvolvimento econômico sustentável, considerando seus impactos nas fontes de energia renovável, especialmente a energia solar.

Logo, é essencial discutir o caráter sustentável que a tributação indutora deve ter, levando em consideração que o Estado tem o dever de promover o desenvolvimento no campo das energias limpas, com ênfase na energia solar, dada sua crescente importância.

2 TRIBUTAÇÃO INDUTORA (EXTRAFISCALIDADE) SUSTENTÁVEL

Para o Estado, a tributação se faz necessária e sua importância advém do fato de que os valores dos tributos pagos pelos contribuintes não são do Estado per se, mas sim pertencem a toda a sociedade, donde provêm, e constituem o meio econômico para que os entes públicos possam obter os recursos e assim cumprir com as suas obrigações elencadas na Constituição. Por meio do recolhimento dos tributos o Estado promove os serviços básicos indispensáveis para o exercício de diversos direitos, como o direito à saúde, à educação, à segurança etc., incluindo-se aí a própria manutenção da estrutura estatal.

O sistema tributário nacional, no âmbito constitucional, é composto pelas disposições contidas nos artigos 145 a 162 da Constituição. Essas disposições tratam dos aspectos estruturais básicos do nosso ordenamento jurídico-tributário. Por meio dessas normas, os poderes do Estado estão subordinados, e a previsão na CF/88 confere ao Estado o poder de tributar, enquanto impõe aos membros da sociedade o dever fundamental de pagar os tributos (Buffon, 2015).

O nosso Código Tributário Nacional (CTN), que figura como um “colchão legislativo aparador” entre a Constituição e a legislação ordinária (Zilveti, 2017), aduz, em seu artigo 3º, que o “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (Brasil, 1966).

Logo, no art. 3º do CTN, encontra-se um dos chamados “deveres fundamentais” aplicáveis aos indivíduos. Essa categoria deve ser considerada como uma questão jurídico-constitucional própria, embora esteja relacionada aos direitos fundamentais. Tais deveres são centrais para o estatuto constitucional do indivíduo, que deve ser en-

tendido como um ser livre e responsável, contribuindo para a vida em uma comunidade organizada (Nabais, 2015).

Ao desenvolver o sistema tributário, o Estado deve estabelecê-lo com base sólida na Constituição. Seu objetivo principal é garantir efetividade e segurança jurídica em relação aos objetivos constitucionais e aos direitos fundamentais, diante da função tributária do Estado (Torres, 2012).

Nesse sentido, trazemos à baila a lição de Roque Antônio Carraza (2012, p. 509):

Do mesmo modo, a Constituição, ao estatuir que as pessoas públicas devem (i) promover a “dignidade da pessoa humana” (art. 1º, III), o “bem de todos” (art. 3º, IV), “a saúde” (arts. 6º, caput e 196, caput), “a assistência aos desamparados” (art. 6º, caput) e “programas de assistência integral à saúde da criança e do adolescente” (art. 227, § 1º); (ii) “assegurar a todos a existência digna” (art. 170, caput); (iii) proporcionar seguridade social, mediante também ações de que garantam “os direitos relativos à saúde” (art. 194, caput); (iv) prestar assistência social, tendo por objetivos, dentre outros, “a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária (art. 203, IV); e (v) “amparar as pessoas idosas, [...] defendendo a sua dignidade, bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida” implicitamente exige que os tributos venham ajustados a estes louváveis objetivos, que interessam à presente e às futuras gerações.

O tributo, portanto, é um elemento fundamental no Estado Democrático de Direito, estabelecido pela CF/88. Para que o Estado possa cumprir suas funções, ele inevitavelmente precisa arrecadar uma parte significativa dos rendimentos dos cidadãos por meio de tributos. Sem recursos provenientes da arrecadação, não é possível implementar políticas que concretizem as promessas constitucionais nem manter a própria estrutura estatal em funcionamento.

Desta forma, o Estado contemporâneo tem na tributação seu principal meio de funcionamento, e por isso passa a ser chamado de Estado fiscal (Buffon, 2015).

Uma vez que é pela tributação que o Estado consegue financiar os gastos públicos — o que é fundamental para a sua saúde econômica —, a política fiscal tem efeito de multiplicador sobre a economia interna: quando expansionista leva a aumento do PIB real do país; quando contractionista, leva à queda do mesmo indicador. No corolário, a movimentação dessa política pública influi diretamente nos elementos abstratos de avaliação do país, mas também no bem-estar real da população e saúde

financeira das empresas, ou seja, a formulação de bases tributárias, enquanto política pública, não deve apenas tentar cumprir as prioridades que decorrem de demanda arrecadatória, mas também devem atender ao interesse público de desenvolvimento econômico (Caliendo, 2016).

Destarte, criar tributos já não é somente um mero aspecto do poder soberano do Estado, mas sim um dever social ou cívico. Esse dever está amparado no princípio da solidariedade social, que se traduz no ato de contribuir de todos para o pagamento das despesas dos serviços estatais. Essa contribuição deve ser feita de acordo com a capacidade contributiva de cada indivíduo. Além disso, o Estado pode utilizar a tributação como meio de intervenção na sociedade, especialmente nos campos econômico e social. Tal intervenção visa induzir comportamentos (conceito conhecido como extrafiscalidade) e concretizar as diretrizes constitucionais previstas em nossa Carta Magna (Buffon, 2015).

A esse aspecto indutor da tributação dá-se o nome de extrafiscalidade, a qual se traduz no conjunto de normas que, embora tenha também um sentido arrecadatório, este não é fundamental, pois tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento tributário, e não a obtenção de receitas para fazer frente às despesas públicas.

A extrafiscalidade se traduz, assim, no conjunto de normas que, embora integrem o direito tributário, e que possui por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização da tributação. Essas normas devem observar, necessariamente, a sustentabilidade, e não somente a obtenção de receitas para fazer frente às despesas públicas.

Trata-se, portanto, de normas (fiscais) ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação pecuniária (tributos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva. Em outras palavras, a renúncia total ou parcial à exigência de tributos (conhecida como “benefícios fiscais”) tem como objetivo atuar diretamente sobre os comportamentos econômicos e sociais dos destinatários. Essas medidas podem desincentivar ou fomentar (induzir) determinados comportamentos sociais e econômicos. Logo, essas normas incluem medidas relacionadas à política econômica (Nabais, 2015).

Em suma, a extrafiscalidade pode ser caracterizada como “a utilização do tributo para obter certos efeitos na área econômica e social, que transcendem a mera finalidade de fornecer recursos para atender às necessidades do tesouro” (Torres, 2012, p. 135).

Efetivamente, é no contexto dos chamados “benefícios fiscais” que a extrafiscalidade se manifesta de maneira mais significativa e frequente. Esses benefícios são geralmente reconhecidos como parte intrínseca do próprio conceito de extrafiscalidade, relacionando-se diretamente ao seu caráter não apenas arrecadatório, mas também voltado para influenciar comportamentos econômicos e sociais (Nabais, 2015).

Convém lembrar que a Ordem Econômica, conforme previsto no art. 170, VI, da CF/88, deve ser sustentável, ou seja, o nosso sistema tributário também deve incorporar a ideia de sustentabilidade como um fim, sob pena de incoerência no ordenamento jurídico como um todo, vez que o princípio da sustentabilidade ambiental repercute por todo o sistema jurídico, inclusive o tributário. Por conseguinte, a sustentabilidade repercute em todo o nosso sistema jurídico, não sendo o direito tributário exceção, devendo irradiar sobre a nossa tributação em amplo sentido, seja quando esta incide sobre o consumo, a renda ou a propriedade (Caliendo, 2016).

Ao consagrar uma economia de mercado, nossa Constituição fundamenta a ordem econômica no trabalho e na livre iniciativa (art. 170, caput), e fica estabelecido que, para o exercício da atividade econômica, devem certos princípios ser observados, dentre os quais figura a devida proteção do meio ambiente. Este, como uma das marcas distintivas do desenvolvimento econômico sustentável, demonstra a necessária observância dos direitos de terceira dimensão ou geração, ou seja, de se dar uma dimensão solidária ao desenvolvimento, alinhando-se ao compromisso do Estado com o princípio da dignidade da pessoa humana. Esse princípio, aliás, é um dos fundamentos de nosso Estado (art. 1º, III, da CF/88), o qual, ao lado do direito à vida (art. 5º, caput), se constitui no núcleo essencial dos direitos humanos (Grau, 2017).

Ignacy Sachs lembra que o desenvolvimento, distintamente do mero crescimento econômico, cumpre o papel de “reaproximação entre a ética e a economia”, por se importar pelas questões da motivação humana (como deveríamos viver?) e a respectiva avaliação das conquistas sociais (Sachs, 2008, p. 13). Nesse sentido, continua o mesmo autor:

No contexto histórico em que surgiu, a ideia de desenvolvimento implica a expiação e a reparação de desigualdades passadas, criando uma conexão capaz de preencher o abismo civilizatório ente as antigas nações metropolitanas e a sua antiga periferia colonial, entre as minorias ricas modernizadas e a maioria ainda atrasada e exausta dos trabalhadores pobres. O desenvolvimento traz consigo a promessa de tudo – a modernidade inclusiva propiciada pela mudança estrutural (Sachs, 2008, p. 14).

Assim, o desenvolvimento está intrinsecamente relacionado à ideia de superar a dicotomia entre liberdade e privação. Em uma sociedade orientada pelo mercado, podem surgir exclusões ou privações em diversos setores. No entanto, sem negar a lógica do mercado, busca-se conciliar essa abordagem com a expansão das liberdades individuais (que abrangem aspectos econômicos, sociais e políticos). Essas liberdades não apenas constituem os fins do desenvolvimento, mas também servem como meios para alcançá-lo (Cunha; Franco, 2013).

Ao alcance social do desenvolvimento, somou-se a preocupação ambiental, baseada num imperativo ético de solidariedade entre a atual e as futuras gerações, dando assim uma dimensão sustentável ao desenvolvimento (Sachs, 2008).

É fundamental termos uma noção de sustentabilidade, pois a sociedade atual deve evitar qualquer ação que prejudique as gerações futuras. A geração presente pode utilizar os recursos naturais conforme suas necessidades, mas sem desperdício ou abuso. É crucial garantir que algo permaneça para as próximas gerações, considerando recursos como ar, água e solo. O uso inadequado desses recursos pode causar problemas, como o aquecimento global e a crise climática. Felizmente, existem legislações específicas em nível nacional para abordar essas questões — tema sobre o qual há, inclusive, legislação específica nacional pertinente, a Lei Federal n. 12.187/2009).

Cabe lembrar que não apenas nossos descendentes mais diretos devem poder usufruir desses recursos, mas também os mais distantes, uma vez que quaisquer elementos da biosfera podem ser afetados pelo processo produtivo e pelo progresso, que dependem, fundamentalmente, de três ingredientes básicos: o trabalho humano, o capital produzido e os recursos naturais (Veiga, 2010).

Temos, destarte, como uma grande inovação trazida por nossa atual Constituição, a inserção de um conteúdo humano e social no direito ao meio ambiente, deixando de considerá-lo do ponto de vista puramente patrimonial. Em vez disso, o vê como direito de terceira dimensão, ou seja, de caráter metaindividual, sendo bem de uso comum, cuja titularidade abrange a atual e as futuras gerações (Sarlet, 2017).

Ora, o caráter antropocêntrico mitigado do meio ambiente, conforme estabelecido pelo art. 225 da CF/88 — “bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida [...] para as presentes e futuras gerações” —, não implica em eliminar a influência humana sobre o ambiente. Pelo contrário, busca-se equilíbrio entre a proteção am-

biental e o desenvolvimento socioeconômico. O Estado deve oferecer suporte ao meio ambiente, integrando-o em uma gestão participativa baseada no planejamento de condutas e na regulamentação das atividades humanas. Nesse sentido, o direito deve ser usado para impulsionar o desenvolvimento sustentável e tentar regular a extração e utilização dos recursos naturais, fiscalizando as atividades econômicas tendentes ao aprimoramento tecnológico, incentivar condutas protetivas do meio ambiente e planejar políticas públicas (Corbetta, 2017).

Um exemplo ilustrativo do uso da extrafiscalidade é o direito ao meio ambiente saudável. Nesse contexto, os tributos podem ser empregados com caráter eminentemente extrafiscal, bem como os benefícios fiscais. Por exemplo, é possível reduzir ou isentar a tributação de certas condutas ou atividades econômicas para favorecer práticas que evitem ou minimizem riscos ao meio ambiente. Esse princípio está expressamente previsto na ordem econômica estabelecida pelo art. 170, VI, da CF/88 (Nabais, 2015).

Embora a nossa Constituição expresse os tributos como instrumentos de arrecadação de recursos para as finanças públicas, o ordenamento constitucional não obriga somente a criação de “tributos ecológicos”, mas estabelece um dever de conservação ambiental geral a cargo dos poderes públicos e particulares (pessoas físicas e entidades jurídicas), invocando a solidariedade coletiva, isto é, de que o custo da proteção ambiental deverá ser assumido pelo sujeito que realiza atividades contaminantes (Corbetta, 2017).

Deste modo, a política fiscal indutora deve ser abrangente, transversal e inovadora. Abrangente por abarcar todos os produtos e processos energéticos; tanto os objetivos como as consequências de sua adoção, de modo integrado e sistemático.

Deve também ser transversal porque incidirá e orientará todos os aspectos do sistema tributário, não se tratando de política específica, pois a sustentabilidade implica efetivos universais, produzindo efeitos positivos (externalidades positivas) às políticas e finanças públicas, na medida em que um meio ambiente equilibrado reduz os custos sociais da reparação de danos ambientais e sociais, bem como custos reflexos em saúde e saneamento.

E inovadora, porque será capaz de estimular um setor tecnológico novo e desafiador. Os novos investimentos em tecnologia energética poderão estimular a pesquisa, a indústria e o governo a encontrarem soluções inovadoras, disruptivas e amplificadoras de novos

ciclos produtivos. As novas tecnologias tendem a ser potencialmente inclusivas, especialmente em função de sua capacidade de geração local, por pequenos produtores (Caliendo, 2016).

Portanto, a tributação indutora (extrafiscalidade) sustentável não significa o isolamento da promoção ambiental tão somente a uma classe de tributos, os ditos “ambientais”, “verdes” ou “limpos”. Em realidade, todo o sistema tributário deverá ser sustentável. Essa função deverá ser percebida em todos os aspectos do sistema tributário, sem desconsiderar a função precípua dos tributos, que é a arrecadação para financiamento do Estado e das políticas públicas (Caliendo, 2016).

Os tributos indutores são uma preferência da política fiscal brasileira. Um exemplo disso é a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), contribuição interventiva que fornece recursos ao Estado para induzir comportamentos, regulando e controlando atividades econômicas (art. 170 da CF/88). Nesse ínterim, é necessário que o Estado destaque, dentre os elementos da modalidade interventiva, aqueles que justificam a instituição de contribuições dessa natureza (Zilveti, 2017).

Quanto à energia, a extrafiscalidade pode ser um importante aliado no incentivo à pesquisa, adoção, difusão e consolidação de fontes energéticas renováveis. O uso de incentivos fiscais para a adoção de novos modelos energéticos se mostrou altamente eficaz, social e economicamente. Como exemplo, podemos citar o estímulo às energias solar, eólica, biomassa e, no futuro, de ondas e geotérmica (Caliendo, 2016).

A listagem aqui apresentada não é exaustiva e representa apenas o conjunto de tecnologias já existentes, sendo que veremos mais sobre o dever de promoção de uma matriz energética limpa.

3 O DEVER ESTATAL DE PROMOÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA RENOVÁVEL E LIMPA

A CF/88 estabelece como dever do Estado a promoção e o incentivo ao desenvolvimento científico, à pesquisa e à capacitação científica e tecnológica. Essa disposição foi alterada pela Emenda Constitucional (EC) n. 85, de 26 de fevereiro de 2015, com foco na inovação. A pesquisa científica básica e tecnológica deve ser priorizada (art. 218)². Além disso,

2 Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação.

recursos públicos devem ser direcionados para pesquisas que solucionem problemas brasileiros e contribuam para o sistema produtivo (art. 218, § 2º), promovendo uma espécie de “autodeterminação tecnológica”.

A política científica diz respeito às atividades que pesquisam e produzem conhecimentos básicos e potencialmente utilizáveis, mas que não são incorporados diretamente no processo produtivo. Aqui, em realidade, temos um mecanismo da soberania econômica (art. 170, I, da CF/88), advindo desta a pretensão de uma autonomia tecnológica, inclusive devendo ser distintiva entre a política científica e a política tecnológica e inovação. O texto constitucional reflete a compreensão de que, atualmente, o crescimento econômico não se baseia apenas na acumulação de capital. Além disso, o desenvolvimento nacional está intrinsecamente ligado à acumulação de conhecimento, tecnologia e inovação (Grau, 2017).

Por conseguinte, aqui se deve falar em planejamento, o qual deve buscar atingir os objetivos previstos na CF/88, dentre os quais o desenvolvimento nacional sustentável (art. 3º, II c/c o art. 170, VI), que foi normatizado também como princípio da ordem econômica regulada pelo Estado.

Igualmente, a política tecnológica abrange a geração e aquisição de tecnologia e a produção de inovação a ser utilizada em processos produtivos e sociais, além de aquisição efetiva de capacidade de decisão autônoma em tecnologia e inovação, ou seja, trata-se de apropriação dos resultados científicos para fins econômicos (Bercovici, 2011).

Assim, com a alteração do artigo 218 da Constituição pela EC 85/2015, houve a inclusão da inovação como preceito constitucional para a autodeterminação tecnológica do país.

O que inspirou o texto constitucional original, bem como a EC 85/2015, ao consagrar o progresso da ciência, da tecnologia e a inovação, visando à promoção do bem público, foi a constatação de que um dos maiores fatores do desenvolvimento nacional já não é mais somente a acumulação de capital, mas também a acumulação do saber e da tecnologia e inovação. É por isso que hoje se eleva a importância dos contratos do know-how, e a necessidade de reservar os conhecimentos técnicos acumulados, aumentando a importância da chamada “transferência de tecnologia”, que somente será absorvida se houver a capacidade nacional de saber científico e tecnológico (Grau, 2017).

Mediante a citada EC 85/2015, também se autorizou a criação do Sistema Nacional de Ciência, Tecnologia e Inovação (SNCTI), que deverá ser organizado em regime de colaboração entre entes, tan-

to públicos como privados, com vistas a promover o desenvolvimento científico, tecnológico e inovação (artigo 219-B).

A Lei 13.243, de 11 de janeiro de 2016, regulamentou a EC 85/2015 e trouxe profundas alterações à Lei 10.973, de 2004. Essa legislação é considerada o marco legal da inovação no Brasil. Seu objetivo principal é promover as atividades científicas e tecnológicas como estratégicas para o desenvolvimento econômico e social do país: promoção e continuidade dos processos de desenvolvimento científico, tecnológico e de inovação, incluindo do setor de energia, assegurados os recursos humanos, econômicos e financeiros para tal finalidade; redução das desigualdades regionais; descentralização das atividades de ciência, tecnologia e inovação em cada esfera de governo, com desconcentração em cada ente federado; a promoção da cooperação e interação entre os entes públicos, entre os setores público e privado e entre as empresas (art. 2º da Lei 10.973, de 2004).

O planejamento no campo da energia, por conseguinte, é um processo interativo que inclui procedimentos de baixo para cima e de cima para baixo, entendido como a capacidade de identificação dos gargalos e de recursos ociosos capazes de superá-los, dentro do marco de um projeto nacional de desenvolvimento de longo prazo. Visão esta compartilhada pela maioria dos cidadãos da nação sobre valores, a sua conversão em objetivos sociais e a inserção do Estado-Nação num mundo cada vez mais globalizado, utilizando, inclusive, os mecanismos constitucionais possíveis (Sachs, 2008).

Compete lembrar que, segundo nossa Constituição, é a União que deve legislar sobre o tema da energia (art. 22, IV), bem como explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços e instalações de energia elétrica em geral. Nesse sentido, o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos (art. 21, XII, b), e a propriedade dos potenciais de energia hidráulica são pertencentes à União (art. 176).

Assim, ao tratar do setor de energia, se antes tínhamos a ênfase na produção de energia elétrica a qualquer preço, mesmo a advinda da queima de combustíveis fósseis (portanto, de fontes não renováveis e muito poluentes), atualmente e para o futuro, as fontes renováveis são priorizadas. Especificamente, a energia eólica e solar são consideradas especialmente vantajosas devido à sua abundância e menor impacto ambiental. A esse cenário Ignacy Sachs dá o nome de

“ecoeficiência”, que para se efetivar se faria necessário algum tipo de intervenção e planejamento estatal (Sachs, 2009).

Nesse sentido, quanto à relação entre o meio ambiente e a geração de energia, a Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento da ONU, ao elaborar o Relatório Brundtland (1987), dedicou um capítulo do documento para o tema da energia, pois os problemas ambientais têm apresentado uma íntima relação com o uso energético — daí a preocupação da comissão em inserir esta temática, uma vez que o objetivo era sensibilizar as autoridades para a questão.

Quanto às incertezas e riscos ambientais, o relatório destaca os seguintes pontos, preocupantes até mesmo em cenários de baixo consumo de energia: (i) as mudanças climáticas decorrentes do efeito estufa, a poluição atmosférica e a acidificação do meio ambiente, resultantes da queima de combustíveis fósseis; (ii) o risco de acidentes nucleares, com os problemas de deposição dos rejeitos e da desativação dos reatores após seu tempo de vida útil e os perigos de contaminação associados ao uso desse tipo de energia; e (iii) a escassez cada vez maior de madeira (lenha) nos países em desenvolvimento (Oliveira, 2003).

Além disso, na 21ª Conferência das Partes — COP21, ou Acordo de Paris —, o Brasil assumiu a ousada meta de elevar para 45% a participação de fontes renováveis na composição da sua matriz energética até 2030. Isso representa um compromisso com as Pretendidas Contribuições Nacionalmente Determinadas (INDC):

No setor da energia, alcançar uma participação estimada de 45% de energias renováveis na composição da matriz energética em 2030, incluindo:

* expandir o uso de fontes renováveis, além da energia hídrica, na matriz total de energia para uma participação de 28% a 33% até 2030;

* expandir o uso doméstico de fontes de energia não fóssil, aumentando a parcela de energias renováveis (além da energia hídrica) no fornecimento de energia elétrica para ao menos 23% até 2030, inclusive pelo aumento da participação de eólica, biomassa e solar;

* alcançar 10% de ganhos de eficiência no setor elétrico até 2030.

De acordo com a Agência Internacional de Energia, as energias renováveis são aquelas derivadas de processos naturais, repostos a uma taxa mais elevada do que eles são consumidos, sendo elas: solar, eólica, geotérmica, hídrica, bioenergia e energia das ondas e marés (Cavalcante, 2016).

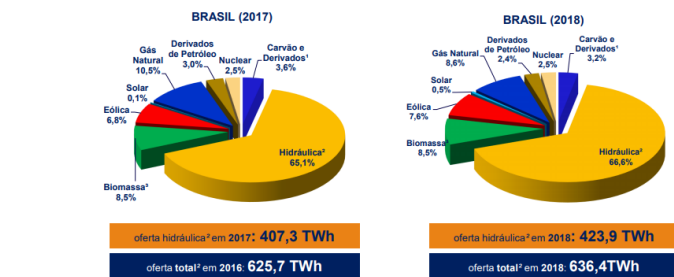
Nesse momento, cabe lembrar a diferença entre matriz energética e matriz elétrica. A matriz energética representa o conjunto de

fontes de energia disponíveis para movimentar os carros, as máquinas, preparar a comida no fogão e gerar eletricidade, ou seja, está presente em todos os aspectos básicos da vida na sociedade moderna. Já a matriz elétrica é formada pelo conjunto de fontes disponíveis apenas para a geração de energia elétrica. Dessa forma, podemos concluir que a matriz elétrica é parte da matriz energética, ou seja, toda fonte de energia para a matriz elétrica é também fonte de energia para a matriz energética, mas nem toda fonte de energia para a matriz energética é fonte de energia para a matriz elétrica (EPE, 2019).

Conforme a Empresa de Pesquisa Energética (EPE), que realiza anualmente o Balanço Energético Nacional (BEN), com base nos dados de 2018, as fontes renováveis representaram, nessa época, mais de 80% da matriz elétrica, com destaque para o crescimento das fontes alternativas, sobretudo a energia de fonte eólica e, e em menor grau, de origem solar, confirmando o avanço das fontes renováveis, como ilustrado no gráfico a seguir:

Gráfico 1: Matriz elétrica brasileira³

BEN 2019 | Matriz Elétrica Brasileira



* Inclui gás de coqueira, gás de alto forno, gás de aciaria e alcatrão

† Inclui importação

* Inclui lenha, bagaço de cana, lixo, biodiesel e outras fontes primárias

Fonte: Relatório-Síntese do Balanço Energético Nacional 2019.

Igualmente, reconhecendo a energia como um insumo vital para o desenvolvimento de nossa sociedade e do nosso país, e considerando seu grande impacto ambiental, a União promulgou a Lei Federal n. 10.238, de 26 de abril de 2002. Essa lei estabelece o Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (Proinfa), com

3 Disponível em: <https://www.dusolengenharia.com.br/post/o-crescimento-da-energia-solar-no-brasil/>. Acesso em: 7 set. 2023.

o objetivo de aumentar a participação da energia elétrica proveniente de empreendimentos de produtores independentes autônomos. Esses empreendimentos são concebidos com base em fontes como energia eólica (ventos), pequenas centrais hidrelétricas e biomassa (incluindo palha e bagaço da cana-de-açúcar) (Brasil, 2002).

Assim, o Brasil demonstrou um compromisso claro com a promoção de fontes renováveis na matriz elétrica ao instituir o Proinfa. Este visa atingir os seguintes objetivos principais: (i) a diversificação das fontes de geração de energia elétrica, de forma a aumentar a segurança e a garantia no abastecimento de energia; (ii) a valorização das características e potencialidades regionais e locais, com a criação de empregos, capacitação e formação de mão de obra; e (iii) a redução das emissões de gases de efeito estufa, visando facilitar a passagem para uma economia de baixa emissão de carbono. Para tudo isso, se estabeleceu como meta, em uma primeira fase, a implantação de 3.300 MW de capacidade instalada de centrais eólicas, biomassa e pequenas centrais hidrelétricas, igualmente divididas entre as referidas fontes, mediante concessão pública (EPE, 2007).

No entanto, em uma perspectiva de planejamento em longo prazo, no âmbito do Plano Nacional de Energia 2030, foram efetivados estudos sobre a disponibilidade de recursos naturais, o potencial dessas fontes para o uso energético, as tecnologias de aproveitamento de tais recursos, bem como a sua economicidade, sempre destacando as vantagens e restrições socioambientais associadas ao uso de cada fonte (EPE, 2007).

Desta forma, a indução ao desenvolvimento de energias limpas tem previsão no ordenamento nacional, tendo a energia de origem solar um tratamento jurídico específico, que passaremos a analisar a seguir.

4 INDUÇÃO TRIBUTÁRIA E A PROMOÇÃO DA ENERGIA DE ORIGEM SOLAR

A energia solar consiste na energia contida na radiação eletromagnética (infravermelha, visível e ultravioleta) emitida permanentemente pelo Sol, produto das altas temperaturas de sua superfície (perto de 6.000 °C). Já a quantidade de energia solar absorvida na nossa atmosfera depende da densidade do ar (que é função de sua pressão e, principalmente, de sua temperatura), da composição da atmosfera (quantidade de gás carbônico, vapor de água, poluentes etc.) e da distân-

cia (espessura da atmosfera) que a radiação deverá percorrer até atingir a superfície, sendo que neste último fator a absorção depende ainda da latitude local, da época do ano (mês, dia) e da hora (Silva, 2014).

A matriz energética mundial e brasileira é ainda pouca baseada em energia solar, mas a tendência é crescente, e um dos fatores de impacto é justamente a tributação sobre a produção deste tipo de energia (Valadão; Carnaúba, 2017).

A energia solar integra atualmente a matriz energética nacional, ainda que num percentual muito pequeno (0,01% em 2015, de acordo com o BEN), no entanto, não restam dúvidas de que será, num futuro próximo, uma das importantes fontes complementares de energia no nosso país e no mundo (Cavalcante, 2016).

Dentre os usos diretos de energia solar, sobressaem-se as aplicações como fonte térmica e na produção de energia elétrica. Quanto ao aproveitamento térmico, existem diversas formas possíveis, que podem ser agrupadas em faixas de temperatura (alta e baixa) para aquecimento de fluidos, destilação, bombas mecânicas, forno solar, fontes térmicas etc. (Silva, 2014).

Já a geração de eletricidade mediante uso da energia solar pode se dar de duas formas:

(i) indiretamente, pelo uso do calor para gerar vapor que, expandido em sua turbina a vapor, acionará um gerador elétrico, em uma central termelétrica; (ii) diretamente, pelo uso de painéis fotovoltaicos.

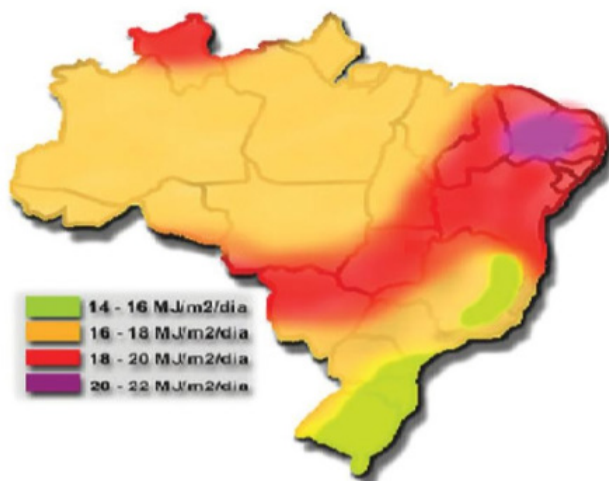
Apesar de haver centrais de porte razoável, principalmente nos Estados Unidos, o uso da energia solar para geração termelétrica ainda tem pouca aplicação. Já a geração de energia solar mediante painéis fotovoltaicos, isolados ou integrados à rede, tem sido muito aplicada, seja em países desenvolvidos, seja em países em desenvolvimento (Reis, 2012).

No Brasil, os sistemas fotovoltaicos isolados tiveram ampla penetração no Brasil através de vários programas, totalizando, em 2004, mais de 30 mil sistemas instalados. Destacam-se o Projeto Produzir, para eletrificação de domicílios, que instalou, com recursos do Banco Mundial, 11 mil sistemas de 50 W de potência média, e o Programa de Desenvolvimento Energético de Estados e Municípios (PRODEEM), do Ministério de Minas e Energia, agora incorporado ao Programa Luz para Todos, com a instalação de quase 9 mil sistemas com potência média de 535 W em escolas, postos de saúde, igrejas, centros comunitários, bombeamento d'água etc. (EPE, 2007).

É de se ter em mira que a energia solar é isenta de emissões de gases de efeito estufa, apontados como causa do aquecimento global. Além disso, como a geração de energia fotovoltaica costuma ser próxima aos locais de consumo, elimina-se ou diminui-se a necessidade de linhas de transmissão, responsáveis por significativos impactos ambientais, muitas das vezes em locais ambientalmente sensíveis (Soares, 2017).

O potencial brasileiro para a energia solar é enorme, destacando-se o Nordeste, que apresenta os maiores valores de irradiação solar global (maior média comparada com a menor variabilidade anual) dentre as regiões brasileiras (Yoshida; Soler, 2017). Vejamos o mapa a seguir:

Mapa 1: Variação da radiação solar no Brasil



Fonte: Atlas Solarimétrico do Brasil, 2000 (EPE).

Para incentivar ainda mais o uso dessa fonte de energia renovável e limpa, o Ministério de Minas e Energia lançou, em 2015, o Programa de Geração Distribuída de Energia Elétrica (ProGD) em parceria com a Associação Brasileira da Indústria Solar Fotovoltaica, com previsão de investimentos da ordem de R\$ 100 bilhões até 2030, com potencial para a instalação de 23,5 GW⁴ até esse ano. O objetivo

4 1 GW (gigawatts) = 1000 MW (megawatts).

é estimular a geração de energia pelos próprios consumidores (residencial, comercial, industrial e rural) com base em fontes renováveis, em especial a fotovoltaica.

O ProGD foi regulamentado pela Resolução Normativa 482 da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), em vigor desde 17 de abril de 2012. Essa resolução estabelece a diferença entre a microgeração distribuída (com potência instalada igual ou inferior a 100 KW) e a minigeração distribuída (com potência instalada superior a 100 KW e igual ou inferior a 1 MW). Além disso, a norma criou o sistema de compensação de energia elétrica.

O ProGD se aplica às pequenas centrais geradoras de pequeno porte e à minigeração distribuída, abrangendo empreendimentos com potência instalada superior a 100 KW e igual ou inferior a 1 MW⁵.

Nesse sistema, toda energia excedente gerada é injetada na rede distribuidora, concedida na forma de empréstimos. Essa energia excedente retorna para o consumidor na forma de “créditos energéticos”, utilizados para compensar aquela energia consumida da distribuidora. O prazo para utilização dos “créditos energéticos” é 60 meses. Esse sistema é muito benéfico para o consumidor que utiliza sistemas geradores por fontes intermitentes de energia e com sazonalidades de maior ou menor geração (Yoshida; Soler, 2017).

A aludida Resolução da Aneel estabeleceu um inovador regime de aproveitamento de créditos de produto para autoconsumo, um sistema no qual a energia ativa injetada por unidade consumidora com microgeração distribuída ou minigeração distribuída é cedida, por meio de empréstimo gratuito, à distribuidora local e posteriormente compensada, com o consumo de energia elétrica ativa dessa mesma unidade consumidora ou de outra unidade consumidora da mesma titularidade da unidade consumidora onde os créditos foram gerados, desde que possua o mesmo o CPF ou CNPJ junto ao Ministério da Fazenda.

No mesmo sentido, a Resolução Aneel 687/2015 ampliou os benefícios fiscais, permitindo a compensação integral dos créditos de energia elétrica adquiridos por proprietários de micro e minigeração, sobre todos os itens componentes da tarifa de energia elétrica, bem como a inovadora e disruptiva possibilidade do autoconsumo remoto (Caliendo, 2016).

Nesse ponto, se observa algo inovador, pois se cria a figura de “prossumidor”, a qual designa o usuário do sistema de produção de

5 1 MW (megawatts) = 1000 KW (quilowatts).

energia elétrica fotovoltaica que assume, na mesma toada, a condição de produtor e consumidor da energia elétrica. Assim, a geração de eletricidade por fonte solar possui um viés, por assim dizer, libertário, sem prejuízos aos seus demais atrativos, de natureza ambiental e econômica (Soares, 2017).

Recentemente, foi promulgada a Lei Federal 14.300, de 6 de janeiro de 2022, que institui o “marco legal da microgeração e minigeração distribuída, o Sistema de Compensação de Energia Elétrica (SCEE) e o Programa de Energia Renovável Social (PERS)”. De acordo com essa lei, para todos os projetos de geração de energia solar já instalados ou cuja solicitação de acesso à rede de energia seja datada até um ano após sua publicação, as regras atuais de compensação previstas na Resolução 482/2012 da Aneel permanecerão válidas até 31 de dezembro de 2045. Isso consolida os incentivos já concedidos nesse setor.

Assim, com exceção dos atuais prosumidores e os com pedidos de solicitação de acesso até um ano da data de publicação da lei (07/01/2022), todos os demais prosumidores estarão sujeitos às novas determinações da Lei Federal 14.300, cuja principal mudança é que as unidades geradoras que tenham qualquer conexão com a rede de distribuição de energia (na prática, quase todas) terão que pagar uma taxa por toda eletricidade gerada e compartilhada às distribuidoras. Logo, cria a chamada “taxa fio”, que é referente ao serviço de distribuição das concessionárias, beneficiando-as.

Nesse caso, toda energia elétrica que é produzida pela unidade geradora individual (o prosumidor), mas não é consumida simultaneamente pela unidade e precisa ser injetada na rede, terá incidência dessa nova taxa. Se antes da Lei 14.300/2022 a correspondência era na proporção de 1:1 (Resolução Aneel 482/2012), por conseguinte, a cada 1 KWh injetado no sistema elétrico se recebia um 1 KWh de crédito de energia, agora os créditos sofrerão uma dedução ante a nova taxa.

Dessa forma, o autoconsumo remoto, que consiste na alimentação de outras unidades consumidoras de mesma titularidade com um único sistema, ou o abatimento de valores na conta de energia, sofrerá algum encarecimento para os prosumidores.

No cenário atual temos também o Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) ICMS 101/1997, o qual prevê isenção do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas operações que envolvem alguns equipamentos utilizados para geração de energia elétrica mediante células fotovoltaicas, e tam-

bém para empreendimentos voltados a energia de origem eólica. Essa medida favorece os agentes econômicos que atuam no desenvolvimento dessas fontes renováveis de energia.

No entanto, deve-se destacar que a mencionada isenção não abrange ainda os equipamentos, como inversores e medidores utilizados na geração de energia solar, e a consequente incidência do ICMS representa ainda um encargo econômico considerável no preço final da instalação das células fotovoltaicas, placas e demais equipamentos necessários para geração de energia a partir da energia solar (Monteiro, 2017).

Outra importante medida foi tomada pelo conjunto dos estados-membros, que, por meio do Convênio Confaz ICMS 16/2015, acordaram a isenção do ICMS na energia gerada por meio fotovoltaico (solar) e injetada na rede de distribuição (Caliendo, 2016).

Com o advento da Lei Federal n. 11.488, de 15 de junho de 2007, foi instituído o chamado Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (Reidi), por meio do qual as empresas que tenham projeto aprovado com o objetivo de implantação de obras — dentre outros setores, o de energia — possuam suspensão de exigência dos tributos federais como PIS/Pasep e Cofins por um prazo de cinco anos (art. 3º, caput), no caso da aquisição ou importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, de materiais de construção, prestação de serviços e locações de equipamentos.

Conforme previsto no art. 3º, § 2º da citada Lei 11.488/2007, essas suspensões se convertem em alíquota zero para o “prossumidor”, com a devida utilização ou incorporação do bem ou material de construção na obra de infraestrutura.

Ocorre que, nesse caso, há uma discriminação tributária implícita, sendo o próprio sistema o gerador de situação desfavorável para a indústria nacional, tendo em vista que na desmontagem da industrialização nacional, a empresa brasileira precisa adquirir insumos-base que já sofreram a incidência de PIS/Cofins, fazendo com que a empresa nacional arque com o pesado ônus financeiro, pois o produto finalizado em território nacional é concluído por um preço bem mais elevado. Em contrapartida, quando empresas estrangeiras exportam o insumo para o Brasil, a carga tributária incidente é bem menor, devido à ocorrência da suspensão da exigibilidade de diversos tributos como CSLL, IR, contribuições previdenciárias do INSS, além dos aludidos PIS/Cofins. Assim, se uma empresa estrangeira compra matéria-prima no Brasil e fabrica os equipamentos necessários para

a implementação da energia solar, ela acaba arcando com um ônus financeiro bem menor do que teria se produzisse o mesmo bem em nosso país (Monteiro, 2017).

Adicionalmente, a Lei 9.427, de 26 de novembro de 1997, estabeleceu descontos para o mercado de energia. Esses descontos são aplicados no percentual mínimo de 50% nas tarifas de uso dos sistemas de transmissão (TUST) e nas tarifas de uso dos sistemas de distribuição (TUSD) para empreendimentos com capacidade de até 30.000 KW, incluindo os de energia solar (conforme o art. 26, § 1º). No caso dos empreendimentos localizados na área que entraram em operação até 31 de dezembro de 2017, o desconto é de 80% nas tarifas mencionadas durante os primeiros dez anos de funcionamento e de 50% nos anos subsequentes. Já para os empreendimentos que começaram a operar a partir de 31 de dezembro de 2018, a Resolução Normativa Aneel 77, de 18 de agosto de 2004, estabelece os mesmos descontos (Yoshida; Soler, 2017).

No atual panorama, é imprescindível a adoção de mais medidas governamentais que proporcionem o fomento ao setor de energia solar no Brasil, principalmente em relação às cidades da região Nordeste, localizadas na área do país com maior grau de radiação solar e com uma população, em parte, de baixo poder aquisitivo.

A região mencionada é considerada um parque natural ideal para a instalação de painéis solares devido à constância da intensa radiação solar e às poucas variações climáticas. Isso garante a produção energética ao longo do ano, com benefícios tanto para o meio ambiente quanto para o desenvolvimento socioeconômico. No entanto, é necessário aprimorar a política fiscal para incentivar ainda mais o uso de energia solar em residências e edifícios urbanos. Por exemplo, poderíamos facilitar essa transição por meio de benefícios no Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) para construções com consumo energético zero, também conhecidas como *net zero buildings* (Soares, 2017).

Nas cidades de Salvador (BA), Porto Alegre (RS), Palmas (TO), Jundiaí (SP), Betim (MG), Belford Roxo (RJ), entre outras, e o Distrito Federal, já há previsão na legislação da renúncia de receita do IPTU, mediante isenção deste, atinente a imóveis que aproveitam a energia solar para a produção fotovoltaica (Soares, 2017).

Além disso, nosso país ainda não detém o domínio da tecnologia, sobre boa parte da cadeia produtiva, dos instrumentos necessários à implementação em massa da energia fotovoltaica. Em termos gerais, estamos exportando o quartzo (matéria-prima) para indústrias

estrangeiras fabricarem placas fotovoltaicas de qualidade — as quais em seus países de origem recebem incentivos para isso — por um preço bem maior se as placas fossem fabricadas por indústrias nacionais. Logo, estamos perdendo valor agregado nesse setor. Para mudar esse quadro, somente com um redesenho voltado para viabilizar, mediante indução tributária, a produção em massa dessas placas voltaicas por indústrias nacionais (Monteiro, 2017).

Convém, ainda, analisar as propostas de criação da cobrança de royalties sobre a energia solar (e eólica). A ideia seria incluir na CFB/88, como “bens da União” os “potenciais de energia eólica e solar” e permitir a possibilidade de cobrança de participação ou compensação financeira, em articulação com os estados, na exploração desses recursos, com definição da cobrança e divisão dos respectivos royalties por lei ordinária, beneficiando, principalmente, o caixa de estados do Nordeste, por serem os maiores produtores de energia elétrica dessas fontes (Exame, 2019).

Essa tentativa de cobrança, no entanto, não faz qualquer sentido. Os royalties são cobrados em face de exploração de bens finitos, como o petróleo, o gás natural e os minérios, e o fim da exploração tende a inviabilizar a economia das regiões atingidas, com base no art. 20 § 1º, da CF/88⁶.

Ora, no caso da exploração da energia hidráulica a cobrança também existe, sendo fundamentada nos diversos impactos locais, muitas vezes irreversíveis, nas áreas alagadas em virtude da construção das barragens hidrelétricas, e que inviabilizam outras atividades — nesse caso, a cobrança se dá sobre a geração de energia, e não sobre a água em si. Mas em todos esses casos, o royalty funciona como uma compensação às localidades atingidas, tendo natureza de receita originária dos estados e municípios atingidos pelas citadas atividades (portanto, não é um tributo), que o recebem consoante a regulamentação presente na legislação ordinária federal (Schoueri, 2018).

Especialistas afirmam, entretanto, que não há como comparar essas situações com a geração de energia eólica e solar, uma vez que o Sol e os ventos são recursos infinitos e sua exploração não

6 Art. 20. São bens da União: [...] § 1º É assegurada, nos termos da lei, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração (grifo nosso).

inviabiliza outras atividades econômicas. Além disso, se tal cobrança for autorizada, levará ao encarecimento da energia gerada a partir das fontes solar e eólica, e esse custo será repassado fatalmente para o consumidor, desincentivando a produção a partir das citadas fontes, na contramão do que o mundo hoje caminha, que é a diminuição da taxaço e o incentivo à produção de energia advinda das fontes eólica e solar (Biomassa e Energia, 2019).

Adicionalmente, a atual política de planejamento da expansão da geração no Brasil tem como uma de suas bases o desenvolvimento e evolução das fontes renováveis, conforme o aludido Proinfra. No entanto, essa cobrança de royalties poderá prejudicar grandemente essa expansão, ante o aumento expressivo dos custos da geração de energia a partir de fonte solar (Biomassa e Energia, 2019).

No Brasil, conforme todo o exposto, a energia elétrica de origem solar ainda não é desenvolvida da mesma maneira que outras fontes de energia que têm crescido muito mais, como a eólica, por exemplo. Para criar este mercado, é preciso haver política pública de incentivos, mas estes devem visar sempre à sustentabilidade do desenvolvimento almejado. Os incentivos fiscais devem estimular a diminuição do custo da geração de energia elétrica a partir das células fotovoltaicas, em comparação com o custo das energias convencionais por quilowatt-hora, que ainda são mais baratos, bem como trazer benefícios socioeconômicos para as populações locais e o meio ambiente (Cavalcante, 2016).

Da mesma forma, também se faz necessário rever o percentual dos tributos na indústria de equipamentos na energia solar, que atualmente gera um aumento considerável nos custos para geração da energia elétrica de origem solar.

5 CONCLUSÃO

O presente artigo teve por finalidade estudar sobre a relação entre a tributação indutora sustentável, o dever do Estado brasileiro de promoção das energias renováveis, em particular da energia elétrica de origem solar.

Para isso, demonstrou-se que a indução ao desenvolvimento de energia de origem renovável e limpa tem previsão no ordenamento nacional, tendo a energia de origem solar um tratamento jurídico

específico, em uma perspectiva de planejamento em longo prazo, no âmbito do Plano Nacional de Energia 2030.

Após, se abordou a questão da extrafiscalidade como o meio para estimular ou desencorajar determinados comportamentos. O Estado, em sua função fiscal, desempenha um papel indutor, e deve observar os objetivos estabelecidos em nossa Constituição. Comprova-se que o Estado pode, de fato, utilizar a tributação como ferramenta de intervenção na sociedade, especialmente no âmbito econômico e social, com o objetivo de estimular condutas alinhadas aos princípios constitucionais.

Buscou-se demonstrar a viabilidade de uma tributação indutora sustentável, com o propósito de cumprir sua função extrafiscal. Essa tributação incide sobre diversas atividades econômicas, visando alcançar, de forma oportuna, o equilíbrio social e ecológico. Tal abordagem visa proteger os direitos fundamentais das gerações presentes e futuras, com ênfase no setor de energia.

Dado que o setor de energia é fundamental para o desenvolvimento, é crucial que ele considere a sustentabilidade. A promoção de fontes de energia mais limpas e renováveis em nossas matrizes energéticas é imperativa nos dias atuais. Tanto o Estado quanto a sociedade têm o dever de criar políticas públicas que incentivem a geração de energia por meio de fontes renováveis mais limpas. Um exemplo notável é a promoção da produção de energia elétrica a partir de fonte solar, que já ocorre por meio do sistema de “créditos energéticos” estabelecido pela Lei Federal 10.438/2002 (Proinfra).

Também discutimos os incentivos tributários previstos na Resolução 482/2012 da Aneel, que foram recentemente mantidos pela Lei Federal 14.300/2022. Esses incentivos têm nuances interessantes, especialmente no que diz respeito à possibilidade de os consumidores de energia elétrica se tornarem, ao mesmo tempo, produtores de energia (conhecidos como “prossumidores”). Isso é notável no contexto do uso da energia solar como fonte renovável. Além disso, existem incentivos fiscais relacionados ao PIS/Cofins, conforme estabelecido pela Lei Federal 11.488/2007, e o chamado Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (Reidi), que prevê alíquota zero para os prossumidores. Essa alíquota zero se aplica quando o bem ou material de construção é utilizado ou incorporado em projetos de infraestrutura de produção de energia.

Além disso, foi demonstrado que os estados, mediante os convênios Confaz ICMS 101/1997, que prevê isenção de ICMS nas

operações que envolvem alguns equipamentos utilizados para geração de energia elétrica mediante células fotovoltaicas, e Confaz ICMS 16/2015, que prevê a isenção do mesmo imposto na energia gerada por meio fotovoltaico (solar) e injetada na rede de distribuição, favorecem o uso cada vez maior da energia elétrica de origem solar.

No campo das cidades, demonstrou-se que falta ainda uma legislação geral que privilegie o uso maciço em residências e “prédios urbanos” produtores de energia elétrica de origem solar, o que poderia ser facilitado com a utilização de benefícios no IPTU para essa finalidade, embora já seja uma realidade em poucas cidades, como Salvador (BA), Porto Alegre (RS), Palmas (TO), Jundiá (SP) etc.

Portanto, apontou-se que a existência de uma política pública de incentivo tributário reconhece e busca viabilizar um desenvolvimento mais significativo e sustentável na geração de energia elétrica a partir de fonte solar. É importante ressaltar que essa política está sujeita a aperfeiçoamentos contínuos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BERCOVICI, Gilberto. **Direito Econômico do Petróleo e dos Recursos Minerais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BIOMASSA E ENERGIA. **Nordeste quer criar royalties para energia solar e eólica**. Data: 13 nov. 2019. Disponível em: <https://www.biomassabioenergia.com.br/imprensa/nordeste-quer-criar-royalties-para-energia-solar-e-eolica/20191113-114142-e067>. Acesso em: 21 nov. 2019.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 14 fev. 2019.

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 14 jan. 2019.

BRASIL. Lei n. 10.438, de 26 de abril de 2002. **Dispõe sobre a expansão da oferta de energia elétrica emergencial, cria o Programa de Incentivo às Fontes Alternativas de Energia Elétrica (PROIN-**

FA), [...], etc. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L10168.htm. Acesso em: 10 fev. 2019.

BRASIL. Lei n. 11.488, de 15 de junho de 2007. **Cria o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura - REIDI**; [...]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11488.htm. Acesso em: 14 fev. 2019.

BRASIL. Lei n. 14.200, de 07 de janeiro de 2022. **Institui o Marco legal da microgeração e minigeração distribuída, o Sistema de Compensação de Energia Elétrica (SCEE) e o Programa de Energia Renovável Social (PERS)**; [...]; Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/114300.htm. Acesso em 12 set. 2022.

BUFFON, Marciano. MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do Século XXI**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CALIENDO, Paulo. **Extrafiscalidade Ambiental e o Incentivo às Energias Renováveis**. In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena (Orgs.). *Tributação Ambiental e Energias Renováveis*. Porto Alegre (RS): Editora Fi, 2016.

CARRAZA, Roque Antônio. **ICMS**, 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Tributação Ambiental e Energias Renováveis**. In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena (Orgs.). *Tributação Ambiental e Energias Renováveis*. Porto Alegre (RS): Editora Fi, 2016.

CORBETTA, Janiara Maldaner. **Taxa Ambiental como Instrumento de Política Pública na Defesa do Meio Ambiente**. In: CALIENDO, Paulo. CAVALCANTE, Denise Lucena. *Políticas Públicas, Tributação e Energia Solar*. São Paulo: CRV Editora, 2017.

CUNHA, Luciana Gross; FRANCO, Ivan Candido da Silva. **O CNJ e os discursos do Direito e Desenvolvimento**. *Revista do Direito GV*, São Paulo, Jul-Dez/2013, p. 518-519.

EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA (EPE). **Matriz Energética e Elétrica**. 2019. Disponível em: <http://www.epe.gov.br/pt/abcde-nergia/matriz-energetica-e-eletrica>. Acesso em: 15 ago. 2023.

EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA (EPE). **Plano Nacional de Energia – 2030**. Outras Fontes. 2007. Disponível em: <http://www.epe.gov.br/sites-pt/publicacoes-dados-abertos/publicacoes/PublicacoesArquivos/publicacao-165/topico-173/PNE2030 - OutrasFontes.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2023.

EXAME, Revista. **Estados do Nordeste querem taxar a Energia Solar e Eólica**. Data: 24 out. 2019. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/economia/estados-do-nordeste-querem-taxa-sobre-energia-solar-e-eolica/>. Acesso em: 21 nov. 2019.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**, 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MONTEIRO, Ivana Miranda. **Crescimento da Energia Solar no Brasil mediante Indução Tributária na Base da Cadeia Produtiva**. In: CALIENDO, Paulo. CAVALCANTE, Denise Lucena. Políticas Públicas, Tributação e Energia Solar. São Paulo: CRV Editora, 2017.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, 1ª ed., 4ª reimp. Coimbra: Almedina, 2015.

OLIVEIRA, Denise Aparecida Soares de. **Desenvolvimento, energia e sustentabilidade: Uma perspectiva do Relatório Brundtland**. Unicamp. Campinas, SP: [S.n.], 2003. Disponível no site: http://repositorio.unicamp.br/bitstream/REPOSIP/264684/1/Oliveira_DeniseAparecidaSoaresde_M.pdf. Acesso em: 7 jan. 2019.

REIS, Lineu Belico dos. FADIGAS, A.F. Amaral. CARVALHO. **Energia, Recursos Naturais e a Prática do Desenvolvimento Sustentável**, 2ª ed. Barueri: Manole, 2012.

SACHS, Ignacy. **Caminhos para o desenvolvimento sustentável**. Rio de Janeiro: Garamond, 2009.

SACHS, Ignacy. **Desenvolvimento incluyente, sustentável e sustentado**. Rio de Janeiro: Garamond, 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. FENSTERSEIFER, Tiago. **Princípios do Direito Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9ª edição, São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SILVA, Ennio Peres da. **Fontes Renováveis de Energia. Produção de Energia para um Desenvolvimento Sustentável**. Campinas: LF Editorial, 2014.

SOARES, Everton Luís Gurgel. **O papel dos Municípios no Desenvolvimento da Energia Solar**. In: CALIENDO, Paulo. CAVALCANTE, Denise Lucena. *Políticas Públicas, Tributação e Energia Solar*. São Paulo: CRV Editora, 2017.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional tributário e segurança jurídica**, 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. CARNAÚBA, Fábio Rocha. **Extrafiscalidade como Forma de Implementação do Desenvolvimento Sustentável**. In: CALIENDO, Paulo.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Políticas Públicas, Tributação e Energia Solar**. São Paulo: CRV Editora, 2017.

VEIGA, José Eli da. **Desenvolvimento Sustentável: o desafio do século XXI**. Rio de Janeiro: Garamond, 2010.

YOSHIDA, Consuelo Yatsuda Moromizato. SOLER, Fabricio Dorado. **Políticas Públicas inspiradoras e indutoras da Energia Solar**. In: CALIENDO, Paulo. CAVALCANTE, Denise Lucena. *Políticas Públicas, Tributação e Energia Solar*. São Paulo: CRV Editora, 2017.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A Evolução Histórica da Teoria da Tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

A CAPACIDADE DE PAGAMENTO NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

THE PAYMENT CAPACITY IN THE FEDERAL TAX TRANSACTION

Danyllo Almeida Magalhães Coutinho

Graduado em Direito pela Universidade Federal de
Juiz de Fora (UFJF).

Pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade
Candido Mendes e em Contabilidade com Ênfase em Tributos
pela Universidade Pitágoras Anhanguera.

Especialista em Business Analytics e Big Data
pela Fundação Getúlio Vargas (FGV).

Procurador da Fazenda Nacional.

danyllo.coutinho@pgfn.gov.br

RESUMO: Este estudo debruça-se sobre o conceito de capacidade de pagamento para fins de concessão de benefícios na transação tributária federal para recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa da União, analisando a metodologia pertinente ao critério, os questionamentos que têm sido suscitados acerca de sua correção e as implicações processuais decorrentes de sua definição. Ao final, tenciona-se demonstrar a correção da metodologia adotada e sua compatibilidade com as normas legais e constitucionais que legitimam a atuação do Estado Fiscal no país.

PALAVRAS-CHAVE: Transação tributária. Capacidade de Pagamento. Metodologia.

ABSTRACT: This study analyzes the definition of the payment capacity in the context of the benefits that could be offered in the federal tax transactions to recovery the tax credits included in the Active Federal Debit. We also analyze the methodology related to the criterion, the questions that have been asked about its correction and the procedural implications arising from its definition. In the end, it is intended to demonstrate the validity of the methodology adopted and its compatibility with the legal and constitutional norms that legitimize the actions of the Fiscal State in the country.

KEYWORDS: Tax transaction. Payment's capacity. Methodology.

1 INTRODUÇÃO

Pretende-se, neste artigo, analisar a noção de capacidade de pagamento, ínsita à concessão de benefícios no âmbito da transação tributária federal.

Tenciona-se, ao final, demonstrar a adequação do critério estabelecido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) às normas legais e constitucionais que estruturam e legitimam a atuação estatal no país, especialmente no campo da tributação.

Para tanto, serão analisadas as normas estruturantes da transação tributária em âmbito federal, a definição e a metodologia subjacentes ao critério da capacidade de pagamento, o instrumento para sua excepcional correção e os efeitos, inclusive processuais, associados à concepção e efetivação do citado critério.

2 O INSTITUTO DA TRANSAÇÃO

A transação tributária está prevista, desde há muito, na legislação civilista, como o comprova o Código Civil de 1916 e o atual.

No direito privado, conforme leciona Caio Mário da Silva Pereira, a transação “designa um determinado negócio jurídico, de cunho contratual, que se realiza por via de um acordo de vontades, cujo objeto é prevenir ou terminar litígio, mediante concessões recíprocas das partes (Código Civil, art. 840)”.

No direito tributário, em que pesem os enunciados dos artigos 156, inciso III, e 171 do Código Tributário Nacional (CTN), datados da época de promulgação do Códex, o instituto apenas veio a ser objeto de regulamentação — ao menos na esfera federal — em meados de 2019, com a edição da Medida Provisória n. 889/19, convertida na Lei n. 13.988/20.

A regulamentação do instituto, no direito brasileiro, inspirou-se fortemente nas práticas internacionais e no offer in compromise, instituído pelo Internal Revenue Service (IRS) (Agência Tributária Norte-Americana) e objetivou, conforme retratado na Exposição de Motivos da MP 889/19, afastar os efeitos deletérios dos programas especiais de parcelamento outrora vigentes.

Diversos foram os fatores que concorreram para o surgimento da transação tributária no âmbito federal — e, como se tem observado, também nas esferas estadual e municipal —, tendo a doutrina

destacado, no domínio do direito, o ambiente de colaboração, consensualidade e redução de litígios introduzido pelo advento do Código de Processo Civil de 2015¹.

De fato, o atual Código de Processo Civil consagrou a consensualidade como diretriz estruturante, a qual encontra corpo, dentre outros, nos dispositivos que disciplinam a realização de negócios jurídicos processuais, a exemplo do seu art. 190.

Diante dessa conjuntura, o advento da transação tributária em âmbito federal, cuja regulamentação restou consolidada principalmente na atual Portaria PGFN n. 6.757/22, mostrou-se extremamente oportuna, sobretudo no contexto pandêmico, que coincidiu com o seu surgimento.

Embora muito já se tenha dito em relação aos contornos do instituto no direito tributário, seus efeitos imediatos e mediatos, e as controvérsias que suscita(rá), impende rememorar, de forma breve, sua conceituação e seus efeitos principais.

Quanto à definição da transação tributária, tem-se, pela leitura do art. 171 do CTN, que, diversamente do que se sucede no direito privado, no âmbito tributário a transação deve estar lastreada em lei, a qual disciplinará não apenas os critérios gerais para a negociação, mas também a autoridade incumbida de autorizá-la.

A definição legal do instituto, sobretudo quando comparada com a vigente no direito privado, suscita muitas dúvidas, principalmente quanto ao nível de detalhamento dos critérios para a celebração do ajuste pelo agente público e, de forma correlata, quanto à discricionariedade franqueada à autoridade competente para realizá-la.

A construção de balizas para a solução dessas controvérsias refoge ao escopo deste artigo, entretanto, para dar sequência ao raciocínio desenvolvido, adota-se a ideia de que a transação tributária, embora pressuponha concessões recíprocas, não admite grau elevado de discricionariedade ao agente público, seja por sua necessária vinculação aos critérios objetivados na lei, seja por seu dever de observância às normas encartadas na Constituição².

1 Nesse sentido, recomenda-se a leitura do excelente texto de Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jun-18/transacao-tributaria-pratica-paulo-conrado-juliana-araujo>.

2 Embora a prática tenha demonstrado, principalmente nas transações por proposta individual do contribuinte, que as situações específicas em que se encontram os devedores impedem que se estabeleçam paralelos ou aproximações em grande parte dos casos, é razoável admitir que determinados princípios constitucionais, a exemplo da legalidade (compreendida não mais

No que concerne aos efeitos típicos da transação tributária, perfilha-se o entendimento de que, tal como previsto no CTN, a negociação se preordenaria a pôr termo ao litígio preexistente, ocasionando, se satisfeitos os requisitos previstos na legislação que a autorizou, a extinção do crédito tributário correspondente³.

Logo, a extinção do passivo tributário litigioso seria um efeito secundário e contingente da transação tributária, cuja materialização estaria condicionada à satisfação dos requisitos legais e convencionais previstos no ajuste celebrado.

Em síntese, embora a questão suscite controvérsia em sede doutrinária, afigura-se mais adequado conceber a extinção do litígio e do crédito tributário correlato como efeitos da avença que apenas se materializarão se satisfeitos os requisitos previstos na legislação e no ajuste celebrado, o que significa que, ante eventual descumprimento de tais requisitos, o litígio preexistente será retomado em todos os seus termos, reativando-se a exigibilidade do crédito tributário a ele associado — ilação que obsta caso se pretenda atribuir efeitos de novação à transação tributária.

Para além do conceito e dos efeitos ordinários relativos à transação tributária, há que se destacar a eficácia social do instituto, evidenciada pelo crescimento exponencial no número de transações celebradas desde a promulgação da Lei 13.988/20⁴.

Em realidade, a transação tributária se apresenta como um instituto transversal, cujos efeitos se espraiam para além dos domínios do direito tributário, provocando, decerto, uma aproximação cada vez maior entre o contribuinte e o Estado Fiscal.

Tal aproximação, salienta-se, legítima duplamente a tributação, como observaram Paulo Cesar Conrado e André Luiz Fonseca Fernandez:

É interessante notar que a transação tributária tem o condão de potencializar a legalidade tributária. Enquanto a legalidade tributária implica o consentimento genérico da sociedade à cobrança de tributos, um instrumento como a transação tributária federal suscita a particulari-

sob o ângulo do formalismo excessivo de outrora), da isonomia tributária e da livre concorrência funcionariam como delimitadores da discricionariedade ínsita ao instituto da transação.

3 SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios, p. 110. In: Revista da PGFN, v. 11, n. 1 (jan./jun. 2021). Brasília: PGFN, 2021.

4 Veja, a propósito, os dados divulgados nos relatórios de pesquisa do Insper, disponíveis no site: <https://www.insper.edu.br/pesquisa-e-conhecimento/centro-de-regulacao-e-democracia/nucleo-de-tributacao/>.

zação deste consentimento em relação ao caso concreto, seja, como se verá, fundado no inadimplemento da obrigação tributária legalmente prevista, seja fundado na narrativa de inviabilidade desta⁵.

3 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM ÂMBITO FEDERAL

3.1 A regulamentação atual

Como cediço, a partir da edição da Lei 13.988/20, vários atos normativos foram publicados com o intuito de viabilizar as distintas modalidades de transação tributária previstas no citado diploma: a transação para cobrança de créditos inscritos em dívida ativa, a transação do contencioso judicial/administrativo e a transação do contencioso de pequeno valor.

Por razões metodológicas, não se analisarão, neste espaço, os equívocos redacionais contidos na legislação⁶ e tampouco os diversos atos normativos editados para regulamentar a transação, em quaisquer de suas modalidades, por razões setoriais ou conjunturais. Igualmente, não serão analisadas as modalidades de transação envolvendo o contencioso administrativo ou judicial.

O recorte de interesse deste artigo circunscreve-se à transação tributária vocacionada à cobrança de créditos inscritos em dívida ativa da União (DAU). Logo, quando nos referirmos, nas linhas seguintes, à “transação tributária”, estaremos falando não do gênero, mas sim da espécie: transação dos créditos inscritos em DAU.

Dito isso, faz-se mister traçar algumas palavras sobre o cenário normativo atual pertinente à transação tributária federal, definido, precipuamente, na Portaria PGFN n. 6.757/22⁷.

5 CONRADO, Paulo Cesar; FERNADES, André Luiz Fonseca. Impactos da Transação (Lei n. 13.988/2020) no Exercício da Jurisdição Tributária, p. 206. In: Estudos de arbitragem e transação tributária: desafios e perspectivas debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária / Coordenação: Giácomo Paro, Marcelo Ricardo Wydra Escobar, Roberto Pasqualin, 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2021.

6 Os equívocos redacionais e de sentido verificados na Lei 13.988/20 foram apontados, de forma minuciosa, no artigo de: MENEZES, Daniel Telles de. Possibilidades jurídicas para uma transação tributária mais ousada. In: Revista da PGFN, v. 11, n. 1 (jan./jun.2021). Brasília: PGFN, 2021.

7 Compõem o cenário normativo atual outros atos normativos, a exemplo da Port. PGFN 10.826/22 (precatórios em sede de transação) e da Port. PGFN 2382/21 (devedores em recuperação judicial).

A citada portaria regulamentou a transação na cobrança dos créditos inscritos na DAU, que pode realizar-se por adesão, por proposta da PGFN ou por proposta individual do devedor.

Do ponto de vista da estrutura do ato normativo, a citada portaria contou, inicialmente, com nove capítulos, nos quais houve a previsão de disposições gerais atinentes a todas as hipóteses de transação, a estipulação de parâmetros para a aceitação da negociação e para a mensuração da recuperabilidade do débito e, ainda, para concessão dos benefícios relacionados ao resultado acumulado negativo, além de disposições específicas para cada uma das espécies de transação e para o procedimento rescisório.

Em linhas gerais, facultou-se a concessão de descontos, o obtenção de prazos diferenciados de pagamento, inclusive com a possibilidade de uso de moratória ou diferimento, a flexibilização das regras sobre garantias e constringências, além do uso de créditos líquidos e certos oriundos de decisões transitadas em julgado, todos concedidos em conformidade com a situação específica do crédito ou do devedor (art. 8º, incisos I a VI da Port. PGFN 6.757/22).

Ademais, previu-se, para as transações individuais envolvendo débitos reputados irrecuperáveis, a possibilidade de uso de créditos do prejuízo fiscal (IRPJ) e da base negativa da contribuição sobre o lucro (CSLL) (art. 8º, I, segunda parte da Port. PGFN 6.757/22).

Esses benefícios, contudo, estão restritos aos contribuintes cujo passivo seja classificado como rating “C” ou “D”, letras indicativas da reduzida probabilidade de recuperação do crédito, consoante expresso no art. 24 da precitada portaria.

A classificação do passivo fiscal como de difícil recuperação (“C”) ou irrecuperável (“D”), por seu turno, está diretamente associada à capacidade de pagamento do contribuinte, ressalvadas as hipóteses de irrecuperabilidade presumida previstas no art. 25 da Port. PGFN 6.757/22.

Como se depreende, a capacidade de pagamento apresenta-se como elemento que provavelmente repercutirá no conjunto de benefícios que poderão ser concedidos na transação tributária federal.

Sob este ângulo, o critério assume foros de inegável relevo, sobretudo quando se reconhece a definitividade do instituto da transação tributária, que, diversamente dos parcelamentos especiais de outora, não possui, ao menos em relação às modalidades de transação individual (art. 4º, II e III, da Port. PGFN 6.757/22), prazos para sua

proposição/celebração. Essa característica sinaliza para a tendência de que a maior parte das negociações se fundamente na capacidade de pagamento do contribuinte, tendo em vista que o estoque de créditos presumidamente irrecuperáveis deve diminuir, proporcionalmente mais, com o avançar dos anos⁸.

Essa circunstância evidencia, uma vez mais, a importância do critério e a necessidade de sua adequada mensuração e utilização por parte da administração tributária. Diante desse cenário, passa-se, a seguir, à pesquisa do conceito e da metodologia da capacidade de pagamento (Capag), seu fundamento normativo e as principais questões controversas pertinentes à definição, uso e efeitos, inclusive processuais, que o critério tem suscitado.

3.2 O elemento-chave da transação tributária federal: a capacidade de pagamento

3.2.1 Conceito, fundamento normativo e princípios constitucionais relacionados

A capacidade de pagamento, considerada como critério condicionante da concessão de benefícios no âmbito de uma transação tributária, de acordo com as condições pessoais do contribuinte, possui estreita relação com os princípios constitucionais da solidariedade social, da isonomia e da eficiência, além de guardar certa proximidade com o princípio da capacidade contributiva.

A solidariedade social, princípio informador de todo o sistema tributário nacional nas palavras de Marco Aurélio Greco⁹, relaciona-se estreitamente com a capacidade de pagamento, na medida em que viabiliza, por meio deste critério, que todos os devedores da União custeiem as despesas estatais necessárias à efetivação dos di-

8 Embora não se tenha, até o momento, dados estatísticos que permitam demonstrar essa tendência, é razoável supor que, dado o atual modelo de cobrança em curso na PGFN e as diversas hipóteses de transação disponibilizadas desde o advento do instituto, o estoque de créditos presumidamente irrecuperáveis que venha a ser alvo de transação — por adesão ou por proposta individual — tenda a representar, cada vez mais, um percentual menor do total de créditos tributários transacionados em âmbito federal.

9 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, p. 360/361, 4ª ed., São Paulo: Quarter Latin, 2019.

reitos fundamentais de acordo com suas condições pessoais e impede — eis o ponto de conexão — que determinados contribuintes se furtem ao cumprimento de tal dever, adimplindo seus tributos com benefícios que não seriam compatíveis com as situações financeiras e patrimoniais por eles ostentadas, situação recorrente nos parcelamentos excepcionais outrora vigentes.

Sob este aspecto, a transação apresenta-se como instrumento eficaz na redução do agravamento da desigualdade socioeconômica, impedindo que a reduzida parcela da população detentora de significativa renda — do capital, sobretudo — seja beneficiada, muitas vezes duplamente, com a renúncia de receitas fiscais do Estado¹⁰.

De igual modo, observa-se que a estipulação de uma medida da capacidade de pagamento para fins de concessão de benefícios no bojo de uma transação tributária concretiza, em grande medida, o princípio da igualdade material, pois obsta a que contribuintes em situações manifestamente distintas sejam tratados de forma idêntica.

Não apenas, a adoção do citado critério impede que se tolha a eficácia do princípio da neutralidade concorrencial tributária, o qual impõe que a tributação seja neutra, não afetando as relações concorrenciais entre os agentes econômicos. Divisa-se essa função na capacidade de pagamento na medida em que sua mensuração obsta a que devedores da União que concorram em determinado segmento e que vivenciem situações econômico-patrimoniais opostas gozem dos mesmos benefícios em uma transação tributária.

Em acréscimo, deve-se destacar que o critério em análise viabiliza a concretização do princípio constitucional da eficiência, previsto no art. 37, caput, da Carta Constitucional.

A rigor, considerando que a mensuração da capacidade de pagamento dá-se para fins de liquidação de um passivo fiscal já constituído — o que supõe que o tributo seja legítimo e já tenha incidido regularmente sobre os fatos previstos na hipótese da norma de incidência tributária —, o princípio da eficiência, aqui considerado não apenas em termos de eficiência na arrecadação tributária, mas sobretudo em termos de concretização dos objetivos constitucionais¹¹, assume especial relevo, funcionando como fundamento

10 PIKETTY, Thomas. O capital no Século XXI. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

11 Dentre os quais se destaca o previsto no inc. I do art. 3º da CF/88: “construir uma sociedade livre, justa e solidária”.

legitimador da diferenciação dos devedores em função de suas capacidades econômicas.

Sob o enfoque da teoria econômica, a instituição de um critério balizador dos benefícios passíveis de concessão no contexto da transação tributária, lastreado na capacidade econômica do devedor, apresenta-se, incontestavelmente, como o meio mais eficiente de se otimizar a arrecadação tributária com o menor custo possível, evitando os efeitos deletérios decorrentes da seleção adversa¹².

Como se constata, o momento de estimação e de aplicação do critério da capacidade de pagamento é posterior ao surgimento da obrigação tributária e, logicamente, à materialização da norma de incidência tributária por meio da realização do fato gerador pressuposto, o que reforça a conclusão de que seria o princípio da eficiência (ao lado da solidariedade social e da isonomia) um dos fundamentos justificadores do critério ora analisado.

Nesse compasso, pode-se divisar o equívoco de se identificar, ou se fundamentar exclusivamente, o critério da capacidade de pagamento ao princípio da capacidade contributiva, cujo conteúdo preliminar de sentido sinaliza para o dimensionamento da tributação em fase anterior à cobrança do crédito tributário.

Ademais, o princípio da capacidade contributiva, conforme leciona Marco Aurélio Greco¹³, não mais pode ser tomado em sua acepção subjetiva, a significar que a tributação deveria ser dimensionada conforme as condições pessoais de cada contribuinte. Na realidade, o princípio da capacidade contributiva, tal como previsto na Constituição de 1988, deve ser concebido em função das manifestações de riqueza associadas aos fatos, objetivamente considerados, que ensejarão a tributação. E mais, essa feição da capacidade contributiva deve ainda ser complementada pelo reconhecimento de que há situações autorizadoras da tributação que, objetivamente, não se identifica-

12 A análise, à luz da teoria econômica, especialmente da teoria dos jogos e do Principal-Agente, sobre a vantajosidade da transação tributária comparativamente aos antigos parcelamentos especiais foi realizada de forma minuciosa: por MORAIS, Cristiano Neuenschwander Lins de. Cobrança e renegociação de tributos em atraso no Brasil. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). *Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Coleção Fórum Grandes Temas Atuais de Direito Tributário, v. 1. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

13 GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, p. 341-342, 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2019.

riam com a realização de fatos indicadores de proveito econômico, a exemplo do tributo italiano incidente sobre a constituição de empresa para atuação no mercado mencionado pelo renomado autor.

Portanto, não se pode derivar o critério da capacidade de pagamento do princípio da capacidade contributiva, pois além do objeto e dos momentos distintos de aplicação, há o diferencial de que o primeiro centra-se nas características subjetivas dos devedores da União, ao passo que o segundo direciona-se aos fatos objetivamente considerados, não cuidando das condições específicas de cada contribuinte.

Por outro lado, é inegável que há certa proximidade entre o critério da capacidade de pagamento e o princípio encartado no § 1º do art. 145 da Carta de 1988, sobretudo em relação à finalidade de viabilizar a adequada distribuição do ônus tributário entre todos os contribuintes, de acordo com os elementos aptos a promover tal equalização.

De fato, embora o critério da capacidade de pagamento não esteja associado essencialmente ao princípio da capacidade contributiva, seu desiderato principal está situado na adequada identificação e delimitação do poder econômico do contribuinte, de modo a viabilizar a liquidação do passivo fiscal, no bojo de uma transação tributária, o que o aproxima, observadas as diferenças assinaladas acima, do princípio da capacidade contributiva.

Tenha-se que a precisa delimitação de ambos os conceitos mostra-se fundamental, pois a Lei 13.988/20, mantendo a redação originária da MP n. 889/20, aludiu expressamente ao princípio da capacidade contributiva como norma a ser observada na regulamentação da transação tributária. E mais, elegeu a “capacidade contributiva do devedor” como critério objetivo condicionante da concessão de benefícios no âmbito da transação tributária federal (art. 14, § único).

Todavia, a compreensão do princípio da capacidade contributiva, bem como da “capacidade contributiva do devedor”, mencionados na legislação, não pode ignorar as distinções acima estabelecidas, que apartam, em determinados pontos, o mencionado princípio do critério da capacidade de pagamento.

Sob este pano de fundo, a PGFN, inicialmente por meio da Portaria 9.917/20 e posteriormente da Portaria 6.757/22 (atualmente em vigor), instituiu a capacidade de pagamento como um dos critérios estruturantes da transação tributária, sendo condição necessária para que se cogite a fruição dos benefícios previstos na legislação (descontos, alongamentos de prazo etc.).

Na ocasião, apoiada na competência que lhe fora outorgada pelo legislador ordinário, a PGFN definiu, na Portaria PGFN 6.757/22, os contornos do critério relativo à capacidade de pagamento, destacando o direito do contribuinte de acesso à metodologia usada para mensurar sua situação econômica, financeira e patrimonial.

A rigor, consoante o citado normativo, a capacidade de pagamento é a tradução, em valores monetários, da situação econômica do sujeito passivo, aferida segundo informações de caráter cadastral, patrimonial e econômico-fiscal (art. 20), cujo cálculo se daria “de forma a estimar se o sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos, no prazo de 5 (cinco) anos, sem descontos” (art. 21, caput).

Trata-se, como se percebe, de uma estimativa numérica, lastreada em variáveis de caráter patrimonial, econômico e fiscal que, por sua vez, são fornecidas à administração pelo próprio contribuinte ou por terceiros. Além disso, tal estimativa está circunscrita no tempo, não podendo alcançar horizonte temporal superior a 5 anos.

Depreende-se da regulamentação que a capacidade de pagamento estimada para fins de transação se subdividiria em ao menos duas espécies: (i) a capacidade estimada inicialmente pela PGFN a partir dos dados econômicos e contábil-fiscais do contribuinte disponíveis em suas bases de dados; e (ii) a capacidade de pagamento revisada, resultante do procedimento de revisão previsto na portaria, que supõe a análise particularizada das afirmações de fato e dos dados trazidos pelo contribuinte, no bojo do citado procedimento, relacionados às suas condições financeiras e patrimoniais.

A definição do critério e de suas espécies, contudo, não pode ser concebida tão somente nos limites da interpretação dos dispositivos da Portaria PGFN 6.757/22 e da lei que lhe dá suporte.

É dizer, para que se possa definir precisamente o que seria a capacidade de pagamento do contribuinte em débito com a União, no âmbito da transação tributária, deve-se levar em consideração, dentre outros, o conjunto normativo pertinente à execução forçada do crédito fiscal, consolidada, principalmente, na Lei 6.830/80 e no CTN.

O fundamento para tanto situa-se na premissa de que deve haver uma equivalência entre os bens e direitos titularizados por determinado contribuinte e passíveis de constrição no bojo de uma execução fiscal e aqueles que repercutiriam na mensuração da capacidade de pagamento para fins de transação.

Disso resulta que a capacidade de pagamento não pode ser concebida apenas como a resultante da performance operacional do contribuinte — evidenciada nos resultados e fluxos líquidos de caixa divulgados nas demonstrações contábeis obrigatórias —, mas deve igualmente abarcar os ativos por ele titularizados que seriam passíveis de expropriação pela União em sede de execução forçada.

Tenha-se, ademais, que tal critério, para que se adéque ao CTN e, por conseguinte, à Constituição Federal, deve observar o regime de privilégios e preferências do crédito tributário, o que impede, por exemplo, que, no contexto de um procedimento de revisão, a capacidade de pagamento seja reduzida, em função da contabilização de despesas com toda sorte de credores quirografários ou do pagamento de vultosos dividendos aos sócios/acionistas de determinada sociedade.

A construção conceitual que ora se expõe, embora passível de complementação, está em conformidade com aquela externada pela PGFN em seu sítio eletrônico. Transcreve-se, por oportuno, a definição institucional do critério:

A capacidade de pagamento é um valor numérico, expresso em R\$ (reais), que estima o valor que determinado contribuinte poderia pagar, em um cenário de execução judicial e no prazo de cinco anos, para a quitação do seu passivo fiscal. É o critério previsto em lei e utilizado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para conceder benefícios em negociações – como descontos e/ou prazo alongado para pagamento. Esse critério está previsto na Portaria PGFN n. 6.757, de 2022¹⁴.

Portanto, pode-se concluir que a capacidade de pagamento, enquanto critério estruturante da transação tributária a nível federal, deve ser estimada, de forma inicial ou após o procedimento de revisão normativamente previsto, a partir de variáveis indicativas da situação econômico-financeira (performance ou resultado) e patrimonial do contribuinte, atentando-se para a necessidade de equivalência com os bens e direitos penhoráveis no bojo de uma execução fiscal e para o regime de preferências e privilégios dos créditos tributários da União.

A partir do desenho normativo do critério, pode-se divisar, desde logo, sua aptidão para viabilizar a realização de diversas normas de assento constitucional e, destaque-se, para conciliar o prin-

14 Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/consultar-a-capacidade-de-pagamento>.

cípio da igualdade material com o interesse público subjacente à efetivação da arrecadação tributária.

É que, diversamente dos parcelamentos excepcionais outorados vigentes — que não pressupunham a adoção de nenhum critério de gradação dos benefícios ofertados de acordo com a situação do devedor —, a transação tributária lastreada na capacidade de pagamento acima definida possui inequívoca aptidão para reajustar o passivo fiscal conforme as condições pessoais do devedor, conciliando, dessa forma, a igualdade em sua acepção material com o interesse público na arrecadação eficiente e equitativa dos tributos federais.

Destaque-se que os parcelamentos especiais sucessivamente editados nas últimas duas décadas, muitas vezes denominados genericamente de “refis”, não se prestavam à concretização da justiça fiscal, pois admitiam a concessão de benefícios de forma irrestrita a todos os contribuintes que preenchessem os requisitos previstos na lei, independentemente da capacidade econômica por eles detida, situação evidentemente contrária ao interesse público e ao princípio da eficiência, concebido sob o viés da arrecadação tributária.

Em síntese, as análises realizadas até este momento permitem afirmar, com razoável segurança, que a estruturação da transação tributária a partir de uma estimativa da capacidade de pagamento do devedor revelou-se adequada e condizente com a materialização da justiça fiscal que se espera que seja implementada no Estado Democrático de Direito concebido na Carta de 1988. Para que esta conclusão seja confirmada com mais intensidade, analisam-se, a seguir, as principais questões controversas que têm sido suscitadas, em doutrina e nos tribunais, acerca da concepção e do emprego do critério da capacidade de pagamento no âmbito das transações tributárias federais.

3.2.2 Metodologia subjacente à capacidade de pagamento, delegação consentânea com o princípio da legalidade e a incindibilidade do modelo definidor da capacidade de pagamento

Estabelecido o conceito de capacidade de pagamento para fins de transação tributária a nível federal, há que se debruçar sobre a metodologia atualmente adotada para sua definição e sobre os questionamentos que se tem verificado, seja em sede doutrinária, seja em âmbito judicial, acerca da correção e da aptidão de tal critério para

predizer, com elevada segurança, a capacidade de liquidação do passivo fiscal devido por determinado devedor.

Antes, contudo, deve-se esclarecer que a metodologia objeto de análise a seguir refere-se à capacidade de pagamento estimada previamente pela PGFN por meio de técnicas estatísticas, denominada “Capacidade de Pagamento Presumida” (Capag-P).

Eis, a propósito, o que consta no sítio institucional sobre a forma de cálculo da capacidade de pagamento:

A PGFN estima a capacidade de pagamento com base na situação econômica do contribuinte. Para isso, irá verificar as informações cadastrais, patrimoniais e econômico-fiscais do contribuinte perante a Administração Tributária Federal e os demais órgãos da administração pública. Além disso, poderá ser solicitada informações adicionais no momento da adesão à negociação ou durante a vigência do acordo. Esse valor estimado é denominado “Capacidade de Pagamento Presumida” (Capag-P) e é obtido mediante o uso de técnicas estatísticas, com base nas informações disponíveis nas bases de dados do Governo Federal. A fórmula do cálculo, as métricas utilizadas e os valores estão disponíveis para consulta no portal REGULARIZE e considera as seguintes variáveis, de acordo com o grupo de contribuintes [...] ¹⁵.

Como se lê no sítio eletrônico da instituição, o cálculo da Capag-P se dá de forma diferenciada conforme a categoria em que determinado contribuinte se enquadre, existindo ao todo cinco fórmulas ou métodos para se estimá-la.

De forma ilustrativa, veja que a metodologia atual, para as pessoas jurídicas em geral, ativas no CNPJ e não incluídas no Simples Nacional, leva em consideração diversas variáveis, a exemplo da receita bruta total declarada pelo contribuinte, das notas fiscais de saída por ele emitidas e dos débitos informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) entregue à Receita Federal do Brasil.

Essas variáveis são consideradas em um modelo estatístico, traduzido em fórmula matemática na qual os coeficientes associados a cada variável representam, em grande medida, o poder preditivo de tais variáveis, relativamente à capacidade de pagamento.

Tal qual ocorre em qualquer modelo estatístico utilizado para resolver problemas de estimativa numérica, pode-se inferir que

15 Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/consultar-a-capacidade-de-pagamento>.

os valores dos coeficientes vinculados a cada variável estão associados, em alguma medida, à correlação verificada entre essas variáveis e aquela que se deseja estimar.

Como se deduz, a metodologia adotada pela instituição, à semelhança do que se tem verificado em outros setores nos quais a mensuração da capacidade de pagamento dos clientes mostra-se relevante (instituições financeiras, de seguro etc.), tenciona estimar, com elevada acurácia, a capacidade de pagamento dos devedores fazendários, o fazendo a partir da base de dados cuja disponibilidade lhe é franqueada.

Ocorre que a realidade verificada em todos os outros setores nos quais são utilizados modelos estatísticos estimativos (de instituições financeiras a laboratórios farmacêuticos), sobretudo diante do volume de dados e da velocidade das alterações sociais e econômicas típicas deste século, é que os modelos estimativos são quase sempre passíveis de otimização, seja em virtude do aumento da quantidade ou da qualidade dos dados disponíveis para sua construção, seja em razão da evolução do conhecimento científico, seja, ainda, em virtude de mudanças na realidade fática que exigem a modificação do modelo para evitar sua obsolescência.

Essa contingência dos modelos estatísticos voltados a predizer determinadas variáveis não suscita controvérsia entre os estudiosos, sendo situação vivenciada diariamente pelas empresas que deles fazem uso.

Tais fatores — evolução do conhecimento e das tecnologias, disponibilidade e qualidade dos dados e mudanças na realidade fática — podem vir a impactar a atual formatação da metodologia adotada pela PGFN, reclamando, no futuro, a introdução de novas variáveis ou mesmo a alteração de seus coeficientes.

Essa conjecturação não deve, de forma alguma, suscitar qualquer questionamento quanto à correção ou aplicabilidade da metodologia utilizada pela PGFN. Ao revés, o recurso ao uso de modelos estatísticos revela-se, seguramente, como o meio mais eficiente para se mensurar, com atenção às condições individuais de cada devedor (dentro de um universo imenso de contribuintes), sua capacidade econômica e patrimonial para fins de concessão de benefícios fiscais.

Isso se torna mais evidente quando se constata a impossibilidade prática de que se estipule, caso a caso, a capacidade de pagamento de cada contribuinte, seja porque isso oneraria a tal ponto a transação que a tornaria inviável economicamente (se houvesse estrutura administrativa para tanto), seja porque haveria uma oneração de muitos con-

tribuintes que não teriam condições de custear uma assessoria contábil para viabilizar a estimação de sua capacidade de pagamento.

E mais, há que se observar que a metodologia adotada pela PGFN baseia-se em informações atualizadas relativas a diversas variáveis, o que reforça a aderência dos modelos à verdadeira situação econômica-patrimonial ostentada pelo contribuinte.

Diante desse cenário, caracterizado pela exigência do uso de modelos estatísticos cuja formatação pode revelar-se sensível a variações de diversas ordens, impondo a realização tempestiva de ajustes em seus parâmetros para preservar sua acurácia — que, em termos jurídicos, significa preservar a isonomia e a eficiência —, há que se perquirir se o atual modelo de outorga exclusiva de atribuição da PGFN para estabelecer os critérios de aferição da capacidade de pagamento ofenderia a legalidade e se haveria a possibilidade de modificação ou cisão dos modelos em decorrência de intervenção do Poder Judiciário.

Inicialmente, observa-se que a Lei n. 13.988/2020 dispõe, em seu art. 14, § único, incluído pela Lei n. 14.375/2022, que caberá ao procurador-geral da Fazenda Nacional disciplinar, por ato próprio, os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e para a concessão de descontos, dentre os quais situa-se a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluam ainda a sua temporalidade, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança.

Vê-se, ainda quanto ao tema, que o art. 11 da Lei 13.988/2020 enumera os benefícios que poderão ser entabulados em um acordo de transação individual, dentre os quais encontram-se, consoante seu inciso I, a concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais relativos a créditos que sejam classificados como irre recuperáveis ou de difícil recuperação, “conforme critérios estabelecidos pela autoridade competente, nos termos do parágrafo único do art. 14 desta Lei”, indo ao encontro do disposto no art. 14, § único, supramencionado.

Percebe-se, portanto, que o legislador ordinário houve por delegar ao Poder Executivo a prerrogativa exclusiva para fixar os critérios condicionantes da concessão de benefícios no bojo da transação tributária federal, delegação que está implicitamente suposta no caput do art. 171 do CTN.

Com esteio na outorga legislativa contida na Lei 13.988/2020, a PGFN, inicialmente por meio da Port. PGFN 9.917/20 e mais recentemente da Port. PGFN 6.757/22, estabeleceu os parâmetros que

balizarão a celebração das transações tributárias, tendo inserido, no rol veiculado no art. 19 da Port. 6.757/22, a “situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo”, aferidas, conforme artigos 20 a 22 do normativo, a partir de informações cadastrais, econômicas e patrimoniais prestadas pelo contribuinte ou por terceiros.

Embora a transação tributária já conte com alguns anos de existência, apenas recentemente o critério da capacidade de pagamento e sua metodologia passaram a ser questionados por parcela da comunidade jurídica, que ora questiona a ausência de previsão legal dos indicadores e da metodologia por detrás da definição da Capag-P¹⁶, ora sinaliza para a inadequação da metodologia, que abarcaria variáveis insuscetíveis de predizer, com fidedignidade, a capacidade de pagamento dos contribuintes.

No que concerne à suposta necessidade de previsão legal das variáveis e da metodologia subjacentes ao critério da capacidade de pagamento, tem-se que não se coaduna com a moderna noção de legalidade, que, seja no âmbito do direito administrativo ou do direito tributário, não mais exige previsão exaustiva dos critérios de atuação da administração pública.

Embora a discussão, neste caso, não se refira tecnicamente à legalidade tributária (limitação ao poder de tributar), ainda que se tome de empréstimo a noção, não se pode mais admitir que a legalidade tributária seja concebida em termos de um formalismo excessivo, no qual o espaço de delegação à administração tributária para estabelecer critérios que interfiram na esfera tributária dos indivíduos seria praticamente existente¹⁷.

É de se observar que mesmo a inserção prévia, em ato normativo regulamentar, das variáveis e da metodologia subjacente à Capag-P, pode não se revelar adequada, tendo em vista as contingências a que os modelos estatísticos estão sujeitos, as quais podem reclamar tempestivos ajustes para preservar o seu poder preditivo (acurácia), viabilizando-se, dessarte, a isonomia e a eficiência das transações tributárias.

O que se entende por essencial é que os contribuintes que reúnam condições semelhantes sejam submetidos à mesma metodo-

16 Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/transacao-tributaria-os-problemas-do-rating-do-devedor-calculado-pela-pgfn-03112023>; <https://www.conjur.com.br/2023-fev-10/tales-almeida-capacidade-liquidez-transacao-tributaria>.

17 ROCHA, Sergio André. Fundamentos do direito tributário brasileiro, 2ª ed. Belo Horizonte, MG: Casa do Direito, 2023.

logia de cálculo, tendo acesso às informações relativas às variáveis e à fórmula (método) utilizadas para se mensurar sua capacidade de pagamento – além, é claro, da faculdade de questionarem a medida por meio de um procedimento administrativo em contraditório.

Com isso se pode concluir, desde logo, que a opção legislativa revelou-se escoreita, não tendo agredido, em mínima medida, o princípio da legalidade — antes, preservou-lhe o sentido atual ao mesmo tempo em que propiciou a concreção da isonomia e da eficiência nas transações.

A par do questionamento associado à legalidade, parcela da comunidade jurídica tem questionado a metodologia adotada pela PGFN para mensuração da Capag-P, ao argumento de que as variáveis contempladas na fórmula, ou seus coeficientes, não seriam aptas a prever, com segurança, a situação econômica dos contribuintes¹⁸.

Embora se possa refutar, de plano, tais questionamentos, pela simples comparação do número de transações com base na Capag-P celebradas (por adesão ou por proposta) com o número de pedidos de revisão de Capag-P apresentados ou deferidos, cuja desproporção é fato notório, deve-se analisar um pouco mais detidamente a questão.

De imediato, esclareça-se que os modelos estatísticos concebidos para resolver problemas concretos, a exemplo da mensuração da capacidade de pagamento de determinadas pessoas (v.g., clientes em instituições financeiras, segurados de instituições de seguro etc.), por mais que possuam elevado nível de acurácia, podem vir a apresentar erros residuais — possibilidade excepcional na qual o modelo não performa como deveria. Essa contingência, contudo, não macula a validade ou a aplicabilidade de tais modelos (antes, a confirma), sendo pacificamente admitida nos modelos utilizados no setor privado.

Sob esta ótica, situações extraordinárias nas quais a metodologia da Capag-P tenha apresentado um resultado que destoia da percepção do contribuinte acerca de sua real situação econômico-patrimonial não têm o condão de invalidar a metodologia. Antes, a excepcionalidade do erro, estatisticamente demonstrada, converge para confirmar a acurácia do método (modelo).

De mais a mais, a previsão de mecanismo de inibição de eventual erro, consistente no procedimento de revisão de Capag-P contempla-

18 Ilustrativo de tais questionamentos é o seguinte artigo: <https://www.migalhas.com.br/depe-so/395271/metodologia-da-capag-presumida>.

do na Portaria PGFN 6.757/22, reduz sistematicamente a probabilidade de que determinado contribuinte, remanesça, ao final, com uma capacidade econômica que difira de suas condições financeiras e patrimoniais.

Apresentado o fundamento da metodologia, faz-se necessário verificar a procedência das alegações de que as variáveis das fórmulas consideradas na metodologia da Capag-P não representariam signos preditivos da capacidade econômica do contribuinte, reclamando a revisão integral ou parcial da fórmula que representa o modelo estatístico.

Não raro, se alega que existiria duplicidade na consideração de variáveis correlacionadas, a exemplo das notas fiscais de saída emitidas pelo contribuinte e a receita bruta por ele declarada, e em outras ocasiões se diz que determinada variável, a exemplo das notas fiscais de saída de terceiros, em relação às quais o devedor figuraria como destinatário, não repercutiriam positivamente na mensuração de sua capacidade econômica, uma vez que, a rigor, representariam custo ou despesa contábil.

Há um desvio de perspectiva em tais colocações, pois estão a considerar a metodologia da Capag-P como uma simples equação matemática de primeiro grau em que apenas seriam consideradas variáveis efetivamente indicadoras dos resultados operacionais ou patrimoniais positivos do contribuinte.

Entretanto, a fórmula matemática que justifica a mensuração da Capag-P é apenas a tradução do modelo estatístico previamente concebido para se estimar a capacidade de pagamento relativamente ao grupo a que pertence o contribuinte considerado.

Por essa razão, não interessa se as variáveis são correlacionadas (se estariam em “duplicidade”, como alegado), mas sim que juntas tenham um poder preditivo maior que uma dada variável considerada isoladamente. Dito de outro modo, se a receita bruta, isoladamente considerada, não se mostra tão eficiente para predizer a capacidade de pagamento quanto a conjugação com outra variável, a exemplo das notas fiscais de saída, é logicamente justificável que ambas venham a integrar o modelo.

Com isso, já se pode refutar o argumento da duplicidade, pois caso houvesse a exclusão de uma das variáveis da fórmula, o modelo não subsistiria, tendo que ser inteiramente revisto, o que faria com que a fórmula resultante do modelo revisado apresentasse coeficientes distintos para cada uma das variáveis remanescentes.

E mais, é certo que a nova estimativa não seria equivalente à mera subtração dos valores correspondentes à variável excluída, ou apontada em duplicidade, sendo provável que assuma valores próximos à estimativa originária.

Em resumo, deve-se visualizar a fórmula da Capag-P em termos do poder preditivo conjunto das variáveis nela consideradas, as quais, de resto, se qualificam como signos indicativos do desempenho e do patrimônio do contribuinte.

Nesta ordem de ideias, há que se afastar também o argumento de que determinadas variáveis consagradas na fórmula deveriam ser expurgadas, pois se refeririam não a signos presuntivos de receita ou de patrimônio, mas a custos ou despesas incorridos pelo contribuinte.

Observa-se primeiramente que a premissa de que as variáveis devem ser vistas em termos de poder preditivo, sendo suficientes que sinalizem, ainda que indiretamente, para o vulto das atividades ou dos ativos de dado devedor, enfraquece sobremaneira o argumento da exclusão das variáveis relacionadas a custo ou despesa.

Em efeito, o que se qualifica como relevante é a contribuição de cada uma dessas variáveis para a estimativa da capacidade de pagamento. Em termos econômicos, tais variáveis funcionam como signos representativos de capacidade/poder de pagamento, na medida em que possuem o condão de indicar o volume de negócios empresariais em determinado período, a exemplo das notas fiscais de entrada e de saída.

Em acréscimo às considerações tecidas acima, há ainda um ponto relevante que tem sido frequentemente omitido nos questionamentos à metodologia da Capag-P utilizada pela PGFN: a incindibilidade dos critérios e parâmetros da transação tributária.

É que, ao se autorizar a cisão da metodologia, de sorte a viabilizar o aproveitamento das variáveis redutoras da Capag-P e descartar aquelas que, por seu elevado valor, aumentariam a estimativa da capacidade de pagamento do contribuinte, ter-se-ia não apenas uma violação à competência exclusiva da PGFN para sua fixação, mas também a violação aos princípios basilares da transação (isonomia e eficiência), afinal, o devedor estaria manipulando seus dados para ampliar artificialmente seus benefícios.

O raciocínio, nesta hipótese, é semelhante ao pacificado nos tribunais para os casos dos parcelamentos especiais outrora vigentes: não se pode pretender cindir os critérios do parcelamento estabelecidos na legislação tributária de modo a viabilizar a criação de um

tertium genus mais favorável ao devedor, ou seja, um arranjo normativo que lhe permitiria liquidar seu passivo ao largo das ponderações realizadas pela administração quando concebeu o favor fiscal.

Diante desse arcabouço argumentativo, a conclusão que exsurge é a de que a metodologia da Capag-P adotada pela PGFN constitui meio eficiente para a mensuração da capacidade de pagamentos dos devedores fazendários e gradação de seus benefícios, sendo que o efeito de eventual — e excepcional — erro residual tende a ser eliminado por meio do procedimento de revisão.

Ademais, entende-se que a metodologia adotada, por sua própria natureza e por razões de ordem jurídica, não pode ser alvo de manipulação ou de cisão por parte do contribuinte, sob pena de se esvaziar o instituto da transação, negando eficácia aos princípios que lhe são subjacentes.

Em arremate, considerando que recentemente a questão relativa à correção do critério da capacidade de pagamento passou a ser objeto de discussão no Poder Judiciário, faz-se mister apresentar algumas balizas para nortear o adequado tratamento do caso nos processos judiciais.

3.2.3. Correção da metodologia de aferição da Capag, aspectos processuais das ações que questionem a análise, necessidade de dilação probatória, e escopo e limites de eventuais provas periciais

Assinalou-se, linhas atrás, a feição da metodologia da Capag-P, representada em fórmula matemática que, por sua vez, resulta da construção de modelos estatísticos vocacionados a estimar uma variável de saída (a Capag-P) a partir de determinadas variáveis de entrada (receita bruta etc.).

Esse modelo, dadas as contingências antes apresentadas, tende a ser continuamente aprimorado com o passar dos anos, de modo a espelhar a realidade fática para cuja aplicação foi concebido e dotado da arte do conhecimento científico vigente.

Essas especificidades justificam que o Poder Judiciário, no exercício de seu controle, em sentido lato, dos atos administrativos, adote uma postura de deferência técnica aos atos do Executivo, evitando substituir-se a PGFN na estipulação da capacidade de pagamento dos contribuintes.

Com efeito, o controle judicial da discricionariedade técnica da PGFN materializada na definição e aplicação da metodologia da

capacidade de pagamento deve ser residual, circunscrevendo-se a aspectos que não se relacionem com o mérito da concepção e aplicação da metodologia. Esse controle se daria, por exemplo, em situações para as quais se pudesse cogitar eventual violação ao contraditório e à ampla defesa no procedimento previsto para a sua revisão, e não quanto ao mérito da fórmula que forneceu a medida da Capag-P.

Estabelecida essa premissa, é o momento de se analisar as controvérsias processuais que a pretensão à revisão do critério da capacidade de pagamento pode suscitar. A primeira delas se refere aos limites probatórios para sua revisão.

Nos ações antiexacionais aviadas com o intuito de questionar a capacidade de pagamento estabelecida pela PGFN — seja a presumida, dada pela Capag-P, seja a revisada —, é mister ter presente, desde logo, que a instrução probatória se limitará à eventual prova pericial, cujo objeto deverá ser precisamente delimitado pelo contribuinte, em função do ponto de discordância relativamente às informações que subsidiaram a estipulação de sua capacidade de pagamento pela PGFN.

Dessa afirmação se extrai que apenas os procedimentos que admitam ampla dilação probatória autorizarão a apreciação da pretensão relativa à revisão da Capag, presumida ou revisada, o que exclui o recurso ao mandado de segurança, remédio constitucional sujeito a restrição probatória.

Resulta da afirmação acima, igualmente, que não poderá a prova pericial debruçar-se genericamente sobre a escrita contábil do contribuinte para mensurar, segundo critérios arbitrários, o que seria a capacidade de pagamento do devedor.

A limitação do escopo da prova técnica é fundamental, pois a se admitir que o perito estipule, segundo critérios próprios, a capacidade de pagamento do contribuinte e que tal laudo venha a ser chancelado em decisão judicial, estar-se-ia violando não somente a competência da PGFN para definir o critério em testilha e a necessária deferência técnica que se espera do Judiciário em casos tais, mas sobretudo o princípio da separação de poderes, da isonomia e da eficiência na concretização dos objetivos fundamentais da República do Brasil (viabilizados, no Estado Fiscal hodierno, pela arrecadação tributária).

É necessário insistir no ponto, pois não há exacerbação do argumento.

Há múltiplas formas de se definir, *in concreto*, o que pode vir a ser a capacidade de pagamento de dado contribuinte. Basta imaginar que o

motivo da avaliação, as premissas macro e microeconômicas, os critérios e políticas contábeis de reconhecimento, mensuração e evidenciação das informações nas demonstrações, além de todo o arcabouço que subjaz à constituição e cobrança do crédito tributário, podem interferir decisivamente na mensuração do critério. Como se deduz, admitir-se a ampla discussão quanto a qual premissa utilizar ou qual critério seria mais adequado, no âmbito de um processo judicial, pode comprometer fortemente a eficácia do instituto da transação e os princípios constitucionais a ela associados.

Entende-se, quanto ao ponto, que a discussão deve guardar certa conexão com o que seria debatido em sede de execução. Por exemplo, se um devedor argumenta que os pagamentos de juros recorrentes enviados à controladora no exterior estão alinhados com o padrão de mercado e são essenciais para a continuidade de suas atividades, a perícia subsequente deve focar na análise da normalidade desses valores remetidos e na existência de elementos factuais que comprovem a alegada imprescindibilidade dos pagamentos.

A questão acerca da possibilidade de efetiva exclusão de tais valores do resultado ou do fluxo de caixa, por sua vez, não pode ser objeto de perícia, pois pressupõe um juízo quanto à preferência que se deve conferir ao pagamento de tais despesas relativamente ao crédito tributário.

E mais, a própria pertinência do estabelecimento de uma projeção de resultado ou de fluxo de caixa, em sede pericial, pode ser questionada se não houve, na estimativa realizada pela PGFN, a consideração de tais variáveis para a mensuração da Capag.

Em suma, não se pretende, neste espaço, esgotar o tema. Apontam-se, tão somente, alguns aspectos relacionados aos efeitos processuais que a abordagem do critério da capacidade de pagamento realizada neste estudo pode suscitar, de modo a contribuir para o debate da questão.

4 CONCLUSÃO

Neste estudo explicitou-se, inicialmente, os contornos essenciais do instituto da transação tributária, conferindo especial ênfase à transação para recuperação dos débitos inscritos em DAU, disciplinada na Port. PGFN 6.757/22.

Em sequência, pesquisou-se o conceito de capacidade de pagamento e o arcabouço normativo que o circunda.

Fixadas as balizas conceituais do critério, procurou-se demonstrar a correção da metodologia de cálculo da capacidade de pagamento adotada pela PGFN, baseada em modelos estatísticos vocacionados a prever, com segurança, as condições de liquidação do passivo fiscal ostentado por dado devedor.

Nesse contexto, refutaram-se as alegações de que a ausência de previsão legal da metodologia ofenderia o princípio da legalidade, bem como os questionamentos relativos à sua aptidão para prever, com razoável certeza, a capacidade econômica dos contribuintes.

Analisaram-se, ainda, as alegações de que as variáveis levadas em consideração pela PGFN na fixação da metodologia estariam, em alguns casos, duplicadas, além das acusações de que algumas delas não refletiriam signos presuntivos de riqueza — e sim custos ou despesas —, premissas que deveriam conduzir à revisão integral ou parcial das fórmulas (modelos preditivos) que embasariam a metodologia.

A conclusão a que se chegou foi de que não haveria duplicidade ou equívoco na eleição das variáveis, que deveriam ser compreendidas em termos do poder preditivo conjunto por elas apresentado. Além disso, entendeu-se ser estatisticamente inviável e juridicamente inadequado se pretender a revisão ou cisão da metodologia para fins de aproveitamento e consideração tão somente das variáveis que interessassem a determinado contribuinte.

Por fim, este estudo debruçou-se pontualmente sobre alguns aspectos relacionados ao controle judicial do critério da capacidade de pagamento, sinalizando para a necessidade de contenção do Judiciário e para a necessidade de delimitação precisa do que pode vir a ser objeto de instrução probatória nas ações de conhecimento que questionem o mencionado critério.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRASCHKO, Jussandra Hickmann. **Metodologia da CAPAG presumida compromete o sucesso da transação tributária federal.** Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/395271/metodologia-da-capag-presumida>. Acesso em: 8 nov. 2023.

BISSON, Ana Livia e OCCASO, Carlo Alberto. **Transação tributária: os problemas do rating do devedor calculado pela PGFN.**

Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/transacao-tributaria-os-problemas-do-rating-do-devedor-calculado-pela-pgfn-03112023>. Acesso em: 8 nov. 2023.

CONRADO, Paulo Cesar Conrado; FERNANDES, André Luiz Fonseca. **Impactos da Transação (Lei n. 13.988/2020) no Exercício da Jurisdição Tributária**. In: Estudos de arbitragem e transação tributária: desafios e perspectivas debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária / coordenação Giacommo Paro, Marcelo Ricardo Wydra Escobar, Roberto Pasqualin, 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2021.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação tributária na prática**, de Paulo Conrado e Juliana Araújo. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jun-18/transacao-tributaria-pratica-paulo-conrado-juliana-araujo> Transação tributária na prática, de Paulo Conrado e Juliana Araújo. Acesso em: 8 nov. 2023.

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

INSPER. **Relatório do Núcleo de Pesquisa em tributação do INS-
PER**. Disponível em: <https://www.insper.edu.br/pesquisa-e-conhecimento/centro-de-regulacao-e-democracia/nucleo-de-tributacao/>. Acesso em: 8 nov. 2023

MENEZES, Daniel Telles de. **Possibilidades jurídicas para uma transação tributária mais ousada**. In: Revista da PGFN, v. 11, n. 1 (jan./jun. 2021). Brasília: PGFN, 2021.

MORAIS, Cristiano Neuenschwander Lins de. Cobrança e renegociação de tributos em atraso no Brasil. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). **Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho**. Coleção Fórum grandes temas atuais de Direito Tributário, v. 1. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

ROCHA, Sergio André Rocha. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**, 2ª ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

RODRIGUES, Thales de Almeida. **Capacidade de liquidez na transação tributária**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-fev-10/tales-almeida-capacidade-liquidez-transacao-tributaria>. Acesso em: 8 nov. 2023.

SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. **Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios**. In: Revista da PGFN, v. 11, n. 1 (jan./jun. 2021). Brasília: PGFN, 2021.

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE DE
PAGAMENTO: O PROBLEMA DO
ARGUMENTO ECONÔMICO**

***OFFER IN COMPROMISE AND PAYMENT CAPACITY:
THE PROBLEM OF THE ECONOMIC ARGUMENT***

Alan Flores Viana

Advogado.

Sócio do escritório MJ Alves, Burle e Viana Advogados.
Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de
Estudos Tributários (IBET).
MBE em Energia pela Pontifícia Universidade Católica do Rio
de Janeiro (PUC RJ).
Cofundador do Instituto Brasileiro de Arbitragem Tributária
(IBATT).
alanviana@mjab.adv.br

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Neto

Advogado.

Sócio do escritório MJ Alves, Burle e Viana Advogados.
Especialista em Ordem Jurídica e Ministério Público pela
Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito
Federal e Territórios (FESMPDFT).
Mestre em Regulação e Transformações na Ordem Econômi-
ca pela Universidade de Brasília (UnB).
othon.neto@mjab.adv.br

RESUMO: O cálculo da capacidade de pagamento de um contribuinte é essencial para o estabelecimento dos limites dos benefícios que podem ser oferecidos como concessão em acordos de transação tributária. A fórmula matemática que calcula a capacidade de pagamento, apesar de ser impessoal e prática, pode gerar situações injustas, por não refletir a realidade econômica da empresa. O presente artigo enfrenta os desafios envolvendo o cálculo da capacidade de pagamento dos contribuintes.

PALAVRAS-CHAVE: Transação tributária. Capacidade de pagamento. Argumento econômico.

ABSTRACT: Calculating a taxpayer's capacity to pay is essential for establishing the limits of the benefits that can be offered as a concession in offer in compromise agreements. The mathematical formula that calculates payment capacity, despite being impersonal and practical, can generate unfair situations, as they do not necessarily reflect the company's economic reality. This article addresses the challenges surrounding the calculation of taxpayers' payment capacity.

KEYWORDS: Tax transaction. Payment capacity. Economic argument.

1 INTRODUÇÃO

A transação tributária é um instituto de natureza instrumental que conduz as partes a uma solução de consenso que envolva concessões mútuas, proporcione meios para a extinção do crédito tributário e ponha fim ao litígio, prevenindo eventuais outros.

Trata-se de uma modalidade de solução parcialmente favorável do conflito de forma negocial e bilateral, em que as partes envolvidas atuam, prescindindo da intervenção heterogênea (Parisi, 2016).

O objeto de negociação é a forma e as condições de extinção do crédito tributário, razão pela qual o acordo entre administração tributária e o contribuinte não envolve elementos da obrigação tributária, tais como as condições de sua constituição, a interpretação dos aspectos materiais, temporais e espaciais do fato gerador ou a redefinição de alíquotas ou base de cálculo (Alves, 2022).

Do lado do contribuinte, a transação não é um direito unilateral imponível ao Fisco, mas um instrumento que somente se celebra quando ambas as partes envolvidas concordam com sua utilização, nos termos do art. 171, caput e parágrafo único, do Código Tributário Nacional: “A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário”.

A lei estabelece as condições para acordo, o que se deve entender como as condições gerais, as cláusulas padrões e inegociáveis, além das hipóteses de restrição e vedação ao acordo.

Nesse ponto, é de especial relevância destacar que os benefícios que podem ser oferecidos pela administração tributária estão

condicionados à classificação do crédito tributário como de “difícil recuperação” ou “irrecuperáveis”, conforme a capacidade de pagamento estabelecida pela autoridade fazendária.

A classificação do crédito tributário é meio pelo qual a concessão de descontos na dívida não importe em renúncia de receita, posto que os benefícios devem ser concedidos sobre valores que a União não tem expectativa de obter. O emprego da transação configuraria, pelo contrário, um meio de obtenção de receitas que, no modelo tradicional de execução fiscal, não seriam efetivamente recolhidas.

Ocorre que diante da complexidade e multiplicidade de relações econômicas, torna-se difícil escolher parâmetros objetivos de identificação da capacidade de pagamento e classificação do crédito tributário.

A depender do enquadramento econômico e setorial do contribuinte, inclusive em situações em que a moldura legal que orienta a sua atividade empresarial impõe determinados custos e estruturas, é praticamente impossível compreender qual é a sua efetiva capacidade de pagar tributos.

O presente artigo visa compartilhar reflexões com o seu leitor na busca de um possível modelo equilibrado que demonstre tanto a observância da praticabilidade de fórmulas e critérios genéricos quanto a efetivação dos princípios vinculados ao instituto da transação tributária.

2 A ATUAL METODOLOGIA PARA IDENTIFICAÇÃO DA CAPACIDADE DE PAGAMENTO

O art. 11, inciso I, da Lei 13.988/20, dispõe que a concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais só poderá abarcar aqueles créditos que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, “conforme critérios estabelecidos pela autoridade fazendária”.

Essa identificação do perfil da empresa e a classificação de seus créditos, no modelo atual, partem primordialmente da mensuração da capacidade de pagamento do contribuinte. Essa lógica vincula os descontos à saúde financeira da empresa e à expectativa de recuperabilidade de seus créditos, ambos os aspectos intrinsecamente relacionados àquilo que seria demonstrado pela fórmula da capacidade de pagamento.

A capacidade de pagamento é uma forma de expressão da capacidade contributiva, prevista no art. 145, § 1º, da Constituição, que se dirige expressamente à administração tributária ao conceder-lhe o poder-dever de identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. A partir dessa identificação, derivam diversos comandos legais que visam, em última instância, evitar o efeito confiscatório constitucionalmente vedado em nosso ordenamento jurídico (art. 150, IV, da Constituição).

Conforme dispõe o art. 21, da Portaria PGFN n. 6.757/2022, a capacidade de pagamento da empresa decorre da sua situação econômica e será calculada de forma a estimar se o sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS no prazo de cinco anos, sem descontos.

A apuração da capacidade de pagamento tem aspectos objetivos e subjetivos.

O aspecto objetivo é tratado dentro do sistema da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que possui uma fórmula para a classificação da empresa. A fórmula da PGFN possui alguns signos presuntivos, ou métricas, de capacidade de pagamento, como a quantidade de tributos federais efetivamente arrecadados no exercício anterior; a receita bruta do ano anterior; o valor das notas fiscais de entrada e saída; o montante de Imposto de Renda retido na fonte, inclusive por terceiros; e o total de garantias apresentadas em processos de execução fiscal.

Essas métricas, na leitura da PGFN, revelariam o montante que uma empresa poderia separar anualmente para o pagamento de tributos vencidos.

A soma delas compõe a capacidade de pagamento presumida (Capag presumida) e deve ser cotejada com o valor total da dívida tributária na Receita Federal e na PGFN, sem descontos.

O resultado da operação ranqueia a empresa nas classificações A, B, C, D, considerando a ordem decrescente de condições de quitação das obrigações.

A despeito, a fórmula matemática demonstrou problemas em algumas realidades específicas, o que se presume ser algo já esperado pela própria PGFN ao introduzir na portaria reguladora deste cálculo a possibilidade de um questionamento pelo contribuinte por intermédio do pedido de revisão de Capag.

É claro que a elaboração de normas abstratas que consigam se amoldar às diferentes realidades em um mundo repleto de atividades empresariais, das mais distintas, é um desafio grande não apenas para a PGFN, mas para qualquer ente da administração em situações semelhantes.

Fato é que a fórmula aplicada atualmente pela PGFN não é capaz de sempre refletir a realidade financeira de uma empresa, o que motiva o aprofundamento do tema e a sugestão de possíveis encaminhamentos que possam colaborar com o avanço do instituto tão exitoso da transação tributária.

3 OS PROBLEMAS ENVOLVENDO A ATUAL METODOLOGIA PARA IDENTIFICAÇÃO DA CAPACIDADE DE PAGAMENTO

Segundo depreende-se da metodologia vigente, a presunção da PGFN ao instituir a norma reguladora do cálculo da Capag deu-se a partir das seguintes premissas: (i) se uma empresa teve condições financeiras de pagar tributos, comprar insumos e custear a prestação de serviços no último ano, ela teria capacidade de pagamento, para fins de transação; e (ii) se uma empresa emitiu muitas notas de serviço ou de operação de circulação de mercadoria, obtendo uma receita bruta elevada, ela não teria necessidade de receber descontos significativos em sua dívida negociada em uma transação tributária.

As dúvidas que surgem são: será que essas premissas se sustentam no contexto de atividades empresariais das mais diversas possíveis? Será que a referência adotada de um exercício necessariamente se realizará nos subseqüentes? Considerando-se índices econômicos e conjunturas políticas e sazonais, seria possível assumir uma previsibilidade tão linear quanto as que norteiam essas premissas?

A partir destes questionamentos, de imediato, pode-se destacar uma primeira fragilidade da fórmula em vigor. Ela se baseia exclusivamente nos números de um único exercício financeiro — o último —, sem que se considere eventual período de crise financeira sofrido pela empresa, suas obrigações, financiamentos e demais dívidas assumidas durante essa fase, que pode ser mais longa do que o período de doze meses.

Dizendo de outra forma, pode haver dados em outros exercícios em que foram demonstrados impactos e reações de empresas a

momentos agudos de crise, seja em razão de redução de sua atividade por pandemias, redução de sua produtividade por eventos alheios ao seu controle, como ciclos climáticos, desastres causados por eventos da natureza, ou mesmo em razão de conjunturas políticas alheias ao comando da sociedade empresária, como é o caso de guerras e situações em outros territórios que possam comprometer a demanda ou a cadeia de suprimentos. Esses momentos graves tanto geram restrição de caixa e, no extremo, inadimplência com o Fisco, quanto levam os administradores a contraírem despesas que podem, a depender do volume, extrapolar o período de avaliação da Capag.

Outro problema que pode ser sinalizado é o fato de a receita bruta também não revelar necessariamente disponibilidade de caixa para pagamento da transação. Existem vários setores da economia que abrangem um elevado volume de operações, com alto fluxo de capital, o que não simboliza lucro líquido da empresa, considerando o elevado valor de despesas de fabricação, manutenção, segurança ou tecnologia. Por isso, o quantitativo de receita não significa, a priori, um aumento da expectativa de se recuperar o crédito tributário.

A propósito, setores altamente regulados pela própria União possuem custos que são originados pelo próprio poder público. Essa assertiva não contém julgamento ou crítica, apenas um relato da realidade. Até porque, por trás da quase integralidade dessas exigências há uma preocupação legítima com a coletividade (segurança, saúde, proteção ambiental etc.). O que se quer dizer é que a indisponibilidade ou redução de um fluxo de caixa livre não pode ser averiguado, via de regra, apenas com base na receita bruta de uma empresa.

Um problema que também pode afetar determinadas atividades empresariais é a suposição de capacidade de pagamento a partir de despesas com a aquisição de insumos (notas fiscais de entrada) ou com a contratação de serviços de terceiros.

A depender da atividade empresarial, essas despesas podem não refletir a capacidade de pagamento. Pelo contrário, elas indicam elevado compromisso financeiro da companhia para a manutenção de sua operação e uma nítida redução de margem de lucro da atividade.

Por fim, a inadimplência de tributos que não fazem parte dos temas submetidos ao contencioso tributário não deve ser elemento de apuração da capacidade de pagamento, sob pena de ser um elemento de punição da empresa que opta por pagar os débitos incontroversos ao invés de apostar por um planejamento tributário que visa o não pagamento.

Raciocínio semelhante pode ser feito em relação aos depósitos judiciais ofertados em garantia dos processos de execução fiscal. O depósito representa a renúncia pela empresa à disponibilidade de valores líquidos, que poderiam circular em seu caixa, em favor do acesso ao direito de defesa no processo tributário. Utilizar esse elemento para calcular a Capag também resulta em espécie de punição daquela empresa que busca discutir uma interpretação jurídica diferente daquela emanada pela Fazenda Pública enquanto já contribui para a formação do resultado primário com a disponibilidade do depósito ao Tesouro Nacional, ofertando, em troca, piores condições de acordo quando comparadas com empresas que não possuem qualquer compromisso com a regularidade fiscal em sua acepção mais ampla.

De fato, diante da complexidade e multiplicidade de relações econômicas, torna-se difícil escolher parâmetros objetivos e pragmáticos de identificação da capacidade de pagamento sem que isso possa representar violação aos valores subjacentes à política pública que está por trás da transação tributária.

O problema está na visão comumente aceita sobre fórmulas matemáticas de que elas são realizações racionais e científicas. Porém, essa perspectiva sobre o papel da matemática não questiona se as estruturas matemáticas podem realizar concretamente valores de justiça fiscal, ou mesmo o intuito de absorver as situações para as quais a transação tributária efetivamente foi criada: recuperar receitas de difícil ou impossível recuperação e impulsionar contratualmente uma relação outrora lastreada por inadimplemento, por uma nova relação pautada na cooperação e na conformidade tributária.

No artigo *Policies, technology and markets: legal implications of their mathematical infrastructures*, o professor Marcus Faro de Castro constata que o uso de fórmulas matemáticas é importante para a institucionalização de políticas públicas com resultados práticos que podem ser mensurados, permitindo o acompanhamento conjuntural da realidade da política implementada. Segundo ele, as construções matemáticas (mathemata) seriam os componentes mais inequívocos da base racional de qualquer política (Castro, 2019)¹.

1 Manthano é um verbo grego que significa “aprender”; mathema significa “o resultado da ação aprendida”; e mathemara, “o conjunto das coisas aprendidas.

O professor aponta, porém, o risco de tornar o conhecimento econômico ultraformalista com “computable neoclassical mathematical models” (fórmulas de prateleira).

Como dito anteriormente, presume-se que a própria PGFN, ao regular o tema Capag, já anteviu a possibilidade de setores e determinadas atividades não se adequarem totalmente a este critério presumido e estritamente matemático. Uma impressão que fica é que a fórmula matemática é um recorte de parte da realidade e, ao assim ser, deixa fatos incompletos sem um amparo para a correta verificação de suas capacidades de pagamento. Por isso, o procedimento de revisão da Capag foi a válvula de escape pensada para tais situações.

4 O ATUAL PROCEDIMENTO DE REVISÃO DA CAPACIDADE DE PAGAMENTO

No procedimento de revisão da capacidade de pagamento, o contribuinte deverá apresentar as causas concretas da situação patrimonial e das razões da crise econômico-financeira. Está obrigado, igualmente, a descrever o porquê de a empresa não ter condições de pagar seus débitos de forma parcelada e dentro do prazo de cinco anos. Deverá, também, indicar sua capacidade de pagamento estimada e apresentar um plano de recuperação fiscal para fazer jus aos benefícios da transação².

O sujeito passivo terá acesso à metodologia de cálculo para aferição da capacidade de pagamento³ e poderá recorrer apresentando documentos que sustentem suas alegações, dentre os quais, se for o caso: (i) laudo técnico firmado por profissional habilitado; (ii) balanço patrimonial, da demonstração de resultados e da demonstração do

2 A Portaria PGFN n. 1.241/2023 incluiu o inciso V ao art. 5º da Portaria PGFN n. 6.757/2022 para estabelecer que é dever do contribuinte disponibilizar, para fins de transparência e orientação aos contribuintes, no site da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, informações detalhadas para a aferição da capacidade de pagamento presumida e procedimento para a sua revisão.

3 Nos termos do art. 23 da Portaria PGFN n. 6.757/2022. A Portaria PGFN n. 1.241/2023 incluiu um parágrafo único ao art. 23, para dispor: “A Procuradoria-Geral Adjunta da Dívida Ativa da União e do FGTS disponibilizará, no site da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, os elementos que forem utilizados, informações patrimoniais ou econômico-fiscais utilizadas para estimar a capacidade de pagamento presumida apresentada aos contribuintes”.

fluxo líquido de caixa dos dois últimos exercícios e do exercício em curso; (iii) relação detalhada dos bens e direitos de propriedade do contribuinte, no país ou no exterior; (iv) relação nominal completa dos credores; e (v) extratos atualizados das contas bancárias (art. 30 da Portaria PGFN n. 6.757/2022).

O procurador da Fazenda Nacional responsável pela análise do recurso poderá requisitar informações adicionais e, verificando que estão em ordem a documentação e as informações apresentadas, poderá calcular a capacidade de pagamento efetiva do contribuinte.

A Portaria PGFN n. 1.241/2023 incluiu o procedimento de recurso pelo contribuinte, que deverá expor, de forma clara e objetiva, os fundamentos do pedido de reexame, apontando, especificamente, os elementos não analisados ou que infirmem a decisão recorrida.

A despeito do aprimoramento no processo de revisão da capacidade de pagamento, a análise das informações contábeis, econômicas e financeiras da empresa não deixa de conferir uma discricionariedade técnica ao procurador da Fazenda, posto que ele apreciará os números, apesar de não ter, em regra, formação para isso.

Ademais, tendo em vista a regra geral de isonomia prevista na Lei n. 13.988/2022, a análise do procurador da Fazenda torna-se ainda mais complexa, uma vez que o critério de recálculo deve ser coerente com a situação peculiar do contribuinte e, ainda, ser o mesmo para os demais que estejam em situação semelhante, sob pena de, além de dar tratamento antisonômico, criar condições de competição mais favoráveis que aquelas vivenciadas pelos concorrentes dedicados à mesma atividade empresarial em concorrência.

Por essas razões, é possível identificar alguns dilemas vinculados à aproximação da transação tributária de áreas não propriamente jurídicas, como a economia, a contabilidade e a matemática. Ao mesmo tempo que tais aproximações possuem potencial de criar critérios e requisitos objetivos, a multiplicidade e complexidade das atividades empresariais levam a uma situação em que tais critérios podem favorecer e estimular aquilo que a política pública da transação busca remediar e evitar, dando tratamento mais favorável àqueles que menos contribuem com a nobre missão da PGFN.

5 O PROBLEMA DO ARGUMENTO ECONÔMICO E SUGESTÕES DE ENFRENTAMENTOS POSSÍVEIS

Na obra *The formation of “modern” economics: engineering and ideology*, a economista e filósofa Mary Morgan destaca que a matemática na economia era originalmente entendida como a maneira mais verdadeira de expressar as realidades econômicas, aproximando-se das ciências naturais (Morgan, 2001). Todavia, à medida que o seu uso avançava, a forma matemática teve precedência sobre o próprio conteúdo econômico e a matemática passou a ser vista principalmente como uma linguagem.

Sendo ela uma linguagem, é possível substituir palavras pela geometria e pela álgebra, ou por outras linguagens matemáticas, e utilizá-las para fins retóricos, alcançando o dilema das fórmulas: “abstração e formalismo versus modelagem e retórica”.

A autora chama a atenção para a relevância adquirida pelas profissões do economista e do contador, na medida em que eles trazem com precisão números que representam uma realidade econômica, não necessariamente verdadeira.

A crítica feita, portanto, é que as tecnologias econômicas passaram também a ser ferramentas políticas para projetar e justificar intervenções no mundo.

Retornando ao artigo do professor Marcus Faro, há uma crítica ao fato de que diante do problema das diferentes métricas, há uma negligência da discussão jurídica sobre os dados compartilhados. A matemática apenas faz sentido se ela for materializada por um discurso jurídico (qualificação jurídica dos números a ser feita pelo procurador ou auditor) (Castro, 2019).

A matemática não deve ser vista em si mesma, abstrata e imutável, mas como parte do esforço intelectual para chegar a um denominador comum (por exemplo, advogados podem sugerir adicionar ou suprimir variáveis ou constantes, coeficientes, denominadores etc. em equações).

A atividade de classificação é eminentemente jurídica, o que coloca o operador do direito na posição de fazer a subsunção do fato à norma, considerando aspectos econômicos, dados matemáticos e estatísticos.

Essa posição se justificaria porque o direito admite uma atualização conjuntural⁴ dos números aos fatos sociais e normativos

4 O caráter conjuntural da regulação implica a sua adaptabilidade para enquadramento em contextos específicos e a possibilidade de atualização, aprimoramento ou revisão de uma medida para se aproximar de forma mais célere à eficiência desejada.

(princípios e valores da lei) (Aranha, 2022). No exercício do poder regulatório, a requalificação jurídica dos números pode se dar proceduralmente, como ocorre no pedido de revisão da Capag apresentado pelo contribuinte, ou mesmo pela revisão da fórmula da PGFN para contextos ou setores específicos.

Procedimentalmente, o contribuinte deve apresentar números transparentes quanto à sua condição de assumir as obrigações da transação tributária. Para além da “fórmula de prateleira”, e em superação à retórica dos números, a empresa deve colaborar com parâmetros contábeis que indiquem a capacidade de caixa mensal para pagamento das parcelas da transação. Esses parâmetros devem estar alinhados com os índices utilizados pelo mercado para compreensão do valuation da empresa.

Por exemplo, o índice FCL (fluxo de caixa livre) demonstra a capacidade de geração de caixa operacional da empresa, após investimentos em ativos fixos (CAPEX) e variações de capital de giro. A CAPEX (capital expenditure) são os investimentos de uma empresa em ativo fixo para a manutenção de sua atividade operacional e/ou eventuais expansões. O EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) representa a geração de caixa de uma empresa em um determinado período e corresponde ao resultado operacional gerado após a dedução de todos os custos operacionais e das despesas, antes dos tributos, juros, depreciação e amortização. As projeções financeiras indicam qual é a expectativa de faturamento da empresa para os próximos anos, incluindo a projeção de fluxo de caixa da empresa.

Outra forma de revisar a Capag e a alteração da metodologia da fórmula pela PGFN foi o que aconteceu no contexto específico da pandemia de covid-19, com a criação de um “fator redutor” pela PGFN, no âmbito do Programa de Transação Excepcional, previsto na Portaria PGFN n. 14.402/2020. O fator redutor se baseou no impacto da pandemia sobre a capacidade de geração de resultados da pessoa jurídica. O cálculo envolve a soma do rendimento bruto mensal de 2020 comparada com o mesmo período de 2019, e o percentual dessa diferença é representado como fator redutor na capacidade de pagamento.

Assim, por exemplo, caso tivesse ocorrido a redução em 20% na receita bruta comparada entre os meses de março e dezembro de 2019 e 2020, o contribuinte teria uma redução proporcional em sua capacidade de pagamento, partindo-se do reconhecimento pela PGFN da ligação direta entre esses valores.

Recentemente, o Ministério da Fazenda editou a Portaria n. 1.226, de 6 de outubro de 2023, que instituiu um grupo de trabalho para aprimoramento dos critérios para aferição da capacidade de pagamento presumida (Capag) dos contribuintes, prevendo a cooperação técnica entre a PGFN e a Receita Federal.

Dentre os elementos para aprimoramento da metodologia de aferição da Capag, o grupo de trabalho deverá considerar, entre outros, o regime de tributação; a situação cadastral, patrimonial e econômico-fiscal; e os custos e temporalidade da cobrança.

Vê-se com bons olhos a instituição do grupo de trabalho e espera-se que algumas sugestões deste artigo possam fomentar o debate em torno dos critérios de apuração da capacidade de pagamento.

Por fim, a despeito de todas as sugestões de critérios criativos para a revisão da Capag, é certo que o procedimento de revisão da capacidade de pagamento e seu respectivo recurso serão indeferidos nos casos em que a realidade econômica evidenciar a recuperabilidade do crédito tributário. A Portaria PGFN n. 1.241/2023, porém, passou a admitir a possibilidade de apresentação de novo pedido de revisão quando demonstrada a ocorrência de fato superveniente capaz de alterar as conclusões da decisão anterior, o que demonstra um salutar reconhecimento pela PGFN da dinâmica da realidade que desafia, sempre, o conteúdo da norma posta em nosso ordenamento jurídico.

6 CONCLUSÃO

Em síntese conclusiva, verifica-se, no presente artigo, que a fórmula para cálculo da capacidade de pagamento da PGFN não apresenta critérios capazes de refletir a real condição financeira de todo o universo de empresas e atividades empresariais.

Como visto no decorrer do artigo, a fórmula considera apenas um recorte da realidade de uma empresa, posto que: (i) seus dados consideram apenas números do último exercício financeiro; (ii) ela considera a receita bruta da empresa como signo presuntivo de capacidade de pagamento, sem considerar o caixa líquido disponível; (iii) ela toma as despesas com serviços e insumos como sinais de riqueza ao invés de serem sinais de compromisso do caixa; e (iv) ela pode desestimular o esforço do contribuinte em reco-

lher tributos e realizar depósitos judiciais, posto que este também seriam sinais de riqueza.

A presunção de abstração, imparcialidade e correção dos números deve ser afastada quando os números não resultaram de um cálculo confiável.

Os critérios de cálculo têm impactos diferentes para empresas de diferentes setores da economia. Uma forma já existente na norma em vigor para enfrentar tais situações é o procedimento de revisão da Capag.

Neste procedimento, o contribuinte deve apresentar sua metodologia de apuração da capacidade de pagamento com números que não sejam retóricos, mas que reflitam a forma como o mercado enxerga a empresa.

A PGFN, como único órgão competente para apurar a Capag segundo os limites da legislação em vigor, deve ser receptiva a novas ideias de fórmulas, ajustando-as por setor, eventualmente, e desenhando a melhor forma de apurar o índice. A aceitação dos pedidos de revisão feitos pelo contribuinte deve ser condicionada à transparência e à seriedade dos dados compartilhados, podendo o procurador, caso entenda necessário, solicitar informações adicionais durante o procedimento para evitar que dados econômicos sejam incluídos e excluídos apenas retoricamente.

Há alternativas para auxiliar neste subjetivismo, ainda que pequeno, mas inerente à análise do procurador da Fazenda responsável pela reavaliação da Capag, conforme se demonstrou no presente artigo. Dentre elas, seria possível adotar conceitos e critérios já adotados pelo mercado quando se fala em capacidade de geração de caixa em empresas, como é o caso do FCL e do EBITDA, ambos lastreados por critérios pragmáticos inerentes à análise financeira e mercadológica das empresas. Da mesma forma, medidas que possam refletir na norma uma coerência com as oscilações causadas por crises, como foi o caso da Portaria PGFN n. 14.402/2020, são igualmente bem-vindas, mas insuficientes, por não conseguirem acompanhar a amplitude e abrangência de crises e setores da economia na velocidade em que tais situações se impõem.

Ao fim, é possível visualizar ajustes benéficos que transformem o problema do argumento econômico em um auxílio do elemento econômico-financeiro já consagrado para avaliar geração de caixa pelas empresas.

Como dizia o professor Fernando Teixeira de Andrade:

Há um tempo em que é preciso abandonar as roupas usadas, que já tem a forma do nosso corpo, e esquecer os nossos caminhos, que nos levam sempre aos mesmos lugares. É o tempo da travessia: e, se não ousarmos fazê-la, teremos ficado, para sempre, à margem de nós mesmos.

A PGFN já realizou travessias importantes desde a publicação da Lei n. 13.988/2021, levando-se a lugares muito diferentes daqueles que os antigos caminhos da cobrança da dívida ativa a tinha levado. Acredita-se, portanto, que a travessia do atual modelo de avaliação da Capag para um dos demais modelos possíveis, nos quais o referencial econômico-financeiro auxilia, esclarece e permite ainda mais eficiência na arrecadação da dívida ativa de difícil recuperação, será mais uma travessia direcionada ao lugar já consolidado pela PGFN como uma instituição de excelência.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Francisco Sérgio Maia. **A transação tributária e o seu controle pelo Tribunal de Contas da União**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (Coord.). *Transação Tributária: homenagem ao jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho*. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

ARANHA, Marcio Iorio. **Manual de Direito Regulatório**, 7^a ed. Londres: Laccademia Publishing, 2022.

CASTRO, Marcus Faro de. **Policies, Technology and Markets: Legal Implications of their Mathematical Infrastructures**. *Law and Critique*, 2019.

MORGAN, Mary Susanna. **The formation of “Modern” Economics: Engineering and Ideology**. Working Paper n. 62/01 - Department of Economic History, LSE, 2001. Disponível em: <https://www.lse.ac.uk/EconomicHistory/Assets/Documents/WorkingPapers/Economic-History/2001/WP6201.pdf>. Acesso em: 12 maio 2023.

PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. São Paulo: PUC-SP, 2016.

**ENSAIO SOBRE O COMPLIANCE FISCAL
COOPERATIVO NO BRASIL: ESTUDO DE CASO DO
PROGRAMA DE REDUÇÃO DE LITIGIOSIDADE FISCAL**

***ESSAY ON COOPERATIVE FISCAL COMPLIANCE IN
BRAZIL: CASE STUDY OF THE TAX LITIGATION
REDUCTION PROGRAM***

Vicente Férrer de Albuquerque Júnior

Doutorando em Direito pela Universidade Federal
de Pernambuco.

Mestre em Direitos Humanos pela Universidade
Federal do Pará.

Procurador da Fazenda Nacional.
vicente.albuquerque@pgfn.gov.br

RESUMO: Este artigo estuda a constituição da conformidade fiscal no Brasil, a partir da análise do Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal da Fazenda Nacional. Construir um ambiente para elevar os índices de compliance fiscal demanda mudanças na relação entre Fisco e contribuinte, com investimento no diálogo, confiança, transparência e informação. Com essa finalidade, tem-se que a atuação fiscal conflitiva perde cada vez mais espaço na era da globalização e que o incentivo ao comportamento fiscal em conformidade produz resultados positivos para todos. A pesquisa está focada, então, em investigar o caminhar da Fazenda Nacional na construção de um modelo de conformidade fiscal, tendo por objetivo avaliar em que medida o Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal colabora para o aperfeiçoamento do compliance fiscal cooperativo no Brasil. Justifica-se este artigo na necessidade de adequar a administração tributária aos novos desafios fiscais da economia digital e nas formas mais recentes de fazer negócios. O trabalho foi estruturado através de um método de abordagem dedutiva, utilizado numa pesquisa qualitativa e efetuado através das técnicas de pesquisa documental e bibliográfica. Como resultado de pesquisa, tem-se a conformidade cooperativa como um modelo fiscal em construção, que demanda mudanças de comportamento do Fisco e do contribuinte para superação do litígio através do diálogo e da cooperação, tendo por consequência maior segurança ao contribuinte e previsibilidade de receitas ao Estado.

PALAVRAS-CHAVE: Compliance fiscal. Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal. Política Fiscal. Atuação fiscal conforme.

ABSTRACT: This article studies the constitution of tax compliance in Brazil, based on the analysis of the Tax Litigation Reduction Program of the National Treasury. Building an environment to raise tax compliance rates requires changes in the relationship between the tax authorities and the taxpayer, with investment in dialogue, trust, transparency and information. To this end, we show that conflicting fiscal action is losing more and more space in the era of globalization and that encouraging compliant fiscal behavior produces positive results for all. The research is focused, therefore, on investigating the path taken by the National Treasury in building a tax compliance model, with the objective of assessing the extent to which the Tax Litigation Reduction Program contributes to the improvement of cooperative tax compliance in Brazil. This article is justified by the need to adapt the tax administration to the new fiscal challenges of the digital economy and the most recent ways of doing business. The work was structured through a deductive approach method, used in a qualitative research and carried out through documentary and bibliographical research techniques. As a result of research, there is cooperative compliance as a fiscal model under construction, which demands changes in the behavior of the Treasury and the taxpayer to overcome the dispute through dialogue and cooperation, resulting in greater security for the taxpayer and predictability of revenues to the State.

KEYWORDS: Tax compliance. Tax Litigation Reduction Program. Tax Policy. Compliant tax performance.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho dedica-se ao exame do compliance fiscal cooperativo no Brasil, empregado num estudo de caso sobre o Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal (PRLF). A relação tributária é uma das expressões da interação entre Estado e contribuinte, representando uma intervenção direta sobre parcela do patrimônio produzida na economia de mercado, cujo funcionamento é garantido pelos mecanismos estatais.

No Estado Democrático de Direito, a tributação é limitada pelos direitos e garantias fundamentais, sendo uma relação jurídica com regras legalmente definidas. O cenário mostra um contencioso tributário alarmante, com forte litígio e insegurança jurídica. Em 2022, o PIB brasileiro foi de R\$ 9,9 trilhões¹, enquanto a dívida ativa da União² acumula um estoque de R\$ 2,7 trilhões no mesmo período, correspondente a 27% do PIB.

A combinação da histórica postura repressiva do Fisco, aliada ao baixo sentimento de retorno em bens e serviços públicos dos tributos pagos, combinado com uma legislação tributária complexa, um sistema tributário regressivo, um alto custo de conformidade e um Poder Judiciário moroso instalam esse quadro de alta litigiosidade fiscal no Brasil.

Com isso, como construir diálogos num ambiente tão beligerante? A conformidade fiscal cooperativa vem nesta esteira de reduzir a litigiosidade e aprimorar o relacionamento entre Fisco e contribuinte, sempre com base na confiança mútua, boa-fé e transparência. Dentre os vários passos dados neste sentido, o presente trabalho selecionou o estudo de caso do Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal (PRLF), também conhecido como Programa Litígio Zero, instituído na Medida Provisória n. 1.160/2023, regulamentado pela Instrução Normativa RFB n. 2.130/2023 e por meio da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 1/2023.

O regime de conformidade fiscal deve buscar: (i) a simplificação do sistema tributário, com apoio à conformidade e redução das fraudes; (ii) a informação ao contribuinte, garantindo segurança e previsibilidade; (iii) a atuação proativa do Fisco para conseguir a credibilidade e o agir proativo; e (iv) a construção de uma sociedade consciente da necessidade de pagar tributos, de acordo com a capacidade contributiva.

Dessa forma, o PRLF veio com o objetivo de facilitar a regularização fiscal através da transação tributária resolutiva de litígio e para o saneamento do passivo fiscal de pequeno valor no contencioso administrativo ou inscrito na dívida ativa da União. Sem dúvida,

1 Produto Interno Bruto (PIB). Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php#:~:text=O%20%20PIB%20%C3%A9%20a%20soma,R%24%209%20trilh%C3%B5es.> Acesso em: 15 maio 2023.

2 Serão inscritos na dívida ativa da União os créditos, tributários ou não tributários, definitivamente constituídos e não pagos a tempo e modo corretos, desde que haja previsão legal possibilitando a constituição unilateral deste título executivo extrajudicial.

a proposta caminha em direção a incentivar o diálogo entre Fisco e contribuinte na construção de um modelo de constituição e cobrança tributária mais participativa, célere e pacificadora.

Identificado o cenário de alta litigiosidade fiscal no Brasil, é possível perceber a insegurança ao Estado, enquanto financiador de direitos, na incerteza da receita tributária essencial ao seu planejamento orçamentário; bem como ao contribuinte, na função de agente sujeito à economia de mercado, que possui alto custo para se conservar num modelo tributário complexo e inseguro. De tal modo, este artigo investiga em que medida o PRLF colabora para o aperfeiçoamento do compliance fiscal cooperativo no Brasil.

Como hipótese, tem-se no Programa Litígio Zero, como o próprio nome quer apregoar, um caminhar progressivo em direção ao diálogo, transparência e renúncias recíprocas do Fisco e do contribuinte para sanar o passivo tributário, prevenir e resolver litígios fiscais, promovendo maior certeza da arrecadação para o Estado, melhor segurança jurídica e baixo custo de conformidade ao contribuinte.

Pelo objetivo a que se propõe alcançar, o método científico escolhido é o dedutivo³, utilizado numa pesquisa qualitativa. O método de procedimento é o estudo de caso do PRLF no contexto do compliance fiscal. Com relação às técnicas de pesquisa, aproveita-se a documentação indireta, realizada em pesquisas documental e bibliográfica.

De tal modo, este artigo é estruturado em três seções. Inicialmente, trabalha-se com o conceito do compliance fiscal cooperativo e sua relação com a nova interação dialógica entre Estado e contribuinte. No seguinte, estuda-se o contexto do PRLF e os seus primeiros reflexos na conformidade fiscal. Ao final, explana-se sobre a redução da litigiosidade tributária e os benefícios para a Administração Fazendária.

2 O COMPLIANCE FISCAL COOPERATIVO E A NOVA RELAÇÃO ENTRE ESTADO E CONTRIBUINTE

Pelo menos desde o século XIX, o direito tributário internacional preocupa-se com a bitributação e, principalmente após a Segunda Guerra Mundial, os tratados internacionais passaram a assumir

3 LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. Fundamentos de metodologia científica. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 92.

papel de destaque no direito internacional público. Ocorrerá a bitributação quando houver concorrência de competências tributárias para fazer incidir, sobre o sujeito passivo, tributos instituídos por jurisdições fiscais diversas e decorrentes de um mesmo fato gerador⁴. Para evitar essa dupla tributação e prevenir a evasão fiscal, o Brasil possui compromissos internacionais com outras 37 jurisdições fiscais⁵.

Todavia, a intensidade das mudanças na forma de se relacionarem empresas e países, entre si e uns com os outros, principalmente nestas primeiras décadas de século XXI, fez surgir problemas antes inimagináveis para as Administrações Tributárias.

As novas relações advindas com a globalização trouxeram um cenário de concorrência tributária internacional, na qual o Estado oferece um pacote de serviços para atrair determinado contribuinte, com o dilema entre a manutenção de sua carga tributária, arriscando a perder contribuintes e arrecadação, ou reduzir os tributos e o bem-estar social para manter seus grandes contribuintes como residentes.

Se para o lado do Estado as incertezas são enormes, o contribuinte segue a mesma sorte. As Administrações Fiscais passaram a centrar esforços na cooperação internacional tributária, baseado na transparência e troca de informações. Ainda em 2011, o Brasil firmou o acordo multilateral proposto pela Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, promulgado através do Decreto n. 8.842, de 2016, para troca automática de informações, cobrança de tributos, fiscalizações e auditorias entre diversas jurisdições.

Contudo, essa massiva adesão e utilização dos acordos multilaterais tem sido responsável por questionamentos quanto à proteção aos direitos contribuintes. A cooperação internacional parece ter chegado para ficar, representando uma atuação conjunta de mais de cem jurisdições para combater as estratégias de evasão e elusão fiscal. No Projeto BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*, de combate à erosão das bases tributárias internacionais, a preocupação é combater a ida dos contribuintes para jurisdições lenientes com a tributação. Já o Fórum sobre Administração Tributária (FTA), também organizado pela OCDE e do qual o Brasil faz parte, está focado na conformidade fiscal

4 ATALIBA, Geraldo. Bitributação. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 60, p. 195-205, 1965, p. 203.

5 BRASIL. Relatório Anual da Fiscalização 2021. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2022.

para a melhoria dos níveis de eficiência, justiça da administração tributária e redução dos custos de conformidade.

Nessa linha, o FTA busca superar a tradicional lógica conflitiva da relação Fisco versus contribuinte, para criar um modelo fiscal cooperativo, baseado na confiança e na conformidade fiscal cooperativa. Esta, resumidamente, objetiva que a obrigação tributária principal seja realizada no tempo, modo e quantia correta, com a constituição do crédito feita através da participação conjunta do Fisco e do contribuinte.

O modelo de conformidade cooperativa caminha para melhorar a relação institucional entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, tendo a confiança e a transparência como pilares para o contribuinte, enquanto a previsibilidade e a certeza serão os principais benefícios para o Fisco, sempre com foco na arrecadação do tributo no tempo e no quantitativo legalmente previsto⁶.

Na verdade, observam-se dois polos que, analisados individualmente, se apresentam legítimos. De um lado, o Fisco precisa de recursos para financiar a prestação de serviços públicos, por outro, o contribuinte está focado em maximizar seu lucro e sua liberdade patrimonial. Em suma, este conflito é meramente aparente, pois o lucro e a liberdade patrimonial individual só serão legítimos quando estiverem de acordo com a legislação tributária, da mesma forma que a fiscalização e a cobrança do crédito tributário por parte do Estado exigem obediência à legislação, pois o excesso será gerador de arbítrio, insegurança e possível confisco.

A cooperação voluntária para atingir a conformidade fiscal se baseia na confiança recíproca construída na relação tributária. Os objetivos fundamentais inscritos no art. 3º da Constituição Federal de 1988, como a construção de uma sociedade solidária, o desenvolvimento nacional e a promoção do bem de todos, devem nortear a atuação do Fisco e do contribuinte para o mesmo sentido, na rota do desenvolvimento solidário, sem excesso nem redução indevida no crédito tributário.

A segunda metade do século XX marcou o crescimento da participação do Estado na economia, vocacionado para as correções das falhas de mercado, fato que refletiu também no aumento da arrecadação tributária. A tributação sobre o valor agregado, a progressividade na tributação da renda, a retenção de valores pela fonte pa-

6 VITALIS, Aline. Compliance Fiscal e Regulação Fiscal Cooperativa. Revista Direito GV, v. 15, n. 1, p. 1-22, 2019, p. 9-10.

gadora e o crescimento das contribuições sociais para a seguridade social são concebidos na esteira do financiamento da construção do Estado de Bem-Estar Social⁷.

Após esse período de expansão da arrecadação, a concorrência entre as jurisdições tributárias somada à crise financeira de 2008 representou uma queda na arrecadação de tributos e uma corrida dos Estados por criar legislações mais brandas acerca da incidência no imposto sobre a renda e até mesmo a não tributação sobre grandes fortunas, sobre a sucessão e em relação aos ganhos de capital. renda da pessoa jurídica em período de diminuta tributação, tanto nas alíquotas quanto nos fatores de dedução para reduzir o valor tributário devido.

O breve cotejo histórico nos demonstra duas passagens relevantes para entender o atual contexto: (i) no começo dos anos 1960 até meados dos anos 1980, tem-se um processo de expansão da tributação, aumento da arrecadação e do bem-estar social; (ii) da década de 1990 em diante, percebe-se uma alteração da atuação do Fisco, que passa a diminuir a exigência fiscal, a arrecadação e o bem-estar gerado pelos serviços públicos.

Essa redução da incidência fiscal, necessariamente acompanhada pelo contingenciamento de serviços públicos, principalmente nas últimas três décadas, teve o protagonismo por parte dos países desenvolvidos, exportadores de capital e membros da OCDE. Contudo, esse movimento não incentivou o cumprimento da obrigação tributária principal, pelo contrário, os avanços tecnológicos e a globalização fizeram crescer a complexidade dos arranjos fiscais a cargo das empresas multinacionais e dos indivíduos de altíssima renda. Ou seja, a confiança recíproca e o compliance cooperativo não foram atingidos pelo abrandamento das regras fiscais.

A construção de um modelo dialógico na seara tributária passa, necessariamente, pelo fortalecimento da conformidade fiscal, redução de custos ao contribuinte e desenvolvimento de um ambiente que priorize a confiança recíproca⁸. Dessa forma, o tradicional tratamento do Fisco, com pouco diálogo e postura com forte tendência repressiva, deve ser superado por uma relação de diálogo, com pre-

7 TANZI, Vito. *Government versus markets: The changing economic role of the state*. Cambridge University Press, 2011, p. 95-96.

8 ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. *Compliance cooperativo: uma nova realidade entre Administração Tributária e contribuintes*. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, v. 2, p. 58-82, 2017, p. 63.

venção de litígios e consulta prévia, sempre nos limites da legislação, para estabelecer segurança jurídica, reduzir custos de conformidade e estabelecer a confiança recíproca.

Do mesmo modo, a atuação técnica da administração tributária não pode estar inclinada para interpretações fiscalistas, desprovidas de embasamento legal, sob o risco de aumentar a litigiosidade e a insegurança fiscal. Regra geral, a atuação técnica da administração tributária pode ser dividida da seguinte forma: (i) atuação reativa: realização de respostas a consultas, investigações e autorias; (ii) atividades proativas: feitas previamente a fatos geradores ou entrega de declarações, com influência sobre decisões futuras para estimular o contribuinte a um comportamento em conformidade; e (iii) atividades a montante de conformidade proposital: ocorrem com maior proximidade ao fato gerador, facilitando a conformidade fiscal do contribuinte⁹.

Essas atividades apresentam diversos graus de acordo com as peculiaridades das administrações fiscais, contudo, a economia digital e suas cifras crescentes se apresentam como o grande desafio da atual eficácia fiscal. Não por outro motivo, foi tratado como a primeira ação do BEPS para encarar os desafios fiscais oriundos da economia digital e combater as perdas de receitas por elusão e evasão fiscal.

A globalização, como atual meio de produção do sistema capitalista, tem sido mais veloz que as estruturas tributárias internacionais, tornando os sistemas fiscais nacionais ineficazes diante da economia digital, sendo perceptível, mas de difícil enquadramento tributário, as grandes quantias de recursos financeiros envolvidas no comércio eletrônico internacional (Paris, 2003, p. 154-155).

Realizar auditorias e fiscalizações com um lapso temporal grande em relação ao fato gerador, na velocidade das mudanças da economia globalizada, pode fomentar mais litígios futuros por fatos passados, ao passo que a arrecadação do presente também será comprometida pelo desestímulo à conformidade fiscal. Muito propagadas e com certa eficácia durante as décadas de 1960 até 1990, as atividades reativas não conseguem atender as atuais necessidades. Na atualidade, a eficácia arrecadatória exige que o Fisco atue de forma proativa

9 OCDE. The changing tax compliance environment and the role of audit. OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264282186-en>. Acesso em: 17 maio 2023, p. 19.

e a montante, com maior proximidade do fato gerador, fomentando um cenário de conformidade cooperativa.

O primeiro passo para mudar a atuação do Fisco exige um rompimento com o modelo conflitivo e a abertura ao diálogo com o contribuinte, sendo sua eficácia baseada em três objetivos fundamentais: (i) incentivar o compliance cooperativo; (ii) diminuir os encargos burocráticos do contribuinte; e (iii) fomentar e manter uma relação de confiança com o contribuinte¹⁰.

Os negócios digitais e a rápida mudança na forma de se fazer os arranjos econômicos exigem atenção dos sistemas tributários com vistas à manutenção da perenidade da receita fiscal. Neste cenário, o acompanhamento do cumprimento das obrigações tributárias, de modo voluntário, a valores legais e no tempo correto, é tão importante quanto a atualização da legislação, que deve se balizar pelo diálogo, confiança, transparência e prestação de informações entre as partes.

De tal modo, a arrecadação fiscal no século XXI, numa economia digital e com concorrência tributária internacional, para ser eficaz precisa ser proativa e dialógica com o contribuinte. Ainda, a construção do compliance cooperativo na área dos tributos gerará a redução dos gastos com a arrecadação, a diminuição dos custos de conformidade para os contribuintes e maior afinidade entre Fisco e contribuinte para a promoção dos objetivos comuns de desenvolvimento nacional.

3 O USO DO PROGRAMA DE REDUÇÃO DE LITIGIOSIDADE FISCAL NA DIREÇÃO DA CONFORMIDADE FISCAL

Na atualidade, o debate sobre a justiça no âmbito tributário está direcionado tanto para a relação entre Estado e contribuinte quanto para as expectativas de uns com os outros. Assim, o uso que alguns contribuintes fazem do sistema tributário, resultando na sobrecarga de tributos sobre outros, é o cerne do atual debate sobre justiça na tributação, sendo o foco centrado na equidade horizontal.

No direito tributário, a equidade horizontal é entendida como a obrigação do Estado de tratar da mesma forma contribuintes

10 *Ibid.*, p. 18.

que estejam em situação semelhante. Dito de outro modo, a equidade horizontal impede benefícios odiosos, que discriminem contribuintes em situação semelhante, fazendo com que todos contribuam para o patrimônio público de acordo com sua capacidade contributiva¹¹. Cria-se, com base na equidade horizontal, uma expectativa do bom contribuinte de perceber que os demais também pagam seus tributos.

Desse modo, duas questões chamam atenção: (i) o novo conceito de justiça focado na relação entre os contribuintes; e (ii) o papel do Estado na proteção do contribuinte em conformidade, num mundo globalizado que demanda uma ação coordenada em escala global. Não se perde de vista que a função do tributo é financiar os bens públicos, que teriam as seguintes características marcantes: a não exclusão, fato que permite o atendimento a todo indivíduo que necessite seu amparo; e a não rivalidade, pois o uso por um indivíduo não reduz a utilização para os demais. Assim, prover bens públicos é questão de interesse coletivo, ligada ao bem-estar de todos, razão pela qual faz crescer o interesse pessoal em aproveitar o benefício sem cooperar.

No modelo tributário tradicional, a razão principal para a conformidade fiscal do contribuinte é o receio de ser descoberto no ato de sonegação¹², porém o princípio de justiça possibilita forte ligação com o sentimento de que o indivíduo está mais propenso a pagar os tributos quando houver percepção de que todos estão pagando.

O sonegador de tributos viola as regras do sistema tributário ao aceitar os benefícios do poder público, mas não contribuir no seu financiamento. O dever de agir conforme as regras legais implica restringir seu próprio desejo pessoal em certos casos, como consequência da submissão às restrições mútuas advindas da legislação tributária. O princípio da justiça, no âmbito fiscal, implica a todo aquele beneficiário da política pública¹³ a respectiva cooperação, conforme sua capacidade econômica.

11 ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. Reforma tributária no Brasil: Princípios norteadores e propostas em debate. *Novos estudos CEBRAP*, v. 37, n. 2, p. 213-244, 2018, p. 216.

12 HEMELS, Sigrid. *Fairness and taxation in a globalized world*. Rotterdam (EUR): Erasmus School of Law, 2015, p. 6. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2570750. Acesso em: 13 maio 2023.

13 A prestação de serviços públicos abrange não só aqueles clássicos prestacionais, como saúde, educação e previdência, mas também todas aquelas prestações que dependem do aparato do Estado para sua garantia. Neste caso, citamos a atuação do Estado na garantia do ordenamento jurídico, da proteção dos contratos, do direito de propriedade, dos direitos políticos etc.

Continuando nesta ideia de justiça na área tributária e busca pelo pagamento voluntário destas obrigações, Daniel Sullivan¹⁴ discorre sobre três condições para aplicar o conceito de justiça: (i) a existência de uma prática aceita por todos (ex.: submissão ao regimento tributário); (ii) basear a prática na solidariedade fiscal, com a produção de bens compartilháveis para toda a comunidade, mesmo que alguns não tenham condições pessoais de cooperar (ex.: prestação de bens públicos independente da capacidade contributiva); e (iii) considerar que o comportamento do bom contribuinte exige sacrifícios e perda de bem-estar individual (ex.: o recurso privado destinado ao pagamento dos tributos não pode ser usado em outras finalidades pessoais). Essas regras criam obrigações morais, cujo descumprimento é caracterizado como injustiça. Aceitar ou simplesmente receber os benefícios de um esquema público cooperativo obrigará o indivíduo a contribuir de acordo com sua capacidade, mesmo que não tenha expressamente consentido.

Debater justiça fiscal, atualmente, demanda voltar os olhos mais para os contribuintes que para o sistema tributário em si. Ao eleger uma jurisdição fiscal para fazer parte, o contribuinte possui a obrigação de arcar com os tributos devidos, não sendo lícito pegar carona na evasão ou elusão fiscal sob a alegação de que não participou do processo de construção daquele sistema tributário.

Nesse sentido, o princípio da equidade difere dos princípios jurídicos em geral por impor mais obrigações ao contribuinte. Para proteger a equidade, os contribuintes somente podem usar o planejamento tributário disponível na legislação de regência, com vedação ao planejamento tributário ilícito. Ao residir ou escolher por uma jurisdição tributária, o contribuinte a ela se submete, e nasce a pretensão de ver seus pares também arcarem com o custo dos tributos. Dessa forma, a batalha contra a fraude e evasão fiscal não se liga apenas a fazer receita, mas sim a proporcionar equidade do sistema tributário.

Além de dificultar o financiamento de serviços públicos, a evasão fiscal é mais um obstáculo para melhorar o desempenho da gestão pública. O incentivo para a regularização das atividades informais se insere neste contexto de melhoria no ambiente de negócios através de uma administração tributária focada no diálogo e na in-

14 SULLIVAN, Daniel. Rules, fairness, and formal justice. *Ethics*, v. 85, n. 4, p. 322-331, 1975, p. 325-326.

formação, tendo um balanceamento entre a fiscalização e o incentivo para o cumprimento voluntário da obrigação tributária principal¹⁵.

De tal modo, cabe ao Estado se esforçar para fazer valer a arrecadação dos tributos de sua competência. A conformidade fiscal, com o tratamento dialógico, cooperativo e transparente, surge justamente dessa percepção de melhoria da arrecadação, do lado do Estado, e segurança jurídica e previsibilidade para o contribuinte. O PRLF é mais um instrumento fiscal nesta direção.

Nesse passo, a Medida Provisória n. 1.160/2023 incentiva a Fazenda Nacional a promover métodos preventivos para a autorregulamentação de obrigações tributárias principais ou acessórias, criar programas de conformidade para prevenir conflitos, assegurar o diálogo e sanar divergências quanto à interpretação da legislação tributária. Em acréscimo, o artigo 3º possibilita ao sujeito passivo confessar e pagar valor integral dos tributos devidos, após o início do procedimento fiscal e antes do lançamento definitivo do crédito tributário, sem a incidência das multas de mora e de ofício.

Com o objetivo de resolver conflitos fiscais, a Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 1/2023 regulamentou as transações tributárias para créditos em julgamento na Delegacia da Receita Federal, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ou já constituídos, desde que de pequeno valor (até 60 salários mínimos), no contencioso administrativo ou inscrito na dívida ativa da União, cujo sujeito passivo seja pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte. Aqui, a autorregulamentação é realizada através de concessões mútuas, com a possibilidade de descontos e escalonamento do pagamento de acordo com a capacidade de pagamento do contribuinte, refletida no grau de recuperabilidade dos seus débitos tributários, conforme o art. 14, § único, da Lei n. 13.988/2020 (Lei do Contribuinte Legal).

Já as diretrizes para a autorregulamentação pelo sujeito passivo foram traçadas com a publicação da Instrução Normativa RFB n. 2.130/2023, que possibilita a confissão de débitos em troca da não incidência da multa de mora e de ofício. Ao confessar o débito, o sujeito deve retificar sua declaração ou guia de recolhimento para, com base na transparência e confiança mútua, indicar qual o real montante

15 MARTINEZ, Antônio Lopo; COELHO, Marcelo Lopes Bello. Moral tributária e o cidadão brasileiro: estudo empírico. Caderno EBAPE.BR, v. 17, n. 3, Rio de Janeiro, p. 607-622, 2019, p. 610.

a ser pago, sendo beneficiado com a retirada das multas de mora e de ofício. A autorregularização é espontânea, gera o pagamento do tributo, correção das obrigações acessórias e libera o contribuinte do pagamento das multas, incidindo apenas os juros sobre a mora.

Dessa maneira, o Programa de Litígio Zero atua em duas frentes: (i) nos créditos tributários ainda não constituídos, com início da constituição ou sujeitos ao contencioso administrativo; e (ii) nos créditos já constituídos definitivamente, de pequeno valor e inscritos na dívida ativa da União. Ações de autorregularização e simplificação das obrigações acessórias, medidas buscadas no PRLF, caminham para reduzir o custo de conformidade tributária¹⁶.

Percebido o risco de erros nas informações prestadas pelo contribuinte ou por terceiros, desde que possuam relação com o fato gerador da obrigação tributária, a Receita Federal do Brasil tem atuado na fiscalização de incentivo à autorregularização, oportunizando a retificação da declaração e pagamento do tributo, centrando assim as tradicionais auditorias repressivas para os casos de verdadeira sonegação fiscal¹⁷.

De tal modo, o PRLF está inserido no circuito de projetos da Fazenda Nacional para criação do clima de conformidade cooperativa fiscal. Neste ponto, a relação Fisco e contribuinte fica marcada pela transparência, confiança, cooperação e segurança jurídica, sempre com foco na diminuição e prevenção de litígios, na melhoria do ambiente de negócios, na redução dos custos de conformidade e na maior previsibilidade da arrecadação e consequente planejamento dos investimentos públicos.

4 A REDUÇÃO DA LITIGIOSIDADE TRIBUTÁRIA E OS BENEFÍCIOS PARA A ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA E AOS CONTRIBUINTES

A mudança de atuação do Fisco não é uma opção, mas uma necessidade agravada pelos avanços da economia digital e as consequentes dificuldades de obter receitas tributárias. Cada vez mais,

16 VIEIRA, Fellipe Marinho; PEREIRA, Ivone Vieira; DE ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral. relationship between tax compliance and self-regulation of the Brazilian Federal Revenue. *Revista de Gestão Social e Ambiental*, v. 17, n. 1, p. 1-14, 2023, p. 5.

17 BRASIL. Relatório Anual da Fiscalização 2021. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2022, p. 12.

a administração tributária brasileira atua para investir em atividades proativas, com o objetivo de melhorar o diálogo com o contribuinte e constituir o tributo num lapso de tempo mais próximo ao fato gerador.

O processo de incentivo para a conformidade fiscal, ao qual caminha o PRLF, propicia alguns benefícios comuns para Fisco e contribuinte: redução da evasão de renda tributável; aumento das chances de identificar atividades fraudulentas; simplificação das obrigações com aumento de confiança do contribuinte, aumentando sua previsibilidade e certeza; redução dos custos de conformidade ao contribuinte; e concentração da força fiscalizatória nos setores que demandam atuação especializada e elevado risco ao erário.

Esta seção se interessa, assim, a identificar os alicerces de um sistema tributário que caminhe para consolidar uma verdadeira conformidade fiscal cooperativa. Edificar uma nova relação entre Fisco e contribuinte é o principal desafio para a reforma da tributação nacional e internacional, sendo obrigação buscar superar o preceito adversarial ainda tão forte. A construção da conformidade cooperativa no âmbito tributário demanda atuação de ambas as partes, Fazenda Pública e contribuinte, para fazer valer o diálogo sobre o litígio.

Nesse sentido, exige-se da administração tributária a consciência comercial, percebendo a realidade empresarial do contribuinte e entendimento sobre as complexas questões comerciais, num ambiente de rápidas mudanças. Também, precisa agir com imparcialidade na interpretação e edição de atos normativos, sempre respeitando a isonomia e adotando a proporcionalidade nas suas decisões para alocar recursos e definir estratégia conforme seu objetivo final. Por fim, o Fisco necessitará ter abertura para ser transparente na divulgação de suas normas e decisões, além de agir com responsividade para elaborar respostas rápidas e adequadas que garantam previsibilidade ao contribuinte.

No âmbito da administração tributária, a responsividade se relaciona com o dever do Fisco de responder de forma rápida e adequada as dúvidas do contribuinte, sendo a este estendido o dever de prestar as informações para o lançamento fiscal com agilidade e precisão. Ou seja, a responsividade envolve tanto a resposta adequada do Fisco para o contribuinte quanto a cooperação deste com aquele¹⁸.

18 PANHOCA, Ivone; BONINI, Luci Mendes de Melo. Responsividade e consciência política: posicionamento de universitários brasileiros diante de temas como pagamento de impostos e obtenção de melhorias. Revista de Políticas Públicas, v. 18, n. 1, p. 205-215, 2014.

Essas são as bases para a construção de um modelo fiscal baseado no diálogo e confiança mútua.

Ao contribuinte, para estabelecer a relação cooperativa, exige-se a ampla divulgação de dados e atuação transparente, não mais como mera formalidade, mas em cumprimento ao espírito da legislação tributária e colaboração da a constituição e cumprimento do crédito tributário. Neste ponto, as informações tratadas são aquelas prestadas voluntariamente, sem obrigatoriedade, fruto da atuação colaborativa do contribuinte para agir com transparência.

Programar o compliance cooperativo, mais do que alteração legislativa, precisa de mudança na cultura fiscal, sendo comum o início a partir de projeto piloto estabelecido com critérios objetivos para determinados contribuintes, geralmente de baixo risco de conformidade, como se propõe na transação de pequeno valor do PRLF.

Estado e contribuinte se obrigam a agir com transparência recíproca, numa relação direta de confiança e de diálogo na solução dos litígios, sempre focado na eficiência e rapidez da resolução das questões. A adoção da cooperação no âmbito tributário pretende aumentar a efetividade arrecadatória, dando previsibilidade ao contribuinte, baseado numa relação de confiança recíproca, sempre dentro do espírito da lei, não podendo o crédito tributário ser reduzido ou eliminado de modo discricionário.

Atualmente, o montante de créditos públicos inscritos em dívida ativa da União (DAU) chega a cerca de R\$ 2,7 trilhões, sendo 70%, ou R\$ 1,9 trilhão, concentrado nos grandes devedores, aqueles cujo valor consolidado inscrito é superior a R\$ 15 milhões, que representam 0,39%, ou 25.233 grandes contribuintes, devedores inscritos na DAU¹⁹. Pode-se perceber que grande parte dos créditos inadimplidos se concentra sob a responsabilidade de poucos contribuintes.

A relação adversarial, que fomenta altos custos de conformidade, com intermináveis litígios judiciais e administrativos e excesso de burocracia, produzem um cenário de grande volume de créditos tributários inadimplidos e planejamento tributário abusivo. Essas indesejáveis consequências produzem insegurança ao contribuinte e ineficiência na arrecadação tributária. Cabe às autoridades fiscais brasileiras darem o primeiro passo em direção a uma atuação

19 BRASIL. PGFN em números 2023. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2023, p. 19.

mais transparente, propositiva e dialógica, com prestação de consultorias tempestivas e oportunas, investindo na redução dos litígios e do custo de conformidade.

Todavia, o movimento em direção ao compliance cooperativo exige reciprocidade do contribuinte, que deve ser fiscalmente educado para entender seu papel no financiamento das políticas públicas conforme sua capacidade de contribuir. Em adição, a melhoria na relação de confiança entre Fisco e contribuinte passa não só pelos ingressos, mas também pela melhoria do gasto público, que deve se refletir em ganho de bem-estar social a todos os cidadãos e estímulo econômico ao país.

Pioneira na construção da conformidade fiscal, a Receita Federal do Brasil lançou o Programa Brasileiro Operador Econômico Autorizado (OEA), com atual regulamentação na IN RFB n. 1.985/2020, que institui uma típica conformidade aduaneira, fundada em princípios como a simplificação, a transparência, a confiança, a adesão voluntária e a comunicação digital. O programa certifica os operadores de comércio exterior que forem de baixo risco com a facilitação dos procedimentos aduaneiros, numa relação de confiança.

O aspecto dialógico, a prevenção de litígios, a redução dos custos de conformidade, a participação ativa na constituição do crédito tributário e a educação fiscal são partes integrantes deste caminhar do Fisco brasileiro em direção à conformidade cooperativa.

Este projeto piloto de compliance federal se referiu aos tributos aduaneiros, mas já se caminhou também em direção ao imposto sobre a renda através do Programa de Monitoramento dos Maiores Contribuintes, previsto na Portaria RFB n. 4.8888/2020. Neste caso, é possível realizar reunião de conformidade, presencial ou virtual, de forma individual ou coletiva, para obter informações ao Fisco, orientar os contribuintes e promover a conformidade tributária. A ação repressiva, com lavratura do auto de infração, neste novo parâmetro, só terá vez quando o contribuinte se recusar a promover sua conformidade fiscal.

Em 2023, o PRLF inaugurou as novidades e esforços da Fazenda Nacional para a construção de um ambiente mais dialógico, transparente e eficiente para a arrecadação tributária. Este projeto de redução de litigiosidade, trabalhado nos seus detalhes na seção 3, se junta aos demais esforços para edificar um comportamento fiscal cooperativo no Brasil.

Nos exemplos trabalhados nesta seção observam-se os requisitos da abertura e da responsividade, tanto para o Fisco quanto para o contribuinte, distinguidos pelo diálogo, reuniões prévias, proatividade, segurança, confiança e voluntariedade no cumprimento da obrigação tributária principal por conformidade com a norma tributária. A confiança recíproca tende a aumentar a eficiência e a eficácia arrecadatória, tendo por alicerce a imparcialidade, como forma de aumentar a credibilidade da administração e a confiança do contribuinte, além de investimento na capacitação em conhecimento negocial ou comercial para os agentes do Fisco melhor entenderem e auxiliarem na atividade tributada.

Dado o primeiro passo e tendo a confiança do contribuinte, a Administração Pública, Executivo, Legislativo e Judiciário possuem o dever de manter a legítima confiança do contribuinte, que deve reportar e cumprir com suas obrigações tributárias no tempo e modo corretos. Preservar a confiança recíproca é o ponto mais alto da cooperação na seara tributária, com transparência, auxílio e previsibilidade, na constituição, cobrança, arrecadação e na qualidade do gasto público.

5 CONCLUSÃO

A globalização e a digitalização da economia trouxeram desafios e obstáculos novos para o direito tributário internacional do século XXI. O tradicional método litigioso de constituição e cobrança do crédito tributário é cada vez mais ineficaz e prejudicial para a economia, os contribuintes e o financiamento das políticas públicas.

O atual modelo de arrecadação tributária com eficiência exige confiança recíproca, auxílio mútuo, prestação de informações prévias e redução dos custos de conformidade. A postura repressiva das auditorias individuais não consegue atingir as grandes quantias transacionadas no mercado digital, tampouco motiva o contribuinte para a conformidade fiscal, com pagamento do tributo de forma voluntária.

Como efeito reflexo, a atuação repressiva no cenário de economia globalizada estimula a elusão e evasão fiscais, com aumento da litigiosidade e erosão das bases fiscais nacionais, com forte consequência no subfinanciamento dos serviços públicos. Desse modo, a resposta passa pela maior cooperação entre as partes, sendo o contribuinte estimulado para a conformidade fiscal pelos incentivos da previsibilidade e redução dos riscos fiscais e dos custos de conformidade.

No contexto do compliance cooperativo, a postura do Fisco é baseada na orientação prévia e próxima à ocorrência do fato gerador, prevenindo litígios e possibilitando melhor arrecadação voluntária. Fisco e contribuinte não possuem interesses antagônicos, pois todos são obrigados a financiar o Estado Democrático de Direito, tendo na arrecadação a finalidade de custear as políticas públicas, enquanto no pagamento dos tributos está o preço da liberdade e do financiamento dos direitos fundamentais do contribuinte.

Mudanças na forma de fazer negócios, com a economia global e digital, exigiram a alteração de tratamento entre a Fazenda Pública e o contribuinte em direção à concretização do compliance cooperativo, cuja eficácia depende de mudança no comportamento dos agentes do Estado e do contribuinte, com transparência e abertura para erguer e manter uma relação de confiança mútua, baseada na previsibilidade e eficiência da arrecadação.

O PRLF faz parte deste processo de mudança na concepção da relação Fisco e contribuinte, superando a fase adversarial para ingressar na era do diálogo e da cooperação, fundamento inicial para superar os desafios de manter um padrão na arrecadação tributária e possibilitar aos contribuintes a livre atuação no mercado global, com eficiência e previsibilidade fiscal.

As transformações trazem preocupações, mas também o cenário cooperativo labora com benefícios para ambos. Numa medida, o contribuinte ganha segurança na constituição e cobrança do crédito tributário a partir da cooperação e auxílio com o Fisco, reduz seu custo de conformidade, tem tratamento adequado pela capacitação dos agentes públicos no ramo comercial específico, e consegue simplificação e rapidez nas decisões da administração e consultas. Noutra medida, o Fisco ganha segurança, previsibilidade e eficiência na arrecadação com a transparência na participação do contribuinte no pagamento e nas informações prestadas de forma voluntária, no respeito ao espírito das leis, no diálogo transparente e cooperativo com o setor privado, na cooperação e auxílio para entender as práticas comerciais e nos riscos fiscais para melhor gerenciamento.

Em suma, o compliance cooperativo vem para incentivar o pagamento do tributo no tempo e modo correto, com tratamento imparcial, dialógico e propositivo. No Brasil, a implantação desta conformidade cooperativa ainda está no início, mas o Programa Operador Econômico Autorizado, o monitoramento dos maiores contribuintes e

o Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal, eleito como estudo de caso neste artigo, caminham em direção a uma mudança de mentalidade dos agentes da administração e dos contribuintes para abandonarem o litígio pela composição, confiança e eficiência nos negócios e na arrecadação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Compliance cooperativo: uma nova realidade entre Administração Tributária e contribuintes**. Revista de Direito Tributário Internacional Atual, v. 2, p. 58-82, 2017.

ATALIBA, Geraldo. Bitributação. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 60, p. 195-205, 1965.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 15 maio 2023.

BRASIL. **Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n. 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em: 7 maio 2023.

BRASIL. **Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 1, de 12 de janeiro de 2023**. Institui o Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal - PRLF, estabelecendo condições para transação excepcional na cobrança da dívida em contencioso administrativo tributário no âmbito de Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e de pequeno valor no contencioso administrativo ou inscrito em dívida ativa da União. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2_consulta/link.action?idAto=128395. Acesso em: 3 maio 2023.

BRASIL. **PGFN em números 2023**. Brasília: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal**. Brasília: RFB, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao#venezuela>. Acesso em: 15 maio 2023.

BRASIL. **Relatório Anual da Fiscalização 2021**. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2022.

HEMELS, Sigrid. **Fairness and taxation in a globalized world**. Rotterdam (EUR): Erasmus School of Law, 2015. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2570750. Acesso em: 13 de maio de 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Produto Interno Bruto (PIB)**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php#:~:text=O%20PIB%20%C3%A9%20a%20soma,R%24%209%2C9%20trilh%C3%B5es>. Acesso em: 15 mai. 2023.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINEZ, Antônio Lopo; COELHO, Marcelo Lopes Bello. **Moral tributária e o cidadão brasileiro: estudo empírico**. Caderno EBAPE.BR, v. 17, n. 3, Rio de Janeiro, p. 607-622, 2019.

OCDE. **The changing tax compliance environment and the role of audit**. OECD Publishing, 2017. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264282186-en>. Acesso em: 17 de maior de 2023.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. **Reforma tributária no Brasil: Princípios norteadores e propostas em debate**. Novos estudos CE-BRAP, v. 37, n. 2, p. 213-244, 2018.

PANHOCA, Ivone; BONINI, Luci Mendes de Melo. **Responsividade e consciência política: posicionamento de universitários brasileiros diante de temas como pagamento de impostos e obtenção de melhorias**. Revista de Políticas Públicas, v. 18, n. 1, p. 205-215, 2014.

PARIS, Roland. **The globalization of taxation? Electronic commerce and the transformation of the state.** *International Studies Quarterly*, v. 47, n. 2, p. 153-182, 2003.

SULLIVAN, Daniel. **Rules, fairness, and formal justice.** *Ethics*, v. 85, n. 4, p. 322-331, 1975.

TANZI, Vito. **Government versus markets: The changing economic role of the state.** Cambridge University Press, 2011.

VIEIRA, Fellipe Marinho; PEREIRA, Ivone Vieira; DE ÁVILA, Lucimar Antônio Cabral. **Relationship between tax compliance and self-regulation of the Brazilian Federal Revenue.** *Revista de Gestão Social e Ambiental*, v. 17, n. 1, p. 1-14, 2023.

VITALIS, Aline. **Compliance Fiscal e Regulação Fiscal Cooperativa.** *Revista Direito GV*, v. 15, n. 1, p. 1-22, 2019.

FORO NACIONAL: UMA REVISÃO NECESSÁRIA

NATIONAL FORUM: A NECESSARY REVIEW

Manoel Tavares de Menezes Netto

Procurador da Fazenda Nacional.
Doutorando em Direito pelo IDP/DF.
Mestre em Administração Pública pela FGV/RJ e Economista.
Assessor Especial na Procuradoria-Geral da
Fazenda Nacional (2023-).
Foi Coordenador-Geral da Representação
Judicial da Fazenda Nacional (2019-2023)
e Procurador-Chefe da Defesa da Fazenda Nacional na
1ª Região (2018-2019).
manoel.tavares@pgfn.gov.br

Adriana Gomes de Paula Rocha

Procuradora da Fazenda Nacional.
Mestra em Administração Pública pela FGV/RJ.
Procuradora-Geral Adjunta de Governança e Gestão Estratégica da PGFN (2023).
Foi Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégias da Representação Judicial (2019-2023) e Procuradora Regional da Fazenda Nacional na 1ª Região (2017-2019).
adriana.rocha@pgfn.gov.br

RESUMO: A possibilidade de ajuizamento de ações contra a União no Distrito Federal, inclusive por não residentes nesta Unidade da Federação, foi estabelecida na Constituição Federal de 1988 com a finalidade de fomentar o acesso à Justiça. Todavia, as inovações no sistema processual civil brasileiro, o uso ampliado de processos eletrônicos e novas evidências empíricas sugerem que o “foro nacional” tem fomentado litígios, vulnerando a estrutura do sistema de precedentes legais e, paradoxalmente, dificultando o acesso à Justiça para residentes do Distrito Federal. Usando o exemplo da Proposta de Emenda à Constituição n. 23/2021, o texto propõe uma revisão desse foro, defendendo a racionalização da litigância contra a União com vistas a promover uma justa distribuição de riscos judiciais, evi-

tar decisões conflitantes e valorizar as decisões das cortes regionais. Nessa linha, defende-se que reduzir o tempo de processos judiciais na Justiça Federal do Distrito Federal e da 1ª Região e combater o uso indevido do foro são premissas que devem nortear as discussões do modelo atual de foro nacional, sempre em busca da construção de um sistema de Justiça mais eficiente e equitativo na resolução de litígios entre o cidadão e o Estado brasileiro.

PALAVRAS-CHAVE: Foro nacional. Acesso à justiça. Distrito Federal.

ABSTRACT: The possibility of filing actions against the Union in the Federal District, including by non-residents of this Federative Unit, was established in the 1988 Federal Constitution to promote access to justice. However, innovations in the Brazilian civil procedural system, the expanded use of electronic processes, and new empirical evidence suggest that the "national forum" has fostered litigation, undermining the structure of the legal precedent system and, paradoxically, making access to justice difficult for residents of the Federal District. Using the example of the Proposed Amendment to the Constitution n. 23/2021, the text proposes a review of this forum, defending the rationalization of litigation against the Union to promote a fair distribution of judicial risks, avoiding conflicting sentences, and valuing the decisions of the Regional Courts. This article argues that reducing the time for legal proceedings in the Federal Court in the Federal District and the 1st Region and combating the improper use of the forum are premises that should guide the discussions of the current model of the national forum, always seeking to build a more efficient and equitable justice system in resolving disputes between citizens and the Brazilian State.

KEYWORDS: National forum. Access to justice. Federal District.

1 INTRODUÇÃO

A ampla possibilidade de ajuizamento de ações judiciais contra a União no Distrito Federal, inclusive por pessoas não domiciliadas nesta Unidade da Federação, é uma medida prevista na Constituição Federal de 1988 (CF/88) e concebida originalmente como uma alternativa para promover a facilitação do acesso à Justiça.

Passadas mais de três décadas desde a promulgação do texto constitucional, e num contexto em que a litigância contra a Fazenda Pública tem ganhado cada vez mais espaço no debate público em virtude da sua repercussão econômica — os valores pagos com precatórios nunca foram tão elevados —, a presente análise busca trazer uma reflexão atualizada acerca da maneira como a previsão constante no art. 109, § 2º, da CF/88 tem impactado o sistema de Justiça.

Com base nas mudanças contemporâneas na legislação processual, na progressiva utilização dos processos eletrônicos e, sobretudo, em evidências empíricas que se tornaram disponíveis apenas recentemente, pretende-se apresentar, ainda que de maneira não exauriente, alguns argumentos que apontam para a necessidade de revisão dessa peculiar dinâmica de escolha de foro nas ações movidas contra a Fazenda Pública federal.

2 FORO NACIONAL: CONCEITO E PREVISÃO CONSTITUCIONAL

Prevista no § 2º do art. 109 da CF/88, a possibilidade de ajuizamento de demandas contra a União na Seção Judiciária do Distrito Federal (SJDF) — comumente denominada de “foro nacional” — tem sido tratada pela jurisprudência pátria como um benefício garantido ao cidadão para facilitar a obtenção da prestação jurisdicional (entre outros, confira-se o RE 627.709/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, e o RE 233.990/RS, Rel. Min. Maurício Correa).

Nessa linha, diversos são os precedentes que, inclinados a preservar e proteger a garantia do acesso à Justiça, têm dado interpretação ampliativa ao aludido dispositivo, indicando que a faculdade prevista no aludido dispositivo seja aplicada em casos de impetração de mandado de segurança (RE 736.971/RS AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski), bem como às ações propostas em face de autarquias federais (RE 627.709/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski).

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, inúmeros são os julgados que compartilham dessa compreensão, assentando que a escolha do foro tem como objetivo precípua facilitar o acesso ao Poder Judiciário para a parte que litiga contra a União, sendo essa faculdade exercitável em quaisquer classes processuais, inclusive em mandados de segurança (CC n. 169.239/DF, relator Ministro Herman

Benjamin, Primeira Seção, julgado em 10/6/2020, DJe de 5/8/2020; CC n. 174.125/DF, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Seção, julgado em 14/10/2020, DJe de 20/10/2020).

Por ser elucidativa sobre a ampla conveniência para exercício dessa opção de foro por parte de quem litiga contra a Fazenda Pública federal, colhe-se a seguinte passagem de recente decisão proferida pelo Ministro Mauro Campbell Marques, no julgamento do CC n. 193776/DF, em que sustenta:

Da interpretação do artigo 109, § 2º da Constituição Federal extrai-se a ausência de qualquer tipo de restrição no que concerne à opção conferida ao autor, que, por isso, é o juiz de sua conveniência para exercê-la, limitadas, apenas, às opções estabelecidas pelo próprio texto constitucional.

Nesse ponto, constata-se que as causas intentadas contra a União poderão, de acordo com a opção do autor, ser aforadas perante os juízos indicados no art. 109, § 2º, da Lei Maior. O ordenamento constitucional, neste aspecto, objetiva facilitar o acesso ao Poder Judiciário da parte quando litiga contra a União.

Assim, fica claramente evidenciado que, para além da literalidade textual, a faculdade de escolha de foro para a propositura de demandas contra a Fazenda Nacional tem sido respaldada e reforçada por uma interpretação ampliativa, calcada precipuamente na facilitação do acesso ao Poder Judiciário por parte do cidadão brasileiro.

3 DISTORÇÕES ATUALMENTE PROVOCADAS PELO FORO NACIONAL NO CONTENCIOSO JUDICIAL DA FAZENDA PÚBLICA FEDERAL

Acontece, porém, que a realidade do contencioso judicial brasileiro foi sensivelmente modificada desde o advento do texto de 1988. Por essa razão, propõe-se uma análise crítica da persistência desse modelo e, sobretudo, da atualidade das justificativas que o cercam.

Conforme adverte Fullin (2013), o acesso à Justiça constitui um problema em constante mutação, sendo sempre importante refletir sobre transformações sociais, políticas e econômicas que sejam capazes de propor uma reflexão crítica acerca desse tema tão caro à nossa democracia.

Especificamente quanto ao foro nacional, parece-nos que o surgimento dos processos eletrônicos, o advento de um sistema de pre-

cedentes na legislação processual e a existência de bases de dados cada vez mais robustas constituem fatores que recomendam um olhar crítico a respeito dos impactos efetivos que a faculdade prevista no art. 109, § 2º, da CF/88 tem provocado para os jurisdicionados e para a Fazenda Pública federal, notadamente no que tange às demandas individuais.

Conforme apontam Aquino e Garcia (2020), “em onze anos, desde 2009, a virtualização medida pelo índice de casos novos já iniciados no formato eletrônico saltou de 11,2% para a casa dos 90% em 2019”. O Relatório Justiça em Números 2022, elaborado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), indica que no ano de 2019 mais de 94% dos casos novos da Justiça Federal já eram iniciados em meio eletrônico, percentual este que, nesse ramo do Poder Judiciário, passou a ser de 100% em 2021, mantendo-se assim desde então.

Essa realidade tem alterado sensivelmente a dinâmica das interações presenciais e reduzido bastante o volume de atendimentos presenciais. Conforme apontam Talita Rampim e Rebecca Lemos Igreja (2022, p. 19), em pesquisa sobre o Programa Justiça 4.0, apesar da necessidade de mitigação da exclusão digital dos jurisdicionados, existe um novo padrão de relacionamento entre os atores do sistema de justiça caracterizado pela expansão de dinâmicas de interação cada vez mais virtuais:

É preciso destacar que a virtualização dos processos judiciais trouxe, consigo, outro aspecto bastante relevante para a diminuição dos atendimentos que demandam interação presencial: a possibilidade de documentos, por exemplo, serem extraídos diretamente do sistema de processamento eletrônico de ações judiciais que for adotado pelo tribunal. Alvarás e ofícios são exemplos de documentos oficiais que outrora as partes buscavam atendimento presencial para obterem cópias e que, no contexto de virtualização dos processos, passam a ser acessíveis diretamente pela parte interessada ou por seu procurador [...] indagadas e indagados sobre sua experiência com o Balcão Virtual, 85,38% (1.308 pessoas) dos respondentes compartilharam a percepção de que esse formato pode substituir a maior parte dos atendimentos presenciais.

Quanto ao aspecto legislativo, o Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/2015) consolidou em nosso ordenamento jurídico o chamado “sistema de precedentes”, que, em linhas gerais, busca garantir isonomia, segurança jurídica e celeridade à prestação jurisdicional, sobretudo por intermédio de julgamentos realizados pelo STF, Tribunais Superiores e, no caso da Justiça Federal, pelos Tribunais Regionais Federais, que visam garantir previsibilidade e uniformidade a decisões judiciais proferidas em suas respectivas jurisdições.

Nessa linha, no âmbito da Justiça Federal, os Tribunais Regionais Federais têm aplicado rotineiramente a técnica do julgamento ampliado (art. 942 do CPC) e proferido decisões em incidentes de resolução de demandas repetitivas (IRDRs, art. 976 do CPC), com o intuito de assegurar aos jurisdicionados ampla ciência e clareza a respeito dos seus entendimentos.

Acerca desse fenômeno do fortalecimento dos instrumentos de uniformização jurisprudencial no Brasil, Paulo Mendes de Oliveira (2019, p. 4) aponta o seguinte:

Gradativamente, o Direito brasileiro foi adotando diversos instrumentos de uniformização jurisprudencial, com o fim de incrementar a cognoscibilidade do ambiente normativo brasileiro e, por consequência, reduzir o grande número de demandas ajuizadas e recursos interpostos. Se a sociedade conhece a resposta que será dada pelo Estado às divergências interpretativas, o Direito torna-se mais previsível e, por consequência, as pessoas podem exercer a liberdade com mais segurança e a tendência de observância voluntária das normas jurídicas é incrementada. Trata-se, portanto, de técnica que confere claros benefícios teóricos e práticos.

Esses objetivos propostos pelo Código de Processo Civil de 2015, porém, são indubitavelmente mitigados com a permanência do foro nacional nos moldes em que foi concebido, afinal, da maneira como o sistema de Justiça está organizado atualmente, mais de 70%¹ da população brasileira goza da faculdade de não se sujeitar aos entendimentos firmados pelas cortes de seus domicílios, em especial quando eles forem favoráveis à União.

Explica-se: para aqueles domiciliados nas 14 (catorze) Unidades da Federação sob jurisdição dos Tribunais Regionais Federais da 2ª Região (Espírito Santo e Rio de Janeiro), 3ª Região (São Paulo e Mato Grosso do Sul), 4ª Região (Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul), 5ª Região (Sergipe, Alagoas, Pernambuco, Paraíba, Rio Grande do Norte e Ceará) e 6ª Região (Minas Gerais), resta garantida a alternativa de buscar na SJDF um pronunciamento judicial capaz de garantir-lhe, provisória ou permanentemente, o gozo de direitos que foram ou provavelmente seriam negados no âmbito do Tribunal Regional Federal com jurisdição em seu domicílio.

1 De acordo com a estimativa da população residente no Brasil e Unidades da Federação, com data de referência em 1º de julho de 2021, publicada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), no Diário Oficial da União de 27/08/2021.

Um exemplo recente ilustra esse fenômeno. Trata-se de um pedido de postergação de pagamento de tributos no início da crise da covid-19, amplamente divulgado na mídia especializada, no qual uma empresa com mais de cinco mil colaboradores que já havia tido a sua pretensão rejeitada, liminarmente, no seu domicílio (Paraná), em decisão mantida em sede de agravo de instrumento pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, propôs nova demanda no Distrito Federal, onde obteve decisão favorável para deixar de pagar mais de R\$ 2 milhões em tributos no mês de março de 2020 (Olivon, 2020).

A decisão brasileira foi amplamente divulgada na mídia e fortaleceu uma onda de ajuizamento de milhares de demandas contra a Fazenda Nacional discutindo a mesma tese, com potencial bilionário de impacto às contas públicas.

É evidente que a opção da empresa paranaense com milhares de empregados e faturamento aparentemente milionário (dado o volume de tributos que deixariam de ser recolhidos) não foi calcada em nenhuma dificuldade de acesso ao Poder Judiciário, mas numa clara tentativa de escapar da decisão proferida pelo juiz natural da causa e da sinalização dada pela Corte da 4ª Região quanto ao insucesso da sua pretensão.

Esse fenômeno da multiplicidade de foros, especialmente quando desacompanhado de filtros adequados para preservar a coerência do sistema de precedentes, parece contribuir, em verdade, para a diminuição da coerência interna do Poder Judiciário e para a redução da sua capacidade de irradiar respeito e estabilidade ao conteúdo de suas decisões.

Recentemente, no Acórdão 336/2021-TCU-Plenário, um outro interessante caso envolvendo o foro nacional tornou-se público. Trata-se do julgamento do IRDR pelo TRF1 que cuidou da ausência de impedimento/suspeição de auditores fiscais/conselheiros para participarem de julgamentos de recursos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tão somente em razão do recebimento do “bônus de eficiência e produtividade na atividade tributária e aduaneira”.

Em suma, tendo a União se sagrado vencedora nesse tema no âmbito do TRF1, o que se observou foi apenas a migração de ajuizamentos do foro nacional para os foros de domicílio das empresas interessadas, conforme relata o julgado da Corte de Contas:

Exemplo disso foi o caso do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas - IRDR 8087-81.2017.4.01.0000, julgado pelo TRF-1ª Região. Nos meses que antecederam o julgamento desse incidente, foram distribuídos

na Seção Judiciária do Distrito Federal dezenas de mandados de segurança que deram ensejo a diversas decisões liminares as quais suspenderam a discussão de processos envolvendo bilhões de reais em créditos tributários. 236. Após a fixada a tese pelo TRF-1ª Região de modo favorável à União, o número de mandados de segurança impetrados em Brasília-DF caiu drasticamente e o ajuizamento de ações ordinárias fora da 1ª Região passou a crescer, tornando o litígio cíclico, de maneira que, efetivamente, a tese fixada no julgamento do IRDR foi praticamente ineficaz para os fins de uma prestação jurisdicional célere e uniforme.

É curioso notar, portanto, que posicionamentos do TRF1 favoráveis à União acabam tendo, portanto, uma repercussão limitada, ao passo que aqueles desfavoráveis tendem a ser aproveitados por pessoas residentes em todo o país.

Em outras palavras, é possível reconhecer que o foro acaba revelando seu potencial verdadeiramente “nacional” apenas quando desfavorável à Fazenda Pública, situação na qual ele passa a desencaixar um inusitado fenômeno de migração de litigantes.

Esse cenário é agravado, vale dizer, pelo fato de os sistemas eletrônicos dos Tribunais Regionais Federais das seis regiões ainda não se comunicarem a ponto de indicarem possíveis litispêndências e, em razão disso, não apresentarem mecanismos aptos à célere constatação de ajuizamentos simultâneos de demandas em face da União, sendo este um atento que merece especial atenção, conforme apontam diversos acórdãos do Tribunal de Contas da União (Acórdão 2732/2017-TCU-Plenário, Acórdão 1534/2019-TCU-Plenário e Acórdão 336/2021-TCU-Plenário).

4 A PROPOSTA DE ATUALIZAÇÃO DO FORO NACIONAL PREVISTA NA PEC 23/2021

Recentemente, na Proposta de Emenda à Constituição n. 23/2021, chamada “PEC dos Precatórios”, foi sugerida pelo Poder Executivo federal uma alteração na redação do § 2º do art. 109 da Constituição para estabelecer a manutenção do chamado foro nacional apenas para as ações em que fosse requerida tutela de natureza coletiva.

Na exposição de motivos subscrita pelo então ministro de Estado da Economia, foi mencionado que essa alteração contribuiria para o “descongestionamento das demandas em trâmite no Distrito Federal, sem prejuízo do absoluto e inafastável amplo acesso à Justiça e efetividade da prestação jurisdicional”.

O dispositivo proposto, porém, não foi contemplado pelo substitutivo elaborado pela Comissão Especial, sem que nenhuma justificativa tivesse sido apresentada para a sua exclusão.

Dados da PGFN constantes no Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa, elaborado pelo Insper, sob supervisão do CNJ, indicaram, com base em uma amostra de 3.726 processos autuados contra a Fazenda Nacional em 2020 na Seção Judiciária do Distrito Federal, nas classes “Mandado de Segurança” e “Procedimento Comum”, que 2.386 desses processos — 64,04% do total — haviam sido propostos por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas em outras unidades da Federação (CNJ; Insper, 2022).

É indubitável, portanto, que a SJDF tem servido sobretudo a pessoas de outros estados, que optam por não litigar em seus domicílios não por buscarem um acesso à Justiça facilitado, mas por, claramente, anteverem vantagens estratégicas sob o ponto de vista do êxito de suas pretensões contra a União.

Se não há nenhum risco adicional e se há indicação — jurisprudencial, sobretudo — que o foro do domicílio por alguma razão pode se mostrar menos vantajoso, é natural que ajuizamentos eletrônicos por parte de domiciliados em outras regiões sejam realizados na capital federal, o que, em verdade, acaba prejudicando a prestação jurisdicional e limitando o acesso à Justiça aos próprios domiciliados no Distrito Federal (únicos que não possuem a prerrogativa de escolha de foro), dada a inevitável morosidade provocada pelo acúmulo de casos.

Ainda que se cogitasse que poderia haver algum outro motivo racional para o ajuizamento de demandas no Distrito Federal, distinto da maior probabilidade de impor uma derrota judicial à União, isso não parece subsistir em relação a demandas individuais.

No Relatório Justiça em Números 2022, a SJDF é expressamente citada como sendo uma das menos eficientes e produtivas de toda a Justiça Federal. Eis alguns trechos do relatório:

As três seções Judiciárias menos eficientes pertencem ao TRF da 1ª Região: Amazonas (31,4%), Distrito Federal (31,9%) e Amapá (37,3%) (p. 268) [...]

A Seção Judiciária do DF chama atenção pela diferença entre a produtividade medida (1.410) e a produtividade esperada para que atinja 100% de eficiência (4.158), pois pelos recursos que estão disponíveis a seção deveria ocupar as melhores posições no ranking (p. 271) (CNJ, 2022).

Essa proliferação de processos envolvendo assuntos com prognósticos jurisprudenciais menos favoráveis à União² acabam fazendo com que as derrotas fazendárias na 1ª Região tenham um peso cada vez maior nos cofres públicos.

Dados do Conselho da Justiça Federal relacionados aos precatórios pagos nos anos de 2020 e 2021 ilustram esse cenário, conforme demonstra a tabela abaixo:

Tabela 1 - Quantidade de processos e valor dos pagamentos de precatórios expedidos por TRF

Tribunal	Descrição	2020	2021	Soma 2020 e 2021
1ª Região	Processos	26.039	25.736	51.775
1ª Região	Valor	R\$ 18.270.764.284	R\$ 13.673.404.485	R\$ 31.944.168.769
2ª Região	Processos	7.081	8.066	15.147
2ª Região	Valor	R\$ 2.382.607.485	R\$ 2.812.552.427	R\$ 5.195.159.912
3ª Região	Processos	23.931	29.294	53.225
3ª Região	Valor	R\$ 4.630.833.297	R\$ 7.042.009.736	R\$ 11.672.843.033
4ª Região	Processos	34.902	33.236	68.138
4ª Região	Valor	R\$ 4.326.643.876	R\$ 4.892.923.955	R\$ 9.219.567.831
5ª Região	Processos	10.312	13.021	23.333
5ª Região	Valor	R\$ 2.149.565.552	R\$ 3.529.137.905	R\$ 5.678.703.457
Todos	Processos	102.265	109.353	211.618
Todos	Valor	R\$ 31.760.414.494	R\$ 31.950.028.507	R\$ 63.710.443.001

Fonte: Conselho da Justiça Federal, 2022.

No período, o TRF1 acabou sendo responsável por aproximadamente metade das despesas da União com precatórios, sendo que o valor médio da condenação por processo expedido pelo TRF1 foi superior ao dobro da média nacional (Conselho da Justiça Federal, 2022).

2 Notadamente em casos que envolvem revolvimento de matéria fática ou sujeitos ao micro-sistema dos Juizados Especiais, não sujeitos, em regra, a uma reanálise pelo Superior Tribunal de Justiça ou Supremo Tribunal Federal.

Aqui, vale registrar, uma vez mais, que essa constatação não indica uma predileção maior ou menor do TRF1 ao acolhimento de teses contrárias à Fazenda Pública. A hipótese aqui traçada é a de que qualquer tema no qual já tenha havido uma manifestação relevante do TRF1 desfavorável à União acaba servindo de gatilho para um acelerado processo de migração de litigantes. E o mesmo ocorre quando outros Tribunais Regionais Federais antecipadamente se manifestam de maneira favorável à União, sinalizando aos jurisdicionados domiciliados em sua base territorial que a única esperança para o sucesso de seu pleito, no curto prazo, está na SJDF.

Os riscos à própria qualidade da prestação jurisdicional acabam sendo naturais, não sendo adequado desprezarmos o fato de que o crescimento do fluxo de litigantes gerado por políticas de acesso praticamente irrestrito à Justiça tende a proporcionar uma pressão deletéria nos próprios magistrados, que acabam sendo compelidos a concentrar cada vez mais esforços em metas de produtividade relacionadas à redução de estoque, em detrimento da qualificação da prestação jurisdicional a ser fornecida em cada caso concreto. Sobre o assunto, confira-se o alerta do professor Ivo Gico Junior, em obra a respeito da Análise Econômica do Processo Civil:

O congestionamento judicial resultante aumenta, substancialmente, tanto a quantidade de tempo necessária para resolver uma disputa, quanto a probabilidade de resultados de baixa qualidade ou simplesmente incorretos, à medida que os magistrados ficam sobrecarregados com o crescente número de casos e, simultaneamente, se exigem deles respostas cada vez mais rápidas. Dentro do mundo caótico da superexploração do sistema judicial, não é desarrazoado esperar que os magistrados concentrem o máximo de esforço possível na resolução de disputas para reduzir o estoque de casos em seu gabinete e invistam o mínimo possível em segurança jurídica, dado que essa é uma externalidade positiva que reduz apenas marginalmente o estoque de casos para qualquer tribunal específico.

5 CONCLUSÃO

Em suma, parece-nos que, apesar de concebido como mecanismo de facilitação do acesso à Justiça, o foro nacional, nos seus moldes atuais, constitui um flagrante indutor de litigiosidade, representa uma fissura na estrutura do sistema de precedentes previsto na

legislação processual e, a um só tempo, prejudica o acesso à Justiça, vulnera a garantia da razoável duração do processo para a população do Distrito Federal e contribui como catalisador à trajetória crescente das despesas judiciais da União.

Entende-se, ainda, que a atualização do foro nacional, nos termos propostos na PEC n. 23/2021, racionalizaria a litigância em face da União, garantiria uma justa repartição dos riscos da judicialização entre as partes, evitaria decisões conflitantes, fortaleceria o respeito às decisões judiciais dos juízos preventos, reforçaria a importância dos precedentes firmados pelas cortes regionais, evitaria desequilíbrios concorrenciais entre empresas que atuam no mesmo mercado relevante geográfico e que litigam em cortes distintas, bem como reduziria o tempo médio do processo judicial na Justiça Federal no âmbito do Distrito Federal e de toda a 1ª Região (dada a progressiva redução de acervo do Tribunal Regional Federal).

Além disso, contribuiria para a redução do número de demandas propostas em face da União, afastaria o uso abusivo indevido do foro nacional e evitaria a concentração de ajuizamentos no âmbito da 1ª Região da Justiça Federal que, inclusive em razão de expurgos inflacionários, ostenta o maior tíquete médio das condenações da União.

Não bastasse isso, é de se registrar que a proposta manteria inalterada a conformação do foro nacional quanto às ações coletivas e não ofereceria nenhuma restrição no acesso à Justiça aos cidadãos brasileiros: afinal, todos estariam na mesma situação dos milhões de domiciliados no Distrito Federal que não dispõem de qualquer alternativa de escolha de foro e sempre promoveram suas ações contra a União apenas na Seção Judiciária do seu domicílio.

Por fim, vale o registro de que as críticas à modelagem do foro nacional e à necessidade de sua revisitação são compartilhadas, também, por Rodrigo Carmona Castro Rodriguez e Victor Guedes Trigueiro (2022, p. 296), que, em análise análoga à apresentada neste texto, igualmente concluíram que o estabelecimento da Seção Judiciária do Distrito Federal como foro universal é um “conceito absolutamente defasado” e que merece ser superado para afastar o cenário de “pagamentos em duplicidade, manipulação da justiça e ineficiência da SJDF, com prejuízo para a defesa da União”.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AQUINO, Luseni; GARCIA, Luciana Silva. Reforma do Estado, **Sistema de Justiça e Carreiras Jurídicas**. In: CAVALCANTE, Pedro Luiz Costa; SILVA, Mauro Santos. (Orgs.). Reformas do Estado no Brasil: trajetórias, inovações e desafios. Brasília, DF: CAPAL, Rio de Janeiro: IPEA, 2020.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em números 2022**. CNJ, 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ); INSPER. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa**. Brasília: CNJ, 2022.

CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. **Pagamento de Precatórios e RPVs Período 2004 a 2021**. Disponível em: https://daleth.cjf.jus.br/atlas/internet/rpvs_precatorios.htm. Acesso em: 18 out. 2023.

FULLIN, Carmem. Acesso à justiça: a construção de um problema em mutação. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo; SILVA; Felipe Gonçalves. **Manual de Sociologia Jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. **Análise Econômica do Processo Civil**. Indaiatuba: Editora Foco, 2020.

MENDES DE OLIVEIRA, Paulo. Qual o quórum necessário para a modulação de efeitos? Uma proposta de compatibilização do CPC/15 com a Lei. n. 9.868/99. **Caderno Virtual**, v. 3, n. 45, 2019. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/3940>. Acesso em: 29 out. 2023.

OLIVON, Beatriz. **Empresa com liminar no DF para adiar pagamento de tributos teve pedido negado no PR**. Valor Econômico, 27.03.2020. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/03/27/empresa-com-liminar-no-df-para-adiar-pagamento-de-tributos-teve-pedido-negado-no-pr.ghtml>. Acesso em: 18 nov. 2022.

RAMPIM, Talita; IGREJA, Rebecca Lemos. Acesso à Justiça e Transformação Digital: um Estudo sobre o Programa Justiça 4.0 e Seu Impacto na Prestação Jurisdicional. **Direito Público**, Brasília, v. 19, n. 102, 2022

RODRIGUEZ, Rodrigo Carmona Castro; TRIGUEIRO, Victor Guedes. Foro Universal do Distrito Federal: acesso ou manipulação do Poder Judiciário? O forum shopping na Constituição Federal. **Revista Brasileira de Direito Processual–RBDPro**, Belo Horizonte, v. 30, n. 118, p. 275-298, abr./jun. 2022.

**OS TEMAS N. 881 E 885, DE REPERCUSSÃO GERAL
DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, E OS EFEITOS
DAS DECISÕES JUDICIAIS INCONSTITUCIONAIS EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE A PARTIR DAS
TEORIAS DE HANS KELSEN**

***TOPICS N. 881 AND 885, OF GENERAL REPERCUSSION
OF THE FEDERAL SUPREME COURT, AND THE
EFFECTS OF UNCONSTITUTIONAL JUDICIAL
DECISIONS IN TAX MATTER: AN ANALYSIS
BASED ON HANS KELSEN'S THEORIES***

David Lazzaretti Vieira

Mestrando em Direito pela Universidade Regional Integrada
do Alto Uruguai e das Missões (URI), campus
de Santo Ângelo/RS.

Departamento de Ciências Sociais Aplicadas; Linha
de pesquisa II – Políticas de Cidadania e
Resolução de Conflitos.

Especialista em Direito Público pela Universidade de Caxias
do Sul (UCS) em convênio com a Escola Superior
da Magistratura Federal no Rio Grande do Sul (ESMAFE/RS).
Procurador da Fazenda Nacional.

Adalberto Narciso Hommerding

Pós-doutor em Direito pela Universidade de
Alicante, Espanha.

Doutor em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos
(Unisinos), São Leopoldo/RS.

Mestre em Direito pela Universidade Federal
de Santa Catarina (UFSC).

Professor na Escola Superior da Magistratura da Associação
dos Juízes do Estado do Rio Grande do Sul (AJURIS) e na
Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Mis-
sões (URI), campus de Santo Ângelo/RS, na Graduação, no
Mestrado e no Doutorado em Direito.
Juiz de Direito no Rio Grande do Sul.

RESUMO: O artigo discute a limitação temporal dos efeitos de decisões judiciais inconstitucionais em matéria tributária, baseando-se nas teorias do jusfilósofo Hans Kelsen. Analisa a perpetuação dos efeitos dessas decisões diante dos Temas n. 881 e 885, de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal, e a importância da conformidade com a Constituição, considerando a segurança jurídica, a isonomia, a livre concorrência e a justiça fiscal, aferindo, ao final, a conformidade da tese firmada pela Suprema Corte com as teorias de Kelsen e tais princípios.

PALAVRAS-CHAVE: Hans Kelsen. Decisão judicial. Limitação temporal.

ABSTRACT: The article discusses the temporal limitation of the effects of unconstitutional judicial decisions in tax matters, based on the theories of law philosopher Hans Kelsen. It analyzes the perpetuation of the effects of these decisions in light of General Repercussion Topics n. 881 and 885 of the Brazilian Supreme Federal Court, as well as the importance of compliance with the Constitution, taking into consideration legal certainty, equality, free competition, and tax justice. Ultimately, it assesses the alignment of the thesis established by the Court with Kelsen's theories and these principles.

KEYWORDS: Hans Kelsen. Judicial decision. Temporal limitation.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo se propõe a abordar a limitação temporal dos efeitos de decisões judiciais inconstitucionais em matéria tributária a partir das teorias do jusfilósofo Hans Kelsen. A escolha deste tema se justifica por sua relevância tanto no âmbito acadêmico quanto social, tendo em vista o contexto de crise fiscal, do Estado de Bem-Estar Social e de suas políticas públicas. A importância do tema também encontra amparo na atualidade da discussão travada no âmbito dos Temas n. 881 e 885, de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal (STF), cuja tese firmada vem sendo amplamente debatida pelo meio jurídico brasileiro e ainda não foi concluída de modo definitivo ao tempo da redação deste artigo. A pertinência do tema também pode ser entendida em vista de seus reflexos na necessidade do planejamento tributário de empresas e indivíduos e, conseqüentemente, para a economia como um todo.

Hans Kelsen é um dos mais notáveis juristas do século XX, suas ideias e teorias influenciaram e têm influenciado significativamente o pensamento jurídico moderno. Seu pensamento, que propõe uma abordagem científica para o estudo do Direito, continua sendo objeto de intensa discussão e análise acadêmica. Neste sentido, o artigo propõe, inicialmente, um exame aprofundado das teorias de Kelsen para, após, a partir dela, analisar a limitação temporal dos efeitos de decisões judiciais inconstitucionais em matéria tributária.

O problema que o artigo busca abordar é a questão da perpetuação dos efeitos de decisões judiciais em matéria tributária que contrariam a Constituição. Esta questão tem sido objeto de intenso debate no âmbito do STF, que recentemente decidiu os Temas n. 881 e 885, de repercussão geral, os quais tratam, respectivamente, dos limites da coisa julgada em matéria tributária e dos efeitos das decisões da Corte em controle concentrado e em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado.

A hipótese que o artigo propõe é que o cotejo entre a análise das teorias de Hans Kelsen sobre o Direito, a democracia, as normas, a justiça, a jurisdição constitucional e a limitação temporal dos efeitos de decisões judiciais inconstitucionais pode oferecer insights valiosos para a compreensão e resolução deste problema. Acredita-se que as teorias de Kelsen podem fornecer um arcabouço teórico sólido para examinar esta questão, contribuindo para o desenvolvimento de soluções jurídicas justas e equitativas.

A metodologia proposta para o desenvolvimento do artigo é a análise bibliográfica dos textos de Hans Kelsen, bem como da tese firmada pelo STF. Além disso, são consultados estudos acadêmicos e artigos científicos que tratam do tema.

Os objetivos do artigo são: (i) apresentar um exame aprofundado das teorias de Kelsen sobre o Direito, a democracia, as normas, a justiça e a jurisdição constitucional; (ii) efetuar uma exposição da tese firmada recentemente pelo STF nos Temas n. 881 e 885, de repercussão geral; (iii) discutir a questão da perpetuação dos efeitos de decisões judiciais em matéria tributária que contrariam a Constituição; e (iv) aferir a conformidade da tese firmada pelo STF com base nas teorias de Kelsen.

Em suma, o artigo busca contribuir para o debate acadêmico e jurídico sobre a teoria de Hans Kelsen e sua aplicação no contexto das decisões judiciais em matéria tributária, oferecendo uma análise

aprofundada e bem fundamentada deste tema. Além disso, espera-se que o artigo possa contribuir para a prática jurídica, fornecendo percepções valiosas para os estudos acadêmicos, o planejamento tributário e a prática forense.

2 HANS KELSEN E A LIMITAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DE DECISÕES JUDICIAIS INCONSTITUCIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Hans Kelsen é retratado, não raras vezes e de forma errônea, como um autor cuja teoria supostamente possibilitaria a chancela científica de figuras e regimes de índole autoritária na história. Kelsen, no entanto, para aqueles que se debruçam minimamente em seu estudo, é identificado como um dos principais expoentes da matriz teórica analítica do Direito. O filósofo do Direito Mario Giuseppe Losano, ao ponderar sobre a herança das teorias de Kelsen e suas divergências pessoais, em lúcida passagem no texto que introduz a edição italiana da obra *O problema da Justiça*, não sem propósito, esclarece que:

[...] as obras do grande jurista de Praga me acompanharam com constância, estimulando-me sempre, mesmo que muitas vezes por divergência. Divergência, aliás, inevitável na sucessão das gerações: mais de meio século de polêmicas, um exílio múltiplo e duas guerras mundiais não passam sem deixar rastros numa doutrina; mas a doutrina que resiste a duas guerras mundiais, a um exílio múltiplo e a meio século de polêmicas terá conquistado, na ciência do direito, uma posição bem definida e, em certa medida, definitiva¹.

A Kelsen também costuma ser atribuída uma identificação com a corrente positivista mais simplificada. Segundo apontam Rocha e Costa², todavia, Kelsen é um representante do neopositivismo, defendendo uma abordagem científica para o estudo do Direito, baseada em proposições normativas que caracterizam sistematicamente

1 KELSEN, Hans. *O problema da Justiça*. Tradução: João Baptista Machado. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 32-33.

2 ROCHA, Leonel Severo; COSTA, Bernardo Leandro Carvalho. Pressupostos epistemológicos da Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen. *Revista da Faculdade de Direito da FMP*, v. 16, p. 215, 2021. Disponível em: https://www.academia.edu/53285885/PRESSUPOSTOS_EPISTEMOL%C3%93GICOS_DA_TEORIA_PURA_DO_DIREITO_DE_HANS_KELSEN. Acesso em: 20 out. 2023.

seu objeto de estudo. A proposta de Kelsen é a de uma metateoria do Direito, que se distingue do positivismo legalista tradicional na área jurídica, que comumente confunde os conceitos de lei e Direito. Nesse sentido, ele propõe a concepção do Direito como uma metalinguagem, que se diferencia claramente de seu objeto. O fato de que a teoria de Kelsen possui especificidades que a fazem se diferenciar do positivismo clássico fica evidente quando o filósofo discorre sobre a limitação do positivismo e o conceito de norma fundamental. Segundo Kelsen, a norma fundamental não é Direito positivo, e sim uma norma pressuposta como condição ao Direito positivo, sendo válida “como uma norma de Direito natural, separada da sua validade meramente hipotética”³, reconhecendo o autor, assim, a limitação da ideia de um direito positivo puro.

A democracia é outro aspecto crucial na teoria de Kelsen, o que, entretanto, foi (e ainda é) historicamente negligenciado. De fato, o filósofo produziu vários escritos⁴ em que se debruçou, de maneira profunda, especificamente sobre os elementos e fundamentos da democracia. Como ensina o professor Leonel Severo Rocha⁵, as diferenças entre Hans Kelsen e a doutrina jurídica predominante não são amplas, e qualquer suposição inicial sobre a democracia na Teoria Pura do Direito pode ser uma autoavaliação incauta. Segundo o professor, é incorreto supor que Kelsen teria deixado de lado a democracia e teria apoiado o autoritarismo. Kelsen valorizava a democracia, associando-a à liberdade, autonomia e autogoverno político. Convém observar, também, um relativismo axiológico em Kelsen, que, ao valorizar a democracia e a tolerância, propicia um ambiente para confronto e conciliação de diferentes opiniões, refutando a noção de que o Direito seja apenas um instrumento do poder.

Na análise sobre a democracia, Hans Kelsen defende⁶ a metamorfose da ideia de liberdade no regime democrático, refutando a aceção original de que a liberdade compreenderia apenas

3 KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado. Tradução: Luís Carlos Borges. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 573.

4 KELSEN, Hans. A Democracia. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

5 ROCHA, Leonel Severo. O sentido político da Teoria Pura do Direito. Sequência Estudos Jurídicos Políticos, v. 5, n. 9, p. 72, 1984. Disponível em: https://www.academia.edu/101465832/O_sentido_pol%C3%ADtico_da_Teoria_Pura_do_Direito. Acesso em: 20 out. 2023.

6 KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado. Tradução: Luís Carlos Borges. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 407-411.

uma liberdade anárquica, ou seja, uma ausência de qualquer compromisso. A liberdade se transforma, para o autor, em uma liberdade política, entendida como a harmonia entre a vontade individual e a vontade coletiva expressa na ordem social. Essa liberdade política é alcançada por meio da autodeterminação, em que os indivíduos participam ativamente na criação da ordem social. Ele defende o princípio de maioria como fundamental para a adaptação da ordem social, argumentando que isso maximiza a liberdade individual dentro da sociedade, enquanto também assegura os direitos da minoria (a maioria pressupõe a possibilidade de existência e participação da minoria). Kelsen ressalta a importância da igualdade, enfatizando que a liberdade e a igualdade são interdependentes em um sistema democrático. Assim, sua concepção de democracia se centra na ideia de participação ativa dos cidadãos, na busca pela harmonia entre as vontades individual e coletiva, e no respeito aos princípios de liberdade, igualdade e direitos da minoria.

Em outra interessante passagem de sua obra, ao discorrer sobre o caráter ideológico do dualismo de Direito público e Direito privado, Kelsen deixa entrever que:

Os mais importantes Estados capitalistas do nosso tempo têm, na verdade, constituições democráticas, mas o instituto da propriedade privada e uma produção de normas jurídicas individuais baseada no princípio da autodeterminação também são possíveis nas monarquias absolutas e têm de fato existido nelas.

[...]

A falta de penetração na construção escalonada do Direito impediu também o reconhecimento de que, nos diferentes escalões de uma e mesma ordem jurídica, podem ter aplicação diferentes formas de produção jurídica, de que uma produção democrática de normas jurídicas gerais pode estar ligada a uma produção autocrática das normas jurídicas individuais e, inversamente, uma produção autocrática das normas jurídicas gerais pode estar ligada a uma produção democrática das normas jurídicas individuais⁷.

O estudo da Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen, que deve ser compreendido de forma sistemática em conjunto com seus demais trabalhos teóricos, permite, por sua vez, uma compreensão aprofundada sobre o significado e aplicação do Direito, especialmente no que tange

7 KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução: João Baptista Machado. 8ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 314-315.

ao sistema jurídico, à democracia e à limitação temporal dos efeitos de decisões judiciais inconstitucionais em matéria tributária.

Kelsen afirma⁸ que a Teoria Pura do Direito é uma teoria do conhecimento jurídico que busca entender o Direito como ele é, sem se deixar influenciar por considerações ideológicas ou políticas. Ela é voltada para a descrição objetiva do Direito e não para a prescrição de como ele deveria ser de um ponto de vista ideológico. O estudo da Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen é fundamental para a compreensão dos princípios que estruturam o ordenamento jurídico e os processos de tomada de decisão judicial. Conforme explica o autor, “a teoria pura do direito é uma teoria do Direito positivo [...]”⁹ tal como ele é em si mesmo, e não como deveria ser segundo exigências de justiça, utilidade, ou qualquer outro valor. Essa visão desprovida de juízos morais ou éticos proporciona um olhar mais objetivo sobre as questões jurídicas.

Kelsen propõe que o Direito é um sistema de normas hierárquicas, de modo que cada norma é derivada da anterior até se chegar à norma fundamental pressuposta. Assim, a supremacia constitucional é assegurada ao garantir que todas as normas de grau inferior estejam em conformidade com a Constituição. Na Teoria Pura do Direito, Kelsen defende que a Constituição é o dispositivo de um estado que fornece, assim, a estrutura e os princípios fundamentais para a organização de seu sistema jurídico.

Importantes lições da teoria kelseniana, que possuem relação intrínseca com o objeto desta pesquisa, podem ser extraídas da parte em que Kelsen disserta sobre as relações entre a criação e a aplicação do Direito na sua Teoria Pura. Como aponta Kelsen¹⁰, a inclusão de uma norma em um sistema jurídico é condicionada pela sua criação em alinhamento com uma norma preexistente dentro desse mesmo sistema. Esta premissa se estende não somente ao sistema jurídico em si, mas também à comunidade jurídica estabelecida por ele. Isso significa que a validade de uma norma jurídica é reconhecida quando ela é originada por uma entidade dentro de sua própria comunidade jurídica, implicando que essa criação é, em essência, um ato da comunidade como um todo.

8 *Ibid.*, p. 1.

9 KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução: João Baptista Machado. 8ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 1.

10 *Ibid.*, p. 260.

No entanto, destaca Kelsen que um indivíduo ou entidade assume o papel de criador de normas dentro da comunidade jurídica primariamente porque seu papel é designado e orientado por uma norma existente nesse sistema jurídico, o que, por extensão, justifica a atribuição de suas ações à comunidade. A legitimidade do processo de criação de leis está, pois, intrinsecamente ligada à comunidade jurídica, ou mais precisamente, à integridade do sistema jurídico que dá forma à comunidade. Isso se baseia unicamente na norma jurídica que define essa específica função. Portanto, a existência da comunidade jurídica é inseparável do sistema jurídico ao qual pertence. Conforme Kelsen, afirmar que uma norma é válida porque foi estabelecida por uma entidade da comunidade jurídica é equivalente a dizer que sua validade se deve ao fato de ter sido estabelecida em conformidade com uma norma do sistema jurídico e, fundamentalmente, alinhada com a norma fundamental desse sistema.

Prosseguindo e partindo da sua dinâmica do Direito, Kelsen indica¹¹ que o estabelecimento de uma norma individual por um tribunal é apenas uma fase do processo mais amplo. Esse processo se inicia com a formulação da Constituição e se desdobra por várias etapas, incluindo a legislação, as práticas costumeiras, a tomada de decisões judiciais e, finalmente, a aplicação de sanções. Em cada estágio, o Direito é, de certa forma, reformulado. Essa jornada, segundo o autor, que vai do escopo geral ou abstrato ao específico ou concreto, caracteriza-se por um contínuo processo de individualização ou especificação, tornando o Direito cada vez mais detalhado e adaptado às circunstâncias singulares.

Kelsen também afirma¹² que a decisão judicial tem a possibilidade de criar uma norma geral, no sentido de que ela pode transcender o caso específico, atuando como um precedente obrigatório para casos futuros similares. Ele ressalta que isso ocorre quando o tribunal não está simplesmente aplicando uma norma geral preexistente, mas sim atuando como legislador, criando uma norma a partir da decisão em um caso concreto. A generalização da norma individual criada pela decisão inicial é o que confere o caráter de precedente, obrigando futuras decisões em casos similares a seguirem a mesma linha. Kelsen

11 KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado. Tradução: Luís Carlos Borges. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 263.

12 *Ibid.*, p. 216-217.

pontua que a norma geral pode ser explicitamente formulada pelo tribunal que criou o precedente ou pode ser deixada para interpretação e extração por parte de tribunais futuros diante de casos pertinentes.

Kelsen ressalta, dessa maneira, a função criadora de direito dos tribunais, especialmente quando suas decisões assumem o caráter de precedentes. Ele destaca que, em sistemas jurídicos onde os tribunais têm autorização para criar direito diante de casos concretos, há uma tendência natural de atribuir a essas decisões o caráter de precedentes, colocando os tribunais no papel de órgãos legislativos, criadores de normas jurídicas gerais.

Por isso mesmo é que, na teoria kelseniana, há distribuição de poderes, e não separação. A noção de separação rígida é apenas uma aparência que advém pela designação exclusiva de “leis” para as normas gerais criadas pelo órgão legislativo, mas Kelsen esclarece¹³ que a função legislativa é, na verdade, compartilhada entre vários órgãos. A constituição pode até mesmo endossar expressamente o princípio da separação de poderes, mas na prática, a função legislativa é distribuída entre diferentes órgãos, sendo que apenas um recebe o título de “legislativo”. Esse órgão “legislativo” pode ter uma posição privilegiada na criação de normas gerais, mas não detém exclusividade nessa função. Em sua obra sobre a jurisdição constitucional, Kelsen reprisa essa distribuição de poder em mesmo sentido:

Tanto quanto se possa distingui-las, a diferença entre função jurisdicional e função legislativa consiste antes de mais nada em que esta cria normas gerais, enquanto aquela cria unicamente normas individuais. Ora, anular uma lei é estabelecer uma norma geral, porque a anulação de uma lei tem o mesmo caráter de generalidade que sua elaboração, nada mais sendo, por assim dizer, que a elaboração com sinal negativo e portanto ela própria uma função legislativa¹⁴.

Cumprе perceber, pois, que para Kelsen a atividade do Poder Judiciário envolve, de fato, a própria criação do Direito; a jurisprudência é entendida, portanto, como fonte do Direito, porque o jusfilósofo entende que as decisões judiciais criam normas individuais em conformidade com normas gerais e, em alguns casos, podem mesmo criar normas ditas gerais.

13 *Ibid.*, p. 389-390.

14 KELSEN, Hans. *Jurisdição Constitucional*. 1ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 151-152.

No ponto, ao analisar o fenômeno do conflito entre normas dentro de sua obra, Kelsen raciocina sobre a chamada decisão judicial “ilegal”:

Dizer que uma decisão judicial ou uma resolução administrativa são contrárias ao Direito, somente pode significar que o processo em que a norma individual foi produzida, ou o seu conteúdo, não correspondem à norma geral criada por via legislativa ou consuetudinária, que determina aquele processo ou fixa este conteúdo.

[...]

Se um tribunal decide um caso concreto e afirma ter-lhe aplicado uma determinada norma jurídica geral, então a questão encontra-se decidida num sentido positivo e assim permanece decidida enquanto esta decisão não for anulada pela decisão de um tribunal superior¹⁵.

O filósofo complementa esse raciocínio na parte em que analisa a lei “inconstitucional”, passagem que pode ser vista como a sistematização de Kelsen sobre um sistema de controle de constitucionalidade. Como refere o autor¹⁶, no contexto de um sistema jurídico, a Constituição pode delegar a responsabilidade de avaliar a conformidade de uma lei com os requisitos constitucionais a um órgão distinto do legislativo. Esse órgão tem o poder de invalidar leis que julgar “inconstitucionais”, uma autoridade que pode ser atribuída a um tribunal especializado, ao tribunal supremo ou a todos os tribunais judiciais.

Também, quando a supervisão da constitucionalidade é confiada exclusivamente a um tribunal, este possui a prerrogativa de revogar a eficácia de uma lei considerada “inconstitucional”, não apenas em um caso específico, mas em todas as instâncias às quais a lei se aplique, efetivamente anulando a lei em si. Até que essa decisão seja tomada, contudo, a lei em questão permanece válida e deve ser seguida por todos os entes encarregados de aplicar o Direito. Consequentemente, consoante o magistério de Kelsen, uma lei potencialmente inconstitucional pode continuar produzindo efeitos e ser observada por um extenso período antes de ser eventualmente retirada do ordenamento pelo tribunal autorizado a aferir sua inconstitucionalidade. Isso implica que as disposições constitucionais que preveem a revogação de leis incompatíveis com os mandamentos constitucionais têm

15 KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução: João Baptista Machado. 8ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 297.

16 *Ibid.*, p. 303.

a intenção de assegurar que tais leis se mantenham efetivas até que sejam formalmente anuladas seguindo o procedimento estabelecido pela Constituição. Em outras palavras, essas leis têm sua validade mantida na extensão e durante o período em que não forem explicitamente revogadas por meios constitucionais.

Em arremate do formato de seu sistema de controle, Kelsen defende que:

Uma norma jurídica em regra somente é anulada com efeitos para futuro, por forma que os efeitos já produzidos que deixa para trás permanecem intocados. Mas também pode ser anulada com efeito retroativo, por forma tal que os efeitos jurídicos que ela deixou atrás de si sejam destruídos: tal, por exemplo, a anulação de uma lei penal, acompanhada da anulação de todas as decisões judiciais proferidas com base nela; ou de uma lei civil, acompanhada da anulação de todos os negócios jurídicos celebrados e decisões jurisdicionais proferidas com fundamento nessa lei¹⁷.

Após a Teoria Pura do Direito, Kelsen também produziu sua Teoria Geral das Normas, obra produzida em etapa já de pleno amadurecimento das ideias do autor, na qual o filósofo realizou ajustes em suas teses e consolidou suas posições teóricas de modo conclusivo. Na aludida obra, ao analisar a relação entre as decisões transitadas em julgado com a derogabilidade das normas, Kelsen aborda a questão da autoridade da coisa julgada dentro de um sistema jurídico específico, questionando-se se e em que grau ela é efetivamente estabelecida. Segundo ele, não se pode compreender o conceito de coisa julgada, no sentido rigoroso de seus termos, se o ordenamento jurídico em questão não impede completamente a reavaliação da validade de uma norma individual — que represente uma decisão judicial ou administrativa — através de um processo com condições especiais. Além disso, a possibilidade de uma decisão judicial ou administrativa ser anulada por uma ação legislativa também contradiz a noção estrita de coisa julgada. Assim, Kelsen afirma que “coisa julgada existe só num sentido relativo, não num estrito, i. e., num sentido absoluto; e praticamente mal significa outra coisa que a executabilidade da decisão”¹⁸.

17 *Ibid.*, p. 306-307.

18 KELSEN, Hans. Teoria Geral das Normas. Tradução: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986, p. 139-140.

Outra lição importante de Kelsen pode ser extraída da análise que faz do âmbito espacial e temporal de validade das normas. Kelsen destaca¹⁹ que as normas jurídicas, por regulamentarem comportamentos humanos que são fenômenos temporais e espaciais, possuem uma validade que é circunscrita a determinados períodos e locais. Como assinala, a validade de uma norma está sempre adstrita, em tese, a algum âmbito espacial e por certo período de tempo. O autor denomina a relação da norma com o espaço e o tempo como seu âmbito de validade temporal e espacial, o qual pode ser tanto limitado quanto ilimitado. Ele explica que uma norma pode ser válida apenas para uma região específica e por um tempo definido, seja pela própria norma ou, perceba-se, por uma norma superior. Em contrapartida, uma norma pode ter um âmbito de validade ilimitado, abrangendo fenômenos que ocorram em qualquer lugar e a qualquer tempo, desde que não existam disposições específicas de espaço e tempo contidas nela ou limitações impostas, destaca-se, por uma norma superior.

A partir dessa perspectiva, fica claro, sob um viés teórico holístico e consolidado de Kelsen, que não só as leis, mas também as decisões judiciais, por serem normas individuais, devem estar em conformidade com a Constituição. Nessa linha, não há essa conformidade no caso em que a norma jurídica individual é criada por uma decisão judicial proferida com base em uma norma inconstitucional anulada ou, ainda, no caso em que a norma individual criada pela decisão esteja fundada na consideração de inconstitucionalidade de uma norma geral que tenha sua conformidade com a Constituição aferida e confirmada pela instância última de controle de um determinado sistema jurídico. Em tais casos, a norma individual criada por decisão judicial pode ser retirada do ordenamento (anulada, segundo Kelsen) com efeitos, em regra, prospectivos, anulação essa que pode ser feita pela edição de uma norma geral pelo tribunal supremo a quem foi atribuída a responsabilidade derradeira de aferição dos requisitos constitucionais.

3 OS TEMAS N. 881 E 885, DE REPERCUSSÃO GERAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Fixadas as balizas teóricas do capítulo anterior, podem elas servir de instrumento de análise para um importante debate que ocor-

19 KELSEN, Hans. Teoria Geral das Normas. Tradução: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986, p. 183-184.

re atualmente, em meio acadêmico e judicial, a respeito dos limites dos efeitos das decisões judiciais transitadas em julgado em matéria tributária. Recentemente, ao decidir os Temas n. 881²⁰ e 885²¹, de repercussão geral, o STF firmou a seguinte tese:

1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

Como se colhe das informações processuais, o Tema n. 881 versa sobre os limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo STF, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado. O Tema n. 885, a seu turno, trata dos efeitos das decisões do STF em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado. A discussão ora em voga provém de casos em que empresas lograram êxito inicial na obtenção de decisões judiciais que as desobrigaram do pagamento do tributo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); posteriormente, contudo, o STF, julgando ação direta de inconstitucionalidade em controle concentrado, declarou constitucional o tributo e que a referida contribuição deveria ser paga. Mesmo assim, essas empresas entendem que possuiriam direito ao não pagamento da

20 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 881. Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>. Acesso em: 20 out. 2023.

21 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 885. Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885>. Acesso em: 20 out. 2023.

tributação, entendimento que alicerçam nas decisões judiciais individuais que foram obtidas anteriormente à decisão da Corte Suprema em controle concentrado.

Do cotejo entre as teorias de Hans Kelsen com a própria Constituição Federal brasileira de 1988, é possível analisar a questão da perpetuação dos efeitos de decisões judiciais, em matéria tributária, contrárias à Carta Magna.

Segundo Kelsen, o Direito é um sistema de normas hierarquizadas, no qual todas as normas devem estar em conformidade com a Constituição. Assim, qualquer decisão judicial que contrarie a Constituição deve ser considerada inválida. Kelsen defende que a jurisdição constitucional tem o poder de anular normas inconstitucionais, e que esta anulação tem, em regra, efeitos prospectivos, ou seja, não afeta as relações jurídicas constituídas sob a vigência da norma anulada. Isso garante a segurança jurídica, princípio fundamental do Direito que assegura a estabilidade e previsibilidade das relações jurídicas.

A decisão judicial em matéria tributária, mesmo que transitada em julgado, é uma norma jurídica e, como tal, deve estar em conformidade com a Constituição. O fato de a decisão ter transitado em julgado não a torna imune à análise de sua conformidade com a Lei Maior. O trânsito em julgado de uma decisão judicial não confere a ela uma validade absoluta e inquestionável no tempo, ele apenas impede que a decisão seja modificada ou anulada no mesmo processo ou em um processo judicial subjetivo posterior. No entanto, o trânsito em julgado não impede que a decisão tomada no processo subjetivo se revele inconstitucional diante de posterior julgamento em processo objetivo pelo STF, em controle concentrado de constitucionalidade, uma vez que, segundo Kelsen, a coisa julgada apenas tem existência em sentido relativo, estando sempre vinculada a um determinado âmbito espacial e temporal de validade, exprimindo um atributo da decisão judicial que não corresponde à outra coisa senão à possibilidade de ser ela executada ou não. A tese firmada pelo STF está, pois, de acordo com a vasta base teórica desenvolvida por Kelsen.

Do ponto de vista da própria Constituição brasileira, como direito fundamental que é por força do inciso XXXVI do seu artigo 5º, dispositivo do qual também pode ser extraído o princípio da segurança jurídica, a proteção à coisa julgada não é absoluta e irrestrita: a própria existência da ação rescisória no Código de Processo Civil (CPC) já evidencia esse caráter não absoluto do instituto. Também nesse sentido e

se harmonizando novamente com os trabalhos de Kelsen, perceba-se que o §12 do artigo 525 do CPC imputa a inexecutabilidade à decisão judicial fundada em norma considerada inconstitucional pelo STF. Certo também é que o § 2º do artigo 102 do texto constitucional confere às decisões definitivas de mérito do STF no exercício do controle concentrado, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade, a eficácia erga omnes (contra todos) e o efeito vinculante em relação à totalidade da administração pública e, destaque-se, a todas as demais esferas do próprio Poder Judiciário.

Desde a Emenda Constitucional (EC) n. 45/2004, também figura presente no texto constitucional a sistemática da repercussão geral do recurso extraordinário dirigido ao STF — recurso que, quando decidido, erige à condição de precedente qualificado a tese resultante do julgamento. Sobre a repercussão geral no recurso extraordinário, o CPC prevê sua existência sempre que o recurso impugne acórdão que, dentre outras hipóteses, tenha reconhecido a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal, conforme dispõe o § 3º do seu artigo 1.035. Esta formatação da tese é acolhida pelo pensamento de Kelsen, que admite a função criadora do direito pelos tribunais, especialmente quando suas decisões assumem a característica de precedente, que nada mais são do que normas jurídicas gerais editadas dentro da distribuição (e não separação) de poderes colocada pelo autor.

Dessa maneira, quando a Corte Suprema fixou, no texto da tese, que a interrupção automática dos efeitos temporais das decisões judiciais transitadas em julgado somente ocorre por força de decisão tomada por ela em controle concentrado ou em repercussão geral, a tese está concorde com a interpretação sistemática da Constituição, com o princípio da segurança jurídica e com o desenvolvimento teórico de Hans Kelsen.

Mas não somente no tocante à segurança jurídica a tese possui harmonia com a Constituição. Igualmente no que tange aos princípios da livre concorrência e da isonomia, postos, respectivamente, no inciso IV do artigo 170 e no artigo 5º, ambos do texto constitucional, a tese firmada encontra respaldo. Quanto ao princípio da isonomia, se uma decisão judicial em matéria tributária contrária à Constituição fosse permitida a perpetuar seus efeitos no tempo, isso criaria uma situação de desigualdade de forma injustificada, pois alguns contribuintes estariam sujeitos a uma carga tributária diferente daquela prevista na Constituição. O princípio da livre concorrência também seria afetado se decisões judiciais inconstitucionais pudessem perpetuar

seus efeitos no tempo. Se alguns contribuintes pudessem se beneficiar de uma carga tributária reduzida em virtude de uma decisão judicial inconstitucional, isso poderia distorcer a concorrência no mercado, favorecendo aqueles contribuintes em detrimento dos demais.

Por fim, o princípio da justiça fiscal, derivado, dentre outros dispositivos, do § 1º do artigo 145 da Constituição, exige que o sistema tributário seja justo e equitativo, de modo que cada contribuinte contribua para o financiamento do Estado de acordo com sua capacidade econômica. Se decisões judiciais inconstitucionais pudessem perpetuar seus efeitos no tempo, isso poderia resultar em uma distribuição injusta e injustificada do ônus tributário, contrariando o princípio da justiça fiscal.

Ademais, se, de um lado, a tese firmada pela Corte encontra sustentação tanto em matriz teórica jurídica bastante consolidada quanto no próprio texto constitucional, de outro a tese também não produz tanta inovação que possa causar maior perplexidade no âmbito da jurisprudência do próprio Supremo. Cumpre lembrar, nesse sentido, que a Corte já havia decidido em mesmo sentido quando do julgamento do Agravo Regimental em Mandado de Segurança n. 32.435/DF. Naquela oportunidade, o Supremo destacou que:

A força vinculativa das sentenças sobre relações jurídicas de trato continuado atua *rebus sic stantibus*: sua eficácia permanece enquanto se mantiverem inalterados os pressupostos fáticos e jurídicos adotados para o juízo de certeza estabelecido pelo provimento sentencial. A superveniente alteração de qualquer desses pressupostos determina a imediata cessação da eficácia executiva do julgado, independentemente de ação rescisória ou, salvo em estritas hipóteses previstas em lei, de ação revisional²².

22 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). Agravo Regimental em Mandado de Segurança 32.435/DF. “[...]. No caso, após o trânsito em julgado da sentença que reconheceu o direito à diferença de 28,86% nos vencimentos do servidor, sobreveio, além da sua aposentadoria, substancial alteração no estado de direito, consistente na edição da MP 1.704/1998, que estendeu o aumento inicialmente concedido aos servidores militares aos servidores civis, e de leis posteriores reestruturadoras da Carreira de Magistério Superior (Lei 10.405/2002, que alterou a tabela de vencimentos dos professores de 3º grau, a Lei 11.344/2006, que reestruturou a carreira dos professores de 3º grau, e a Lei 11.784/2008, que instituiu a Gratificação Temporária para o Magistério - GTMS e a Gratificação Específica do Magistério Superior – GEMAS, dentre outras). Por força dessa superveniente mudança do quadro fático e normativo que dera suporte à condenação, deixou de subsistir a eficácia da sentença condenatória. [...] Relator(a): Celso de Mello, Relator(a) p/ Acórdão: Teori Zavascki, julgado em 04 de agosto de 2015, publicado em 15 de outubro de 2015”. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9574693>. Acesso em: 20 out. 2023.

Outro exemplo que demonstra, com mais razão ainda, que o Supremo Tribunal já entendia pela relativização da coisa julgada, afastando suposta qualificação absoluta de decisões judiciais no tempo, deu-se quando o Tribunal Pleno do STF julgou o histórico Recurso Extraordinário (RE) n. 363.889/DF (Tema n. 392 de repercussão geral). O precedente, julgado no ano de 2011, debruçou-se sobre a possibilidade de se buscar o reconhecimento judicial do vínculo genético com genitor em momento posterior ao trânsito em julgado de decisão que havia determinado a extinção da ação de investigação de paternidade por falta de provas. Na origem do caso, a parte autora não dispunha de condições para custeio do exame de DNA durante o trâmite da ação originária. A tese qualificada firmada pelo STF consta assim redigida:

I - É possível a repositura de ação de investigação de paternidade, quando anterior demanda idêntica, entre as mesmas partes, foi julgada improcedente, por falta de provas, em razão da parte interessada não dispor de condições econômicas para realizar o exame de DNA e o Estado não ter custeado a produção dessa prova; II - Deve ser relativizada a coisa julgada estabelecida em ações de investigação de paternidade em que não foi possível determinar-se a efetiva existência de vínculo genético a unir as partes, em decorrência da não realização do exame de DNA, meio de prova que pode fornecer segurança quase absoluta quanto à existência de tal vínculo²³.

Considerando que a relação jurídica de paternidade examinada pelo Tribunal no referido precedente sequer é, inclusive, de trato continuado (no sentido de se renovar), mas permanente, constata-se, com ainda mais evidência, a uniformidade do entendimento jurisprudencial da Corte, inexistindo, assim, maiores surpresas advindas dos Temas n. 881 e 885.

Desta forma, no que tange aos Temas n. 881 e 885 do STF, é possível perceber, pois, que a Corte buscou conciliar a tese firmada com os princípios da segurança jurídica, da isonomia, da livre concorrência e da justiça fiscal. Ao estabelecer que as decisões da Corte em controle incidental de constitucionalidade não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributá-

23 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 392. Superação da coisa julgada para possibilitar nova ação de investigação de paternidade em face de viabilidade de realização de exame de DNA. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2072456&numeroProcesso=363889&classeProcesso=RE&numeroTema=392>. Acesso em: 11 fev. 2024.

rias de trato sucessivo, o STF buscou preservar a segurança jurídica e a estabilidade das relações jurídicas. Por outro lado, ao determinar que as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, o Supremo buscou garantir a supremacia da Constituição e a igualdade de todos perante a lei.

Em suma, a análise da questão da perpetuação dos efeitos de decisões judiciais em matéria tributária contrárias à Constituição a partir das teorias de Hans Kelsen e dos princípios da segurança jurídica, da isonomia, da livre concorrência e da justiça fiscal revela a complexidade e a importância deste tema, entendendo-se que o STF tenha buscado a solução mais equilibrada possível, solução essa que está em conformidade com o vasto arcabouço teórico de Hans Kelsen.

4 CONCLUSÃO

Este artigo buscou analisar a problemática da perpetuação dos efeitos de decisões judiciais inconstitucionais em matéria tributária à luz das teorias de Hans Kelsen. A escolha deste tema se justificou pela sua relevância acadêmica e social, especialmente no contexto da crise fiscal e do Estado de Bem-Estar Social. A questão ganha ainda mais relevância diante da discussão atual no âmbito do STF sobre os Temas n. 881 e 885, de repercussão geral, em que a tese firmada ainda não foi concluída definitivamente no momento da pesquisa e da redação deste artigo.

A hipótese proposta no trabalho foi a de que o exame da limitação temporal dos efeitos de decisões judiciais inconstitucionais, sob a lupa das teorias de Kelsen, poderia oferecer insights valiosos para a compreensão e resolução deste problema. Essa hipótese foi confirmada ao longo do trabalho, à medida que as teorias de Kelsen foram aplicadas na análise da questão, contribuindo para o desenvolvimento de uma abordagem justa e equitativa para a limitação temporal dos efeitos de decisões judiciais inconstitucionais em matéria tributária.

Este trabalho também buscou contribuir para o debate acadêmico e jurídico sobre a teoria de Kelsen e sua aplicação no contexto das decisões judiciais em matéria tributária. A análise aprofundada das teorias kelsenianas e sua aplicação ao problema da perpetuação dos efeitos de decisões judiciais inconstitucionais em matéria tri-

butária enriqueceu o debate acadêmico acerca do tema, fornecendo importantes percepções para os estudos acadêmicos, o planejamento tributário e a prática forense.

A análise do problema a partir das teorias de Kelsen revelou a complexidade e a importância deste tema. A questão da perpetuação dos efeitos de decisões judiciais inconstitucionais em matéria tributária envolve uma série de princípios jurídicos fundamentais, como a segurança jurídica, a isonomia, a livre concorrência e a justiça fiscal. Este trabalho mostrou que a solução para o problema deve buscar um equilíbrio entre estes princípios, de modo a garantir a supremacia da Constituição e o atendimento a esses princípios fundamentais.

Este estudo, contudo, não esgota o assunto. Há ainda muitas questões a serem exploradas em pesquisas futuras. Por exemplo, seria interessante analisar como outros jusfilósofos abordam a questão da perpetuação dos efeitos de decisões judiciais inconstitucionais em matéria tributária. Outra linha de pesquisa poderia explorar as implicações práticas da limitação temporal dos efeitos de decisões judiciais inconstitucionais em matéria tributária, especialmente no que diz respeito ao planejamento tributário de empresas e indivíduos.

Em suma, este trabalho contribuiu para o debate acadêmico e jurídico sobre a teoria de Kelsen e sua aplicação no contexto das decisões judiciais em matéria tributária, fornecendo uma análise aprofundada e bem fundamentada deste tema. Espera-se que este trabalho possa inspirar pesquisas futuras na área e contribuir para o desenvolvimento de soluções jurídicas justas e equitativas para a questão analisada.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Código de Processo Civil**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/L13105compilada.htm. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª Turma). **Agravo Regimental em Mandado de Segurança 32.435/DF**. Relator(a): Celso de Mello, Relator(a) p/ Acórdão: Teori Zavascki, julgado em 04 de agosto de 2015, publicado em 15 de outubro de 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9574693>. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 392**. Superação da coisa julgada para possibilitar nova ação de investigação de paternidade em face de viabilidade de realização de exame de DNA. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2072456&numeroProcesso=363889&classeProcesso=RE&numeroTema=392>. Acesso em: 11 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 881**. Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 885**. Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885>. Acesso em: 20 out. 2023.

KELSEN, Hans. **A Democracia**. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KELSEN, Hans. **Jurisdição Constitucional**. 1ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KELSEN, Hans. **O Problema da Justiça**. Tradução: João Baptista Machado. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998a.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Tradução: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. Tradução: Luís Carlos Borges. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998b.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução: João Baptista Machado. 8ª ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

ROCHA, Leonel Severo. **O sentido político da Teoria Pura do Direito. Seqüência estudos Jurídicos Políticos**, 5(09), p. 57-75, 1984. Disponível em: https://www.academia.edu/101465832/O_sentido_pol%C3%ADtico_da_Teoria_Pura_do_Direito. Acesso em: 20 out. 2023.

ROCHA, Leonel Severo; COSTA, Bernardo Leandro Carvalho. **Pressupostos epistemológicos da Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen**. Revista da Faculdade de Direito da FMP, v. 16, p. 161-222, 2021. Disponível em: https://www.academia.edu/53285885/PRESSUPOSTOS_EPISTEMOL%C3%93GICOS_DA_TEORIA_PURA_DO_DIREITO_DE_HANS_KELSEN. Acesso em: 20 out. 2023.

DIREITO À PROVA NAS AÇÕES DE COMBATE À FRAUDE FISCAL

RIGHT TO PROVE IN TAX FRAUD TACKLE

Daniel Telles de Menezes

Procurador da Fazenda Nacional.

Bacharel em Direito pela UNIRIO. Especialista em Direito

Administrativo Empresarial pela UCAM.

Mestre em Políticas Públicas pela UFABC

RESUMO: Este artigo aborda aspectos processuais das atividades de combate à fraude fiscal estruturada estabelecidas na Portaria PGFN n. 32, de 16 de janeiro de 2019, concernentes ao ônus probatório a cargo da Fazenda Pública correlacionando com os tipos de fraude combatidas (objeto), as informações empregadas para sua comprovação (meios) e o grau de confiança necessário para obter a tutela jurisdicional, provisória ou definitiva, do interesse pecuniário insatisfeito. Para isso, promove um estudo analítico das situações a serem provadas e da teoria a respeito da cognição a partir de indícios. Em seguida aponta para a possibilidade de utilização do referencial analítico proposto por Thomas Bayes em seu teorema sobre a probabilidade de um evento com base no conhecimento da ocorrência de outro como método de motivação do livre convencimento do magistrado, avaliando, ao final, os níveis de confiança associáveis à técnica da tutela cautelar e de sua antecipação liminar nos casos de fraudes fiscais.

PALAVRAS-CHAVE: Fraude fiscal. Padrões probatórios. Teorema de Bayes.

ABSTRACT: This article addresses procedural aspects of the activities to combat structured tax fraud established in PGFN Ordinance No. 32, of January 16, 2019, concerning the evidentiary burden on the Public Treasury, correlating with the types of fraud combated (object), the information used to prove it (means) and the degree of confidence necessary to obtain judicial protection, provisional or definitive, of the unsatisfied pecuniary interest. For this, it promotes an analytical study of the situations to be proved and the theory about cognition from evidence. Next, it points to the possibility of using the analytical framework proposed by Thomas Bayes in his theorem on the probability of an event

based on the knowledge of the occurrence of another as a method of motivation for the free conviction of the magistrate, evaluating, at the end, the levels of confidence associated with the technique of precautionary protection and its injunction anticipation in cases of tax fraud.

KEYWORDS: Tax evasion. Standards of proof. Bayes' theorem.

1 INTRODUÇÃO

Em 2019, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) instituiu, por meio de portaria, um conjunto de estratégias de cobrança que denominou novo Sistema de Recuperação de Créditos (SRC). As novas estratégias incluíam desde a cobrança judicial ordinária e seu contencioso, que guardavam semelhança com a antiga “ação fiscal”, até figuras inovadoras como o monitoramento e análise de risco, a investigação fiscal e o combate à fraude fiscal estruturada, passando ainda pela cobrança administrativa.

Enquanto medidas processuais, as estratégias de combate à fraude fiscal trazem consigo a necessidade de comprovar fatos caracterizadores de uma situação jurídica merecedora de tutela judicial na forma requerida pela procuradoria. Entra em cena, portanto, a discussão sobre a atividade probatória no processo civil, especialmente no processo de execução, e o grau de certeza, probabilidade ou possibilidade da ocorrência de um fato necessários para acionar os meios jurisdicionais de satisfação do interesse jurídico decorrente daquele fato.

O objetivo do trabalho é estabelecer um padrão a respeito de quais ou quantos elementos de convencimento são necessários para justificar o deferimento de medidas de combate à fraude fiscal em caráter liminar ou definitivo.

Este estudo está dividido em três partes. Na primeira serão abordados aspectos teóricos das fraudes fiscais identificados pela doutrina e a forma como a Procuradoria-Geral se propôs a combatê-las. A seção seguinte analisará a teoria da prova no processo civil e de execução e a utilidade da aplicação da teoria bayesiana para formulação de juízos probabilísticos no contexto do combate à fraude fiscal. Na terceira parte serão analisados os meios empregados pela PGFN, com base nos dados colhidos no âmbito do projeto de jurimetria da 3ª Região, para fundamentar os pedidos de tutela jurisdicional.

2 O QUE É FRAUDE FISCAL E COMO SE COMBATE

Antes de adentrar na análise da maneira adequada e efetiva de comprovação das fraudes fiscais em juízo, convém fixar, como premissas, o que se entende por fraude e como o tema é levado ao Poder judiciário pela PGFN.

2.1 Aspectos teóricos

De acordo com Chen (2020), a fraude fiscal ocorre quando um indivíduo ou empresa intencionalmente falseia informações em uma declaração fiscal para limitar sua sujeição tributária. Ainda segundo o autor, a fraude fiscal envolve a deliberada deturpação ou omissão de informações em declarações fiscais. Para Fedor (2023), a fraude fiscal é mais do que um simples equívoco, é a tentativa deliberada de se esquivar de uma obrigação tributária.

Na mesma linha, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (2017b) estatui, em seu relatório *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*, que evasão fiscal e fraude são deturpações ilegais e intencionais de obrigações fiscais, envolvendo omissão deliberada, falsificação ou ocultação. A seu turno, a Receita Federal Americana (Internal Revenue Service) estabelece que a fraude fiscal inclui a declaração de falsas isenções ou deduções, corrupção de autoridades fiscais, falsificação de documentos, falta de pagamento de imposto, omissão de renda, omissão de retenção e outros tipos de desconformidade.

No Brasil, Vilares e Assunção (2021, p. 14) definem fraude fiscal estruturada como “todo o esquema envolvido no planejamento com o objetivo de se furtar ao cumprimento das obrigações tributárias”.

A Lei n. 4.502/64 estabelece, em seu artigo, 72 que:

Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

Convém mencionar ainda a Lei n. 8.137/90, que dispõe sobre os crimes contra a ordem tributária. Nela estão elencados dois

delitos principais, um delito de resultado, estabelecido no artigo 1º, que tem como requisito a supressão ou redução de tributo mediante a realização das condutas nele previstas, e o do artigo 2º, que se constitui em infração de mera conduta, na qual comportamentos análogos aos do artigo anterior são tipificados independentemente do resultado sobre a tributação. Em essência, os comportamentos típicos são omitir ou falsear declaração, e adulterar ou falsificar documento fiscal, bem como distribuir ou utilizar documento adulterado ou falsificado.

A maioria das definições de fraude adotadas pelo legislador e por organizações estatais ou internacionais é bastante abrangente, indo desde condutas comissivas cujo desvalor é facilmente identificado pelo homem médio, independentemente do resultado, até outras formalmente lícitas, mas que se tornam reprováveis em razão de seu efeito sobre a incidência tributária, passando pelo simples não cumprimento da obrigação tributária sendo possível fazê-lo. Na doutrina, porém, o debate coloca-se majoritariamente em termos de distinção entre evasão, elusão e Elisão fiscal.

Mattos (2012) distingue as condutas dos contribuintes com efeitos sobre a incidência tributária em evasão, que define como ilicitude total, geralmente identificada com o delito de sonegação, e Elisão, correspondendo a comportamentos formalmente lícitos, mas com efeito de economia fiscal. O autor menciona, ainda, que parte da doutrina se vale do critério temporal para distinguir entre a evasão, que seria posterior à ocorrência do fato gerador, e a Elisão, que seria anterior. Contudo, Mattos (2012) admite que os critérios não são capazes de dar conta de situações-limite, os quais denomina Elisão abusiva, caracterizados pela distorção do uso de expedientes lícitos. Esta visão estaria identificada com os paradigmas do positivismo sociológico e do pós-positivismo, em que a ilicitude se identificaria pelo abuso da forma jurídica. Assim, a Elisão abusiva se identifica com o que Tôres (2003) define como elusão, e se caracterizaria por uma licitude aparente, porém desprovida de causa, ocasionando uma ilicitude atípica. No mesmo sentido, Alexandre (2008) emprega elusão com o sentido de utilização artificial de formas lícitas para alcançar uma não incidência ou redução de tributo, como no caso de simulações.

Greco (2011), citado por Paulsen (2017), acrescenta outra diretriz hermenêutica na avaliação das condutas Elisivas e elusivas, consistente em perquirir não apenas a ocorrência de vícios (simulação, fraude e abuso de direito), mas a compatibilidade com o princí-

pio da capacidade contributiva ao qual empresta um caráter positivo no sentido de que aquele que a ostenta tem o dever de pagar tributos conforme tal capacidade, não podendo se valer de artifícios, ainda que lícitos, para se sujeitar a uma carga tributária menor do que a suportada pelos que estão em igual situação.

Com base nas lições precedentes, este estudo utilizará o termo fraude fiscal de forma abrangente para se referir aos comportamentos empreendidos pelos contribuintes com objetivo de ocultar ou dissimular a ocorrência, autoria ou magnitude dos fatos geradores da obrigação tributária, bem como quaisquer outras condutas abusivas ou, ainda que lícitas, desprovidas de causa (propósito negocial), destinadas a evitar ou diferir cumprimento daquelas obrigações.

Sobre o combate a esses comportamentos, é relevante mencionar a importância da colaboração entre diferentes atores responsáveis pela prevenção, detecção, investigação, persecução judicial e recuperação de ativos, fato também reconhecido pela OCDE (2017a) na terceira edição de seu relatório sobre cooperação intergovernamental no combate aos crimes tributários e financeiros. Nesse sentido, destaca-se o papel da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil na investigação e detecção de fraudes e na sua prevenção, por meio de verificações fiscais, auditorias, monitoramento de contribuintes diferenciados, cruzamento de informações para lançamento suplementar ou de ofício, além da imposição de multas e outras penas, bem como na declaração de executiva de inaptidão de contribuintes. Trata-se do principal órgão de combate à sonegação fiscal no país.

Ao lado da Receita Federal do Brasil, encontra-se a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, responsável pela persecução judicial das imposições da Receita Federal, bem como sua defesa em juízo. Além disso, a PGFN tem uma função fundamental na recuperação de valores na esfera administrativa ou judicial, consensual ou coercitivamente, e, neste contexto, frequentemente se depara com expedientes fraudulentos destinados a evitar o pagamento de tributos já constituídos.

2.2 Portaria PGFN n. 32, de 16 de janeiro de 2019

Em 2019, a PGFN instituiu o novo modelo de recuperação de créditos estruturando nove atividades em seu artigo 4º, duas das quais — a investigação fiscal (inciso III) e o combate à fraude (inciso II) — constituem ações especiais de cobrança objeto deste estudo.

A seu turno, o artigo 11 da portaria especifica o conteúdo da atividade de combate à fraude fiscal estruturada, aduzindo:

Art. 11. Atividade de combate à fraude fiscal estruturada consiste em realizar as seguintes ações em face de grandes devedores acompanhados, quando identificados indícios da prática de crime contra a ordem tributária ou outros ilícitos fiscais:

I - promover pesquisa e investigação para identificar fraudes fiscais estruturadas, indícios de blindagem e esvaziamento patrimoniais, bem como outros ilícitos, propondo as medidas administrativas e judiciais adequadas à garantia e recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa;

II - promover pesquisa e investigação para identificação de grupos econômicos fraudulentos ou sucessões tributárias mascaradas, propondo as medidas administrativas e judiciais adequadas à garantia e recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa;

[...]

IV - atuar na propositura de ações cautelares fiscais e inominadas, quando identificados indícios de cometimento de fraude fiscal estruturada ou para garantir eficácia à cobrança do crédito público, desde que se refira a contribuinte sujeito a acompanhamento diferenciado ou especial pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil ou grande devedor acompanhado;

V - atuar na propositura de ações de busca e apreensão, quebra de sigilo bancário, quebra de sigilo de dados ou outras medidas necessárias à produção de provas para demonstração de responsabilidade tributária ou localização de bens e direitos em nome de grandes devedores acompanhados.

Pode-se observar que a portaria utilizou expressões compatíveis com o conceito antes apresentado de fraude fiscal em que pese haver elencado, no inciso II, situações específicas que podem ser reconduzidas aos gêneros do inciso I. Assim, tem-se que a atividade de combate à fraude fiscal estruturada na PGFN abrange a investigação e a propositura de medidas judiciais destinadas a afastar artifícios empregados pelos devedores não para ocultar ou dissimular a ocorrência, autoria ou magnitude dos fatos geradores da obrigação tributária, mas destinadas a evitar ou diferir cumprimento daquelas obrigações, com especial relevo para operações de desvio patrimonial, sucessões tributárias mascaradas e outras situações ilícitas, abusivas ou artificiosas orientadas à frustração da sujeição patrimonial estabelecida no artigo 789 do Código de Processo Civil (CPC) como corolário do princípio da capacidade contributiva.

Com relação aos meios processuais que podem ser mobilizados pela procuradoria, a portaria menciona expressamente as medidas

cautelares fiscais previstas na Lei n. 8.397/92, as cautelares inominadas, as ações de produção de provas, bem como quaisquer outras adequadas à garantia e recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa. Nestas últimas se incluem os pedidos de reconhecimento de fraude à execução na alienação de bens, as ações paulianas, os incidentes de descon sideração de personalidade jurídica, entre outros. Já entre as cautelares inominadas a mais frequente é o pedido de indisponibilidade de bens previsto no artigo 185-A do Código Tributário Nacional, para a hipótese de não serem localizados o devedor ou os seus bens.

Além da indisponibilidade de bens, podem ser imaginados outros interditos adequados à garantia e recuperação dos créditos inscritos em dívida ativa, como a vedação à realização de viagens para o exterior, ante o risco de evasão de divisas estrangeiras em espécie; a vedação à realização de operações de câmbio; o impedimento de constituição, gestão ou alienação de empresas e fundos fechados de investimentos; o impedimento à distribuição de lucros e dividendos por empresas devedoras ou responsáveis; bem como a vedação à realização de comércio exterior, medida comumente aplicada pela Receita Federal do Brasil aos fraudadores, mas que não deve estar limitada ao âmbito administrativo. Outrossim, tem sido requerida a apreensão de carteira de habilitação para condução de veículo automotor terrestre nas hipóteses em que a localização do devedor ou responsável é indispensável à efetividade da execução e este se oculta.

As medidas típicas ou atípicas previstas pela portaria PGFN n. 32 possuem em comum a natureza cautelar, instrumental à execução fiscal, em que pese algumas possuírem também um caráter inibitório da continuação ou repetição das condutas ilícitas. Na prática, duas questões se antepõem ao seu deferimento, a primeira dizendo respeito à sua possibilidade teórica e sua compatibilidade com o procedimento adotado, e a segunda relativa à comprovação em concreto dos requisitos autorizadores do seu deferimento.

3 TEORIA DA PROVA APLICADA AO COMBATE À FRAUDE FISCAL

Há um célebre ditado processual que diz que alegar e não provar é o mesmo que não alegar. A prova serve de fundamento ou motivação para o convencimento da autoridade julgadora a respeito

da verdade em um sistema processual estruturado sobre os princípios do estado de direito e do contraditório.

De acordo com Carnelutti (2002, p. 67), “prova é a demonstração da verdade de uma proposição”. Nesse sentido, Didier Jr. et al. (2009, p. 43-44) enfatizam que são as alegações sobre os fatos determinados, relevantes e que tenham sido controvertidos pela parte contrária que devem ser comprovados, excluindo-se do objeto da prova as alegações sobre fatos incontroversos, confessados, intuitivos, evidentes, notórios ou aqueles presumidos pela lei. Adiante, o autor brasileiro complementa que tampouco o direito alegado pela parte necessita ser comprovado, salvo se municipal ou estadual, uma vez que o magistrado tem o dever de conhecê-lo (*iura novit curia*).

3.1 Certeza, probabilidade e possibilidade: a verdade no processo civil

Se o objeto da prova são as alegações da parte sobre fatos determinados, relevantes e controvertidos, seu objetivo é convencer o julgador da veracidade destas alegações, ou seja, a convicção de que as coisas realmente ocorreram conforme alegado. Assim, as provas se destinam a produzir um estado mental no magistrado acerca da veracidade, que poderá variar conforme sua segurança, desde o estado de certeza sobre verdade ou falsidade das alegações, até estados mais tênues, fundados em juízos de probabilidade ou possibilidade de que as coisas tenham se passado conforme narradas.

Diz-se que o processo civil se contenta com a verdade formal, assim entendida como a segurança outorgada pela ausência de contestação, ou por prova que não tenha sido refutada por outra. Ao contrário, o processo penal deveria perseguir a um grau de segurança mais elevado, uma convicção forte sobre a ocorrência dos fatos tal como alegados pela acusação, independentemente da eficácia da atividade probatória pela defesa.

A prática judiciária anglo-saxã geralmente recorre aos padrões de convicção simbolizados em uma escala que vai da suspeita razoável, necessária para instauração de um procedimento investigativo, por exemplo, até a certeza além de qualquer dúvida razoável empregada em casos criminais graves. Nesta escala, destacam-se os patamares de causa provável e hipótese preponderante como níveis adequados de

convicção para o deferimento de medidas cautelares (inclusive prisões) e atribuição de responsabilidade civil, respectivamente.

Suspeita
razoável

Causa
provável

Preponderância

Clara a
convicente

Além de dúvida
razoável

Entretanto, parece evidente que a razão da autoridade julgadora, destinatária da prova, não funciona como uma balança precisa na qual sejam depositadas em dois pratos as provas que confirmam e refutam a veracidade de uma alegação e que possua uma escala exata dividida em certeza, probabilidade e possibilidade. Tampouco se pode investigar os pensamentos do juiz, cível ou criminal, para saber se ele se convenceu da ocorrência dos fatos da forma narrada, ou se se contentou com as chances de terem assim ocorrido ante a ineficácia da prova produzida em contrário. De igual maneira, o efeito de cada prova no estado mental do magistrado é, em princípio, insindicável.

Diante desta incerteza, surgem os três sistemas de valoração da prova sintetizados por Didier Jr. et al. (2009, p. 38-39). O primeiro deles, da prova legal, consiste em preestabelecer na lei o peso de cada prova e sua capacidade de refutar as demais. Por este sistema, a conclusão judicial seria igual ao resultado de uma equação algébrica com valores conhecidos, não importando, afinal, a simetria entre os fatos alegados e a representação da realidade formada na mente de quem julga. De outro lado, o sistema da livre convicção estabelece que a sentença refletirá a percepção soberanamente livre do julgador, sem que tenha o dever de indicar quais provas conduziam àquela convicção e com que intensidade, quais foram descartadas e por quais contraprovas.

Entre os dois extremos, situa-se o sistema brasileiro, da persuasão racional, no qual o magistrado pode avaliar livremente a prova, emprestando-lhe o valor probante ou refutante que entender adequado, limitado apenas pela obrigação de motivar racionalmente suas escolhas e não violar normas que estabeleçam provas legais (ou ilegais).

O sistema do livre convencimento motivado resolve apenas em parte o problema.

Se é verdade que a persuasão racional evita juízos ocultos ou irracionais, como exemplifica Didier Jr. et al. (2009) com as decisões fundadas em convicção religiosa, não é menos certo que o sistema não está livre de vieses, na medida em que, contanto que não incida em contradições acintosas, o valor atribuído a cada prova pelo magistrado é livre.

Além disso, em que pese a norma do art. 498, § 1º, IV, do CPC determinar que o juiz enfrente todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão por ele adotada, consolidou-se na prática judiciária a dispensa de valoração individual e comparativa de cada prova. De acordo com o Superior Tribunal de Justiça (STJ):

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. [...]

(EDcl no MS n. 21315/DF, rel. Min. DIVA MALERBI - Convocada, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 15/06/2016) (*grifo nosso*).

A corte não disse, mas muitos assim entendem que o juiz estaria dispensado de declarar o valor por ele atribuído a cada prova, podendo mesmo ignorar aquelas as quais, apesar de serem eficazes para infirmar a conclusão alcançada, se atribuiu tal vigor no caso concreto. Trata-se daquilo que Dinamarco (2019, p. 767) denuncia como falácia do silogismo da sentença. Segundo o autor:

A afirmação da sentença como silogismo foi muito combatida e perdeu prestígio, porque na realidade o juiz antes intui a decisão a tomar, formulando mentalmente sua hipótese de julgamento, para só depois racionalizar as intuições em busca de confirmação na prova e nos conceitos jurídicos.

Sendo assim, o processo decisório fica exposto a vieses de duas formas. Na primeira fase, da intuição da decisão, sofre a influência de crenças, preferências, inclinações de grupo, entre outras. Depois, na etapa de racionalização e busca de fundamentação, pode ser contaminado pelo chamado viés de confirmação. No caso do combate à fraude, magistrados com crenças fortes no liberalismo, por exemplo, presu-

mem-se mais propensos a intuir decisões contrárias à interpretação da elisão com base na perspectiva do positivismo sociológico, privilegiando a licitude formal. No segundo momento, este mesmo juiz tenderia a atribuir maior peso às provas que confirmassem suas preferências, considerando argumentos e provas da fazenda como menos significativos, sem que com isso violasse o princípio da persuasão racional.

Para enfrentar esse desafio, propõe-se a adoção de um modelo de valoração da prova inspirado na teoria do matemático Thomas Bayes, que, sem atribuir um valor prévio a cada prova, estabeleça um método uniforme para cotejar todas elas. Antes, porém, se faz necessário discutir com mais cuidado os meios pelos quais as partes buscam provar suas alegações.

3.2 Prova direta, indireta e indiciária

Quanto aos meios de prova, Didier Jr. et al. (2009, p. 48) elencam como típicas a prova pericial, a documental, a testemunhal, o depoimento pessoal, a confissão e a inspeção judicial, com o cuidado de antes distinguir entre o meio de prova, que é a técnica processual para extrair a prova de sua fonte e a fonte, que seria o objeto ou pessoa da qual emana. Entre as atípicas, arrola a cibernética, a emprestada e a reconstituição.

O autor faz referência a outras teorias para as quais a distinção entre meio e fonte de prova seria despicienda no caso das provas diretas, nas quais o fato a ser provado se encontra diretamente representado em um objeto, como a compra e venda, se materializa na escritura. Em sentido oposto, seriam indiretas aquelas provas em que o fato deixa sua impressão em uma fonte, sem com ela se confundir, como ocorre no depoimento de uma testemunha sobre algo que presenciou ou teve conhecimento.

O tema da prova indireta guarda relação, sem com ele se confundir, com o conceito de prova indiciária. Em ambos ocorre uma separação entre o fato alegado e o transmitido pela fonte. Contudo, na prova indireta ainda haveria uma conexão entre o fato e a fonte (v.g. testemunha que viu o fato, o documento que menciona a compra e venda etc.). Assim, enquanto a fumaça é indício de fogo, a testemunha que viu o incêndio é fonte de prova indireta dele.

Nas palavras de Didier Jr. et al. (2009), no caso de indícios, se está diante de um fato comprovado por algum meio, que por via de

raciocínio indutivo sugere a ocorrência de outro que se deseja provar, por ser causa ou efeito comum deste.

Na mesma linha, Marinoni et al. (2015) aduzem que por meio da prova indiciária parte-se da convicção de ocorrência de certo fato (indício), para, por raciocínio lógico, inferir a existência de outro fato. Os autores ainda pontuam que a prova indiciária “constitui verdadeira pedra de torque, divisor de águas entre a prova (direta) impossível e o uso indiscriminado das presunções legais” (Ibid., 2015, p. 292).

Os indícios não se confundem com as máximas da experiência em que o fato verificado é condição necessária e suficiente do fato a ser provado, ou o inverso, pois em tais casos há certeza da ocorrência de um a partir da constatação do outro.

Portanto, os indícios não são um meio próprio de prova, mas um fato provado por qualquer meio admissível, que por construção lógica permite afirmar com certo grau de segurança a probabilidade da ocorrência de outro.

3.3 Prova indiciária por correlação

Como visto no subcapítulo anterior, a maioria dos autores descreve a produção de provas, inclusive a indiciária, ou o raciocínio centrado em indícios, como uma operação de reconstrução do passado. Contudo, há também situações em que o raciocínio indutivo se volta para o futuro, quando os indícios se prestam a antever fatos que ainda não ocorreram. Marinoni et al. (2015, p. 300) identificam esta situação ao tratar da prova nos pedidos de tutela inibitória. Segundo os autores:

Com efeito, toda a teoria da prova — tradicionalmente concebida — volta-se para o passado, comumente sob a suposição de que se destina à reconstrução dos fatos pretéritos. Ora, em uma tutela que se destina ao futuro, a prevenir futura lesão, certamente o tema da prova deve ser visto por meio de ótica diferente.

Assim, a questão da adequação da teoria processual às ações que visam inibir a prática, a reiteração ou a continuação de um ato ilícito (art. 497 do CPC) assumiria, na sua visão, relevância extraordinária em matéria de prova, para “saber o que deve ser provado para que alguém tenha direito à proteção inibitória” (Ibid., p. 300).

À inquietação do processualista paranaense se pode adicionar outra, que é saber como provar o que ainda não aconteceu, mas pode acontecer. Nesta seara, assumem um papel central os raciocínios a partir de indícios, afinal, se com base na observação pré-terita um fato (provado) costuma ser causa suficiente e necessária de outro (probando), ainda que este último não tenha ocorrido, é provável que venha a ocorrer.

Aqui se faz necessária uma distinção já clássica nas abordagens estatísticas. Correlação não significa causalidade. Isto quer dizer que a circunstância da ocorrência de um fato A se verificar com frequência em conjunto com a ocorrência de B não permite afirmar que A cause B, ou o contrário. Contudo, essa correlação, observação concomitante de dois fenômenos, também permite um juízo de que em se verificando um, o outro também tenha ocorrido ou possa vir a ocorrer, mesmo que não tenha sido verificado, nem se tenha explicado a relação causal entre eles.

O quadro a seguir estrutura algumas situações em que se pode formular juízos sobre a ocorrência de B (fato probando) em face da constatação de A (fato provado).

$A \rightarrow B$	É conhecida uma relação que descreve A como causa suficiente e necessária para a ocorrência de B.	Certeza de B	Máxima da experiência
$A \rightarrow B$	É conhecida uma relação que descreve A como causa necessária, mas não suficiente, de B.	Probabilidade de B	Prova indiciária por indução
$A \rightarrow B$	Há uma constatação empírica de que A e B comumente ocorrem juntos.	Possibilidade de B	Prova indiciária por correlação

A prova por indução não se mostra útil apenas nas ações preventivas, mas também em situações que por sua natureza a prova, direta ou indireta, seja difícil, entre as quais as provas de ilícitos, não sendo comum que aqueles que praticam ilícitos de ocultação documentem seus atos ou propósitos.

A dificuldade se apresenta até mesmo nas fraudes elusivas, em que expedientes lícitos são utilizados artificialmente para evadir a cobrança. Isto porque, não obstante a existência de provas documentais dos fatos, controverte-se sobre a sua intenção (abuso, propósito

negocial etc.), não sendo de se esperar que os envolvidos os declarem sinceramente nos instrumentos. Também nestes casos, portanto, haverá necessidade de empregar raciocínios que vinculem os diferentes indícios constatados à prática habitual dos agentes.

3.4 Teoria bayesiana aplicada ao processo civil

O matemático inglês Thomas Bayes (1763) estabeleceu uma metodologia para avaliar probabilidades de uma distribuição binomial, isto é, a probabilidade de um deles acontecer sendo sabido que o outro aconteceu. A aplicação do teorema de Bayes às induções realizadas no âmbito de um processo a partir de indícios é apontada por Taroni et al. (2023). Entretanto, como apontado por Ledward (2004), os operadores do direito não compreendem corretamente a relação entre a teoria bayesiana e as evidências forenses.

De acordo com Bayes a probabilidade (P) da ocorrência de B, sabendo que A ocorreu (B|A) é igual à probabilidade de A, tendo como certo B (A|B), multiplicada pela probabilidade de B, divididas pela probabilidade de A.

$$P(A) = \frac{P(B) \cdot P(B)}{P(A)}$$

Ou

$$P(A) = \frac{P(B) \cdot P(B)}{P(B) \cdot P(B) + P(\underline{B}) \cdot P(\underline{B})}$$

Aplicada aos casos em estudo, significa que a probabilidade do fato probando ter acontecido como afirmado, diante da constatação de certo indício, prescinde da identificação dos mecanismos causais que ligam um ao outro, bastando que seja possível estimar a probabilidade de suas ocorrências juntos e isolados, bem como a probabilidade da ocorrência de um sem o outro.

No contexto das ações de combate à fraude isso equivale a fundamentar decisões medindo a probabilidade de ocorrência da fraude (F) tendo sido comprovado o indício (I) com base na probabilidade de verificação do indício em casos de fraude sabida, vezes a probabilidade de ocorrência de fraudes, dividida pela probabilidade do indício

em caso de fraude sabida, vezes a probabilidade de fraudes, mais a probabilidade de ocorrência do indício sem a fraude, vezes a probabilidade de não ocorrência da fraude.

$$P(I) = \frac{P(F) \cdot P(F)}{P(F) \cdot P(F) + P(\bar{F}) \cdot P(\bar{F})}$$

Evidentemente, não é de se esperar que as partes ou o juiz estabeleçam com precisão os valores de cada uma destas probabilidades a fim de concluir pela ocorrência ou não do fato a partir dos indícios. Como adverte Taruffo (2003), é extremamente difícil expressar em termos de certeza numérica o valor probatório de uma evidência. Entretanto, a simples estimativa das ordens de grandeza das probabilidades umas frente às outras, ao lado da compreensão da sua influência no resultado, quando demonstradas na fundamentação, podem reduzir o grau de subjetividade e expor vieses. Assim, é importante observar que o denominador do teorema é igual ao seu numerador, acrescido da hipótese contrária, isto é, a ocorrência do indício quando se tem certeza de que não houve fraude, multiplicado pelo número de não fraudes. Se essa hipótese contrária fosse zero, numerador e denominador produziriam a certeza de F, já que $P(I|F)/P(I|F)$ é igual a um. Em sentido inverso, quanto maior for a hipótese negativa $P(I|\bar{F})$, ou seja, a ocorrência do indício quando não há presença da fraude, menor será a certeza de F.

Outro aspecto interessante é que o teorema admite extrapolação para casos em que se busca a probabilidade de um fato (B) já tendo sido constatados mais e um indício (A, X, Y...), definida como $P(B|AXY)$, isto é, a probabilidade de ser verdadeira a afirmação de um fato diante de um conjunto de indícios. Assim, é importante registrar que o elemento $P(\bar{F})$, responsável por reduzir a probabilidade $(F|I)$, não se refere, no contexto em questão, à conduta de todo o universo de contribuintes, mas deve ser avaliado em termos de legitimidade da conduta em um universo já determinado por outras variáveis, como dívida elevada, insolvência, dissolução ou esvaziamento empresarial, de tal forma que é provável que $P(\bar{F})$ assuma um valor muito baixo, ou no mínimo menor que $P(F)$, elevando a probabilidade $P(F|I)$.

Desta forma, propõe-se a aplicação do teorema de Bayes não em sua forma numérica, encontrando valores precisos para as probabilidades, mas como referência para justificar por que um deter-

minado indício foi ou não foi considerado, e que peso, com base no diferencial de probabilidade, aquele indício (e seu contrário) podem ter para a ocorrência do fato. Em síntese, espera-se que o conhecimento da fórmula permita aos juízes motivarem suas decisões com argumentos do tipo “reputo que a probabilidade dos fatos indiciários X e Y, comprovados, estarem relacionados à ocorrência de A (ilícito) é significativamente maior do que a probabilidade de ocorrerem sem a presença de A. Da mesma forma, identifico nos elementos Z e W uma baixa probabilidade de não ocorrência de ilícito no caso concreto. Por tudo isso, considero suficientemente comprovada a hipótese de ocorrência de ilícito ensejando a consequência jurídica prevista na lei”.

4 PROVAS NO COMBATE À FRAUDE FISCAL

No combate à fraude fiscal, as provas desempenham um papel fundamental. Não basta que o ordenamento jurídico preveja sanções para comportamentos ilícitos ou que a administração fazendária possa impor multas e declarar inaptas as inscrições dos contribuintes, na maioria das vezes é necessário obter tutela judicial do interesse pecuniário do Estado, violado pelo inadimplemento (Marinoni, 2010).

O ordenamento jurídico brasileiro em poucas ocasiões restringe quer os meios de prova, quer as técnicas processuais aptas a buscar essa tutela. Vigê, portanto, o princípio da liberdade das formas que se reflete nos artigos 139, IV e 369, do Código de Processo Civil, bem como no artigo 11 da Portaria PGFN n. 32, com amparo no artigo 12 da Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Assim, a procuradoria pode propor todas as espécies de ações e incidentes destinados à tutela do interesse público de natureza fiscal, tenham elas natureza inibitória, ressarcitória, mandamental ou pecuniária específica, sendo esta a mais comum, ordinariamente implementada através da técnica de execução patrimonial forçada, a execução fiscal. Por ser a mais comum, a tutela executiva dos créditos inscritos em Dívida Ativa da União tornou-se o paradigma em termos de produção de provas pela procuradoria, apesar de ser justamente uma das hipóteses em que a lei predefine o valor dos meios de prova (Didier Jr. *et al.*, 2009).

De acordo com o art. 6º, caput e § 1º, da Lei n. 6.830/80, a petição inicial da execução será instruída com a Certidão de Dívida Ativa e indicará apenas o juiz a quem é dirigida, o pedido e o requerimento

para a citação. Não se exige que a Fazenda Pública narre os fatos que tenham dado origem à dívida, estabelecido seu valor, levado à imposição de multa ou a atribuição de responsabilidades. Ao contrário, o artigo 3º da mesma lei estabelece presunção legal de liquidez e certeza da dívida.

As coisas não se passam da mesma forma quando se trata de ações de combate à fraude, sobretudo porque nelas, em regra, a técnica de expropriação do patrimônio do devedor e com ele encontrado não se mostra adequada à tutela do direito do credor. Nestes casos faz-se necessária a atribuição de responsabilidade patrimonial a terceiros, ou a declaração de que certos bens ou direitos integram de fato ou por ficção legal o patrimônio do devedor, em que pese registrados em nome de terceiros.

4.1 A era das presunções

Até o advento do novo sistema de recuperação de créditos pela Portaria PGFN n. 32, o combate à fraude fiscal em juízo se restringia aos casos de fraude contra credores ou dissolução irregular de empresas. Ambos estruturados sobre presunções legais.

O artigo 185 do Código Tributário, com a redação dada pela Lei Complementar 118, de 2005, estabelece que “presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa”. Assim, basta que a fazenda prove a alienação, oneração ou seu começo, e a inscrição anterior do crédito tributário em dívida ativa, para que seja merecedora de tutela, que declarará a sujeição do referido bem à execução, independentemente de sua titularidade. Registre-se que a hipótese de “começo de alienação ou oneração” sugere uma tutela inibitória a impedir que o ato se conclua, caso em que se instaurará um debate acerca da prova deste começo.

A outra hipótese de fraude tradicionalmente combatida pela PGFN é a de dissolução irregular de empresa com dívida, em que também opera uma presunção, neste caso judicial. Diz o STJ:

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente (SÚMULA 435, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010).

Ao editar o referido enunciado, o tribunal superior invocou precedentes que se apoiavam nas lições de Hugo de Brito Machado (2002). Para o autor, a responsabilidade deriva da ausência de liquidação formal, apesar da cessação operacional, que seria um indício de que os administradores teriam se apropriado dos bens pertencentes à sociedade, sem subordiná-los ao pagamento dos tributos. O fato provado seria o desaparecimento sem comunicação, indício de que os bens da empresa teriam sido apropriados pelos sócios (ilícito).

Os precedentes ressaltam a possibilidade de o requerido provar que a empresa não desapareceu (apenas se mudou), ou que houve liquidação regular (sem dolo), ou seja, de infirmar o indício ou demonstrar que apesar dele, não ocorreu a hipótese (I|F̄). Assim, o que a corte fez foi preestabelecer a certidão do oficial de justiça como suficiente para induzir tal raciocínio, dispensando a avaliação probabilística por parte do magistrado e transferindo ao responsável o ônus de provar a hipótese negativa no caso concreto.

Quando a Portaria 32 prevê outras hipóteses de fraude a serem combatidas, para as quais ainda não haja presunção legal ou judicial estabelecida, se torna aplicável a regra geral de distribuição do ônus da prova, pela qual incumbe a quem alega, comprovar a veracidade de suas alegações (art. 373 do CPC).

4.2 Fato probando e tipologias de fraude

O que compete à fazenda comprovar no combate à fraude? Com base na regra geral de distribuição do ônus, cabe a ela provar os fatos constitutivos do seu direito, *in casu*, a conduta ilícita ensejadora da responsabilidade tributária ou patrimonial do terceiro. Convém, portanto, estabelecer uma tipologia das fraudes combatidas e de seus elementos constitutivos (objeto da prova).

É possível distinguir as fraudes combatidas pela PGFN no contexto do SRC em três grupos principais.

O primeiro grupo consiste em hipóteses de fraudes que ensejam responsabilidade patrimonial de terceiro. São casos em que a lei tributária não sujeita o terceiro ao pagamento de tributo substitutiva, solidária ou supletivamente ao contribuinte, mas a lei civil determina que seu patrimônio deve se sujeitar à satisfação da obrigação. Os casos mais comuns são os de fraude à execução, os de

simulação na aquisição de patrimônio por terceiro e os de distribuição de lucros fictícios.

Além da situação já abordada de fraude à execução presumida, outras há em que não se aplica o dispositivo legal, mas se pode visualizar o intuito evasivo. Uma delas ocorre quando o devedor, interessado em subtrair parte de seu patrimônio do alcance da execução, consente que seja adjudicado a um terceiro com valor subavaliado, sendo reembolsado fora dos autos, ou quando, tendo transferido bens para uma empresa como integralização de capital, antes da inscrição em dívida, dela se retira quando já era responsável pela dívida.

Na simulação elusiva, o terceiro adquire bens em nome próprio à conta do devedor ou daquele que poderia ser responsabilizado tributariamente pela dívida. A simulação pode ser totalmente desprovida de lastro econômico, quando não há qualquer operação entre o devedor e o terceiro, para dar aparência de legalidade ao negócio, ou com lastro simulado, como nos casos em que o devedor empresta recursos ao terceiro, mas não os exige de volta. Não incide aqui a figura da fraude à execução, uma vez que o bem nunca integrou o patrimônio do devedor.

A distribuição de lucros fictícios é hipótese mais objetiva. De acordo com o artigo 1.009 do Código Civil, “a distribuição de lucros ilícitos ou fictícios acarreta responsabilidade solidária dos administradores que a realizarem e dos sócios que os receberem, conhecendo ou devendo conhecer-lhes a ilegitimidade”. Adiante, o artigo 1.059 estabelece:

Os sócios serão obrigados à reposição dos lucros e das quantias retiradas, a qualquer título, ainda que autorizados pelo contrato, quando tais lucros ou quantia se distribuírem com prejuízo do capital.

A seu turno, o artigo 32 da Lei 4.357/64 fixa que:

Art. 32. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

- a) distribuir ... (VETADO) ... quaisquer bonificações a seus acionistas;
- b) dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos.

Tal fraude se comprova com a demonstração da distribuição de lucros aos sócios ou da retirada de quantias por eles, quando a empresa se encontrava na condição de devedora.

No caso da fraude processual, a fazenda deverá provar que a saída do bem da esfera patrimonial do devedor não se deu de forma compulsória, mas por um acordo subjacente cujo propósito era reduzir o acervo sujeito à execução.

Já no caso de simulação, o credor deverá comprovar a veracidade da alegação de que o negócio atribuiu direitos a pessoa diversa da que aparenta.

O segundo grupo de fraudes combatidas pela PGFN refere-se aos casos de desconsideração da personalidade jurídica por confusão patrimonial, abuso de direito ou desvio de finalidade, ou seja, casos nos quais, em razão de comportamentos antijurídicos, a lei não reconhece ou retira a eficácia da autonomia patrimonial da pessoa jurídica. Em outras palavras, nestas hipóteses não há que se falar em sujeição de terceiro à execução, uma vez que são casos em que a própria lei nega a condição de terceiro, tratando os patrimônios de forma indistinta. A explicação é importante porque, a rigor, apenas aqui haveria necessidade de instauração de incidente de desconsideração de personalidade jurídica, não se justificando o emprego deste procedimento nos casos em que, fundados na lei civil ou na lei tributária, não se pede o acionamento desta técnica (desconsideração) para garantir a efetividade da tutela pecuniária.

A forma mais comum de comprovação da confusão patrimonial é por meio da prova do desaparecimento da empresa, já mencionada, que por conta da presunção judicial autoriza a conclusão no sentido de ter havido um ilícito, a liquidação do patrimônio e sua reversão aos sócios sem a quitação do passivo. Porém, essa não é a única situação de confusão patrimonial, sendo igualmente frequente a utilização, pelo devedor, de bens do seu sócio sem contraprestação, ou o uso, pelo sócio responsável, de bens em nome de um terceiro, igualmente sem causa, ou o pagamento de despesas pessoais do sócio como se relativas à empresa fossem. Em tais casos, compete à fazenda provar que uma pessoa está exercendo de bem alheio como se fosse próprio sem justo título, ou que o pagamento ocorreu à conta da empresa.

Com relação ao desvio de finalidade, algumas situações comumente identificadas no curso das execuções fiscais são a criação de fundos fechados de investimentos em direitos creditórios

a fim de evitar que o faturamento transite pelas contas da empresa e de holdings patrimoniais sem propósito empresarial efetivo. Trata-se de casos em que há documentação suficiente das operações realizadas, muitas das quais são negócios revestidos de certa formalidade. O desafio do combate à fraude em tais situações é comprovar a intenção dos agentes de utilizar os institutos jurídicos com fim evasivo. É preciso, portanto, compreender o fim de cada contrato entabulado para que se possa afirmar que sua função social está, no caso concreto, sendo desatendida. No caso dos fundos de investimento em direitos creditórios sua função social é fomentar a atividade empresarial por meio da criação de uma alternativa de financiamento junto ao mercado, de modo que um fundo que todos ou quase todos os quotistas são sócios da empresa devedora e cuja totalidade dos créditos que compõem a carteira provém desta mesma empresa, não está cumprindo sua função social, mas simplesmente blindando o faturamento da empresa de penhoras. Da mesma forma, uma empresa de administração de bens criada por sócios de uma devedora que só realiza negócios (compra, incorporação, leasing, locação etc.) com eles, se desvia da finalidade do instituto, que é fomentar negócios imobiliários.

O terceiro grupo de fraudes é composto por aquelas que atraem a incidência de normas de responsabilidade tributária. As espécies mais comuns são a sucessão irregular e o interesse comum.

Na sucessão, os administradores de uma empresa devedora criam outra empresa que assume o empreendimento anterior sem se fundir com ou incorporar a sucedida. A atividade continua a mesma, apenas sob novo registro no CNPJ, enquanto o passivo fiscal acumulado resta irrecuperável. Neste caso, o objeto da prova é a continuidade do empreendimento, com todas ou quase todas as características anteriores (controladores, ponto, empregados, marcas, estoques, clientela, aviamento etc.).

Sem dúvida, as fraudes que atraem a responsabilidade por interesse comum constituem o grupo mais difícil de combater. A primeira razão para isso é que o STJ se inclina pela interpretação restritiva do disposto no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional. De acordo com a lei:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

- I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
- II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Sobre a interpretação deste dispositivo, Amaro (2005) ensina, primeiramente, que não deve prevalecer a interpretação que exige a previsão em lei dos casos de interesse comum, nem se deve limitar a criação de hipóteses legais de responsabilidade à existência de tal interesse, uma vez que isso tornaria desnecessária a existência de dois incisos para dizer a mesma coisa. Outra premissa hermenêutica apontada pelo autor é que o fenômeno de haver mais de uma pessoa em um dos polos do negócio jurídico definido como gerador da obrigação tributária pode ensejar a solidariedade, mas não é causa de responsabilidade tributária em sentido estrito porque todas as pessoas ostentariam a qualidade de contribuintes na relação jurídico-tributária. Além disso, a faculdade de o legislador poder eleger como contribuinte qualquer dos polos do negócio tampouco se subsume à figura do interesse comum, já que a rigor as partes de um contrato têm interesses opostos.

O entendimento dominante do STJ com relação ao artigo 124, I, do CTN se encontra sintetizado no julgamento do RESP 1273396 2011.02.00989-7 (rel. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJE data: 12/12/2019):

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. CORRESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO. APURAÇÃO SOB O REGIME DE GARANTIA SUBJETIVA DO CONTRIBUINTE. DECLARAÇÃO CONJUNTA DO MARIDO E DA MULHER. IRRELEVÂNCIA, PARA O EFEITO DE TORNÁ-LOS CORRESPONSÁVEIS. SOMENTE A LEI TRIBUTÁRIA PODE INSTITUIR A OBRIGAÇÃO DE PAGAR TRIBUTOS E ESTABELECEER OS RESPECTIVOS FATOS GERADORES, BEM COMO OS DEMAIS ELEMENTOS. PERMANÊNCIA DO DEVER JURÍDICO DE CADA UM DOS CÔNJUGES. INTELIGÊNCIA DO ART. 124, I DO CTN. CASO DE ILEGITIMAÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA DO RECORRENTE. REGRA DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. [...]

1. Ao regular a solidariedade tributária, o art. 124 do CTN estabelece que o contribuinte e o terceiro são obrigados ao respectivo pagamento do tributo quando há interesse comum entre eles, ou seja, quando um deles realiza conjuntamente com o outro a situação que constitui o fato gerador do tributo (inciso I), ou por expressa disposição de lei (inciso II). Esse dispositivo legal dá efetividade ao comando do art. 146, I da Carta Magna, segundo o qual somente a Lei Complementar, nesta hipótese, o CTN, tem a potestade de instituir, alterar ou modificar qualquer elemento componente da obrigação tributária. Isso quer dizer que qualquer regra jurídica que não detenha hierarquia complementar não tem a força de alterar esse quadro. 2. Somente se estabelece o nexo entre os devedores da prestação tributária originária, quando todos os

partícipes contribuem para a realização de uma situação que constitui fato gerador da exação, ou seja, que a hajam praticado conjuntamente. Esta é a melhor inteligência do art. 124, I do CTN, pois, se assim não for, poderá a solidariedade tributária ser identificada em qualquer relação jurídica contratual, por exemplo, o que conduziria à inaceitável conclusão de universalidade da corresponsabilidade tributária. [...] 5. O interesse comum, como requisito da corresponsabilidade tributária, envolve, necessariamente, a atuação de mais de uma pessoa na situação de conformação do fato gerador do tributo. Não se trata, portanto, da ulterior fruição comum ou igualitária por mais de uma pessoa dos resultados ou dos proveitos da atividade produtora do aumento de renda dela decorrente. Trata-se, na verdade, de atuação simultânea e conjunta de mais de uma pessoa na anterior situação configuradora do próprio fato gerador. Se assim não fosse, qualquer indivíduo, que auferisse alguma benesse do percebente da renda, poderia ser designado corresponsável tributário. [...] (*grifo nosso*).

Como se vê, a corte superior se inclina pela interpretação restritiva da norma atributiva de solidariedade aos casos em que se está diante de obrigação tributária passivamente complexa, isto é, quando mais de uma pessoa pratica o fato descrito como gerador da obrigação, sendo, pois, contribuintes. Entretanto, em alguns litígios, a mesma corte admitiu que a confusão patrimonial entre empresas de um mesmo grupo de fato ou de direito atrairia a aplicação do artigo 124, I, do CTN¹.

Na doutrina, Conrado (2020, p. 274) amplia o conceito de interesse comum para abranger não apenas aqueles casos em que se comprova a confusão patrimonial entre as empresas do grupo, mas também aqueles em que outros ilícitos civis venham a ser praticados, a exemplo da simulação.

O interesse comum a que se refere o Código Tributário Nacional não deve ser interpretado apenas no que respeita ao fato gerador do tributo (conduta lícita), mas também em relação a comportamentos que implicam sua incobrabilidade (ilícitos).

Entende-se que esta solução é a que melhor se compatibiliza com o sistema jurídico, não se podendo compactuar que abusos de direito, desvios de finalidade ou simulações sejam meios eficazes para a evasão fiscal tão somente porque praticadas no âmbito de uma enge-

1 Vide AgRg no REsp nº 1.433.631/PE, EDcl no AgRg no REsp nº 1.511.682/PE e REsp nº 1.786.311/PR.

nharia societária. Se tais comportamentos ensejam a responsabilidade tributária ou patrimonial dos sócios pessoas físicas, nada obsta que também o façam com relação aos grupos empresariais. Neste caso, competirá à Fazenda Pública comprovar a unidade de desígnios das empresas no sentido de lesar o fisco, pois este será o interesse comum (ilícito) a justificar sua solidariedade. Tal prova se divide em duas etapas: a prova da atuação concertada, isto é, da condução coordenada das empresas, e a prova do elemento subjetivo, o desejo de lesar.

4.3 Meios de prova empregados no combate à fraude

Todos os meios de prova admitidos no processo civil se prestam a comprovar as fraudes fiscais alegadas pela Fazenda Pública. Contudo, a estatística das atuações da Divisão de Ações de Inteligência Fiscal da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da Terceira Região (DAESI/PRFN3) aponta para uma clara preponderância da prova documental, muito à frente das provas emprestadas e quase nenhum recurso à prova oral (depoimentos e testemunhos) ou à inspeção judicial. Já a prova pericial em geral é solicitada pelo requerido, sendo produzida pela fazenda apenas por empréstimo.

Pelo seu conteúdo as provas utilizadas se dividem em Dados Abertos, Registros Societários e Familiares, Registros Patrimoniais, Dados Empresariais, Informações Judiciais e Informações Fiscais. Além disso, as informações podem ser carreadas aos autos em suas formas simples (declarações, certidões, relatórios, traslados) ou em sua forma sintética, por meio de gráficos, tabelas e esquemas elaborados pela procuradoria para destacar os aspectos temporais e mais relevantes de documentos em regra extensos.

Dados abertos como redes sociais, sites de notícias, registros administrativos e georreferenciamento são frequentemente utilizados como indícios do controle comum de empresas e de utilização de bens alheios como próprios, por exemplo. Assim, duas sociedades com endereços formalmente distintos, mas que na verdade são do mesmo imóvel, são indício de confusão patrimonial, da mesma forma que pessoa sem vínculo com a empresa, mas que se apresenta publicamente em redes sociais como seu diretor, é indicativo de uso de laranja para ocultação de real beneficiário.

Também, os registros societários e familiares se prestam a indicar controle oculto, como no caso de empresas transferidas para parentes idosos ou distantes do ex-sócio, no controle de empresas por procuração, bem como quando o controlador que se retira da empresa retém poderes para movimentar suas contas.

Registros patrimoniais servem não só para comprovar a propriedade dos bens, ou sua transferência em fraude a credores. Muitas vezes também indicam o interesse comum no fato ilícito, por exemplo quando empresas de gestão patrimonial de um grupo de fato prestam garantias graciosas para outras em contratos bancários, a indicar que a separação patrimonial entre elas é apenas aparente.

A seu turno, os registros empresariais costumam conter vastos indícios de fraudes. A migração de empregados em curto espaço de tempo ou sua transferência entre empresas sem extinção do vínculo anterior sugere a sucessão entre elas. Da mesma forma que o licenciamento de marcas e o registro de domínios de internet em nome de outras do mesmo grupo podem indicar tanto a sucessão quanto o esvaziamento patrimonial. Outro indício de esvaziamento de empresa devedora é a alienação de ativos no curso do procedimento fiscal ou logo após a sua conclusão, quando ainda não há presunção de fraude à execução; assim como a diminuição vertiginosa de seu faturamento após o ajuizamento de execução fiscal, concomitantemente à elevação do faturamento de empresa no mesmo ramo de atividade e sujeita ao mesmo controle, sugere a sucessão.

Também são sugestivos de fraude a evolução patrimonial a descoberto dos sócios ou pessoas a eles relacionadas, constatada em Declaração de Imposto de Renda a ausência de declaração de bens e direitos por parte de adquirentes simulados, entre outras informações extraídas de documentos fiscais.

4.4 Prova da fraude e prova do perigo

As ações de combate à fraude frequentemente têm como elemento distintivo a necessidade de tutela expedida, sob pena de frustração do interesse jurídico nelas perseguido, independentemente do resultado processual consubstanciado na decisão que aprecia o pedido de tutela jurisdicional. Tanto assim que o legislador houve por bem editar a Lei 8.397/92, prevendo a tutela cautelar fiscal. Hoje, contu-

do, a prestação de tutela cautelar tem lugar não apenas mediante o emprego da técnica processual prevista na lei especial, mas por meio de qualquer medida (art. 301 do CPC) e no bojo de qualquer procedimento (art. 294, parágrafo único, CPC). Para isso, o Código de Processo Civil estabelece que:

Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

§ 2º A tutela de urgência pode ser concedida liminarmente ou após justificação prévia.

Deste modo, a atividade probatória da Fazenda Pública no combate à fraude fiscal se divide em dois campos: a comprovação das diferentes condutas que caracterizam o intuito de evitar o pagamento do tributo e a comprovação do perigo da demora na efetivação da tutela requerida. A própria comprovação da fraude apresenta-se igualmente dividida nos momentos de apreciação do pedido de tutela definitiva, e de apreciação do pedido de tutela de urgência. Para não cair na armadilha de dizer que “a cautelar se confunde com o mérito”, expressão comum, porém equivocada, é preciso compreender a atividade cognitiva do juiz nestes dois momentos processuais, para isso, convém recordar as lições basilares de Kazuo Watanabe (2012).

De acordo com o professor da USP, “a cognição pode ser vista em dois planos distintos: horizontal (extensão, amplitude) e vertical (profundidade)” (Watanabe, 2012, p. 118). Assim, enquanto no primeiro plano a cognição pode ser plena ou limitada, de acordo com os elementos do processo, no plano vertical pode ser exauriente, sumária ou rarefeita. Em que pese o autor reservar a classificação rarefeita para o processo de execução, com o que outros discordam, a moldura tem o mérito de distinguir no eixo vertical a cognição realizada para a prestação de tutela cautelar (sumária) e definitiva (exauriente).

Assim, se em relação ao fato probando a cautelar pode se confundir com o mérito, quando à profundidade da cognição não há dúvida que se distinguem a tutela definitiva, a cautelar e a cautelar antecipada.

Não obstante as melhorias frente à legislação anterior, o código de 2015 trata a matéria de forma pouco rigorosa, sobrepondo algumas classificações. Destarte, o gênero tutela provisória, que se refere àquela que se presta até que outra possa ser implementada, se divide em tutela de urgência e evidência, e aquela se subdivide em antecipada e

cautelar. Contudo, enquanto o gênero tutela de urgência parece fundado na probabilidade de direito e no perigo da demora, os procedimentos relativos às subespécies parecem prescindir da probabilidade, se contentando com a exposição da lide e do direito (art. 303) ou da exposição sumária do direito (305), cabendo à doutrina resolver tal incongruência.

Marinoni et al. (2017) esclarecem que, sob o gênero provisória, estão elencadas tutelas satisfativas e cautelares, que tenham em comum a sumariedade da cognição, isto é, que sejam fundadas em juízo de probabilidade. Adiante, os mesmos autores registram que a tutela cautelar também pode ser prestada de forma antecipada, com base no art. 300, § 2º, do código, como corolário do direito fundamental à tutela jurisdicional efetiva, postergando-se o contraditório.

Assim, pelo entendimento corrente, a tutela definitiva se baseia na certeza, tanto quando possível, de que os fatos ocorreram da forma como afirmados, dele decorrendo o direito à proteção jurídica do interesse violado ou ameaçado.

A seu turno, tutela cautelar se funda na probabilidade do direito e perigo de dano. É relevante observar o emprego da locução probabilidade do direito pelo legislador. Pelo entendimento assentado, o direito decorre dos fatos como consequência necessária de sua subsunção à norma — se FT, deve ser P; ou dado não P, deve ser S (Nader, 1980) —, de modo que a incerteza acerca do direito só pode decorrer de uma incerteza quanto aos fatos, o que é relevante quando se cogita a aplicação de raciocínios indutivos com base na teoria bayesiana.

O teorema de Bayes ensina que é possível alcançar um nível de segurança estatístico elevado mesmo sem a observação efetiva dos fatos narrados com base na elevada probabilidade decorrente da observação de outros fatos (indiciários) frente à baixa probabilidade de que os mesmos indícios sejam observados sem que o fato probando ocorra. Dependendo do diferencial destas probabilidades, apontadas pelo autor e pelo réu, isso seria suficiente para a concessão da tutela definitiva.

Com relação à tutela provisória cautelar e sua antecipação liminar verifica-se a situação apontada por Costa (2019), com base nas lições de Dinamarco, no sentido de haver uma escala em direção à certeza, cujos estágios seriam a verossimilhança e a probabilidade. No mesmo sentido, Mitidiero (2017, p. 115) registra que:

A probabilidade constitui descrição em maior ou menor grau aproximada da verdade. Afirmar que determinada alegação é provável significa dizer que a proposição corresponde, em determinada medida, à

verdade. Isso quer dizer que a probabilidade concerne a uma alegação concreta e indica a existência de válidas razões para tomá-la como correspondente à realidade. A verossimilhança, de outro lado, não diz respeito à verdade de determinada proposição. A verossimilhança apenas indica a conformidade da afirmação àquilo que normalmente acontece (*id quod plerumque accidit*) e, portanto, vincula-se à simples possibilidade de que algo tenha ocorrido ou não em face de sua precedente ocorrência em geral.

Desta forma, enquanto a probabilidade autoriza a concessão da tutela cautelar, a mera possibilidade teórica ou verossimilhança pode, excepcionalmente, fundamentar a antecipação desta tutela assecuratória quando a convocação do requerido para integrar o processo agravar o risco para a sua efetividade. À luz do teorema de Bayes, isto equivale a dizer que a antecipação da tutela cautelar nas ações de combate à fraude fiscal depende apenas da verificação de que $P(I|F)$ seja diferente de zero, já que, por definição, $P(F)$ é diferente de zero.

Quanto ao perigo de dado, é igualmente possível a aplicação do teorema, uma vez que também se baseia em um juízo probabilístico, com a diferença que aqui a probabilidade se refere a fatos futuros. Contudo, enquanto o nível de segurança necessário para conceder a tutela é crescente da liminar para a cautelar e para a definitiva, a probabilidade do perigo deve ser avaliada em sentido inverso, mais intensa no caso de cautelar do que na tutela definitiva.

Assim, há situações que autorizam um juízo indutivo acerca do perigo para concessão de tutela cautelar no combate à fraude fiscal. Por exemplo, a criação de novas empresas com a mesma atividade da devedora insolvente no seio de um grupo econômico após a autuação é forte indicativo de que a operação venha a ser transferida para ela, ainda que nenhum ato concreto já tenha sido praticado. Outro exemplo é da empresa de gestão de bens utilizada para blindar patrimônio dos responsáveis e é por eles administrada, mas que não possui dívidas em nome próprio. Neste caso, por não incidir a presunção de fraude pela inscrição prévia em dívida ativa, o conhecimento da ação de combate à fraude pode desencadear uma blindagem em “segundo nível”, frustrando a ação. Todos estes exemplos são aptos a justificar a antecipação da tutela cautelar, ou sua concessão antes da manifestação dos requeridos.

A ideia da excepcionalidade da concessão liminar de tutela de urgência se estabeleceu com base no paradigma de antecipação de tutela satisfativa, na qual o tempo é o único agravador do risco, tanto

assim que parte da doutrina enxerga a hipótese como uma redistribuição equitativa do ônus do tempo do processo, a exemplo do alimentando que necessita da prestação imediatamente, sob risco de perecimento. Se nestas situações é razoável que se permita ao requerido apresentar indícios que infirmem a indução probabilística do direito a partir dos indícios trazidos pelo autor (alta probabilidade $I|\bar{F}$), quando o próprio réu é quem por sua conduta pode agravar concretizar o risco, é recomendável que a cautela se implemente antes do seu conhecimento.

Vale recordar que, quando a Fazenda Pública maneja a cautelar fiscal prevista na Lei n. 8.379/92, as três instâncias da tutela jurisdicional se fazem presentes e bem delimitadas. Nela a tutela cautelar será deferida para que o patrimônio do contribuinte e responsáveis seja indisponibilizado, evitando sua dilapidação, enquanto a tutela definitiva, pecuniária específica, será concedida, em face dos requeridos, com o julgamento do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) favoravelmente à fazenda, ou com a rejeição dos embargos à execução. No caso da cautelar fiscal, a própria lei determina a concessão de liminar (art. 7º, Lei 8.397/92), não havendo que se perquirir de perigo, já presumido pelo legislador.

Outras vezes, a Fazenda Pública pleiteia cautelares inominadas, simultaneamente à propositura da execução fiscal ou do IDPJ, com ou sem pedido liminar. Não se deve imaginar, no entanto, que a liminar, inaudita altera parte, tenha em tais situações natureza de antecipação da tutela definitiva, que como visto será efetivada mediante expropriação forçada do patrimônio do devedor (e dos terceiros responsáveis) e entrega do seu produto ao credor. Pedidos de decretação de indisponibilidade, de autorização para que se inscreva o terceiro em dívida ativa, de proibição de distribuir lucros, realizar operações de câmbio ou se ausentar do país, por exemplo, têm o claro objetivo de impedir que o estado de coisas descrito nos fundamentos do pedido de tutela seja alterado, tornando-a inefetiva. Em alguns casos, essas técnicas dependem do desconhecimento por parte do demandado, por ser elevada a probabilidade de que entre sua citação e a prolação da decisão ele empreenda condutas que se pretende evitar (transferindo recursos para contas de terceiros, por exemplo).

Assim, no caso de concessão liminar de medida cautelar inominada, a avaliação do perigo com base no teorema de Bayes não deve seguir a gradação trifásica aplicável à probabilidade do direito. Ao contrário, a questão é que nos casos em que o risco decorre da con-

duta do próprio requerido, a antecipação da tutela cautelar é inerente à sua efetividade, tanto assim que a Lei da Cautelar Fiscal estabelece seu deferimento automático.

5 CONCLUSÃO

Neste artigo, foram analisados os pressupostos teóricos e os condicionamentos fáticos para o desenrolar da atividade probatória nas ações de combate à fraude fiscal promovidas pela Fazenda Pública, com especial destaque para a atuação da Divisão de Ações Especiais de Inteligência Fiscal da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da Terceira Região (DAESI/PRFN3) no âmbito do novo Sistema de Recuperação de Créditos (SRF) instituído pela Portaria PGFN n. 32/2019, bem como as exigências legais em termos de certeza do direito para a concessão de tutela efetiva contra tais condutas.

Ao longo do texto foram analisados os tipos de fraude submetidas à atuação da DAESI, as técnicas processuais disponíveis para o seu combate e os meios de prova empregados pela procuradoria para comprovar a ocorrência dos fatos alegados.

Além disso, analisou-se a possibilidade de utilização do teorema de Bayes acerca da probabilidade de um evento, com base no conhecimento a priori de outro que com ele esteja relacionado, e como isso se aplica na hipótese de juízos que devam ser feitos a partir de indícios.

Neste contexto, concluiu-se que as situações fáticas caracterizadoras da maioria das tipologias de fraudes demandam comprovação por meio de indícios, quer por se tratar de situações que os agentes visam esconder, e por isso não são documentadas, quer porque se constituem em situações com aparência de licitude, residindo a violação jurídica na intenção com que as partes as realizam. Aduziu-se que essas circunstâncias, via de regra relacionadas à probabilidade do direito alegado pela Fazenda Pública, mas também encontradas na avaliação do perigo de frustração da efetividade processual por ato do requerido, podem ser avaliadas a partir da compreensão da influência relativa das probabilidade de ocorrência da fraude, tendo sido comprovado(s) indício(s) estatisticamente correlacionados com ela, e da probabilidade inversa da ocorrência do indício sem que a fraude tenha se verificado.

Por fim, apontou-se que a teoria de Bayes pode ser empregada tanto para a aquisição da segurança necessária ao deferimento da tutela

definitiva quanto para a concessão de tutela provisória cautelar. Com relação à antecipação da tutela cautelar em sede liminar, a questão não é de probabilidade mais ou menos intensa do direito ou de concretização do risco do que no juízo cautelar, mas sobretudo de necessidade, em casos tais, de prevenir o risco, este sim aferível de forma probabilística, que o requerido, com o conhecimento da ação, venha a adotar condutas tendentes a frustrar a proteção judicial do direito perseguido em juízo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 2ª ed. São Paulo: Método, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BAYES, Thomas. LII. An essay towards solving a problem in the doctrine of chances. By the late Rev. Mr. Bayes, FRS communicated by Mr. Price, in a letter to John Canton, AMFR S. **Philosophical transactions of the Royal Society of London**, n. 53, p. 370-418, 1763.

CARNELUTTI, Francesco. **A prova civil**. Tradução: Lisa Pary Scarpa. 2ª ed. Campinas: Bookseller, 2002.

CHEN, James. **Wha tis tax fraud? Definition criteria, Vs. tax avoidance**. 2020. Disponível em: <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-fraud.asp>. Acesso em: 18 set. 2023.

CONRADO, Paulo Cesar. **Grupo Econômico Irregular, simulação empresarial e solidariedade por ilicitude**. In: SILVA, Thiago Moreira (Coord.). **Créditos Tributários e Grupos Econômicos de Fato**. Abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

COSTA, Lorena Faleiros. A probabilidade do direito no exame do pedido de tutela provisória de urgência. **Caderno Virtual**, v. 2, n. 43, 2019.

DIDIER Jr., Fredie. et al. **Curso de Direito Processual Civil**. Execução, v. 5. Salvador: Editora Juspodivm, 2009a.

DIDIER Jr. Fredie. et al. **Curso de Direito Processual Civil**. Teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela, v. 2, 4ª ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2009b.[a]

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**: volume III. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

FEDOR, Robert. **Understanding Tax Fraud. Types, Penalties and Real Life Examples**. Disponível em: <https://www.fedortax.com/download-the-five-ways-to-avoid-a-tax-audit-ebook-0?hsCtaTracking=e9ac66d0-c38f-4b6d-aa2f-6ca570cb8b5f%7C891f872b-393f-4b42-89cf-156da0119fe6>. Acesso em: 18 set. 2023.

LEDWARD, Jocelyn; WHITEMAN, QEB Hollis. **Understanding forensic evidence: Do lawyers and the judiciary understand forensic evidence and the Bayesian approach?** QEB Hollis Whiteman, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARINONI, Luiz Guilherme et al. **Código de Processo Civil comentado**. 3ª ed. São Paulo: RT, 2017.

MARINONI, Luiz Guilherme et al. **Novo Curso de Processo Civil**, v. 2. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Técnica processual e tutela dos direitos**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

MATTOS, Flavio. **Planejamento Tributário: uma visão geral**. In: Revista da EMERJ, v. 15, n. 56, Rio de Janeiro: EMERJ, jul./set. 2012.

MITIDIERO, Daniel. **Antecipação da Tutela: Da tutela cautelar à técnica antecipatória**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

OCDE. **Effective Inter-Agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes**. 3^a ed. Paris: OECD Publishing, 2017a.

OCDE. **Tecnology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud**, 2017b.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8^a ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TARONI, Franco; BIEDERMANN, Alex; AITKEN, C. **Statistical Interpretation of Evidence: Bayesian Analysis, Encyclopedia of Forensic Sciences**. 3^a ed. Max M. Houck (Ed.), Oxford: Elsevier, 2023, p. 656-663.

TARUFFO, Michele. **Rethinking the standards of proof**. Am. J. Comp. L., v. 51, p. 659-2003.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 173-198.

VILARES, Fernanda Regina; ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Cooperação interinstitucional e combate à fraude fiscal estruturada**. In: Revista PGFN, ano XI, n. 1, 2021.

WATANABE, Kazuo. **Cognição no Processo Civil**. 4^a ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

**PRAZO PARA LIQUIDAÇÃO DE REQUISIÇÃO DE
PEQUENO VALOR: SESSENTA DIAS CORRIDOS,
SESSENTA DIAS ÚTEIS OU DOIS MESES?**

***DEADLINE FOR SETTLEMENT OF SMALL CLAIMS:
SIXTY CALENDAR DAYS, SIXTY BUSINESS DAYS,
OR TWO MONTHS?***

Danny Monteiro da Silva

Mestre em Direito pela UFSC.

Especialista em Administração Pública pela FGV-SP.

Procurador da Fazenda Nacional.

Professor.

danny_ms@uol.com.br

RESUMO: Apesar da legislação que regulamenta o prazo e respectiva forma de contagem para o tempestivo pagamento das requisições de pequeno valor não ter sofrido qualquer alteração substancial desde a edição do Código de Processo Civil vigente, há quase nove anos, ainda subsiste evidente insegurança jurídica acerca da questão, decorrente de perceptível dissonância na jurisprudência a respeito do tema. O presente trabalho se propõe a esclarecer, dentre três interpretações predominantes nas decisões judiciais, qual seria aquela que estaria em real consonância com as normas e regras atualmente vigentes no ordenamento jurídico brasileiro.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Processual Civil. Leis dos Juizados Especiais das Fazendas Públicas. ORPV.

ABSTRACT: Despite the legislation regulating the deadline and respective counting method for the timely payment of small claims having undergone no substantial changes since the enactment of the current Civil Procedure Code almost nine years ago, there still exists a significant legal uncertainty regarding the topic, stemming from a noticeable jurisprudential dissonance on the subject. This present study aims to clarify, among three predominant interpretations found in judicial decisions, which one aligns most closely with the current norms and rules in force within the Brazilian legal system.

KEYWORDS: Civil Procedural Law. Laws of Special Courts for Public Entities. ORPV.

1 INTRODUÇÃO

Após um período de certa segurança jurídica, a questão relativa ao prazo de que dispõe a Fazenda Pública para efetuar temporariamente a liquidação das requisições de pequeno valor expedidas pelo Poder Judiciário, oriundas de decisão condenatória transitada em julgado, sofreu consideráveis alterações com edição do atual Código de Processo Civil em 2015, vigente a partir de 2016.

Tais inovações, passados cerca de nove anos da divulgação do texto final do atual Código Processual, ainda causam ruídos interpretativos na jurisprudência, acarretando dissonância, carência de uniformidade e ausência de isonomia no tratamento dispensado aos credores da Fazenda Pública, conforme a unidade federativa envolvida, bem como com o juízo ou tribunal que enfrente a questão.

A insegurança jurídica decorrente desses ruídos foi a inspiração para a realização da presente pesquisa. O objetivo é enfrentar as questões ruidosas envolvidas na questão e, superando os ruídos existentes, apontar o possível caminho que restabeleça a uniformidade do sistema jurídico, a isonomia dispensada aos credores pelas Fazendas Públicas devedoras e pelo Poder Judiciário e, consequentemente, a segurança jurídica na observância do prazo para liquidação das condenações de pequeno valor.

Para se realizar tal intento, partiu-se de uma pesquisa inicial que permitiu identificar três entendimentos que se alternam na jurisprudência sobre o prazo para liquidação das obrigações de pequeno valor e sua respectiva forma de contagem: (i) prazo de sessenta dias corridos; (ii) prazo de sessenta dias úteis; e (iii) prazo de dois meses.

Diante dos fundamentos que embasam cada um desses entendimentos, foi possível individualizar onde estavam os ruídos interpretativos que conduziam as decisões a conclusões tão dispare e, a partir daí, avaliar, com fundamento no ordenamento jurídico e nas técnicas hermenêuticas fornecidas pela Teoria Geral do Direito, a adequação de cada uma delas ao sistema jurídico vigente e chegar à conclusão de qual ou quais delas poderiam permanecer válidas em detrimento das demais.

A partir daí estruturou-se o trabalho em duas partes principais. Na primeira apresentam-se as balizas do sistema de liquidação de obrigações de pagar quantia certa de pequeno valor decorrente de condenações judiciais da Fazenda Pública transitadas em julgado, introduzindo os problemas interpretativos que surgiram com a edição do atual Código Processual. Na segunda, os problemas interpretativos são delineados de forma mais aprofundada e simultaneamente enfrentados à luz das ferramentas hermenêuticas disponíveis.

Para a realização da presente pesquisa foi adotado o método de abordagem indutivo e a técnica de pesquisa documental e bibliográfica, priorizando sempre a atualidade dos documentos, livros e artigos pesquisados, sempre com observâncias das regras de redação vigentes da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

2 SISTEMA DE PAGAMENTOS DE CONDENAÇÕES DA FAZENDA PÚBLICA DE PEQUENO VALOR: EVOLUÇÃO DO ARCABOUÇO CONSTITUCIONAL E LEGAL

Inaugurado com a promulgação da Emenda Constitucional (EC) n. 30, de 13 de setembro de 2000, o regime de pagamento de débitos de pequeno valor que as Fazendas Públicas devam fazer em virtude de condenação judicial transitada em julgado veio para dar agilidade à satisfação das condenações pecuniárias de valores menos expressivos, evitando que o jurisdicionado ficasse sujeito ao regime de precatórios, cujos pagamentos, em tese, só ocorrem em exercícios financeiros posteriores àquele em que ocorreu a expedição da requisição de pagamento.

A EC em questão, para instituir o regime de pagamento de pequeno valor, introduziu os parágrafos terceiro e quarto no art. 100 da Constituição Federal, deixando, contudo, de fixar o que se consideraria condenação de pequeno valor, bem como qual o prazo para a liquidação dessa categoria de ordem de pagamento, de modo que caberia ao legislador infraconstitucional a tarefa de estabelecer tais critérios.

O legislador infraconstitucional se desincumbiu dessa tarefa, no âmbito federal, com a edição da Lei Federal n. 10.259, de 12 de julho de 2001, que “dispõe sobre a instituição dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal”, cujos art. 3º e art.

17, estipularam, respectivamente, o que se entende por condenação de pequeno valor e o prazo para sua satisfação.

O art. 3º da Lei 10.259/2001, estabeleceu que “compete ao Juizado Especial Federal Cível processar, conciliar e julgar causas de competência da Justiça Federal até o valor de sessenta salários-mínimos, bem como executar as suas sentenças”.

O art. 17 do mesmo diploma legal, por sua vez, fixou que o pagamento das condenações de pequeno valor deve ocorrer em até sessenta dias, contados da entrega da requisição, por ordem do juiz, à autoridade citada para a causa, independentemente de precatório.

Desde a introdução do regime de pagamento de pequeno valor pela EC n. 30, de 2001, ficou reservado aos entes federativos a edição de leis próprias (estaduais, distritais e municipais) para determinar a amplitude da obrigação de pequeno valor de acordo com suas respectivas capacidades econômicas.

Nada obstante, em 2009, com a promulgação da EC n. 62, foi fixado, na nova redação dada ao § 4º do art. 100 da Constituição Federal, um piso mínimo para as obrigações de pequeno valor, correspondente ao valor do maior benefício do regime geral de previdência social.

A EC 62 também introduziu o § 12 no art. 97 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, determinando que, na ausência de edição de legislação pelos Estados e Distrito Federal regulamentando o § 4º do art. 100 da Constituição Federal, as obrigações de pequeno valor seriam consideradas aquelas limitadas até o valor correspondente a 40 (quarenta) salários mínimos, e, no caso dos Municípios omissos, seriam aquelas limitadas ao valor correspondente a 30 (trinta) salários mínimos.

Ainda no mesmo ano foi editada a Lei Federal n. 12.153, que dispõe sobre os Juizados Especiais da Fazenda Pública no âmbito dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, cujo art. 13, inciso I, determina que, tratando-se de obrigação de pagar quantia certa, após o trânsito em julgado da decisão, o pagamento será efetuado no prazo máximo de 60 (sessenta) dias, contado da entrega da requisição do juiz à autoridade citada para a causa, independentemente de precatório, na hipótese do § 3º do art. 100 da Constituição Federal.

A questão acerca dos valores das obrigações de pequeno valor e do prazo para sua liquidação ficou bem delineada após a edição da Lei 12.153/2009, e não ensejava muita discussão, pois as regras eram bastante claras.

Porém, com a edição da Lei Federal n. 13.105, de 16 de março de 2015, que instituiu o atual Código de Processo Civil (CPC), a tranquilidade que parecia existir quanto ao prazo para liquidação das requisições de pequeno valor sofreu abalos que ainda são sentidos na jurisprudência e na regulamentação administrativa que os órgãos de gestão dos tribunais editam para tratar do tema.

3 RUÍDOS INTERPRETATIVOS ACERCA DO PRAZO DE LIQUIDAÇÃO DAS ORPV DECORRENTES DO ATUAL CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

O atual CPC inovou não só na forma da contagem dos prazos processuais, mas também no prazo para liquidação da ordem ou requisição de pagamento da obrigação de pequeno valor (ORPV).

Tais inovações trouxeram alguns ruídos na interpretação quanto à definição do prazo para que a Fazenda Pública, condenada em pagar quantia certa de pequeno valor, passou a dispor para satisfazer a obrigação.

Como resultado, abriram-se discussões a respeito da natureza processual ou material do prazo para liquidação da ORPV, bem como sobre a solução adequada para superar o conflito entre as normas gerais do CPC e as normas especiais que regem os Juizados Especiais em que as Fazendas Públicas atuam como demandadas.

3.1 A natureza do prazo para pagamento das ORPV

A primeira inovação consta do art. 219 do CPC. Segundo esse dispositivo, na contagem dos prazos processuais contados em dias, computar-se-ão somente os dias úteis.

Até a introdução desse dispositivo no ordenamento jurídico, os prazos processuais sempre foram contados de forma corrida, computando-se dias úteis e não úteis na sua apuração.

Essa inovação acarretou acalorados debates sobre como se daria, a partir de então, a contagem dos prazos processuais fixados pela legislação processual extravagante, no sentido da incidência ou não sobre os prazos estabelecidos nessas normas esparsas da regra geral de contagem de prazos prevista no art. 219 do CPC, especial-

mente quanto à forma de apuração e contagem dos prazos processuais no âmbito dos Juizados Especiais Cíveis, regidos pela Lei Federal n. 9.099, de 26 de setembro de 1995; dos Juizados Especiais Federais, regidos pela Lei Federal n. 10.259, de 12 de julho de 2001; e dos Juizados Especiais da Fazenda Pública no âmbito dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, regidos pela Lei Federal n. 12.153, de 22 de dezembro de 2009.

Pacificando a questão, o legislador editou a Lei Federal n. 13.728, de 31 de outubro de 2018, que introduziu o art. 12-A na Lei 9.099/1995, determinando que “na contagem de prazo em dias, estabelecido por lei ou pelo juiz, para a prática de qualquer ato processual, inclusive para a interposição de recursos, computar-se-ão somente os dias úteis”.

Como a Lei 9.099 é a norma geral que rege não só os Juizados Especiais Cíveis, mas também os Juizados Especiais Federais (por força do comando contido no art. 1º da Lei 10.259/2001) e os Juizados Especiais da Fazenda Pública no âmbito dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios (por força do comando contido no art. 27 da Lei 12.153, de 2009), restou delineado que na contagem dos prazos processuais fixados em dias no âmbito dos processos regidos por essas normas, computam-se apenas os dias úteis.

Nesse contexto, surgiu a primeira discussão a respeito do prazo para liquidação das ORPV: esse prazo conta-se em dias úteis ou em dias corridos? Quem defendia a contagem em dias úteis sustentava a natureza processual desse prazo; em sentido contrário, aqueles que defendiam a contagem em dias corridos, argumentavam tratar-se de prazo de direito material e não de direito processual, razão pela qual deveriam ser computados todos os dias, úteis e não úteis, na sua apuração.

A jurisprudência ainda oscila entre essas duas vertentes interpretativas, conforme bem ilustram os seguintes precedentes:

APELAÇÃO CÍVEL. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. REQUISIÇÃO DE PEQUENO VALOR - RPV. PAGAMENTO EFETUADO PELA MUNICIPALIDADE FORA DO PRAZO DE 2 MESES. INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS N. 4017466-37.2016.8.24.0000/50000. INCIDÊNCIA DO TEMA 4 DO TJSC QUE DEFINIU PRAZO DE 2 MESES PARA ADIMPLENTO VOLUNTÁRIO. CONTAGEM DO LAPSO TEMPORAL DE FORMA CORRIDA E NÃO EM DIAS ÚTEIS COMO PRETENDE A MUNICIPALIDADE. EVIDENCIADA A QUITAÇÃO A DESTEMPO. CABIMENTO DE HONORÁRIOS NA HIPÓTESE, EM FASE DE EXECUÇÃO. CORREÇÃO DO MONTANTE A SER DEPOSITADO.

APELO CONHECIDO E DESPROVIDO. Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas n. XXXXX-37.2016.8.24.0000/50000 que definiu Tema 4 com o seguinte teor: "Cabe fixação de honorários advocatícios no cumprimento de sentença contra a Fazenda Pública, se esta não cumprir a requisição de pequeno valor no prazo de 2 meses previsto no art. 535, § 3º, II do CPC/15, inclusive no caso de RPV antecipada da parte incontroversa". (Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Terceira Câmara de Direito Público. Apelação Cível nº 5014110-15.2020.8.24.0020. Rel. Des. Sandro Jose Neis, j. 30/11/2021)¹ (*grifo nosso*).

RECURSO ADMINISTRATIVO. CONSELHO DA JUSTIÇA ESTADUAL. REQUISIÇÃO DE PEQUENO VALOR. FORMA DE CONTAGEM DOS PRAZOS PARA PAGAMENTO. DIAS CORRIDOS. RESOLUÇÃO Nº 303/2019 DO CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. 1. O prazo para pagamento da Requisição de Pequeno Valor-RPV deve ser contado em dias corridos. 2. Recurso conhecido e parcialmente provido. (Tribunal de Justiça do Estado do Acre. Conselho da Justiça Estadual. Recurso administrativo nº 0100376-58.2021.8.01.0000. Rel. Des. Elcio Mendes, j. 05/08/2021)². (*grifo nosso*).

APELAÇÃO CÍVEL. CUMPRIMENTO SENTENÇA CONTRA O INSS. SENTENÇA DE EXTINÇÃO, ANTE O PAGAMENTO DO DÉBITO, COM FULCRO NO ART. 924, II, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. Inconformismo da exequente. Necessidade de condenação da Fazenda Pública ao pagamento de honorários advocatícios. Insubsistência. Pagamento da requisição de pequeno valor - RPV - dentro do prazo legal, previsto no artigo 535, § 3º, inciso II, do CPC/15. Contagem em dias úteis, diante da sua natureza processual. Decisum mantido. Recurso conhecido e desprovido (Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Quarta Câmara de Direito Público. Apelação Cível nº 5003609-50.2017.8.24.0038. Rel. Des. Bettina Maria Maresch de Moura, j. 28/01/2021)³. (*grifo nosso*).

Agravo de Instrumento. Contagem do prazo para pagamento RPV. Prazo processual. Dias úteis. ADI 5534/DF. Decisão mantida. Recurso improvido. (Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Colégio Recursal de Catanduva. Agravo de Instrumento nº

1 Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Terceira Câmara de Direito Público. Apelação Cível nº 5014110-15.2020.8.24.0020. Rel. Des. Sandro Jose Neis, j. 30/11/2021. Disponível em >. Acesso livre. Acesso em 13/09/2023.

2 Tribunal de Justiça do Estado do Acre. Conselho da Justiça Estadual. Recurso administrativo nº 0100376-58.2021.8.01.0000. Rel. Des. Elcio Mendes, j. 05/08/2021. Disponível em >. Acesso livre. Acesso em 13/09/2023.

3 Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Quarta Câmara de Direito Público. Apelação Cível nº 5003609-50.2017.8.24.0038. Rel. Des. Bettina Maria Maresch de Moura, j. 28/01/2021. Disponível em <>. Acesso livre. Acesso em 13/09/2023

0100048-26.2021.8.26.9024. Rel. Renata Rosa, j. 30/11/2021, DJe 02/12/2021)⁴. (*grifo nosso*).

A discussão acerca da natureza processual ou material do prazo, no entanto, já não precisaria sequer existir, por dois motivos.

Primeiro, porque o E. Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI n° 5534/DF, a constitucionalidade do art. 535, § 3º, II do CPC, sem alteração do texto ou limitação interpretativa quanto ao prazo de dois meses nele estipulado, assentando, ainda, sua natureza processual, que assegura à União, competência privativa, nos termos do art. 22, I da Constituição Federal, para legislar a respeito; o que exclui a competência dos demais entes federados para editarem normativo próprio disciplinando o prazo para pagamento das ORPV contra eles expedidas.

Mesmo que o E. STF, ao declarar a constitucionalidade do art. 535, § 3º, II do CPC, tenha mantido íntegro o prazo de dois meses ali estabelecido, ainda surgem, no entanto, na jurisprudência, decisões fixando o prazo para liquidação da ORPV em sessenta dias úteis, utilizando como fundamento a própria decisão do STF.

Segundo essas decisões, como a Suprema Corte reconheceu a natureza processual do prazo para liquidação da ORPV, ainda que não tenha alterado o prazo para sua liquidação, os dois meses ou sessenta dias, como preferem, contam-se na forma do art. 219 do CPC ou do art. 12-A da Lei 9.099, de 1995, conforme bem ilustra, dentre outros, o seguinte precedente:

[...] em se tratando de ação proposta perante o Juizado da Fazenda Pública, incide a disposição da Lei 12.153/2009: “Art. 13. Tratando-se de obrigação de pagar quantia certa, após o trânsito em julgado da decisão, o pagamento será efetuado: I - no prazo máximo de 60 (sessenta) dias, contado da entrega da requisição do juiz à autoridade citada para a causa, independentemente de precatório, na hipótese do § 3º do art. 100 da Constituição Federal”. Sendo assim, a norma do artigo 13 é nitidamente processual e, portanto, deve ser contada em dias úteis. Ressalta-se que o STF, ao julgar Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5534, que tratava do art. 535, estabeleceu que se tratava de prazo de natureza processual: “Direito Processual Civil. Artigo 535, § 3º, inciso II, e § 4º, do Código de Processo Civil de 2015. Execução contra a Fazenda Pública. Requisições de pequeno valor. Prazo para pagamento. Competência legislativa da União. Execução da

4 Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Colégio Recursal de Catanduva. Agravo de Instrumento n° 0100048-26.2021.8.26.9024. Rel. Renata Rosa, j. 30/11/2021, DJe 02/12/2021. Disponível em >. Acesso livre. Acesso em 13/09/2023.

parte incontroversa da condenação. Possibilidade. Interpretação conforme. Parcial procedência do pedido. 1. A autonomia expressamente reconhecida na Constituição de 1988 e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal aos estados-membros para dispor sobre obrigações de pequeno valor restringe-se à fixação do valor referencial. Pretender ampliar o sentido da jurisprudência e do que está posto nos §§ 3º e 4º do art. 100 da Constituição, de modo a afirmar a competência legislativa do estado membro (sic) para estabelecer também o prazo para pagamento das RPV, é passo demasiadamente largo. 2. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal confere ampla autonomia ao estado-membro (sic) na definição do valor referencial das obrigações de pequeno valor, permitindo, inclusive, a fixação de valores inferiores ao do art. 87 do ADCT (ADI nº 2868, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, Rel. p/ ac. Min. Joaquim Barbosa, DJ de 12/11/04). A definição do montante máximo de RPV é critério razoável e suficiente à adequação do rito de cumprimento das obrigações de pequeno valor à realidade financeira e orçamentária do ente federativo. 3. O Supremo Tribunal Federal reconhece a natureza processual das normas que regulamentam o procedimento de execução das obrigações de pequeno valor, por versarem sobre os atos necessários para que a Fazenda Pública cumpra o julgado exequendo. Precedentes: RE nº 632.550-AgR, Primeira Turma, da minha relatoria, DJe de 14/5/12; RE nº 293.231, Segunda Turma, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 1º/6/01). A norma do art. 535, § 3º, inciso II, do Código de Processo Civil detém natureza nitidamente processual, a atrair a competência privativa da União para dispor sobre tema (art. 22, inciso I, da Constituição de 1988). 4. O Supremo Tribunal Federal declarou, em julgamento com repercussão geral, a constitucionalidade da expedição de precatório ou requisição de pequeno valor para pagamento da parte incontroversa e autônoma do pronunciamento judicial transitada em julgado, observada a importância total executada para efeitos de dimensionamento como obrigação de pequeno valor. Precedente: RE nº 1.205.530, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 8/6/20. 5. Procedência parcial do pedido, declarando-se a constitucionalidade do art. 535, § 3º, inciso II, da Constituição de 1988 ao art. 535, § 4º, no sentido de que, para efeito de determinação do regime de pagamento do valor incontroverso, deve ser observado o valor total da condenação”. (ADI 5534 / DF - DISTRITO FEDERAL AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI Julgamento: 21/12/2020 Publicação: 12/02/2021 Órgão julgador: Tribunal Pleno) (Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Colégio Recursal de Limeira. Pedido de antecipação da tutela recursal no Agravo de Instrumento nº 0100082-79.2022.8.26.9019. Rel. Juiz Antônio Cesar Hildebrand e Silva, j. 01/11/2022, DJe 04/11/2022)⁵.

5 Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Colégio Recursal de Limeira. Pedido de antecipação da tutela recursal no Agravo de Instrumento nº 0100082-79.2022.8.26.9019. Rel. Juiz Antônio Cesar Hildebrand e Silva, j. 01/11/2022, DJe 04/11/2022. Disponível em >. Acesso livre. Acesso em 13/09/2023.

No mesmo sentido, também no âmbito do E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP):

Ementa: Agravo de Instrumento. Contagem do prazo para pagamento RPV. Prazo processual. Dias úteis. ADI 5534/DF. Decisão mantida. Recurso improvido (Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Colégio Recursal de Catanduva. Agravo de Instrumento nº 0100048-26.2021.8.26.9024. Rel. Renata Rosa, j. 30/11/2021, DJe 02/12/2021)⁶.

A persistência de decisões nesse sentido na jurisprudência⁷ decorre do fato do STF, no julgamento em questão, não ter detalhado a incidência ou não do art. 535, § 3º, II do CPC ao procedimento dos Juizados Especiais.

Tal omissão, inclusive, refletiu na recente edição, pelo Conselho da Justiça Federal (CJF), da Resolução nº 822, de 20 de março de 2023, que “dispõe sobre a regulamentação, no âmbito da Justiça Federal de 1º e 2º graus, dos procedimentos relativos à expedição de ofícios requisitórios, ao cumprimento da ordem cronológica dos pagamentos, às compensações, ao saque e ao levantamento dos depósitos”, cujo art. 3º, § 2º, adotou expressamente o prazo de até 60 (sessenta) dias para pagamento da ORPV⁸.

6 Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Colégio Recursal de Catanduva. Agravo de Instrumento nº 0100048-26.2021.8.26.9024. Rel. Renata Rosa, j. 30/11/2021, DJe 02/12/2021. Disponível em >. Acesso livre. Acesso em 13/09/2023.

7 Conforme bem ilustra o seguinte precedente: “Nos termos do artigo 13, inciso I, da Lei 2.153/2009 e 12-A da Lei 9.099/1995, o prazo para pagamento de RPV é de sessenta dias e contado em dias úteis. Nesse sentido: “Agravo de Instrumento. Contagem do prazo para pagamento RPV. Prazo processual. Dias úteis. ADI 5534 / DF. Decisão mantida. Recurso improvido. (TJSP; Agravo de Instrumento 0100048-26.2021.8.26.9024; Relator (a): Renata Rosa; Órgão Julgador: Turma Recursal; Foro de Catanduva - Turma Cível e Criminal do Colégio Recursal 15ª CJ; Data do Julgamento: 30/11/2021; Data de Registro: 30/11/2021). Uma vez não decorrido o decurso do prazo na forma acima mencionada, indefiro, por ora, o pedido retro” (Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Juizado Especial das Fazenda Públicas de Piracicaba. Pedido de sequestro no cumprimento de sentença contra a Fazenda Pública nº 0007940-55.2022.8.26.0451, j. 06/09/2023, DJe 13/09/2023. Disponível em >. Acesso livre. Acesso em 18/09/2023.

8 A redação da Resolução CJF nº 822/2023 se revela como fonte de ruído interpretativo, pois embora adote o prazo de até 60 (sessenta) dias para a liquidação da ORPV pelo devedor, não esclareça a forma como esse prazo deve ser contado. O silêncio a respeito pode ser considerado eloquente e como não houve menção a dias úteis ou aos dispositivos legais que fixam a contagem excluindo-se os dias não úteis, é possível presumir que a apuração do prazo se faz de forma corrida. Porém, como a decisão proferida pelo E. STF na ADI nº 5534/DF fixou a natureza processual do prazo para pagamento da ORPV, fica autorizado presumir que, em se tratando de prazo adjetivo, sua apuração se faz nos termos dos art. 219 do CPC e art. 12 da Lei 9.099, de 1995.

Tal peculiaridade da decisão proferida pelo E. STF na ADI nº 5534/DF, aliás, leva ao segundo motivo pelo qual a discussão acerca da natureza processual ou material do prazo de liquidação da ORPV já não precisaria sequer existir e que se traduz na segunda discussão inaugurada com a edição do atual CPC.

3.2 O aparente conflito entre o art. 535 do CPC e os art. 17 da Lei 10.259 e art. 13 da Lei 12.153

A discussão a respeito da natureza do prazo ser material ou processual antes mencionada parece desconsiderar outra inovação trazida pelo CPC vigente. Ela está no art. 535, § 3º, II, do CPC, introduzido no capítulo que trata “do cumprimento de sentença que reconheça a exigibilidade de obrigação de pagar quantia certa pela Fazenda Pública”, regulamentando de forma claramente diferente o prazo para liquidação da ORPV.

Isso porque o dispositivo em questão determina que, não impugnada a execução ou rejeitadas as arguições da Fazenda Pública executada, por ordem do juiz, dirigida à autoridade na pessoa de quem o ente público foi citado para o processo, o pagamento de obrigação de pequeno valor será realizado no prazo de 2 (dois) meses contado da entrega da requisição, mediante depósito na agência de banco oficial mais próxima da residência do exequente.

É importante notar (e por isso o destaque no texto) que o prazo para liquidação da ORPV já não se conta, pelo CPC, em dias, mas em meses.

Apesar de parecer apenas um mero detalhe, dele emanam efeitos que refletem na vigência e eficácia de outras normas, alterando toda a realidade processual existente antes da edição do atual CPC.

A principal consequência que se extrai da redação atribuída ao art. 535, § 3º, II, do CPC, é seu evidente conflito com a regra contida no art. 17 da Lei 10.259/2001 e no art. 13, I, da Lei 12.153/2009, pois todos os dispositivos disciplinam o mesmo fato — prazo para pagamento de requisição de pequeno valor —, porém o fazem de forma diferente.

Enquanto os art. 17 da Lei 10.259 e art. 13, I, da Lei 12.153 determinam que a ORPV será liquidada no prazo de 60 (sessenta) dias, o art. 535, § 3º, II, do CPC determina que a liquidação da ORPV deve acontecer em no máximo 2 (dois) meses.

Importante ressaltar que o prazo de sessenta dias pode, em algumas hipóteses, até coincidir, em número de dias, com o prazo de dois meses, mas isso não permite afirmar categoricamente que serão sempre equivalentes. Certamente, em muitíssimas hipóteses dois meses poderá equivaler, de acordo com a época do ano, com algo entre 59 e 62 dias.

Temos, portanto, nesse caso, num primeiro momento, um evidente conflito aparente de normas⁹ que envolve uma norma geral posterior e duas normas especiais anteriores disciplinando de forma distinta o mesmo fato jurídico processual.

De acordo com as lições doutrinárias prevalescentes na Teoria Geral do Direito, nessa categoria de conflito entre normas, geralmente, deve prevalecer o princípio da especialidade.

Norberto Bobbio leciona exatamente nesse sentido, ponderando que:

Conflito entre o critério de especialidade e o critério cronológico: esse conflito ocorre quando uma norma anterior especial é incompatível com uma norma posterior-geral. O conflito se dá porque, ao se aplicar o critério da especialidade dá-se prevalência à primeira norma; ao se aplicar o critério cronológico, dá-se prevalência à segunda. Também nesse caso perpetuou-se uma regra geral, que diz o seguinte: *Lex posterior generalis non derogat priori speciali*. Com base nessa regra, o conflito entre critério de especialidade e critério cronológico deve ser resolvido em favor do primeiro: a lei geral sucessiva não elimina a lei especial. O que leva a uma ulterior exceção ao princípio *lex posterior derogat priori*: esse princípio não se aplica apenas quando a *lex posterior* é inferior, mas também quando é *generalis* (e a *lex prior* é *specialis*)¹⁰.

9 Afirma-se que o conflito entre normas num dado sistema jurídico será sempre aparente porque a ideia de sistema traz em si os pressupostos da unicidade e da coerência, que afasta a possibilidade de existirem nele contradições externas. O próprio sistema oferece mecanismos para que seja assegurada sua homogeneidade e garantir segurança na sua incidência aos fatos que objetiva disciplinar. Nesse sentido, Maria Helena Diniz ensina que “O sistema jurídico deverá, teoricamente, formar um todo coerente, devendo, por isso, excluir qualquer contradição lógica nas asserções, feitas pelo jurista, elaborador do sistema, sobre as normas, para assegurar sua homogeneidade e garantir a segurança na aplicação do direito. Para tanto, o jurista lançará mão de uma interpretação corretiva, guiado pela interpretação sistemática, que o auxiliará na pesquisa dos critérios para solucionar a antinomia a serem utilizados pelo aplicador do direito. É preciso frisar que o princípio lógico da não-contradição não se aplica às normas conflitantes, mas às proposições que as descrevem” (DINIZ, Maria Helena. *Conflito de normas*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 13).

10 BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. Tradução de Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 264.

O art. 2º, § 1º e § 2º do Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942, comumente chamado de Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), expressa em nosso ordenamento jurídico exatamente as ideias do jurista e professor italiano acima transcritas.

Diz o art. 2º, § 1º, da LINDB que “A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”.

Já o § 2º do mesmo dispositivo legal completa a ideia, afirmando que “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”.

Desta forma, ao menos num primeiro momento, temos que o conflito aparente entre o art. 535, § 3º, II, do CPC, e os art. 17 da Lei 10.259/2001 e art. 13, I, da Lei 12.153/2009, se resolveria, segundo as lições prevaletentes na Teoria Geral do Direito, pelo critério da especialidade (art. 2º, § 2º, da LINDB) e não pelo critério cronológico (art. 2º, § 1º, da LINDB), devendo prevalecer as disposições dos art. 17 da Lei 10.259 e art. 13, I, da Lei 12.153, que seriam regra especial (porque disciplinam especificamente o rito sumaríssimo dos Juizados Especiais) em detrimento do art. 535, § 3º, II, do CPC, que seria regra geral (porque disciplina o procedimento comum e respectivo cumprimento de sentença), quando se tratar de liquidação de ORPV oriunda de processo que tramita perante os Juizados Especiais.

Parcela da jurisprudência segue veementemente esse entendimento, conforme se extrai do inteiro teor do Acórdão proferido no Agravo de Instrumento n. 0100048-26.2021.8.26.9024, pelo Colégio Recursal de Catanduva do egrégio TJSP:

O recurso não comporta deferimento, devendo a decisão ser mantida pelos próprios fundamentos.

O ofício foi expedido com prazo de 2 (dois) meses, com fundamento no artigo 535, § 3º, II do CPC:

“II. por ordem do juiz, dirigida à autoridade na pessoa de quem o ente público foi citado para o processo, o pagamento de obrigação de pequeno valor será realizado no prazo de 2 (dois) meses contado da entrega da requisição, mediante depósito na agência de banco oficial mais próxima da residência do exequente.”

Contudo, trata-se de ação proposta no Juizado da Fazenda Pública, incidindo a Lei 12.153/2009:

Art. 13. Tratando-se de obrigação de pagar quantia certa, após o trânsito em julgado da decisão, o pagamento será efetuado:

I. no prazo máximo de 60 (sessenta) dias, contado da entrega da requisição do juiz à autoridade citada para a causa, independentemente

de precatório, na hipótese do § 3º do art. 100 da Constituição Federal; ou [...]

Sendo assim, o prazo é de 60 dias, e não de dois meses e, tratando-se de ação contra a Fazenda, em que o dinheiro usado no pagamento é público, cabe ao Juízo o reconhecimento do equívoco em intimar para pagamento no prazo de dois meses, quando o correto seria no prazo de 60 dias.

Em relação a contagem do prazo, com razão o Juízo de primeiro grau. A norma do artigo 13 é nitidamente processual e, portanto, em dias úteis. Ressalta-se que o STF, ao julgar Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5534, que tratava do art. 535, estabeleceu que se tratava de prazo de natureza processual:

[...]

Posto isso, conhece-se do recurso para negar-lhe provimento (Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Colégio Recursal de Catanduva. Agravo de Instrumento n. 0100048-26.2021.8.26.9024. Rel. Renata Rosa, j. 30/11/2021, DJe 02/12/2021)¹¹.

Crê-se, no entanto, que tal conclusão se revela precipitada e, por isso, sujeita a equívocos. Isso porque a prevalência do prazo de sessenta dias úteis da Lei 10.259/2001 e da Lei 12.153/2009, em detrimento do prazo de dois meses do art. 535, § 3º, II do CPC, quando analisada à luz dos princípios e valores constitucionais e infraconstitucionais que norteiam o funcionamento e os objetivos dos Juizados Especiais, claramente não se sustenta.

É inquestionável que os Juizados Especiais têm assento constitucional no art. 98, I, da Constituição Federal, cujo conteúdo normativo estabelece que eles têm competência para julgamento e execução de causas de menor complexidade, mediante procedimento prioritariamente oral e sumaríssimo.

A Lei 9.099/1995, editada com suporte no art. 98, I, da Constituição Federal, em suas disposições gerais, aplicáveis, por expressa remissão, aos procedimentos sumaríssimos da Lei 10.259/2001 e da Lei 12.153/2009, prevê, mais precisamente no seu art. 2º, que o processo perante os Juizados Especiais orientar-se-á pelos critérios da oralidade, simplicidade, informalidade, economia processual e celeridade, o que, por sinal, vai ao encontro do que dispõe o art. 5º, LXXVIII, da Constituição Federal, que a todos assegura, no âmbito judicial ou administrativo, a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

¹¹ Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Colégio Recursal de Catanduva. Agravo de Instrumento n. 0100048-26.2021.8.26.9024. Rel. Renata Rosa, j. 30/11/2021, DJe 02/12/2021. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br>. Acesso em: 13 set. 2023.

É evidente que o prazo de sessenta dias úteis que sobressai das normas especiais que regem os Juizados Especiais tem sua contagem mais complexa e, sobretudo, configura um prazo mais longo que o prazo de dois meses fixados no CPC para a integral satisfação da condenação de pequeno valor.

Nesse contexto, podemos concluir que a regra que inicialmente predominou, devido à ênfase no critério da especialidade, acaba, em última análise, revelando-se inadequada quando confrontada com outros elementos de hierarquia superior no ordenamento jurídico.

Isso ocorre não apenas em contraposição às normas de hierarquia superior, como a própria Constituição, mas também entra em conflito com os valores e princípios dela diretamente decorrentes e textualmente positivados na legislação infraconstitucional e que orientam o funcionamento e o rito dos Juizados Especiais, aí contemplados, obviamente, aqueles onde a Fazenda Pública tem assento na condição de demandada.

Logo, a antinomia verificada no presente caso não se resolve simplesmente pela prevalência do critério da especialidade, que pode ser, em casos como o presente, flexibilizada, como bem nos ensina Bobbio, quando pontua que a regra da prevalência do critério da especialidade:

[...] de resto, deve ser seguida com uma certa cautela, e tem um valor menos peremptório do que a regra anterior. Diríamos que *lex specialis* é menos forte do que a *lex superior*; e que, portanto, a sua vitória sobre a *lex posterior* é mais difícil. Para fazer afirmações mais precisas nesse campo, seria preciso dispor de uma ampla casuística¹².

Em sentido idêntico, Maria Helena Diniz esclarece que:

Em caso de antinomia entre o critério de especialidade e o cronológico, valeria o metacritério *lex posterior generalis non derogat priori specialis*, segundo o qual a regra de especialidade prevaleceria sobre a cronológica. Esse metacritério é parcialmente inefetivo, por ser menos seguro que o anterior. A meta-regra *lex posterior generalis non derogat speciali* não tem valor absoluto, dado que, às vezes, *lex posterior generalis derogat priori specialis*, tendo certas circunstâncias presentes. A preferência entre um critério e outro não é evidente, pois se constata uma oscilação entre eles. Não há uma regra definida; conforme o caso, haverá uma supremacia ora de um, ora de outro critério¹³.

12 BOBBIO, Norberto. Teoria geral do direito. Tradução de Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 264.

13 DINIZ, Maria Helena. Conflito de normas. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 50.

A solução adequada do conflito aparente de normas aqui constatado demanda, portanto, uma atuação sistematizadora do intérprete, desenvolvida em progressivos estágios¹⁴.

Num primeiro momento, aplica-se a regra da especialidade, cujo resultado nos conduz à prevalência do prazo de sessenta dias úteis (norma especial) sobre o prazo de dois meses (norma geral).

Num segundo momento, submete-se a regra que prevaleceu na primeira fase a um teste de integridade sistêmica, para apurar a sua conformidade com as regras de superior hierarquia, sobretudo a Constituição, bem como com os valores e princípios diretamente dela decorrentes e positivados no ordenamento, ainda que em normas infraconstitucionais de mesma hierarquia que as normas especiais até então prevalentes.

Havendo falha no teste de integridade, submete-se, numa nova fase hermenêutica, a norma que não prevaleceu no primeiro estágio, buscando verificar se ela atende melhor o critério de integridade sistêmica, que pressupõe sua adequação e conformidade com as regras de superior hierarquia e com os valores e os princípios fundantes do sistema jurídico, para então decidir se ela, ainda que de natureza geral, deve prevalecer em relação à regra de caráter especial ou, ainda, se nenhuma das duas pode ser considerada válida perante o sistema jurídico.

Desta forma, para solucionar o conflito aparente de normas existente entre o art. 535, § 3º, II, do CPC, e os art. 17 da Lei 10.259/2001 e art. 13, I, da Lei 12.153/2009, demanda não só a pura e simples aplicação da prevalência do critério da especialidade, mas, sobretudo, realizar uma ponderação das regras especiais (sessenta dias úteis) em comparação com a regra geral (dois meses) à luz das regras, princípios e valores constitucionais e infraconstitucionais que delineiam a prestação jurisdicional pelo Estado, focando, mais precisamente, nos objetivos propostos com a instauração e o funcionamento dos Juizados Especiais previstos no art. 5º, LXXVIII, e art. 98, I, da Constituição Federal, e no art. 2º da Lei 9.099/1995.

Ponderando as regras contidas no art. 535, § 3º, II, do CPC, e nos art. 17 da Lei 10.259 e art. 13, I, da Lei 12.153, resta evidente que optar pela preponderância das normas especiais em detrimento da geral, nesse caso específico, implica clara violação ao art. 5º, LXXVIII, e art. 98, I, da Constituição Federal, bem como dos princípios

14 DINIZ, Maria Helena. Conflito de normas. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 13.

e valores gerais dos Juizados Especiais positivados no art. 2º da Lei 9.099, pois isso tornaria o processo sumaríssimo dos Juizados Especiais, idealizados para serem mais simples, informais e principalmente mais céleres que os demais procedimentos judiciais, muito mais complexo e, sobretudo, mais lento e demorado do que o procedimento geral comum previsto no CPC no que diz respeito à satisfação da condenação que dependa da liquidação de uma ORPV.

Entre o prazo de sessenta dias úteis previstos nas normas que regem os Juizados Especiais das Fazendas Públicas e o prazo de dois meses previsto na regra geral do art. 535, § 3º, II, do CPC, a última opção é que melhor atende aos preceitos da simplicidade, celeridade e razoável duração do processo contemplados na Constituição e nas disposições gerais dos Juizados Especiais, justificando, assim, a excepcional prevalência da norma geral no conflito aparente com normas especiais, fundamentando, assim, a eficácia normativa derogante do art. 535, § 3º, II, do CPC, em relação aos art. 17 da Lei 10.259 e art. 13, I, da Lei 12.153.

Com efeito, não soa lógico ou racional que o procedimento judicial específico criado precisamente para ser mais simples e célere que o procedimento comum, demande mais tempo para a satisfação final do credor vencedor da demanda do que o procedimento judicial geral ou comum.

Ao emergir no ordenamento jurídico, o art. 535, § 3º, II, do CPC, introduziu uma regra de pagamento mais simples e célere que aquela sufragada pelos art. 17 da Lei 10.259 e art. 13, I, da Lei 12.153, tornando-os incompatíveis com os princípios e valores que regem os Juizados Especiais simplesmente porque passou a existir uma alternativa que melhor atende esses preceitos.

Nesse ponto, imperioso assinalar que não é possível que exista conflito entre regra e princípio, uma vez que os princípios são caracterizados como mandamentos de otimização, de forma que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível (dentre as existentes) de acordo com os valores que deles emanam. Nesse contexto, os princípios atuam como uma bússola na aplicação da regra, orientando qual caminho o intérprete deve seguir ao fazê-lo¹⁵.

Logo, podemos concluir, sem receio, que atualmente, onde se lê “60 (sessenta) dias” nos art. 17 da Lei 10.259/2001 e art. 13, I,

15 ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90.

da Lei 12.153/2009, deve, desde 2016, quando entrou em vigor o atual CPC, ser lido “2 (dois) meses”.

Mas para além da discussão acima, há ainda um efeito reflexo oriundo da alteração introduzida no ordenamento jurídico pelo art. 535, § 3º, II, do CPC, capaz de pôr termo à discussão relativa à forma como deve ser contado o prazo para liquidação da ORPV.

Isso porque, ao fixar o prazo em meses, o art. 535, § 3º, II, do CPC, afasta não só a incidência do art. 219 do próprio CPC, mas também a incidência do art. 12-A da Lei Federal n. 9.099/1995, nela introduzido pela Lei Federal n. 13.728/2018.

Com efeito, tais dispositivos tratam exclusivamente da forma como devem ser contados os prazos fixados em dias, determinando que sejam considerados nessa contagem apenas os dias úteis, pois dizem textualmente que “na contagem de prazo em dias, estabelecido por lei ou pelo juiz, para a prática de qualquer ato processual, inclusive para a interposição de recursos, computar-se-ão somente os dias úteis”.

No entanto, o prazo para liquidação da ORPV, por ser contado em meses desde a edição do vigente CPC, afasta a incidência da norma que regula a contagem dos prazos fixados em dias.

Dada a ausência de regulamentação específica para a contagem dos prazos em horas, meses e anos no próprio CPC, a doutrina, valendo-se da analogia, tal como expressamente previsto no art. 4º da LINDB, emprega massivamente as regras estabelecidas no art. 132, § 3º e § 4º da Lei Federal n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil – CC), segundo os quais, respectivamente, “os prazos de meses e anos expiram no dia de igual número do de início, ou no imediato, se faltar exata correspondência” e “os prazos fixados por hora contar-se-ão de minuto a minuto”.

Conforme ensina Guilherme Rizzo Amaral,

não se aplica, contudo, a regra de não contagem de prazo em dias não úteis aos prazos em semanas ou meses, na medida em que é inerente a tais unidades de tempo a existência de dias úteis e não úteis, não havendo como se contar uma semana ou um mês apenas em dias úteis (diferente seria se o prazo fosse de sete ou de trinta dias)¹⁶.

As lições de Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Arenhard e Daniel Mitidiero expressam idêntico sentido, quando, reportando-se

16 AMARAL, Guilherme Rizzo. Comentários às alterações do novo CPC. São Paulo: RT, 2015, p. 312.

à omissão do CPC quanto à contagem dos prazos em horas, semanas, meses ou anos, socorrem-se do art. 4º da LINDB, para, aplicando analogia, afirmar que tais hipóteses devem ser regidas pelo art. 132, § 3º e § 4º do CC¹⁷.

Por fim, a lógica hermenêutica aqui esboçada é ainda convalidada pelas lições de Humberto Theodoro Júnior, quando leciona que:

Quando aos prazos que se contam por meses ou anos, o respectivo curso se fará de acordo com regras próprias estatuídas pelo Código Civil e que se aplicam ao processo por falta de disposição diversa no CPC. Ou seja, “os prazos de meses e anos expiram no dia de igual número do de início, ou no imediato, se faltar exata correspondência” (CC, art. 132, § 3º). Esclarece, outrossim, o NCPC que o novo critério de apuração do curso do prazo em dias restringe--se àqueles de natureza processual (art. 219, parágrafo único), de modo que a ele não se submetem os prazos de direito material, como os de prescrição e decadência¹⁸.

O entendimento acima é tão consolidado que jamais se cogitou, ao menos que se tenha conhecimento, contar os prazos de suspensão da execução frustrada, previstos no art. 921, § 1º e § 2º do CPC, e no art. 40, § 2º, da Lei Federal n. 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal – LEF) ou, ainda, os prazos de suspensão do processo previstos no art. 313, § 2º, I e § 4º, e no art. 315, § 2º do CPC, dentre outros prazos processuais contados também em meses ou em anos computando apenas os dias úteis.

Creio que, não por outros motivos, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), já atento às conclusões interpretativas acima delineadas, editou, ainda em 2019, a Resolução n. 303, que dispõe sobre a gestão dos precatórios e respectivos procedimentos operacionais no âmbito do Poder Judiciário.

A resolução em questão determina expressamente, em seu art. 49, que “a ordem de pagamento será determinada pelo juiz do

17 Afirmando os citados autores que: “Os prazos processuais contados em dias contam-se excluindo o dia do começo e incluindo o dia do vencimento (art. 224). Os prazos contados em meses e anos expiram no dia de igual número do de início ou no imediato, se faltar a exata correspondência (art. 132, § 3º do CC)” (MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. Curso de Processo Civil – Tutela dos direitos mediante procedimento comum, v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 120).

18 THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de direito processual civil, v. 1, 56ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015 p. 525.

cumprimento de sentença, dirigida à autoridade na pessoa de quem o ente público foi citado para o processo, com prazo de 2 (dois) meses para providenciar a disponibilização dos recursos necessários”.

Mas não bastasse isso, para que não restassem dúvidas quanto à forma como devem ser contados os prazos para a prática dos atos relativos à expedição, regularização e liquidação de precatórios e ORPV nela previstos, a Resolução CNJ n. 303/2019 ainda previu, em seu art. 80, que “os prazos relativos ao cumprimento da presente Resolução são contados em dias corridos”.

4 CONCLUSÃO

Conclui-se, então, respondendo à pergunta do título, afirmando que o prazo para liquidação da ORPV atualmente é de 2 (dois) meses contados da ciência da intimação, pela Fazenda Pública devedora, da expedição da requisição da ordem ou requisição de pagamento, que deverá ser liquidada no dia de igual número do de início ou no dia útil imediatamente posterior, se acaso cair em dia não útil ou faltar exata correspondência, do segundo mês, tudo nos termos do art. 535, § 3º, II do CPC c/c art. 132, § 3º do CC.

Desrespeitado tal prazo, caberá o pedido de sequestro previsto no art. 100, § 3º, da Constituição Federal c/c art. 17, § 2º, da Lei Federal n. 10.259/2001 e art. 13, § 1º, da Lei Federal n. 12.153/2009, com bloqueio de valores da Fazenda Pública omissa, devidamente atualizados, inclusive com incidência dos juros a partir do término do período de graça constitucional existente entre a data da expedição da ORPV e o término do prazo de dois meses legalmente previsto para pagamento, conforme entendimento plasmado na tese firmada no julgamento do recurso representativo da controvérsia RE 1169289/SC, que deu ensejo ao Tema 1.037 da repercussão geral do egrégio STF e Súmula Vinculante n. 17, também do STF.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARAL, Guilherme Rizzo. **Comentários às alterações do novo CPC**. São Paulo: RT, 2015.

BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. Tradução: Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 set. 2023.

BRASIL. Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 9 set. 1942. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 6 set. 2023.

BRASIL. Lei n. 10.259, de 12 de julho de 2001. Dispõe sobre a instituição dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 jul. 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110259.htm. Acesso em: 6 set. 2023.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 6 set. 2023.

BRASIL. Lei n. 12.153, de 22 de dezembro de 2009. Dispõe sobre os Juizados Especiais da Fazenda Pública no âmbito dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 dez. 2009. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112153.htm. Acesso em: 6 set. 2023.

BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 mar. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 6 set. 2023.

BRASIL. Lei n. 9.099, de 26 de setembro de 1995. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências.

Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 set. 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19099.htm. Acesso em: 6 set. 2023.

CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. Resolução n. 822, de 25 de março de 2023. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 mar. 2023. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/resolucao-n-822-cj-f-de-20-de-marco-de-2023-471615314>. Acesso em: 3 out. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Resolução n. 303, de 18 de dezembro de 2019. **Diário de Justiça Eletrônico do Conselho Nacional de Justiça** n. 263, Brasília, DF, 19 dez. 2019. Disponível em <https://atos.cnj.jus.br/files/compilado1834442022122063a2004496cc1.pdf>. Acesso em: 3 out. 2023.

DINIZ, Maria Helena. **Conflito de normas**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Processo Civil – Tutela dos direitos mediante procedimento comum**, v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**, v. 1, 56ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

QUALIDADE DE VIDA NO TRABALHO NO ÂMBITO DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

QUALITY OF LIFE AT WORK IN THE SCOPE OF PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Carolina Bordallo Werkhäuser Escalante

Administradora.

Especialista em Direitos Humanos e Realidades Regionais.

Pós-graduanda em Direito Digital e Proteção de Dados.

RESUMO: O presente estudo busca analisar como as causas que interferem na qualidade de vida no trabalho afetam diretamente o desempenho das atividades dos servidores da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), influenciando a produtividade e a eficácia na conquista dos objetivos organizacionais. Procedeu-se à utilização do estudo de caso como método qualitativo, do tipo descritivo, na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. A partir da aplicação de um roteiro semiestruturado com cinco servidores, foi possível identificar desafios, sugestões e aspectos críticos que influenciam a qualidade de vida no trabalho (QVT) dos servidores. Como resultados, o estudo permitiu compreender que a qualidade de vida no trabalho é fundamental para as organizações públicas. Além de alcançar uma eficiência maior no trabalho, ao garantir o melhor desempenho dos colaboradores e uma maior produtividade, também se gera um ambiente harmonioso, preservando a saúde mental e bem-estar dos servidores.

PALAVRAS-CHAVE: Qualidade de vida no trabalho. Gestão de pessoas. Produtividade. Satisfação.

ABSTRACT: The present study sought to analyze how the causes that interfere with the quality of life at work directly affect the performance of the activities of employees of the Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, influencing productivity and effectiveness in achieving organizational objectives. The case study used was as a descriptive qualitative method in the Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. From the application of a semi-structured script with five employees, it was possible to identify challenges, suggestions and critical aspects that influence the employees quality of life at work. As

results, the study allowed us to understand that quality of life at work is fundamental for public organizations. In addition to achieving greater efficiency at work, by ensuring the best performance of employees and greater productivity, it also generates a harmonious environment, guaranteeing the mental health and well-being of employees.

KEYWORDS: Quality of life at work. People management. Productivity. Satisfaction.

1 INTRODUÇÃO

A qualidade de vida no trabalho (QVT) é um índice de satisfação do colaborador dentro da organização e esse conceito tem sido definido de diferentes formas por diversos autores. No entanto, há um consenso nas definições, que convergem para a compreensão da QVT como uma resposta ao rigor dos métodos tayloristas. Isso implica que a QVT é um instrumento benéfico para fomentar a humanização do trabalho, melhorar o bem-estar dos trabalhadores e ampliar sua participação nas decisões e questões laborais (Limongi-França, 2011). Dessa forma, entende-se que os programas de QVT são de extrema importância, pois visam promover o bem-estar e a promoção da saúde no local de trabalho.

Tanto Campos (2016) quanto Ferreira (2016) salientam que o desgaste físico e psicológico, a baixa autoestima, a pressão por resultados e a insatisfação são aspectos inerentes a esse novo mundo de trabalho, e, dessa forma, a questão da QVT passa a obter destaque e demanda projetos para buscar solução para esses problemas. Nesse sentido, uma boa gestão da qualidade de vida no trabalho é um fator essencial para que os colaboradores de uma organização possam se sentir mais motivados e, conseqüentemente, satisfeitos com a instituição.

Referindo-se ao cenário atual da QVT, Varella (2015), médico, cientista e escritor brasileiro, em entrevista concedida à repórter Denise Morini, da agência Fiep, afirma que a produtividade e a qualidade de vida estão diretamente interligadas, e cada ambiente de trabalho tem suas idiossincrasias. Com isso, cada organização precisa ter um mapeamento das necessidades e adversidades dos seus colaboradores, para que possam desenvolver e disponibilizar programas que vão ajudar seus funcionários, visto que a QVT é con-

tingencial e está sujeita à particularidade de cada instituição no contexto em que está inserida.

De acordo com Souza *et al.* (2019), visando o bem-estar do indivíduo, algumas ações podem representar uma oportunidade para a empresa oferecer recursos, treinamentos e melhores condições laborais para que o funcionário se mantenha equilibrado na saúde e no bem-estar, pois, combatido, este estará impossibilitado de se desenvolver emocional, intelectual e espiritualmente.

No contexto atual, justifica-se a relevância deste artigo no âmbito gerencial, tendo em vista que uma pesquisa sobre a QVT não apenas beneficia os funcionários individualmente, mas também melhora o desempenho e o sucesso geral das organizações. No âmbito acadêmico, justifica-se pela necessidade de mais pesquisas sobre o assunto com o intuito de construir uma base sólida de teoria e evidências, fundamental para a evolução do conhecimento e na tomada de decisões em diversos setores, como políticas públicas, práticas empresariais e de saúde. Quanto mais estudos, mais embasadas podem ser essas decisões. E no âmbito social justifica-se devido às transformações constantes no mundo do trabalho e seus impactos na vida das pessoas. A QVT não se restringe apenas à esfera profissional, mas também tem implicações diretas na saúde física e mental, bem como nas relações pessoais e familiares dos trabalhadores.

Dessa forma, esta pesquisa objetiva responder à seguinte questão: como os fatores que afetam a qualidade de vida no trabalho têm um impacto direto no desenvolvimento das atividades laborais dos servidores da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)? Desse modo, o objetivo geral desta pesquisa é analisar como as causas que interferem na QVT afetam diretamente o desempenho das atividades dos servidores da PGFN, influenciando a produtividade e a eficácia na conquista dos objetivos organizacionais. Os objetivos específicos são: (a) caracterizar os elementos que podem dificultar ou facilitar o desenvolvimento das atividades laborais no ambiente de trabalho da PGFN; e (b) identificar os principais obstáculos enfrentados pelos servidores em suas atividades diárias e propor soluções com base nas percepções dos envolvidos.

Para alcançar os objetivos do presente trabalho, foi realizada uma pesquisa qualitativa, com o objetivo de trabalhar com a realidade social e interpretar as considerações levantadas durante a pesquisa, por meio de realização de entrevistas.

Nessa perspectiva, esta pesquisa está estruturada nas seguintes seções: introdução, referencial teórico, metodologia, análise dos dados e conclusão. Na seção de referencial teórico são apresentados os antecedentes, conceitos básicos e as definições do tema. As questões de pesquisa são respondidas na análise dos dados e a síntese do trabalho é apresentada na conclusão.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico deste estudo apresenta a explanação sobre a QVT com foco no setor público, abrangendo os impactos na produtividade e desempenho dos colaboradores. Para tal, entende-se sua organização da seguinte forma: qualidade de vida no trabalho; qualidade de vida no trabalho no serviço público; desempenho dos colaboradores; desenvolvimento das atividades laborais; e impactos na produtividade. Estes tópicos visam introduzir a elucidação do problema de pesquisa.

2.1 Qualidade de vida no trabalho

A QVT, historicamente, era associada às questões de saúde e de segurança no trabalho. Segundo Basílio (2021), a partir do relatório elaborado pelo Ministério Público do Trabalho (MPT) e a Organização Internacional do Trabalho (OIT), é possível extrair a informação de que, entre os anos de 2002 e 2020, o Brasil é o segundo país com taxa de mortalidade no trabalho, chegando a 8 óbitos a cada 100 mil vínculos de emprego.

A partir do aumento desses dados, a preocupação com os colaboradores se intensificou e um novo olhar surgiu; com isso, novos programas de QVT foram sendo criados e novos conceitos de QVT foram surgindo. Conforme Marras (2011), a partir do momento que foi detectada a alta competitividade entre as organizações, no quesito produtividade, os trabalhadores começaram a ter altos níveis de estresse na busca de resultados para as empresas. Dessa forma, na década de 80, passou a ser discutida nos sindicatos, nas pautas de reivindicações, a questão de qualidade de vida no trabalho.

Hoje em dia, a busca pela QVT está se espalhando e evoluindo em vários países europeus, bem como nos Estados Unidos,

Canadá e México, com o objetivo de abordar as necessidades psicossociais dos funcionários, com o intuito de melhorar seu grau de contentamento no ambiente de trabalho (Fernandes, 1996; Moraes, 1992). O programa tem como objetivo humanizar as relações trabalhistas dentro da organização, manter uma estreita relação com a produtividade e, principalmente, manter a satisfação dos colaboradores no ambiente laboral. As condições de vida no trabalho também são questões relacionadas ao bem-estar, à saúde e à segurança dos colaboradores. Chiavenato (1999, p. 391) entende que:

As organizações que investem diretamente em seus funcionários estão, na verdade, investindo indiretamente em seus clientes. O controle geral de qualidade em uma organização trata essencialmente da otimização do potencial humano, que é determinado pelo grau de conforto das pessoas trabalhando dentro da organização. A QVT mede o grau em que os membros da organização são capazes de satisfazer as suas necessidades pessoais através do seu trabalho dentro da organização.

Para ser implantado um programa de QVT, é necessário coletar primeiramente as opiniões dos colaboradores da organização, com o intuito de obter as necessidades que aquela empresa carece. Quando as ações são baseadas na real situação dos envolvidos no processo de implementação, o porte e a quantidade de funcionários se torna irrelevante. Como apontado nas teorias das relações humanas, como Maslow, McGregor e Mayo: os humanos têm um desejo insaciável de ter suas necessidades atendidas e satisfeitas. Desse modo, atendendo às necessidades dos indivíduos, o programa será bem-sucedido na organização.

Para tanto, há dificuldades na implementação da QVT nas organizações, sejam elas privadas ou públicas. Um dos principais fatores de dificuldades é a falta de informação, tanto dos gestores quanto dos colaboradores, pois resulta em empecilhos na hora de implantar as modificações. Além disso, segundo a pesquisa de Timossi, Francisco e Michaloski (2006, p. 5), “os problemas estão interligados de forma direta à aversão de um indivíduo à mudança”. De acordo com o autor, em muitos casos, essa resistência pode não ser intencional, mas sim uma reação. É uma reação inconsciente à incerteza causada pelas mudanças futuras. A forma como são divulgadas as mudanças é fundamental para evitar rejeições.

Os autores também afirmam que a resistência pode ser amplificada ou mitigada pela cultura organizacional, modelos de gestão e estilos de liderança, particularmente pelas relações gestor-empregado.

Ademais, os gestores, juntamente com o setor de gestão de pessoas, devem, a partir dos dados coletados, realizar um plano de ação de QVT, sendo capazes de motivar as equipes e passar segurança ao sugerirem mudanças. De acordo com Maximiano (1995, p. 318), “a motivação é o conjunto de razões ou motivos que explicam, induzem, incentivam, estimulam ou provocam algum tipo de ação ou comportamento”.

Portanto, os benefícios em termos de QVT têm impacto direto nos resultados da empresa, porque os trabalhadores desenvolvem o seu desempenho. Com isso, um funcionário satisfeito produz com mais qualidade, aumentando a produtividade.

2.1.1 Qualidade de vida no serviço público

Nas organizações públicas, é importante utilizar modelos que norteiam a QVT, tais como de Walton, cujos fatores e respectivas dimensões possam ser analisados a partir de indicadores. Segundo Alfenas (2013, p. 1):

A promoção da Qualidade de Vida no Trabalho no Serviço Público pode ser vista sob três ângulos igualmente importantes: o do bem-estar dos próprios servidores, o da satisfação dos usuários cidadãos e o da eficiência e eficácia dos serviços prestados pelos órgãos públicos. Vale dizer, portanto, que cuidar da Qualidade de Vida no Trabalho dos funcionários públicos brasileiros gera benefícios que se refletem na sua própria Qualidade de Vida, tanto quanto na produtividade e qualidade dos serviços que estas organizações prestam à comunidade (assistência social, saúde, educação, transportes, entre outros).

O setor de gestão de pessoas é caracterizado por alguns autores como um dos principais veículos para viabilizar a QVT e vinculá-la às organizações. Também é tido como um guardião e catalisador da cultura, porque exerce funções estratégicas que provêm a aceitação, consolidação, manutenção e mudanças culturais (Freitas, 1991).

Para tal, o departamento de gestão de pessoas deveria ser composto por profissionais qualificados, capacitados e ligados à cultura organizacional, para que, em cooperação com outros gestores e com a administração do órgão, possam desenvolver melhor os programas de QVT dentro da organização. Também é importante ressaltar

que a gestão de pessoas não é uma responsabilidade exclusiva do líder de cada departamento ou equipe. Trata-se de uma interação na qual o processo de gestão de pessoas engloba tanto o líder quanto cada integrante da equipe (Bergue, 2019).

O estudo da gestão de pessoas tem como objetivo capacitar os funcionários públicos a entenderem como as pessoas se comportam no local de trabalho, que também é significativamente influenciado por outros aspectos da vida. Busca promover o desenvolvimento de conceitos que permitam aos funcionários públicos reconhecer de forma mais abrangente o que envolve a gestão de pessoas.

Deve-se levar em conta que o contexto histórico e social influencia a maneira como o trabalho é estruturado. Atualmente, as organizações e, conseqüentemente, seus funcionários, estão submetidos a uma pressão crescente para manter ou elevar seus níveis de produtividade e qualidade, a fim de se destacarem e se manterem em uma posição competitiva (Rego, 2008; Vasconcelos, 2001). No entanto, é importante observar que nem sempre existem condições e previsões correspondentes na mesma medida (Albuquerque; Limongi-França, 1998).

As instituições públicas também enfrentam esse cenário (Álvares et al., 2012), com uma pressão crescente para melhorar a qualidade e eficácia dos produtos e serviços que disponibilizam à população. Essa pressão vem tanto da sociedade, que utiliza mecanismos democráticos para exercer sua influência, quanto do próprio Estado, que busca avaliar a administração pública e seus funcionários em relação ao alcance de metas, cumprimento de prazos e desempenho (Filho, 2004). Além disso, é importante destacar que o ambiente público tende a ser resistente às mudanças e à reestruturação organizacional, frequentemente associadas a crises (Paiva; Couto, 2008).

Na esfera pública, enfrentamos o desafio de encontrar respostas para problemas antigos e emergentes que afetam a população. Há diversas complexidades associadas ao seu funcionamento, incluindo questões relacionadas a vínculos, políticas governamentais e institucionais, recursos (sejam eles físicos, materiais ou humanos) e ao conjunto de leis que regem os servidores públicos. Essas complexidades podem, potencialmente, afetar a forma como a QVT é percebida.

É necessário investir em políticas adequadas que visem a ação sustentável, a iniciativa e o compromisso pessoal, isto é uma estratégia fundamental para elevar os padrões de QVT.

2.2 Desempenho dos colaboradores

Segundo Chiavenato (1999), gestão de pessoas é o conjunto de políticas e práticas necessárias para conduzir os aspectos da posição gerencial relacionados com as pessoas ou recursos humanos, incluindo recrutamento, seleção, treinamento, recompensas e avaliação de desempenho.

Os funcionários de uma empresa, seja ela privada ou pública, muitas vezes passam mais tempo no trabalho do que em outro local. A relação entre colaborador e organização deve ser reciprocamente aprazível, pois são as pessoas que fazem os processos acontecerem, são elas que movem a razão de ser da empresa.

Antunes (2009, p. 173) ressalta a relação entre o sentido da vida e do trabalho observando que “uma vida desprovida de sentido no trabalho é incompatível com uma vida cheia de sentido fora do trabalho”. Em complemento, Tolfo e Piccinini (2007, p. 3) descrevem que:

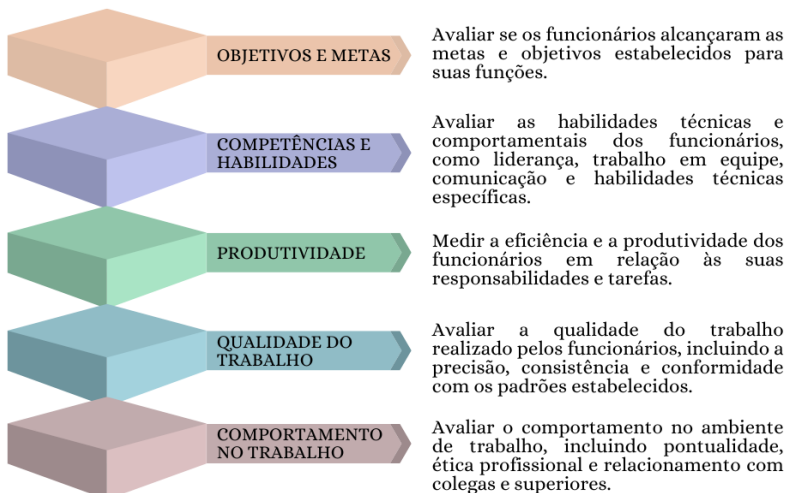
Para que haja uma vida dotada de sentido, é necessário que o indivíduo encontre na esfera do trabalho o primeiro momento de realização. Se o trabalho for autodeterminado, autônomo e livre, será também dotado de sentido ao possibilitar o uso autônomo do tempo livre que o ser social necessita para se humanizar e se emancipar em seu sentido mais profundo. A busca de uma vida dotada de sentido a partir do trabalho permite explorar as conexões decisivas existentes entre trabalho e liberdade.

A avaliação de desempenho, conhecida como AD, é um conceito dinâmico e antigo, porque estamos sempre sujeitos às avaliações constantes — formais ou informais — nas organizações. É um meio que permite identificar problemas de supervisão, integração dos colaboradores na organização ou no cargo, subutilização de pessoas com maior potencial, maior motivação, entre outros. Ou seja, é uma ferramenta indispensável para a gestão de pessoas. A avaliação de desempenho permite e determina uma perspectiva de desenvolvimento com a participação ativa do funcionário.

Bacal (1998) destaca alguns aspectos do processo de avaliação de desempenho, incluindo os fatores que são considerados para realização da análise, como ilustrado abaixo na Figura 1.

Figura 1 - Fatores essenciais no processo de avaliação de desempenho

FATORES ESSENCIAIS NO PROCESSO DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO



Fonte: Elaborado pela autora (2023).

Atualmente, os autores têm se referido à avaliação de desempenho como gestão de desempenho, tirando a ideia de uma atividade realizada a cada período do ano, e sim um processo de alinhamento entre os colaboradores, feito com acompanhamento de gestores.

2.2.1 Satisfação e motivação no trabalho

É impossível discutir a QVT sem reconhecer o valor da satisfação no contexto da instituição. Conforme descrito por Locke (1969), a satisfação no trabalho decorre da avaliação que os funcionários fazem de suas atividades profissionais e da realização de seus valores por meio delas, gerando uma sensação positiva de bem-estar. Garantir a satisfação dos colaboradores internos implica demonstrar a eles o quão significativo é o seu papel na consecução dos objetivos e valores da empresa, o que, por sua vez, os motiva a desempenhar suas funções com excelência em qualquer posto que ocupem.

Wagner e Hollenbeck (2002) destacam que muitas empresas demoraram a perceber a importância de satisfazer seus funcionários, sendo que isso se transformou em uma vantagem competitiva em relação às outras empresas do mercado. Isso reforça ainda mais a razão pela qual os empresários devem se preocupar com seus colaboradores e buscar adaptar o ambiente de trabalho de forma a atender plenamente às suas necessidades.

A busca pelo prazer e a fuga do desprazer são aspectos inerentes à natureza humana, uma vez que, em muitos casos, as pessoas enfrentam condições de trabalho desfavoráveis, resultando em sofrimento. A insatisfação tende a converter a ocupação em uma simples necessidade para sobreviver, em lugar de ser uma fonte de contentamento (Andrade et al., 2017; Giongo; Monteiro; Sobrosa, 2017). Essa perspectiva é corroborada pela literatura, que frequentemente enfatiza que a insatisfação no ambiente de trabalho é uma causa significativa de estresse ocupacional, que tem um impacto severo na saúde das pessoas.

Para compreender como atender às necessidades dos funcionários e proporcionar uma melhor qualidade de vida no ambiente de trabalho, é fundamental identificar suas fontes de motivação. Conforme afirmado por Spector (2012, p. 32), “a motivação está relacionada com o desejo de alcançar metas e se origina dos desejos, necessidades ou vontades das pessoas”. Logo, para melhorar a qualidade de vida no trabalho, é necessário entender o que impulsiona e motiva cada indivíduo.

Estudos demonstram que funcionários motivados desempenham suas tarefas de forma mais eficaz, o que também tem um efeito positivo na manutenção da autoestima (Silva; Furtado; Zanini, 2015). Essa constatação contribui para promover a saúde e o entusiasmo no ambiente de trabalho, resultando em consequências positivas e significativas tanto para os trabalhadores quanto para as organizações. De acordo com Ribeiro e Santana (2015), as ações comportamentais desempenham um papel fundamental na busca pela satisfação das necessidades humanas, destacando que o desempenho no trabalho é influenciado pela identificação com as responsabilidades que o indivíduo desempenha.

Lopes (2003) aponta que as ações implementadas pelas organizações nem sempre criam as condições necessárias para melhorar a qualidade de vida das pessoas e despertar o interesse e a satisfação no trabalho. Embora as empresas desejem funcionários motivados, muitas vezes não têm clareza sobre como alcançar esse objetivo. Portanto, é fundamental investir em mecanismos de

qualidade de vida que estimulem a motivação intrínseca de seus colaboradores. Mesmo fatores externos, como o ambiente laboral, o reconhecimento pelo desempenho e o valor atribuído ao seu trabalho podem gerar motivação interna.

2.2.1.1 Impactos na produtividade

É imprescindível buscar funcionários dispostos a dar o seu melhor dentro da empresa. Conforme destacado por Spector (2012), o desempenho dos colaboradores não depende apenas de suas habilidades, mas também de sua motivação. Para produzir com excelência, é essencial que os funcionários estejam em um estado de bem-estar. Lamentavelmente, nos dias de hoje, muitas vezes, as pessoas valorizam predominantemente as habilidades, negligenciando a importância da motivação. No entanto, tudo o que os funcionários realmente necessitam é sentir-se bem para alcançar um desempenho superior. O autor ainda ressalta que um bom desempenho contribui para a produtividade da organização, contribuindo para a melhoria dos produtos e da qualidade oferecida ao público.

Quando uma pessoa procura alinhar seus próprios objetivos aos objetivos da organização e alcançar uma sensação plena de realização em relação às suas metas pessoais, ela consegue atingir um nível superior de comprometimento com o seu desempenho. Isso coincide com a observação feita por Conte (2003), que destaca que as pessoas mais produtivas e dedicadas ao trabalho são aquelas que experimentam satisfação no ambiente de trabalho.

Pizzolato, Moura e Henning (2013) argumentam que a avaliação da QVT é fundamental para aprimorar a eficiência de uma organização. Isso ocorre porque, por meio dessa análise, é viável identificar as áreas críticas do trabalho, especialmente nas relações entre os colaboradores. Além disso, esta avaliação permite que a empresa trabalhe nessas áreas a fim de reduzir ou até mesmo eliminar os problemas. Dessa forma, a empresa capacita seus funcionários para atingir todo o seu potencial ao identificar suas tarefas.

Os autores enfatizam que é fundamental para uma organização a avaliação da QVT, isso significa que é essencial para o sucesso global da empresa compreender como os funcionários se sentem em relação ao seu serviço, ao ambiente de trabalho e com

os relacionamentos dentro da empresa. A análise da QVT permite identificar áreas problemáticas dentro da organização. Isso pode incluir questões relacionadas ao ambiente de trabalho, carga de trabalho, relações interpessoais e outros fatores que afetam a satisfação e o desempenho dos funcionários.

Além disso, os autores também destacam a importância das relações interpessoais no ambiente de trabalho. Isso sugere que a dinâmica entre colegas de trabalho e a qualidade das interações sociais desempenham um papel significativo na QVT e, por consequência, na produtividade.

Além de identificar os problemas, a avaliação da QVT também capacita a organização a tomar medidas para melhorar o seu desempenho. Isso pode envolver a implementação de programas de treinamento, mudanças na cultura organizacional ou qualquer outra ação que vise aprimorar a qualidade de vida no trabalho.

Por fim, ao melhorar a QVT, a organização capacita seus funcionários a atingir todo o seu potencial. Isso sugere que, quando os funcionários estão satisfeitos e motivados, eles tendem a ser mais produtivos e a contribuir mais efetivamente para os objetivos da instituição.

3 METODOLOGIA

Segundo Strauss e Corbin (1998), método de pesquisa é um conjunto de mecanismos e estratégias usado para reunir e avaliar dados. O método fornece os meios para atingir o objetivo declarado, ou seja, são as “ferramentas” utilizadas na pesquisa, com a finalidade de responder às perguntas em questão.

Neste tópico, será apresentado o detalhamento dos caminhos percorridos para a execução desta pesquisa, de forma a apresentar a classificação da pesquisa, procedimentos empíricos, unidade de caso, sujeitos de pesquisa e procedimentos analíticos.

3.1 Classificação da pesquisa

Nesta pesquisa foi utilizada a abordagem qualitativa, desenvolvida a partir de um estudo de caso na PGFN. De acordo com Vieira e Zouain (2005), a pesquisa qualitativa enfatiza a relevância dos testemunhos dos atores sociais participantes, bem como dos discursos e

dos significados por eles comunicados. Dessa forma, esse tipo de pesquisa valoriza a elaboração minuciosa de descrições dos fenômenos e dos componentes que os cercam.

Ao abordar as particularidades da pesquisa qualitativa, Creswell (2007) destaca que, de acordo com essa abordagem, a fonte primária de dados é o ambiente natural e o pesquisador desempenha um papel central como instrumento principal, com a ênfase predominante na coleta de dados descritivos.

Por outro lado, as pesquisas de caráter descritivo buscam minuciosamente retratar os eventos e ocorrências de uma dada situação, visando adquirir conhecimento sobre aquilo que já foi estabelecido como a questão a ser examinada (Trivinos, 1987). A metodologia de pesquisa qualitativa conhecida como estudo de caso tem como objetivo desenvolver uma teoria de forma indutiva, com base na investigação empírica de um caso singular ou em estudos que abrangem múltiplos casos. A importância desta abordagem de pesquisa e sua contribuição significativa como metodologia nos autoriza, neste artigo, a explorar alguns aspectos essenciais das principais questões relacionadas a este tipo de pesquisa, por meio de uma análise qualitativa baseada em literatura (Silva; Oliveira; Silva, 2021).

Conforme Yin (2005), uma pesquisa de estudo de caso é uma análise prática que explora um fenômeno atual em seu contexto da vida real, especialmente quando as fronteiras entre o fenômeno e o contexto não são nitidamente delimitadas. Conforme evidenciado nas várias definições de diversos autores, o estudo de caso implica em uma análise detalhada de uma ou mais organizações ou grupos, com o objetivo de oferecer uma avaliação abrangente dos elementos e procedimentos envolvidos no fenômeno sob investigação.

Essa abordagem, vista como uma das estratégias dentro do âmbito da pesquisa qualitativa, tem ganhado reconhecimento significativo no campo das pesquisas educacionais (Stake, 2013), devido à sua ampla gama de aplicações e à capacidade de investigar e interpretar de várias maneiras.

3.2 Procedimentos empíricos

A presente pesquisa buscou a utilização da entrevista semiestruturada como ferramenta para coleta de dados. Trivinos (1987,

p. 146) “esclarece que as principais características de uma entrevista semi-estruturada, são apoiar-se em teorias e hipóteses que se relacionam com o tema da pesquisa e explicar os fenômenos analisados para uma melhor compreensão”.

Para o autor, esse tipo de entrevista pode permitir que as informações surjam com mais liberdade, desvinculadas das alternativas que possam ser sugeridas pelo roteiro utilizado, permitindo uma maior espontaneidade do(a) entrevistado(a).

Para a entrevista, foi necessária a elaboração de um roteiro semiestruturado com o total de oito perguntas diretamente relacionadas aos objetivos específicos desta pesquisa, conforme detalhado no Quadro 1 abaixo.

Objetivo específico 1	<ul style="list-style-type: none">• Como a cultura organizacional da PGFN afeta a motivação e o desempenho dos funcionários?• Quais são os principais fatores de estresse no ambiente de trabalho da PGFN e como eles podem afetar o desempenho?• Como a comunicação interna e a colaboração entre os procuradores afetaram o desenvolvimento das atividades laborais?
Objetivo específico 2	<ul style="list-style-type: none">• Quais são os principais desafios e obstáculos que você encontra em suas atividades diárias como servidor? E como esses obstáculos afetam sua produtividade e satisfação no trabalho?• Você tem alguma sugestão para melhorar a colaboração e o trabalho em equipe dentro da organização?• Quais aspectos da vida pessoal você acredita que têm o maior impacto na sua produtividade no trabalho?

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

As perguntas relacionadas ao objetivo específico 1 foram direcionadas para caracterizar os elementos que podem dificultar ou facilitar o desenvolvimento das atividades laborais no ambiente de trabalho da PGFN, na visão dos entrevistados. Já as perguntas ligadas ao objetivo específico 2 buscaram identificar os principais obstáculos enfrentados dentro da organização em suas atividades diárias e quais são as proposições de soluções com base nas percepções dos envolvidos.

3.2.1 Unidade de caso

Como unidade de caso desta pesquisa, foi escolhida a PGFN, um dos órgãos de direção superior da Advocacia-Geral da União, no qual atuam os procuradores da Fazenda Nacional.

Em 1909, por meio do Decreto n. 7.751, baixado pelo presidente Nilo Peçanha em 23 de dezembro daquele ano, e que reorganizou a Administração-Geral da Fazenda Nacional, foi criada a Procuradoria-Geral da Fazenda Pública, sob a direção do procurador-geral da Fazenda Pública.

No governo do presidente Getúlio Vargas foi baixado o Decreto n. 24.036, de 26 de março de 1934, que reorganizou amplamente os serviços da Administração-Geral da Fazenda Nacional, restabelecendo a Procuradoria-Geral da Fazenda Pública, denominação essa que foi alterada por meio da Lei n. 2.642, de 9 de novembro de 1955, para o nome atual de Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Em 1993, a Lei Complementar n. 73 incluiu a PGFN na estrutura orgânica da Advocacia-Geral da União, ao lado da Procuradoria-Geral da União.

O departamento escolhido para a realização das entrevistas foi a Diretoria de Gestão Corporativa, que é composta pelos setores de Desenvolvimento Humano e Institucional, Gestão Estratégica, Gerenciamento de Projetos, Gestão da Tecnologia da Informação e Gestão de Pessoas.

3.2.2 Sujeitos de pesquisa

Para este estudo, foram selecionados cinco (5) profissionais de diferentes cargos da PGFN. Estes profissionais executam atividades diversas relacionadas às áreas da Diretoria de Gestão Corporativa.

O Quadro 2, abaixo, apresenta o detalhamento de informações sobre as funções e a experiência dos profissionais da PGFN que foram escolhidos para a entrevista.

Quadro 2 - Informações dos entrevistados

Entrevistado 1	O Entrevistado 1 exerce atividades na Coordenação de Gestão de Pessoas, como coordenador substituto.	O profissional entrevistado possui 11 anos de experiência no órgão e é graduado em Letras: Português e mestre em Literatura.
Entrevistado 2	O Entrevistado 2 exerce atividades na Coordenação Geral de Pessoas e Desenvolvimento Institucional (CGPD) e também está à frente do programa de QVT.	O profissional entrevistado possui 2 anos de experiência no órgão e é graduado em Psicologia e Publicidade e Propaganda.
Entrevistado 3	O Entrevistado 3 exerce atividades no Centro de Altos Estudos (CEAE).	O profissional entrevistado possui 5 anos de experiência no órgão e é graduado em Direito.
Entrevistado 4	O Entrevistado 4 exerce atividades na Divisão de Desenvolvimento e Concurso (DIDEC).	O profissional entrevistado possui 5 anos de experiência no órgão e é graduado em Ciências da Computação.
Entrevistado 5	O Entrevistado 5 exerce atividades na Coordenação-Geral de Administração (CGA), na Divisão de Licitações e Contratos (DILIC).	O profissional entrevistado possui 2 anos e meio de experiência no órgão e é graduando em Direito.

Fonte: Elaborado pela autora (2023).

Os profissionais escolhidos para a entrevista ocupam diferentes cargos e funções, além de exercerem atividades em diferentes coordenações dentro da PGFN.

3.3 Procedimentos analíticos

A presente pesquisa utilizou da análise de dados qualitativos de conteúdo como metodologia para análise de dados qualitativos. Para isso, foi utilizada a metodologia de análise de conteúdo, que Bardin (2011, p. 47) define como

[...] um conjunto de técnicas de análise de comunicações que visam obter, através de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo de uma mensagem, indicadores (quantitativos ou não) a partir dos quais se possam fazer inferências de conhecimento sobre as condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas mensagens.

Para analisar os dados de acordo com as três fases da análise de conteúdo propostas por Bardin (2011), será necessário realizar: a pré-análise para a leitura e preparação do material; a exploração do conteúdo para análise das respostas transcritas, codificação dos dados e a categorização; e o tratamento dos resultados obtidos, inferência e interpretação para realizar a análise dos resultados interpretados.

Dessa forma, as entrevistas realizadas nesta pesquisa foram transcritas e codificadas. Para Bardin (2011), uma frase, uma palavra ou um tópico é produto de uma unidade de registro codificada, ou seja, o trecho que será utilizado na pesquisa. Para isso, os dados coletados foram categorizados de acordo com os objetivos específicos do trabalho.

O programa Infogram é considerado uma ferramenta que oferece recursos interativos, como nuvem de palavras e questionários, e foi utilizado para enriquecer a análise dos dados obtidos. Com o programa é possível organizar a distribuição do vocabulário de forma compreensível e visualmente clara, por intermédio da análise de similitude e nuvem de palavras.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O presente trabalho teve como estudo de caso uma análise dos aspectos da cultura organizacional, o ambiente de trabalho e os fatores que afetam a motivação e o desempenho dos funcionários na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). O tópico 4.1 “Elementos dificultadores nas atividades laborais” está relacionado ao objetivo específico 1 e o tópico 4.2 “Obstáculos enfrentados pe-

los servidores públicos” está relacionado ao objetivo específico 2. Neste tópico, os entrevistados são apresentados como E1 (Entrevistado 1), E2 (Entrevistado 2), E3 (Entrevistado 3), E4 (Entrevistado 4) e E5 (Entrevistado 5).

4.1 Elementos dificultadores nas atividades laboratoriais

Para este tópico foram analisadas as respostas dos entrevistados para as três perguntas relacionadas ao objetivo específico 1. As perguntas direcionaram os entrevistados para responder sobre o impacto da cultura organizacional da PGFN na motivação e desempenho dos funcionários, identificar os principais fatores de estresse no ambiente de trabalho e sua influência no desempenho, e avaliar o papel da comunicação interna e a colaboração entre procuradores na condução das atividades laborais. Essas questões visam entender como esses elementos de interação afetam o ambiente de trabalho e o desempenho dos funcionários dentro da PGFN.

De acordo com a concepção do E3 (Entrevistado 3), um fator primordial é o reconhecimento do espaço organizacional individualizado e do lugar de fala. Cada setor necessita de sua própria identidade, com posicionamentos respeitados e escutados. A gestão atual da PGFN demonstra evolução em termos de acesso, paciência, respeito pelo ponto de vista do outro e empatia. Quando os servidores são ouvidos e atendidos, o ambiente se torna seguro. O acesso direto ao gestor, sem medo de represálias, contribui para um ambiente enriquecedor e saudável, motivando a equipe. Em consonância, o E4 afirma que as chefias estão sempre de portas abertas para o diálogo, e o E2 declara que há um incentivo para a boa relação entre os colaboradores. De acordo com Jackson (2002), foi identificada uma correlação positiva entre a predominância do coletivismo em uma cultura organizacional e a adoção de práticas voltadas para promover o comprometimento dos colaboradores.

Por outro lado, o E5 considera que a motivação e o desempenho dos colaboradores podem ser afetados por problemas como sobrecarga de trabalho e uma distribuição desigual de tarefas. Conforme apontado por Soto (2002), para cultivar uma motivação notável entre seus funcionários, os gestores devem adotar abordagens diferenciadas no tratamento dos colaboradores, resultando em um impacto positivo no desenvolvimento e comportamento da equipe. Essa diferenciação

benéfica promove o sucesso e a satisfação de ambas as partes. Portanto, cabe à organização a responsabilidade de implementar práticas motivacionais que permitam aos funcionários desempenhar suas funções com satisfação e eficácia, contribuindo para sua saúde ocupacional.

Quando perguntado sobre os principais fatores de estresse no ambiente de trabalho, o E1 afirmou que: “pouco reconhecimento, baixa remuneração, impossibilidade de crescimento, pressão por entrega de resultados ainda que com a equipe reduzida são os principais fatores de stress”. Em complemento, o E4 acrescentou a “fofoca” e o E5, a cobrança excessiva de demandas no rol dos fatores. Assim, os fatores apresentados têm um impacto adverso no desempenho dos colaboradores, o que, por sua vez, repercute nos objetivos da organização. Conforme Albrecht (1990), o estresse é uma condição que se tornou frequente e está acarretando custos significativos em termos de saúde e bem-estar emocional. O estado prolongado de apreensão, vigilância e ansiedade, que é característico de uma alta carga de estresse, se converteu em um desafio significativo para as pessoas.

Nesse sentido, o E3 considera que os principais fatores de estresse incluem a sobrecarga de trabalho devido à escassez de pessoal e à pressão para atender rapidamente um grande volume de demandas. Além disso, a constante quantidade de mensagens no WhatsApp também contribui para a ansiedade e o estresse. O estresse impacta as qualidades do ambiente de trabalho, tornando-o sobrecarregado e desmotivador, atrasando a conclusão de tarefas e prejudicando a QVT. Contudo, a maioria das chefias trabalha ativamente para evitar que sua equipe seja submetida a essa pressão, enfatizando a importância da antecipação e do planejamento para prevenir situações estressantes.

Trabalhadores sob estresse geralmente apresentam queda no desempenho e na qualidade de seu trabalho, resultando em custos adicionais para as organizações, devido a problemas de saúde, aumento do absenteísmo, da rotatividade de funcionários e do número de acidentes no local de trabalho (Meng-Jinn; Cunradi, 2008).

Com relação à comunicação interna e à colaboração entre procuradores na condução das atividades laborais, o E1 cita que a PGFN, por ser voltada para o Direito, frequentemente na comunicação interna é utilizada uma linguagem formal e complexa, o que pode isolar aqueles sem formação jurídica. No entanto, quando os procuradores da Fazenda Nacional e servidores colaboram, a equipe administrativa se sente valorizada e isso melhora a execução das tarefas, resultando em um melhor desempenho nas atividades laborais. Segundo o E5, por ve-

zes, encontram-se procuradores que parecem ter uma postura autoritária e fazem os colaboradores se sentirem pressionados e constrangidos ao fazer perguntas, por exemplo. Isso prejudica o progresso das atividades, pois o medo de questionar impede um desenvolvimento eficaz e resulta em entregas abaixo do esperado. Os entrevistados E2, E3 e E4 foram unânimes em afirmar que há uma comunicação assertiva e efetiva colaborando com o desenvolvimento das atividades.

Conforme o argumento de Gil (2001), é importante destacar mecanismos que favoreçam uma comunicação eficaz nas empresas. Em primeiro lugar, é essencial estabelecer sintonia com o receptor, uma vez que a formação profissional, o status, o nível de linguagem e os conhecimentos do destinatário têm influência direta na compreensão da mensagem a ser transmitida. Outro ponto de extrema importância é a capacidade de ouvir, uma das habilidades comunicativas mais significativas, embora frequentemente negligenciada. Além de fomentar uma comunicação eficaz entre as pessoas, a habilidade de ouvir, especificamente, permite uma compreensão mais precisa dos interesses do interlocutor.

Com o auxílio do programa Infogram, foi possível mapear quais foram as palavras mais utilizadas dentre todos os entrevistados referentes às respostas relacionadas ao objetivo específico 1, conforme a Figura 2 abaixo.

Figura 2 - Nuvem de palavras mais recorrentes entre os entrevistados relacionadas aos elementos dificultadores nas atividades laborais



Fonte: Elaborado pela autora (2023).

A nuvem de palavras acima reflete as principais palavras utilizadas pelos entrevistados para responderem às perguntas relacionadas ao objetivo específico 1. De acordo com a Figura 2, é possível verificar que as palavras mais utilizadas são coerentes com o presente tópico 4.1, Elementos dificultadores nas atividades laboratoriais. As principais palavras citadas pelos entrevistados foram: estresse, ambiente, desempenho, demanda, comunicação, motivação, atividades e equipe. Essas palavras refletem a percepção dos entrevistados quando perguntados sobre como a cultura organizacional da PGFN afeta a motivação e o desempenho dos funcionários.

A prevalência das palavras “estresse” e “ambiente” sugere que os entrevistados consideram o ambiente de trabalho potencialmente estressante. A palavra “desempenho” indica que a relação entre a cultura organizacional e o desempenho dos funcionários é uma preocupação significativa. Além disso, “demanda”, “comunicação” e “motivação” são palavras-chave que apontam para a importância do controle de demanda no trabalho, a qualidade da comunicação interna e a motivação dos funcionários como elementos-chave da cultura organizacional da PGFN. A palavra “equipe” também sugere que a colaboração entre os funcionários pode ser um fator relevante no desenvolvimento das tarefas laborais. Portanto, essas palavras refletem as preocupações e percepções dos entrevistados sobre como a cultura organizacional da PGFN impacta a motivação, o desempenho e o ambiente de trabalho, especialmente em relação aos elementos dificultadores nas atividades laboratoriais.

4.2 Obstáculos enfrentados pelos servidores públicos

Para este tópico, os servidores foram questionados sobre os principais desafios e obstáculos em suas atividades diárias, bem como esses afetam a produtividade e a satisfação no trabalho, além de sugestões para melhorar colaboração e trabalho em equipe na organização, e os aspectos da vida pessoal que mais impactam a produtividade laboral. Essas questões visam compreender as dificuldades enfrentadas pelos servidores, seu bem-estar no trabalho e identificar maneiras de promover um ambiente mais produtivo e colaborativo. Tais perguntas foram diretamente relacionadas ao objetivo específico 2 desta pesquisa.

Para o E5, os principais desafios e obstáculos em suas atividades diárias são a falta de recursos e ferramentas adequadas, juntamente com a demora na resolução de demandas técnicas, impactando negativamente a produtividade e a satisfação dos servidores, uma vez que frequentemente enfrentam dificuldades para atender às demandas da administração pública. A falta de acesso às ferramentas específicas e a demora de assistência técnica, como da área de TI, geram frustração, levando a atrasos na entrega do trabalho e insatisfação geral. Já para o E2, o principal desafio enfrentado é a demanda imprevisível e urgente, que foge da rotina de trabalho. A dificuldade de comunicação rápida pode prejudicar o andamento das tarefas, já que essas questões requerem atenção imediata e podem interferir no desenvolvimento do trabalho. O E1 também aponta como um grande desafio as inúmeras demandas variadas. Por fim, o E3 revela que na sua opinião o maior desafio é ser uma mulher na posição de liderança.

Como sugestão para melhoria na colaboração e no trabalho em equipe dentro da organização, o E1 sugere promover uma maior integração entre os procuradores da Fazenda Nacional (PFNs) e os servidores administrativos, reconhecendo a importância de ambos para os objetivos finalísticos da PGFN, apesar das suas diferentes áreas. Nesse mesmo sentido, o E5 propõe a realização de uma roda de conversa colaborativa, com a participação de psicólogos e especialistas em ambiente organizacional, visando oferecer orientação e suporte, e o E4 destaca a importância de mais interação entre os colaboradores. Essa iniciativa seria uma forma de terapia organizacional, cujo objetivo é otimizar o desempenho e melhorar a qualidade do trabalho, especialmente em órgãos públicos que demandam mais atenção e precisão. A ideia é promover a troca de experiências e diálogo entre os membros da organização para criar um ambiente de trabalho mais saudável e eficiente.

Segundo Severo (2011), as “rodas de conversa” fazem parte das metodologias participativas e têm o propósito de sensibilizar e motivar os envolvidos a contemplar sua interação com o mundo, seu trabalho e seu projeto de vida, entre outros aspectos. Têm como objetivo promover a partilha de conhecimentos, fomentar a troca de experiências e diálogos, bem como facilitar a disseminação de informações entre os participantes, com a intenção de construir e reconstruir novos conhecimentos relacionados à temática em questão.

Para o E3, compromisso, organização, valorização do crescimento profissional e respeito nas equipes de trabalho são fatores in-

dispensáveis para aprimorar a cooperação e a sinergia entre os membros da instituição. É primordial reconhecer a importância de cada membro da equipe, estimular o desenvolvimento e criar oportunidades. O comodismo e a falta de reconhecimento podem levar a perdas significativas, especialmente para estagiários e terceirizados, que desejam crescimento interno. A falta de perspectivas de crescimento profissional afeta a motivação, não se limitando apenas a estagiários e terceirizados, mas a todos os colaboradores.

O E2 inclui um ambiente de trabalho saudável como sugestão para melhorar a colaboração e o trabalho em equipe dentro da organização. De acordo com Silva e Marchi (1997), manter um ambiente agradável proporciona ao funcionário um maior nível de satisfação e bem-estar, o que, por sua vez, pode contribuir para um aumento na qualidade de seu trabalho e para uma maior colaboração. É importante salientar que a satisfação não se limita exclusivamente a um bom salário ou a uma posição de destaque, embora esses elementos desempenhem um papel significativo. Vai além disso, pois um ambiente de trabalho de qualidade e condições laborais adequadas exercem uma influência considerável na satisfação e nos resultados que a instituição espera obter por meio do trabalho de seus funcionários. São esses pequenos detalhes que têm um impacto direto no desempenho do colaborador.

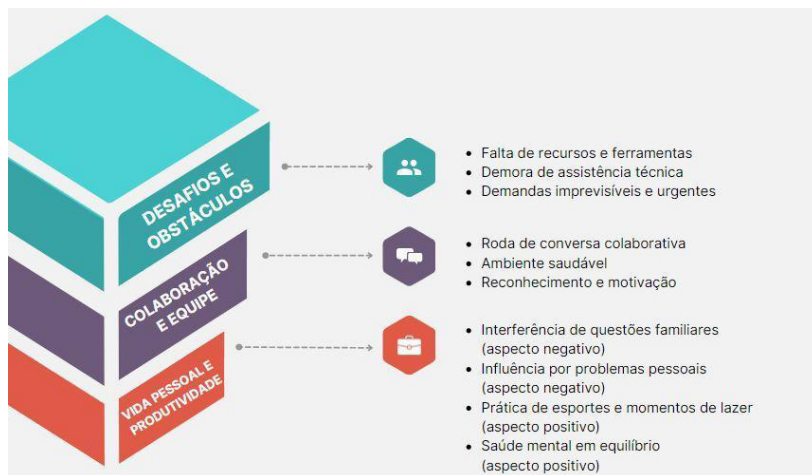
Quando perguntado sobre quais os aspectos da vida pessoal que mais impactam na produtividade do colaborador, o E1 afirma que ter um relacionamento saudável, se envolver em atividades esportivas, desfrutar de momentos de lazer e ter um sono tranquilo são fatores que impactam positivamente a produtividade. De acordo com os entrevistados E4 e E5, a família é o fator que mais impacta o rendimento do trabalho dos colaboradores. Muitas vezes, problemas e preocupações da vida pessoal são levados para o ambiente de trabalho, diminuindo a qualidade do serviço prestado, redução da concentração, assim impactando negativamente na produtividade. Já os entrevistados E2 e E3 mencionaram a importância de estar bem mentalmente para não misturar problemas pessoais com profissionais.

O equilíbrio entre a vida pessoal e a vida profissional é amplamente reconhecido como um fator que melhora a qualidade de vida e, por conseguinte, o bem-estar. De acordo com a pesquisa de Greenhaus, Collins e Shaw (2003), essa ligação entre *work-life balance* (vida pessoal e profissional) e qualidade de vida foi confirmada nos casos em que existe um tempo significativo, envolvimento e satisfa-

ção a serem distribuídos entre as duas esferas. Além disso, a qualidade de vida tende a ser mais elevada entre indivíduos mais envolvidos e satisfeitos com a vida familiar do que com o trabalho, enquanto é menor entre aqueles mais envolvidos ou satisfeitos com a vida profissional do que com a vida familiar. O estudo também destacou os efeitos adversos do desequilíbrio entre vida pessoal e profissional na qualidade de vida, devido ao aumento do conflito trabalho-família e ao estresse resultante (Greenhaus; Collins; Shaw, 2003).

Por meio da utilização de um diagrama, foi possível demonstrar os resultados obtidos pelo objetivo específico 2, conforme a Figura 3 abaixo.

Figura 3 - Diagrama dos aspectos da vida pessoal e profissional e os obstáculos enfrentados pelos servidores públicos



Fonte: Elaborado pela autora (2023).

Como ilustrado no diagrama, por meio dos resultados aferidos pelas entrevistas com os servidores da PGFN, foi possível verificar as principais dificuldades e entraves nas tarefas cotidianas, e como esses fatores influenciam o desempenho e a satisfação no ambiente profissional. Além disso, algumas recomendações para aprimorar a cooperação e a sinergia entre os membros da equipe na empresa, bem como os aspectos pessoais que têm maior impacto na eficiência do trabalho.

5 CONCLUSÃO

O estudo permitiu compreender que a QVT é fundamental para as organizações públicas. Além de alcançar uma eficiência maior no trabalho, ao garantir o melhor desempenho dos colaboradores e uma maior produtividade, também tem como resultado um ambiente harmonioso, garantindo a saúde mental e bem-estar dos servidores. Nesse sentido, e respondendo ao objetivo geral desta pesquisa, a análise das causas que interferem na qualidade de vida no trabalho dos servidores da PGFN revela uma conexão direta com o desempenho de suas atividades, o que, por sua vez, tem um impacto significativo na produtividade, na eficácia e na conquista dos objetivos organizacionais.

Quando os servidores enfrentam obstáculos à qualidade de vida no trabalho, como sobrecarga de demandas, falta de reconhecimento, ambiente de trabalho inadequado ou desequilíbrio entre vida pessoal e profissional, isso pode afetar negativamente a motivação, o comprometimento e a satisfação no trabalho. No presente estudo, foi possível verificar a importância da implementação da QVT, proporcionando um ambiente de trabalho onde os funcionários se sintam valorizados, respeitados e que contribua para o seu bem-estar, reduzindo o estresse e promovendo a saúde.

Para responder ao primeiro objetivo específico, que pretende caracterizar os elementos que podem dificultar ou facilitar o desenvolvimento das atividades laborais no ambiente de trabalho da PGFN, observou-se, nesta pesquisa, de acordo com os entrevistados, a relevância da comunicação eficaz, do reconhecimento e respeito pelos pontos de vista individuais, bem como a necessidade de abordar fatores de estresse no ambiente de trabalho para melhorar o desempenho dos colaboradores e, conseqüentemente, alcançar os objetivos da organização. Além disso, foi ressaltada a necessidade de uma comunicação mais inclusiva, evitando linguagem complexa e promovendo a colaboração entre diferentes profissionais.

O presente estudo apresentou os principais obstáculos enfrentados pelos servidores em suas atividades diárias e as soluções sob a ótica dos profissionais entrevistados, como resposta para o segundo objetivo específico. Foi possível constatar que os principais empecilhos são a falta de recursos, demora na resolução de demandas técnicas, grande quantidade de demandas imprevisíveis e o desafio de ser uma mulher na posição de liderança. Em complemento, a fa-

mília também é um fator impactante no rendimento dos colaboradores. Problemas e preocupações pessoais frequentemente interferem no ambiente de trabalho, resultando em uma diminuição na qualidade do serviço, na concentração e, como consequência, impactando negativamente na produtividade.

Para melhorar a colaboração e o trabalho em equipe, as sugestões incluem promover a integração entre diferentes profissionais, realizar “rodas de conversa” colaborativas para oferecer suporte e orientação, e enfatizar o compromisso, organização e valorização do crescimento profissional. Além disso, encontrar o equilíbrio entre vida pessoal e profissional é fundamental para manter o bem-estar e a saúde mental. Para alcançar esse equilíbrio, é importante definir limites claros entre o trabalho e a vida pessoal, estabelecendo horários e comunicando esses limites aos colegas e superiores. Priorizar tarefas essenciais e praticar a gestão do tempo ajuda a manter o foco nas atividades mais importantes.

O presente estudo fundamentou-se em diversos autores para a construção do referencial teórico, sendo a maioria deles brasileiros. Durante a elaboração desta pesquisa, observou-se que existem muitos estudos sobre a QVT. No entanto, os estudos com foco no serviço público ainda são escassos. Além disso, poucos estudos realizam comparações entre problemas pessoais e os impactos no desempenho do trabalho, o que dificulta a obtenção de informações para embasar teoricamente essa questão. A amostra de entrevistados também foi uma limitação desta pesquisa, justificada pelo tempo restrito para a coleta de dados.

Portanto, entender e abordar as causas que afetam a qualidade de vida no trabalho dos servidores é essencial para otimizar o desempenho, promover a produtividade e alcançar os objetivos organizacionais da PGFN. Isso pode envolver a implementação de políticas e práticas que promovam um ambiente de trabalho saudável, o reconhecimento dos esforços dos servidores e a promoção do equilíbrio entre vida pessoal e profissional.

A partir desta pesquisa, foi despertado o interesse em analisar como as causas que interferem na qualidade de vida no trabalho afetam diretamente o desempenho dos colaboradores de outros órgãos públicos, um tema que poderia ser aprofundado em futuras pesquisas, a partir deste estudo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBRECHT, Karl. **O gerente e o estresse: faça o estresse trabalhar para você.** Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1990.

ALBUQUERQUE, Lindolfo Galvão de; LIMONGI-FRANÇA, Ana Cristina. **Estratégias de Recursos Humanos e gestão da qualidade de vida no trabalho: o stress e a expansão do conceito de qualidade total.** Revista de Administração, São Paulo, v. 33, n. 2, abr./jun. 1998, p. 40-51.

ALFENAS, Ricardo Augusto da Silva. **Qualidade de vida no trabalho na administração pública: concepções de gestores e avaliação por subordinados.** 2013. 222f. Tese (Mestrado em Desenvolvimento Sustentável e Qualidade de Vida) – Centro Universitário das Faculdades Associadas de Ensino – UNIFAE, São João da Boa Vista, 2013.

ÁLVARES, Nathália da Silva; MORAES, Rinaldo Ribeiro; BOTELHO, Mario Augusto da Silva; JUNIOR, Oswaldo Gomes. **A Gestão Contemporânea no Setor Público: um estudo de caso do novo modelo de gestão do IBGE. Tema: Gestão, Inovação e Tecnologia para a Sustentabilidade.** In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, IX, 2012. Resende- RJ. Associação Educacional Dom Bosco. Disponível em: <http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos12/30616256.pdf>. Acesso em: 14 set. 2023.

ANDRADE, Taís; COSTA, Vivian F.; ESTIVALETE, Vania F. B.; LENGLER, Leticia. **Comportamento de cidadania organizacional: um olhar à luz dos valores e da satisfação no trabalho.** Revista Brasileira de Gestão de Negócios, v. 19, n. 64, p. 236-262, 2017.

ANTUNES, Ricardo. **Os sentidos do trabalho: Ensaio sobre as afirmações e negação do trabalho.** São Paulo: Bomtempo, 2009.

BACAL, Robert. **Performance Management. A Briefcase Book.** McGraw-Hill. New York, 1998.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo.** São Paulo: Edições 70, 2011.

BASÍLIO, Patrícia. **Brasil é 2º país do G20 em mortalidade por acidentes no trabalho**. 2021. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2021/05/01/brasil-e-2o-pais-do-g20-em-mortalidade-por-acidentes-no-trabalho.ghtml>. Acesso em: 2 set. 2023.

BERGUE, Sandro Trescastro. **Gestão de pessoas: liderança e competências para o setor público**. Brasília: Enap, 2019.

CAMPOS, Nilo Moraes de. **Qualidade de vida no trabalho dos servidores técnico administrativos do Instituto Federal Sul Rio Grandense lotados em Pelotas**. 2016. 93f. (Tese de Mestrado) – Universidade Católica de Pelotas, Pelotas, 2016.

CHIAVENATO, Idalberto. **Gestão de pessoas: o novo papel dos recursos humanos nas organizações**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

CONTE, G.; SCARADOZZI, D. **Viewing home automation systems as multiple agents systems**. In: ROBOCUP2003, Padova, Itália. Disponível em: http://www.robosiri.it/ROBOCUP_2003/ROBOCUPSITOSIRI/articles/pdf/Conte.pdf. Acesso em: 4 set. 2023.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: método qualitativo, quantitativo e misto**, 2ª ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

FERNANDES, Eda. **Qualidade de vida no trabalho: como medir para melhorar**. Salvador : Casa da Qualidade, 1996.

FERREIRA, Mário César. **Qualidade de vida no trabalho: uma abordagem centrada no olhar dos trabalhadores**. Brasília: Paralelo 15, 2016.

FILHO, José Marçal Jackson. **Desenho do trabalho e patologia organizacional: um estudo de caso no serviço público**. Revista Produção, São Paulo, v. 14, n. 3, set./dez. 2004, p. 58-66.

FREITAS, Maria Ester de. **Cultura organizacional: formação, tipologias e impacto**. São Paulo: McGraw-Hill, 1991.

GIL, Antônio Carlos. **Gestão de Pessoas**. São Paulo: Atlas, 2001.
GIONGO, Carmem R.; MONTEIRO, Janine K.; SOBROSA, Gênesis

M. R. Suinocultor: vivências de prazer e sofrimento no trabalho precário. **Psicologia & Sociedade**, v. 29, 2017.

GREENHAUS, Jeffrey; COLLINS, Karen; SHAW, Jason. The relation between work-family balance and quality of life. **Journal of Vocational Behavior**, v. 63, p. 510-531, 2003.

JACKSON, Terence. The management of people across cultures: Valuing people differently. **Human Resource Management**, v. 41, n. 4, p. 455-475, 2002.

LIMONGI-FRANÇA, Ana Cristina. Qualidade de vida no trabalho: abordagens e fundamentos, mais uma brilhante iniciativa dos professores Anderson de Souza Sant'Anna e Zélia Miranda Kilimnik. [Prefácio]. **Qualidade de vida no trabalho: abordagens e fundamentos**. Rio de Janeiro: Elsevier.

LOCKE, Edwin A. **What is job satisfaction?** São Francisco: Isevier Inc, 1969.

LOPES, Gabriella Alvarenga. **Motivação no Trabalho**. Rio de Janeiro: Universidade Candido Mendes, 2003.

MARRAS, Jean Pierre. **Administração de recursos humanos: do operacional ao estratégico**. 14^a ed. São Paulo: Editora, 2011.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaro. **Introdução à administração**, 4^a ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MENG-JINN, Chen; CUNRADI, Carol. Job stress, burnout and substance use among urban transit operators: the potential mediating role of coping behavior. **Work & Stress**, v. 22, n. 4, 2008.

MORAES, Laic. E. R. As dimensões básicas do trabalho, qualidade de vida e stress. In: **Reunido Anual da ANPAD**, v. 16, 1992, Canela. (Anais...) Canela: ANPAD, 1992, v. 8, p. 162-182.

PAIVA, Kely César Martins de; COUTO, José Henrique. Qualidade de vida e estresse gerencial “pós-choque de gestão”: o caso da Copa-

sa-MG. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 6, nov./dez. 2008, p. 1189-1211.

PIZZOLATO, Bruna Pinarello; MOURA, Gilnei Luiz de. HENNING, Andressa. **Qualidade de vida no trabalho: uma discussão sobre os modelos teóricos**. 2013. Disponível em: <http://www.eumed.net/ce/2013/qualidade-vida-trabalho.html>. Acesso em: 14 set 2023.

REGO, Renata Marques. Expressão artística e Teleatendimento: perspectivas para melhoria de Qualidade de Vida no Trabalho. **Psicologia, Ciência e Profissão**, Brasília, v. 28, n. 1, 2008, p. 200-209. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1414-98932008000100015&script=sci_arttext. Acesso em: 20 ago. 2023.

RIBEIRO, Larissa A.; SANTANA, Lúcia C. Qualidade de vida no trabalho: fator decisivo para o sucesso organizacional. **Revista de Iniciação Científica–RIC Cairu**, v. 2, n. 2, p. 75-96, 2015.

SEVERO, A. K.; Dimenstein, M. Processos de trabalho e gestão na Estratégia de Atenção Psicossocial. **Psicologia & Sociedade**, 2011.

SILVA, Ana Carolina C. J.; FURTADO, Juliana H.; ZANINI, Roselaine R. Um estudo sobre a qualidade de vida no trabalho (QVT) e os fatores associados. **Iberoamerican Journal of Industrial Engineering**, v. 7, n. 14, p. 182-200, 2015.

SILVA, Glênio Oliveira da; OLIVEIRA, Guilherme Saramago de; SILVA, Michele Maria da. Estudo de caso único: uma estratégia de pesquisa. **Revista Prisma**, v. 2, n. 1, p. 78-90, 2021.

SILVA, Marco Aurélio Dias; MARCHI, Ricardo. **Saúde e Qualidade de Vida no Trabalho**. São Paulo: Best Seller, 1997.

SOTO, Eduardo. **Comportamento organizacional: o impacto das emoções**; 1ª ed. Cengage Learning Editores, 2002.

SOUZA, André Luís Martins de; EVANGELISTA, Renata Alessandra; BUENO, Alexandre Assis; SILVA, Luiz Almeida da. **A influên-**

cia da Qualidade de vida no Trabalho (QVT) na Produtividade de Equipes de Manutenção. 2019. Atena Editora.

SPECTOR, Paul E. **Psicologia nas Organizações.** São Paulo: Saraiva, 2012.

STAKE, Robert. Estudos de caso em pesquisa e avaliação educacional. **Educação e seleção**, n. 7, p. 5-14, 2013.

STRAUSS, Anselm; CORBIN, Juliet. **Basics of Qualitative Research: Grounded theory procedures and techniques.** Newbury Park: Sage Publications, 1998.

TIMOSSI, Luciana da Silva; FRANCISCO, Antonio Carlos de; MICHALOSKI, Ariel Orlei. O; As dificuldades e os fatores culturais no processo de implementação de um programa ergonômico e ginástica laboral em um órgão público federal: um estudo de caso. In: **Encontro Nacional de Engenharia de Produção.** Fortaleza, 2006, p. 4-6.

TOLFO, Suzana da Rosa; PICCININI, Valmíria. Sentidos e significados do trabalho: explorando conceitos, variáveis e estudos empíricos brasileiros. **Psicologia & Sociedade**, v. 19, p. 38-46, 2007.

TRIVINOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação.** São Paulo: Atlas, 1987.

VARELLA, Drauzio. **Entrevista Drauzio Varella sobre qualidade de vida no trabalho.** YouTube, 2015. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=uSsC9jwwNV4>. Acesso em: 14 set. 2023.

VASCONCELOS, Anselmo Ferreira. Qualidade de vida no Trabalho: origem, evolução e perspectivas. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 8, n. 1, jan./ mar. 2001, p. 23-35. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/cad-pesq/arquivos/v08-1art03.pdf>. Acesso em: 2 set. 2023.

VIEIRA, Marcelo Miliano Falcão; ZOUAIN, Deborah Moraes. **Pesquisa qualitativa em administração: teoria e prática.** Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

WAGNER III, John A.; HOLLENBECK, John R. **Comportamento Organizacional: Criando Vantagem Competitiva**. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

APÊNDICE A - ROTEIRO DE ENTREVISTA

1. Como a cultura organizacional da PGFN afeta a motivação e o desempenho dos funcionários?
2. Quais são os principais fatores de estresse no ambiente de trabalho da PGFN e como eles podem afetar o desempenho?
3. Como a comunicação interna e a colaboração entre os procuradores afetaram o desenvolvimento das atividades laborais?
4. Quais são os principais desafios e obstáculos que você encontra em suas atividades diárias como servidor? E como esses obstáculos afetam sua produtividade e satisfação no trabalho?
5. Você tem alguma sugestão para melhorar a colaboração e o trabalho em equipe dentro da organização?
6. Quais aspectos da vida pessoal você acredita que têm o maior impacto na sua produtividade no trabalho?

APÊNDICE B - RESPOSTAS ENTREVISTAS TRANSCRITAS

Transcrição - Entrevistado 1

1. Como o corpo institucional é formado majoritariamente por PFNs, trabalhado na área-fim, parece-me que a atividade meio que não é encarada com a relevância que deveria ter. Nesse sentido, isso afeta tanto a motivação quanto o desempenho dos funcionários administrativos.

2. Pouco reconhecimento, baixa remuneração, impossibilidade de crescimento, pressão por entrega de resultados ainda que com a equipe reduzida são os principais fatores de stress. Obviamente eles con-

tribuem negativamente com o desempenho dos funcionários, afetando consequentemente os objetivos da própria instituição.

3. Por ser uma instituição voltada para o ramo do Direito, muitas vezes a comunicação interna se utiliza do padrão jurídiquês, o que distancia aqueles que não possuem tal formação. Quando há colaboração entre PFNs-servidores, o corpo administrativo sente-se relevante na execução dos trabalhos, contribuindo, portanto, com um melhor desenvolvimento das atividades laborais.

4. Estando à frente de uma divisão e coordenação da Cogep, o maior desafio é lidar com inúmeras demandas variadas vindas de todo o Brasil. Pelo fato de chegarem muitos questionamentos a respeito de pessoal, algumas vezes não é possível o rápido atendimento, o que pode gerar insatisfação nos demandantes, ainda que não afete diretamente minha produtividade.

5. Sim, maior integração entre PFNs e servidores administrativos. Embora cada cargo tenha sua especificidade, é preciso reconhecer que todos têm sua importância na instituição, afinal ambos são partícipes dos objetivos da própria PGFN.

6. Possuir um relacionamento saudável, praticar esportes, ter momentos de lazer e não ter dificuldade para dormir são situações que afetam diretamente e positivamente a produtividade.

Transcrição - Entrevistado 2

1. Acho a cultura da PGFN muito boa, pois ela incentiva a boa relação entre os colaboradores, o respeito e a diversidade. Esse aspecto influencia diretamente na motivação e desempenho profissional, pois deixa o ambiente mais harmonioso e feliz.

2. Não posso falar pelas outras unidades, mas aqui no setor em que trabalho o ambiente é bem tranquilo, as demandas são realizadas em equipe, o que favorece o desempenho e a produtividade.

3. A comunicação interna é essencial para a boa relação entre funcionários e a demanda que será realizada. Uma comunicação efetiva evita ruídos, mal entendimentos e estresse dentro do ambiente orga-

nizacional. Aqui no setor os procuradores com quem trabalho são ótimos gestores, com uma comunicação assertiva que colabora para o desenvolvimento das atividades.

4. Após a pandemia, o modelo de trabalho híbrido trouxe benefícios, mas também desafios, entre eles trabalhar presencialmente com parte da equipe de forma remota. O maior desafio é a demanda aleatória, fora da rotina de trabalho, pois geralmente são assuntos que precisam ser resolvidos com certa urgência e que às vezes a dificuldade de uma comunicação rápida pode afetar o desenvolvimento do trabalho.

5. Me sinto privilegiada, pois trabalho em um setor tranquilo, onde o respeito e a boa convivência fazem parte do dia a dia. Esse ambiente de trabalho saudável deixa a rotina mais leve, pois estamos sempre trabalhando em equipe e dividindo as atividades.

6. Acho que todos, pois quando não estamos bem mentalmente e fisicamente refletimos no nosso ambiente de trabalho e isso acaba afetando diretamente nosso desempenho. Interferindo na nossa produtividade e relação interpessoal, afinal passamos mais tempo dentro da empresa do que em casa.

Transcrição - Entrevistado 3

1. Para responder essa pergunta precisamos estar dos dois lados da síntese. Um lado é de uma gestão anterior e do outro a atual gestão. Um dos fatores primordiais, na minha concepção, é o espaço organizacional individualizado e o lugar de fala. Cada setor precisa do seu espaço e individualidade. E seus posicionamentos escutados e respeitados. Nessa nova gestão é notória a evolução de acesso, paciência, respeito pelo posicionamento do outro, empatia e sororidade. Ter uma procuradora-geral, mulher, à frente da gestão faz com que tenhamos esperança de dias melhores. Quando o(a) servidor(a) sente suas necessidades ouvidas e atendidas o ambiente torna-se seguro. Esse livre acesso ao(à) gestor(a), sem possíveis represálias, torna-se enriquecedor e saudável. E ferramentas para permitir que as mulheres sintam-se mais encorajadas a cada dia assumir cargos de chefias é o nosso maior triunfo hoje!

2) Os principais fatores de estresse são a quantidade de processos e demandas. É sabido que temos uma quantidade pequena de servidores para suprir as necessidades do setor. E no ensejo, salienta-se que mesmo com uma equipe pequena, o objetivo é atender o maior número de demandas com celeridade. Porém, a quantidade excessiva de trabalho causa picos de estresse. Além disso, pode-se dizer que a quantidade de mensagens recebidas pelo WhatsApp diariamente também é um fator causídico de ansiedade e estresse. O estresse afeta em qualquer área da vida do ser humano. No trabalho faz com que o ambiente fique mais pesado, sobrecarregado e que demandas simples demorem mais para serem realizadas e com o acúmulo de serviço acontece o inevitável nesses casos, que é a desmotivação. Contudo, sempre trabalhei para que a minha equipe não trabalhasse sob pressão e que tudo fosse realizado com antecedência, justamente para evitar situações de estresse e nervosismo. A organização também faz com que diminuam-se os níveis de estresse e preocupação.

3. Neste caso não afetaram. A comunicação no nosso setor funciona efetivamente.

4. Meu principal desafio é ser uma mulher no cargo de chefia. Primeiramente porque não temos só que ser chefe. A mulher tem suas atribuições fora que sobrecarregam, por exemplo, sou chefe, sou advogada, estudante, cuidar da manutenção do meu lar e me dividir com as necessidades da minha vida pessoal.

Aceitar o desafio de ser líder sendo mulher não é fácil. Porém, sobrepeõe dizer que a nova gestão criou mecanismos efetivos para solucionar e motivar cada vez mais mulheres a assumirem cargos de liderança, portanto, hoje sinto que não estou sozinha e que vale a pena assumir essa responsabilidade. E é importante não se cobrar tanto, que está tudo bem falhar de vez em quando, somos seres humanos e errar faz parte do processo de evolução. Vencer os seus próprios medos e inseguranças é um desafio diário. Hoje menos, porém já afetaram minha produtividade quando eu não tinha voz. Não podia me expressar pois era interrompida sem terminar o raciocínio, contudo, como já dito, na nova gestão temos acesso e podemos expressar as situações.

5. As minhas sugestões são: compromisso, organização, crescimento profissional e respeito.

Não se esquecer que as equipes são formadas por pessoas e que seres humanos têm problemas. É muito importante conhecer cada integrante da equipe, saber a expertise de cada um e instigar o crescimento, sempre!

Oportunidade também é a palavra-chave, quando o trabalho é reconhecido e agrega valores, é notória a motivação e a busca por sempre melhorar. Infelizmente o comodismo e a falta de reconhecimento acarretam grandes prejuízos, fazendo com que não se veja uma possível chance de crescimento interno (principalmente estagiários e/ou terceirizados), que desempenham um trabalho ímpar, porém, por serem pequenas as chances de evolução e a permanência acarreta desânimo e expectativa de um futuro promissor que não seja passar no concurso público. Temos excelentes pessoas que nos auxiliam e ficamos de mãos atadas ao imaginarmos que está próximo do término do contrato e vamos perder a colaboração riquíssima de pessoas que se dedicam com afinco. E isso não se restringe só a estagiários e terceirizados, a falta de espaço para crescimento profissional é um fator que desmotiva.

6. Essa pergunta para mim é fácil! Graças a Deus eu sempre tive muita inteligência emocional. Soube separar as coisas mentalmente e não envolver problemas pessoais com profissionais, portanto, esse não é meu desafio.

Transcrição - Entrevistado 4

1. Em tudo. Mas aqui na PGFN, os coordenadores e chefia imediata sempre estão de portas abertas.

2. Acho que em qualquer ambiente de trabalho o que causa estresse são comentários totalmente fora do contexto do trabalho (“fofoca”).

3. Em tudo, mas os procuradores aqui são bem acessíveis para um diálogo.

4. Desafios e obstáculos sempre vão haver, cabe a nós superá-los.

5. Na minha sala não há problema, pois a chefia integra a todos. Mas

em relação às outras coordenações e a PGFN como um todo, deveria ter mais interação.

6. Procuo não deixar nada atrapalhar a produtividade no trabalho. Mas quando não há jeito sempre é a família (meu pai idoso) e minha filha, que mora com a mãe dela.

Transcrição - Entrevistado 5

1. Hoje, a estrutura organizacional da PGFN é organizada entre procuradores, servidores, terceirizados, estagiários e outras ocupações. Dentre esses, alguns dos fatores que afetam a motivação e o desempenho das atividades são a sobrecarga de trabalho e a distribuição desproporcional nas atividades laborativas, bem como um exemplo: às vezes um terceirizado está sobrecarregado de um trabalho que é do servidor fazer e assim por diante. E conforme todas as outras funções também existem essa desproporcionalidade na distribuição das atividades a serem realizadas.

2. Os principais fatores de estresse no trabalho muitas das vezes ocorrem por cobrança excessiva de demandas, uma competitividade exagerada em alguns trabalhos a serem feitos, porque não só dentro do PGFN, mas como no ambiente organizacional. Isso existe, mas é um ponto forte na cultura organizacional, em que elas impactam o trabalho, a competitivamente exagerada. Em alguns casos, pode ser que a infraestrutura seja inadequada para a equipe, porque às vezes muita gente está focada em um projeto e outras não. Então essa entrega de uns a mais e de outros a menos, afeta o desempenho da elaboração dos trabalhos.

3. Toda a coordenação da PGFN tem um procurador responsável na coordenação, que é o braço dali, que auxilia nas demandas em orientações em alguns serviços específicos. Por vezes a gente encontra algum ou outro procurador que, entre aspas, um pavio curto hierarquicamente, você se sente pressionado e até constrangido em fazer alguma pergunta, isso acaba afetando o desenvolvimento das atividades, porque é uma coisa que poderia ser bem desenvolvida por conta desse receio em perguntar algo do tipo, isso acaba gerando uma entrega inferior ao que seria o proposto.

4. A falta de recursos, de programas, de coisas relacionadas a isso, porque tem um sistema interno da procuradoria, aliás, da administração pública, que tem demanda que necessita de uma outra ferramenta, necessita de um acesso à internet e por ora falta esse tipo de assistência. Isso afeta a produtividade e a satisfação do trabalho, pois por muitas vezes é cobrado pelo servidor e nunca tem uma solução e quando tem, não é rápida. Então tudo isso afeta a satisfação na entrega do trabalho.

5. Um ponto forte seria uma roda de conversa, de colaboração, onde tivesse participação de psicólogos, alguém que entendesse desse meio organizacional e que pudesse orientar. Então seria, entre aspas, uma terapia organizacional que ela otimizaria e também melhoraria a qualidade na entrega do trabalho dentro da organização, ainda mais dentro da administração pública, que é um setor que exige muita atenção, demanda um trabalho minucioso, então ele exige da gente muito cuidado e por vezes afeta o trabalho.

E seria muito bom essa roda de conversa, de trocas com o pessoal da organização e assim viabilizando uma melhoria dentro do ambiente organizacional.

6. Sem dúvida, a família. Muitas vezes levamos os problemas pessoais para o trabalho, dificultando o desempenho individual, não conseguindo separar as duas áreas da vida, pessoal e profissional. De certa forma, afeta e traz um impacto negativo que acaba refletindo na produtividade.

**AUTOLIDERANÇA: O USO DE ESTRATÉGIA
COMPORTAMENTAL E SUA INFLUÊNCIA NA
SATISFAÇÃO DO SERVIDOR PÚBLICO**

***SELF-LEADERSHIP: THE USE OF BEHAVIORAL
STRATEGY AND ITS INFLUENCE ON
PUBLIC SERVANT SATISFACTION***

Marcela Sanches Boso

Mestre em Administração Pública pela FGV EBAPE (2023).
Aperfeiçoamento em Estatística pela USP (2006).
Bacharel em Administração de Empresas pela FAAP (2003).
Assistente Técnico-Administrativo do Ministério da Fazenda.
Chefe de Apoio da Divisão de Gabinete na PRFN3.
marcela.boso@pgfn.gov.br

Juliana Arcoverde Mansur

Doutora em Administração pela FGV EBAPE (2016).
Mestre em Administração pela FGV EBAPE (2010).
Graduada em Psicologia pela PUC-Rio (2007).
Professora de Métodos de Pesquisa, Psicologia, Comportamento Organizacional, e Liderança e Equipes nos programas de Mestrado e Graduação da FGV EBAPE.
Editora Associada na área de Comportamento Organizacional da Brazilian Business Review (BBR).
juliana.mansur@fgv.br

Hélio Arthur Reis Irigaray

Doutor em Administração de Empresas pela FGV EAESP (2008).
Mestre em Administração de Empresas pela PUC-Rio (1997).
Bacharel em Economia pela University of Northern Iowa, EUA (1986).
Coordenador Acadêmico do Mestrado em Gestão Empresarial (MEX) e do Master in Management (MiM).
Professor-pesquisador da FGV EBAPE.
Coordenador do Centro de Pesquisa Aplicada em Gestão de Pessoas – ARCPM e Editor-chefe do Cadernos EBAPE.BR.
helio.irigaray@fgv.br

RESUMO: As novas dinâmicas econômicas, políticas, sociais e tecnológicas resultaram na reconfiguração da administração pública. Um ponto fundamental para o funcionário superar os desafios é manter-se motivado. No entanto, as formas tradicionais dos conceitos de liderança pressupõem o líder motivando seus subordinados. Contudo, devido à distância física com o trabalhador, atualmente pode não ser muito eficaz. No teletrabalho, o servidor acaba, de certa forma, precisando ser o seu próprio gestor. A autoliderança confronta a definição clássica de liderança, pois o mesmo indivíduo exerce ambos os papéis, o de líder e o de liderado. Nesse sentido, o trabalhador desenvolve mecanismos de autoliderança no seu dia a dia e esses mecanismos irão contribuir para o servidor sentir-se engajado e satisfeito no trabalho. O estudo tem como objetivo geral analisar em que medida a autoliderança e a satisfação dos servidores públicos são correlacionadas por meio de uma pesquisa exploratória com procuradores e servidores administrativos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Após análise descritiva explicativa dos dados, testes estatísticos de correlação e regressões múltiplas, os resultados apontam que há relação entre autoliderança e satisfação. O estudo incentiva o treinamento e uso de estratégias de autoliderança para gerar maior satisfação no servidor público federal. Os servidores terão impacto positivo na saúde mental e qualidade de vida. As organizações, disporão de melhora no desempenho, terão diminuição de afastamentos e redução do turnover. E a sociedade obtém melhoras na qualidade do serviço recebido e nas condições econômicas.

PALAVRAS-CHAVE: Autoliderança. Satisfação no trabalho. Servidor público.

ABSTRACT: The new economic, political, social and technological dynamics resulted in the reconfiguration of public administration. A fundamental point for employees to overcome challenges is to stay motivated. However, traditional forms of leadership concepts presuppose the leader motivating his subordinates. However, due to the physical distance with the worker, it may not currently be very effective. When teleworking, the server ends up, in a way, needing to be their own manager. Self-leadership confronts the classic definition of leadership, as the same individual plays both roles, leader and led. In this sense, workers develop self-leadership mechanisms in their daily lives and these mechanisms will help employees feel engaged and

satisfied at work. The general objective of the study is to analyze the extent to which self-leadership and satisfaction of public servants are correlated through an exploratory survey with prosecutors and administrative employees of the Attorney General's Office of the National Treasury. After explanatory descriptive analysis of the data, statistical correlation tests and multiple regressions. The results indicate that there is a relationship between self-leadership and satisfaction. The study encourages the training and use of self-leadership strategies to generate greater satisfaction among federal public servants. Servers will have a positive impact on mental health and quality of life. Organizations, with improved performance, will see a reduction in absences and a reduction in turnover. And society obtains improvements in the quality of the service received and in economic conditions.

KEYWORDS: Self-leadership. Job satisfaction. Public servant.

1 INTRODUÇÃO

As relações de trabalho atuais, mais flexíveis, de forma remota, como o teletrabalho, tornaram-se realidade nos últimos anos. Essa nova vertente apresenta inúmeros benefícios, como melhor desempenho, aumento de produtividade, redução de custos, menores índices de absenteísmo e retenção do trabalhador. Contudo, demanda alguns desafios para os trabalhadores, como sensação de isolamento, integridade da saúde mental, dificuldade de comunicação e troca de informações (Aderaldo; Aderaldo; Lima, 2017).

Um ponto fundamental para o funcionário superar os desafios é manter-se estimulado. No entanto, as formas tradicionais dos conceitos de liderança pressupõem o líder motivando seus subordinados, numa estrutura de cima para baixo (Norris, 2008). Depreende, dessa forma, a existência de, pelo menos, duas pessoas: líder e liderado. Essa maneira tradicional de liderança, devido à distância física com o trabalhador, pode não ser muito eficaz. Neste novo modelo de trabalho, o servidor acaba, de certa forma, precisando ser o seu próprio gestor.

A autoliderança traz um conceito inovador, quebrando paradigmas que de início podem parecer paradoxais. A autoliderança confronta a definição clássica de liderança, pois o mesmo indivíduo exerce ambos os papéis, o de líder e o de liderado (Stewart; Courtright;

Manz, 2019). Nesse sentido, o trabalhador desenvolve mecanismos de autoliderança no seu dia a dia e esses mecanismos irão contribuir para o servidor sentir-se engajado e satisfeito no trabalho.

A autoliderança é uma fonte interna de liderança (Manz, 1986; Harari; Williams; Castro, 2021), dado que envolve a motivação do trabalhador sem a dependência de influências externas. É um processo de autoinfluência que abrange estratégias comportamentais e cognitivas para obter uma melhora comportamental e progresso nos resultados de desempenho (Maykrantz et al., 2021). Os servidores utilizam técnicas de autoliderança gerindo seu próprio trabalho, como estabelecendo metas, acompanhando desempenho e avaliando resultados. Ao mesmo tempo que recompensam-se, parabenizam-se pelo bom desempenho e punem-se pelos fracassos. De maneira geral, os profissionais alteram sua forma de pensar remodelando antigas crenças e suposições por pensamentos mais otimistas por meio de diálogos internos positivos e imagens mentais construtivistas.

De forma geral, as organizações sempre estão buscando novas e eficazes formas de engajar e envolver seus trabalhadores. Na literatura sobre o teletrabalho, o tema principal de discussão é a satisfação do trabalhador (Maykrantz et al., 2021). Por satisfação no trabalho entende-se o quanto o servidor passa por experiências prazerosas no contexto da organização. Dessa forma, averiguar a satisfação no trabalho denota ponderar o quanto a convivência com os colegas, chefias e a realização das tarefas proporcionam aos servidores sentimentos gratificantes e prazerosos (Siqueira, 2008).

Almejando desenvolver estudos para aprofundar essas questões, formulou-se a seguinte pergunta de pesquisa: em que medida a autoliderança e a satisfação dos servidores públicos são correlacionadas?

1.1 Contexto de teletrabalho na administração pública

Passando para a realidade nacional, no Brasil o primeiro órgão a utilizar o teletrabalho foi o Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), em meados de 2005 (Goulart, 2009). Ademais, no serviço público federal houve um aumento significativo dessa forma de trabalho com a publicação da Instrução Normativa (IN) n. 1/2018, do então Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, que trouxe maior legitimidade e segurança jurídica para a adoção do tele-

trabalho nos órgãos públicos. Nesse contexto, foram regulamentadas três formas de trabalho a distância: (i) modalidade por tarefa: servidor é responsável pela tarefa por prazo certo e pode executar dentro ou fora da organização; (ii) modalidade semipresencial: o servidor trabalha por dias da semana ou por turno de dias fora das dependências da empresa; (iii) modalidade teletrabalho: atividade desempenhada integralmente fora do ambiente de trabalho.

Essas modalidades de trabalho vieram corroborar a transformação digital que vinha ocorrendo ao longo dos anos. Devido à reestruturação da administração pública na busca de melhoria na eficiência e diminuição de gastos, fez-se necessária a transformação das estruturas organizacionais, dos processos e das condições de trabalho para estruturas mais flexíveis (Vebber; Borges, 2021). Mudanças profundas foram necessárias, como a reestruturação da cultura organizacional e maior confiança aos servidores (Aderaldo; Lima, 2017).

No Ministério da Fazenda, a implementação do teletrabalho deu-se com o nome de “Plano de Gestão”, um acordo voluntário entre o servidor e os gestores nessa nova modalidade de trabalho, que permitiu ao servidor realizar as tarefas fora das dependências físicas do órgão, em regime de execução semipresencial ou exclusivamente remoto, controlado por um sistema de metas periódicas. O plano foi normatizado pela IN 65, de 30 de julho de 2020, que estabelece direções, parâmetros e condutas gerais a serem observados pelos órgãos e entidades integrantes do Sistema de Pessoal Civil da Administração Federal (Sipec).

Já a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), órgão-alvo do estudo proposto, baseada na IN mencionada, formalizou a implantação do teletrabalho com a publicação da Portaria PGFN n. 25.598, de 30 de dezembro de 2020, que disciplina o programa de gestão para as atividades realizadas no órgão central e determina que cada regional edite uma portaria própria regulamentando as peculiaridades locais do Plano de Gestão (teletrabalho) aplicável nas suas unidades e subunidades.

A Portaria PGFN n. 15.066, de 24 de dezembro de 2021 (Brasil, 2021), ainda, atualizou a portaria anterior para permitir que os ocupantes de cargo ou função de gestão na PGFN possam exercê-los na modalidade de teletrabalho. A Portaria PGFN n. 9.861, de 15 de novembro de 2022 (Brasil, 2022), que regulamenta a execução de teletrabalho no exterior por membros da carreira de procurador da Fazenda Nacional e por integrantes do apoio administrativo.

A pesquisa foi elaborada com base nos três cargos com regulamentação para aderirem ao Plano de Gestão: procuradores da Fazenda Nacional (62,4%), servidores administrativos efetivos (31,6%) e também ocupantes de cargo ou função de gestão classificados como empregados públicos (6%).

Há também pesquisas que analisam o teletrabalho no serviço público, por meio de diversos indicadores, como infraestrutura, aspectos de saúde física, bem-estar, pessoal, profissional e psicológico. Pelo estudo desses fatores é possível levantar as vantagens e desvantagens em relação ao teletrabalho implementado nesses órgãos e identificar ganhos como a redução do custo com transporte e alimentação, maior segurança, menor exposição à violência e à poluição, mais privacidade, maior interação com a família e melhora na qualidade de vida (Filardi; Castro; Zanini, 2020).

Já com relação à vida profissional, os teletrabalhadores indicaram uma maior autonomia, elevada motivação, aumento de produtividade, flexibilidade de horário, menos interrupções das atividades e conseqüente melhora na qualidade do trabalho. Por outro lado, as desvantagens relacionadas ao tema foram os problemas de infraestrutura tecnológica, especialmente a falta de treinamento específico, a não adaptação ao teletrabalho, a perda de vínculo com a empresa, o isolamento profissional, a falta de comunicação imediata, a perda de status, o receio de má avaliação e falta de reconhecimento, o comprometimento com o crescimento e o desenvolvimento na empresa (Filardi; Castro; Zanini, 2020).

Com relação à visão dos gestores de teletrabalhadores, estes destacam diversas vantagens do modelo, como economia de tempo, redução de custos, criação de métricas padronizadas e conhecimento da real demanda de trabalho. E como desvantagens, a dificuldade de comunicação e controle do teletrabalhador, diferenças na relação entre o trabalhador tradicional e o teletrabalhador, trabalhadores que não se adaptam, problemas psicológicos e processo de retorno do teletrabalhador ao trabalho tradicional. Algumas soluções propostas pelos autores foram: ajudar o servidor a balancear atividades pessoais e profissionais, com apoio à infraestrutura, com tecnologia e suporte psicológico; e desenvolver ferramentas de gestão para controle dos teletrabalhadores, buscando isonomia no reconhecimento e na avaliação entre todos os colaboradores (Filardi; Castro; Zanini, 2020).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Autoliderança

Liderança é um processo comportamental utilizado por líderes e gestores para influenciar os seguidores no atingimento de determinados objetivos. Por meio de orientação, motivação, direcionamento e envolvimento de pessoas e ideias, busca-se influenciar comportamentos e atitudes de um grupo de indivíduos. Assim, é a capacidade de persuadir os liderados para que, de forma voluntária e rotineira, tomem decisões adequadas visando aumentar a estabilidade da empresa no curto prazo e êxito organizacional no longo prazo (Sousa; Cardoso, 2020).

Dessa maneira, pode-se perceber que a liderança é importante para a atuação profissional. Esse comportamento é muito utilizado por gestores nas organizações. Essa perspectiva foi abordada por diversos artigos acadêmicos, uma das definições descreve que a liderança é um processo pelo qual o gestor influencia e induz um grupo de indivíduos a executar as tarefas, modificar comportamentos e alcançar metas (Bedin; Vianna, 2021). Nesse sentido, a liderança envolve poder, autoridade, centralização e, em alguns casos, como na esfera militar, a imposição coercitiva. Northouse (2013) afirma que há uma unanimidade na definição do conceito de liderança, visto que fatores ambientais podem ser transformados e influenciam o conceito; por outro lado, também ressalta a relevância da liderança e da gestão para a organização atingir seus objetivos e metas no mercado competitivo (Bedin; Vianna, 2021).

A liderança é importante em diversos setores, tanto em empresas privadas quanto nos órgãos públicos. No campo da administração pública, muitos estudos ainda têm evidenciado a dimensão da liderança no serviço público, porém a maioria dessas pesquisas se concentra apenas na abordagem tradicional de liderança, ligada às antigas crenças burocráticas de rígida hierarquia e liderança vertical, sobretudo tratando sobre aspectos relacionados ao impacto da liderança em atitudes, comportamentos e especialmente sobre o desempenho no trabalho (Carvalho; Sobral; Mansur, 2020).

Todavia, o contexto atual é formado por organizações complexas, multiplicidade das tarefas, novas tecnologias, profissionais altamente qualificados e estruturas mais enxutas e em rede (Sousa;

Cardoso, 2020). No bojo destas reconfigurações, o conceito de liderança também deve acompanhar essas mudanças tecnológicas, novos paradigmas digitais, exigências de novas atitudes e formação profissional (Bedin; Vianna, 2021). Assim sendo, criou-se a necessidade de transformação também na administração pública alterando a estrutura de cima para baixo, de modo que os líderes é que tomam as decisões, para a forma de liderança compartilhada e participativa, com os liderados contribuindo para a tomada de decisão (Norris, 2019). Esta forma plural de liderança tornou a gestão da máquina pública mais eficiente. Pesquisas em administração pública associam a liderança compartilhada com melhorias de indicadores de desempenho como produtividade, comprometimento, inovação e desempenho de serviços (Carvalho; Sobral; Mansur, 2020). Isso resultou na proposta de um novo paradigma no qual a liderança não jaz apenas no líder, mas também é autocentrada, ou seja, a liderança também é voltada para si. Contudo, para potencializar essa mudança, os funcionários precisam estar dispostos a aceitar mais responsabilidades, trabalhar em ambiente empoderado, concentrar seus esforços em melhorar seu desempenho pessoal e principalmente usar técnicas de autoliderança (Norris, 2008).

Um líder quando age de maneira eficaz é capaz de influenciar e melhorar o comportamento de seus liderados, além de contribuir para o desenvolvimento de autoliderança em seus subordinados. Os autores Bracht, Keng-Highberger e Avolio (2021) sugerem que os líderes, quando se valem de sua influência positivamente, podem promover o surgimento de liderança em seus seguidores. Ademais, o comportamento e a atitude de um líder podem impactar nas atitudes, crenças e comportamento dos liderados (Bracht; Keng-Highberger; Avolio, 2021). Esta é a base do constructo denominado autoliderança, cujo principal argumento é que a função de um líder é desenvolver a liderança em seus seguidores.

A autoliderança é um conceito que começou a ser estudado primeiramente por Manz (1986), que o concebeu como um processo que utiliza estratégias cognitivas e comportamentais para autoliderança e automotivação no desenvolvimento positivo do comportamento e do resultado de desempenho (Maykrantz et al., 2021). Esse conceito inovador desafia a liderança convencional, permitindo que o mesmo indivíduo exerça os papéis de líder e seguidor de si mesmo (Stewart; Courtright; Manz, 2019).

Sob este olhar, a autoliderança se fundamenta no conceito de reciprocidade triádica que define uma influência recíproca e mu-

tuamente entre três elementos: comportamento, cognição e ambiente externo. Assim, o comportamento é influenciado tanto pelos mecanismos internos ou cognições quanto pelo ambiente externo e vice-versa (Stewart; Courtright; Manz, 2019).

A teoria social cognitiva relaciona os conceitos de autocontrole e autoliderança, concentrando-se nas consequências ambientais da autoliderança e antecedentes do comportamento. Alguns exemplos de estratégias de autoliderança são o estabelecimento de metas próprias, autorrecompensa, autocrítica, auto-observação e autogestão de pistas. Já antecedentes do comportamento são a autoinfluência de crenças ou suposições, imagens mentais, autodiálogo, padrões de pensamento, ensaio e construção e foco em recompensas naturais de tarefas (Stewart; Courtright; Manz, 2019).

No campo administrativo, os primeiros estudos eram relacionados aos treinamentos para melhorar o desempenho na autoliderança. Por exemplo, a definição acadêmica mais citada sobre autoliderança é de autoria de Neck e Houghton (2006). Para eles, a autoliderança é uma técnica de induzir e liderar a si mesmo, por meio da qual os indivíduos influenciam seu próprio comportamento usando um conjunto específico de estratégias comportamentais e cognitivas (Neck; Houghton, 2006).

Corroborando com Oxarart e Houghton (2021), entende-se que a autoliderança é um método abrangente de autoinfluência que tem a capacidade de auxiliar o trabalhador a encontrar sentido e propósito em suas atividades. Logo, a autoliderança desempenha um papel crucial no contexto do teletrabalho para alcançar a autoliderança e automotivação (Mueller; Niessen, 2022). Isso porque, pelo distanciamento físico do líder, o trabalhador precisa encontrar maneiras de se autoinfluenciar.

Uma das definições de autoliderança descreve-a como um processo de autoinfluência que necessita de altos níveis de autodirecionamento e automotivação, os quais são gerados através de estratégias cognitivas e comportamentais que auxiliam no desempenho pessoal (Dias Junior; Silva, 2020). Em outras palavras, o servidor, ao desempenhar suas funções no trabalho, deve ser capaz de se autoliderar por meio de mecanismos psicológicos e conseguir se coordenar, independente da sua chefia. Ele próprio deve criar seu ambiente de trabalho motivador, organizar suas tarefas diárias, desempenhar cobranças, estabelecer metas que serão recompensadas se atingidas e punidas, caso contrário.

Percebe-se que a autoliderança está relacionada com as dimensões comportamentais como a auto-observação (incentiva o indivíduo a valorizar sentimentos positivos que auxiliam no sucesso e anula sentimentos inoportunos que tendem ao fracasso), estabelecimentos de metas próprias alcançáveis, autopremiação (recompensar-se ao alcance de metas), autopunição (a fim de aprimorar sua conduta) e autoalertas (para organizar suas atividades). Estas dimensões auxiliam o servidor a melhorar o seu rendimento profissional por meio do desenvolvimento de autoeficácia, autocontrole e autodirecionamento (Dias Jr.; Silva, 2018).

Os autores Dias Jr. e Silva (2018), em estudo sobre autoliderança no desempenho acadêmico de alunos, constataram que a autoliderança é um fenômeno que ajuda no processo de autoanálise e através do qual o estudante pode observar os fatores que estão desmotivando e prejudicando seu desempenho acadêmico, podendo assim trabalhar as dimensões que precisam de ajustes para melhor sua autoeficácia. Também constataram que o servidor com autoliderança mais desenvolvida tem um maior domínio sobre suas tarefas e processos de trabalho. Dessa forma, podem demonstrar um maior nível de comprometimento com as tarefas desempenhadas, com as metas estipuladas, integração com sua equipe e motivação com sua organização. Sob outra perspectiva, os servidores com baixo nível de autoliderança são mais propensos a influências externas nas formas tradicionais de liderança (Dias Jr.; Silva, 2018).

Nesse sentido, a autoliderança está ligada ao conceito de liderança e autonomia. Em estudo sobre novas formas de organização do trabalho relacionando liderança e autonomia, os pesquisadores Neto e Moura (2019) verificaram que quanto maior o afeto entre os trabalhadores, melhor é a sua autonomia no trabalho, visando o sentimento de integração e bem coletivo. E ainda destacaram a relevância do relacionamento entre líder e liderados e, por consequência, o desenvolvimento do sentimento de segurança no trabalhador. A autonomia é uma consequência da evolução do pensar (autoempoderamento), fazer (empoderamento) e ser (identidade social), algo a ser conquistado devido ao bom relacionamento no ambiente de trabalho (Neto; Moura, 2019).

No mundo contemporâneo, com uma tendência a constantes incertezas relacionadas às carreiras, adaptar-se às mudanças é uma qualidade fundamental para uma carreira de sucesso. Segundos os es-

tudiosos Sahin e Gülsen (2022), os trabalhadores, mediante o uso de técnicas de autoliderança, conseguem se adaptar a ambientes incertos no trabalho. Essa qualidade de adaptar-se tem sido relacionada às características de autoeficácia, autoestima e suporte social que são dimensões da autoliderança (Sahin; Gülsen, 2022).

Com esse propósito, a autoliderança é uma perspectiva abrangente de autoinfluência, ou seja, liderar a si mesmo para execução de tarefas tanto motivadoras quanto não motivadoras (Manz, 1986). É um encadeamento de estratégias cognitivas e comportamentais de autoinfluência que permitem às pessoas assumir o controle de sua motivação e desempenho (Manz, 1986; Neck; Houghton, 2006).

Por outro lado, a autoliderança não pode ser confundida com autogestão, cujo foco é o mundo externo, nas metas, padrões (o que fazer) e desempenho (por que fazer). Neste último caso, o trabalhador apenas se motiva e direciona em como alcançar esses objetivos já definidos (Dorssen-Boog; Vuuren; Jong, 2021). Já na autoliderança, o foco é interno, o trabalhador reflete conscientemente sobre o que e o porquê do comportamento e como agir, podendo alinhar as atividades com seus objetivos, valores e interesses pessoais (Manz, 1986). A autoliderança também pode ser definida como o processo de se influenciar para atingir determinados objetivos por meio de estratégias cognitivas e comportamentais. Os principais autores sobre o tema, Prussia et al. (1998) e Houghton et al. (2012), dividem essas estratégias em três categorias distintas e complementares que intervêm nos resultados alcançados: as estratégias focadas no comportamento, as estratégias de recompensa natural e a estratégia construtiva de padrão de pensamento (Bracht; Keng-Highberger; Avolio, 2021).

Na primeira, as estratégias focadas no comportamento abrangem vários elementos, como auto-observação, autodefinição de metas, autorrecompensa, autopunição e autossugestão. O processo se inicia com uma autoanálise utilizando-se de estratégias de auto-observação, em que os trabalhadores analisam suas atitudes. É fundamental para mudar ou eliminar comportamentos ineficazes e improdutivos para sua correção (Sjöblom; Juutinen; Mäkikangas, 2022). Como consequência, o trabalhador poderá estabelecer, com base nos níveis de desempenho, metas desafiadoras e específicas, capazes de motivar e aumentar o desempenho individual. Por conseguinte, propor recompensas pelas conquistas dessas metas, que podem ser tangíveis ou intangíveis, como se parabenizar mentalmente ou um jantar romântico

(Bracht; Keng-Highberger; Avolio, 2021). Por fim, o feedback corretivo, que consiste em uma análise das falhas do processo e estabelecimento de correções. Porém, essa punição deve ser realizada com parcimônia para não prejudicar o bom desempenho.

Em outras palavras, podemos entender que autoliderança é a habilidade da medida que o servidor tem de analisar o caminho traçado, verificar o que precisa de ajustes e melhorias, sem perder de foco a preocupação com o bem-estar psicológico, com sua própria motivação e recompensa. Trata-se de atitudes necessárias para gerenciar comportamentos necessários, mas que podem ser desagradáveis, todavia essenciais, para atingir metas de longo prazo (Sjöblom; Juutinen; Mäkikangas, 2022). Propõe-se estimular comportamentos positivos e desejáveis que conduzam resultados bem-sucedidos e suprimir comportamentos negativos e indesejáveis que resultem em eventos malsucedidos (Bracht; Keng-Highberger; Avolio, 2021).

Na segunda categoria, as estratégias de recompensas naturais são utilizadas para gerar motivação interna e impulsionar o desempenho no trabalho. A essência dessas estratégias é o trabalhador detectar satisfação em algumas atividades e, como consequência, transpor isso para intensificar sentimentos de competência, autocontrole e senso de propósito. Um exemplo é dar um toque pessoal no local de trabalho. Assim, o trabalhador transforma o seu ambiente de trabalho em um lugar mais agradável e consegue canalizar suas forças ao trabalho de uma maneira mais eficaz (Sjöblom; Juutinen; Mäkikangas, 2022). Os trabalhadores podem favorecer a recompensa natural modificando percepções ou comportamentos relacionados ao desempenho de uma tarefa, intensificando as competências percebidas, o autocontrole e a responsabilidade das atividades.

Há duas estratégias primárias de recompensa natural. A primeira é uma visão que constrói características mais agradáveis e prazerosas nas atividades, e outra visão busca o lado otimista das tarefas, remodelando-as para desviar da perspectiva mais negativa. As duas vertentes são projetadas com foco na motivação intrínseca para criar sentimentos de competência e autodeterminação para melhorar o desempenho das tarefas (Bracht; Keng-Highberger; Avolio, 2021).

Por último, a terceira estratégia, o pensamento construtivo, tem como base alterar a forma de pensar, ou seja, remodelar os processos mentais-chave com o intuito de torná-los mais otimistas visando melhorar o desempenho individual (Prussia; Andreson; Manz, 1998).

Dessa forma, serão identificadas e eliminadas crenças e suposições disfuncionais, voltando-se mais para o diálogo interno positivo e imagens mentais construtivistas (Neck; Houghton, 2006). Essa imagem mental construtivista se baseia em visualizar uma situação favorável mesmo antes de ela ser concretizada. Sjöblom, Juutinen e Mäkikangas (2022, p. 14) sintetizam essa categoria como “formação de padrões de pensamento e formas de pensar que podem impactar positivamente o desempenho, incluem diálogo interno positivo; imagens mentais, imaginar um desempenho bem-sucedido antes do desempenho real” e, ainda, em “identificar e substituir crenças e suposições disfuncionais por outras mais construtivas”. Isto posto, tem-se que são pensamentos secretos que envolvem as autoavaliações e reações mentais (Bracht; Keng-Highberger; Avolio, 2021).

Ao analisarem a meta-análise das três estratégias de autoliderança, Harari, Williams e Castro (2021) perceberam que a premeditação é importante no planejamento do desempenho, até mais do que a autorregulação e autorreflexão. Nesse contexto, os funcionários primeiro determinam mudanças necessárias, depois estabelecem metas específicas e motivam-se vislumbrando a futura autorrecompensa. A aparente sobreposição das estratégias não é redundante; pelo contrário, uma estratégia pode impulsionar a outra. Embora a satisfação do servidor aumente à medida que os planos são executados na premeditação, a autorregulação (controle comportamental) e a autorreflexão (concretização de metas) proporcionam evidências mais tangíveis dos resultados e também geram satisfação. Dessa forma, embora a estratégia de recompensa natural contribua para a satisfação no trabalho, as estratégias focadas no comportamento têm um maior peso na satisfação.

Além dessa divisão de autoliderança dividida em três estratégias, seguidas pela maioria dos autores (Prussia; Andreson; Manz, 1998), (Neck; Houghton, 2006), (Bracht; Keng-Highberger; Avolio, 2021), há estudos recentes sobre estratégias de autoliderança, bem-estar ocupacional e segurança psicológica no contexto do trabalho remoto forçado causado pelo surto de Covid-19. Essas análises, basicamente, apontam para duas categorias: estratégias orientadas para metas e estratégias relacionadas ao bem-estar (Sjöblom; Juutinen; Mäkikangas, 2022).

A primeira estratégia, orientada para objetivos, identifica as tarefas regulares, mais essenciais, e as melhores práticas que levam a resultados mais bem-sucedidos no trabalho, como também a uma me-

lhor consciência da importância e do significado do próprio trabalho. Ela inclui a estratégia voltada ao comportamento, como definição de metas próprias, desafiadoras e específicas, assim como a auto-observação e monitoramento para uma melhora significativa do desempenho individual, relacionada ao bem-estar, que foca na segurança psicológica dos trabalhadores (Sjöblom; Juutinen; Mäkikangas, 2022).

Já a segunda indica as estratégias relacionadas ao bem-estar. Os autores Sjöblom, Juutinen e Mäkikangas (2022) ressaltam que as organizações devem apoiar os funcionários na aprendizagem e utilização de diversas estratégias de autoliderança. Com isso, preservam a segurança psicológica no trabalho, principalmente no trabalho remoto, e contribuem com o bem-estar, propiciando um trabalho mais produtivo, eficaz e sustentável, equilibrando o esforço e a recuperação na vida profissional para evitar males como o burnout. A sobrecarga mental e o estresse são desafios, principalmente nos novos ambientes de trabalho, para a saúde e bem-estar dos trabalhadores. Para a eficácia do trabalho é fundamental manter e recarregar os recursos mentais e físicos disponíveis ao trabalho, sob a ótica da ergonomia, exercícios, pausas e alimentação, bem como assegurar descanso suficiente cotidianamente. A conclusão da pesquisa feita por Sjöblom, Juutinen e Mäkikangas (2022) é que a autoliderança está ligada à motivação autônoma que leva ao bem-estar e que, por sua vez, está positivamente relacionada ao engajamento no trabalho, autoeficácia, bem-estar subjetivo e satisfação no trabalho (Sjöblom; Juutinen; Mäkikangas, 2022).

Em síntese, o processo de autoliderança passa por um processo cognitivo e comportamental para moldar positivamente o comportamento a fim de conseguir um grande desempenho individual. Nesse conceito, o trabalhador utiliza de habilidades pessoais para gerenciar seu próprio comportamento, estabelece padrões de desempenho, posteriormente avaliando esse desempenho, e, por conseguinte, gera como resultado consequências positivas e negativas (Oxarart; Houghton, 2021).

O indivíduo passa a observar seu comportamento atual com o intuito buscar melhorias. Estabelece metas específicas e desafiadoras, definindo recompensas externas, reformulando mentalmente tarefas necessárias, ainda que desagradáveis, remodelando e aprimorando seus comportamentos positivos. Ou seja, os próprios trabalhadores moldam seu comportamento por meio de processos cognitivos inter-

nos para concentrar sua atenção em recompensas naturais, diálogos internos positivos, imagens mentais positivas, reformulando crenças e suposições disfuncionais (Maykrantz et al., 2021).

2.2 Aplicações práticas de autoliderança

Dias Junior e Silva (2020) fizeram a tradução e validação da escala americana de Houghton (2002) para o contexto brasileiro e observaram que a qualidade psicométrica no Brasil está alinhada aos padrões americanos. Eles destacaram o potencial dessa escala para analisar as transformações ocorridas no ambiente de trabalho, especialmente diante das demandas da quarta revolução industrial. Nesse cenário, os profissionais precisam ser “mais adaptáveis, flexíveis, empoderados psicologicamente e capazes de mobilizar competências socioemocionais para lidar com as relações de trabalho” (Dias Junior; Silva, 2020, p. 938). Além do mais, os autores afirmam que esse ambiente profissional irá demandar dos trabalhadores a capacidade de autodirecionar tanto na vida profissional quanto na vida privada, visto que a autoliderança é um caminho para auxiliar o “desenvolvimento de competências e sua mobilização no contexto profissional” (Dias Junior; Silva, 2020, p. 938).

Já sobre autoliderança no contexto do teletrabalho com funcionários em trabalho remoto de forma híbrida, parcialmente em casa e no local de trabalho, os pesquisadores analisaram variações da autoliderança como autorrecompensa, autopunição, autossugestão e configuração de auto-objetivo, imaginando um desempenho bem-sucedido, e avaliação de crenças e suposições. As pesquisadoras Mueller e Niessen (2019) constataram que os funcionários em trabalho remoto são mais propensos a imaginar desempenhos bem-sucedidos (AL com foco no comportamento), estabelecer metas próprias (AL com foco no comportamento), proporcionar-se recompensas (AL com foco em recompensas naturais) e melhoras crenças e suposições (AL com foco no pensamento construtivo). Elas concluíram que os teletrabalhadores estavam mais satisfeitos com o trabalho nos dias em casa, principalmente pelo estabelecimento de metas próprias. Assim, as autoras defendem que a autonomia é fundamental para a autoliderança, pois para definir metas próprias o funcionário deve ser responsável pelo ritmo do seu trabalho e não depender dos supervisores (Mueller; Niessen, 2019).

Da mesma forma, só é possível utilizar estratégia de recompensa natural e, por exemplo, recompensar-se com um delicioso almoço, se o trabalhador puder fazer uma pausa no trabalho também para cozinhar. Ou ainda, ter a liberdade para organizar e projetar seu ambiente de trabalho com post-its ou cartazes motivadores (autossugestão). Por fim, o trabalhador deve ter uma prévia análise de seu supervisor para conseguir imaginar um desempenho bem-sucedido, manutenção e avaliação de crenças e suposições para aumentar sua motivação (Mueller; Niessen, 2019).

O treinamento em autoliderança tem um impacto positivo no engajamento, na saúde, no desempenho e na redução da rotatividade dos profissionais. Isso ocorre porque facilita o desenvolvimento de autodeterminação, motivação autônoma, autonomia e habilidades profissionais, permitindo que os indivíduos lidem melhor com o estresse relacionado ao trabalho (Dorssen-Boog; Vuuren; Jong; Veld, 2021). Essa abordagem sustenta a hipótese de que a autoliderança dos funcionários não é apenas resultado do contexto social e traços de personalidade, mas também é responsável por sua própria motivação, bem-estar e desempenho (Manz, 1986; Neck; Houghton, 2006). Entretanto, a pesquisa de Stewart, Courtright e Manz (2019) detectou que as mulheres são mais suscetíveis ao uso de habilidades de autoliderança nas três dimensões estratégicas: focadas no comportamento, recompensa natural e pensamento construtivo.

Já os estudos recentes de Krampitz, Seubert e Furtner (2021) demonstram que intervenções e treinamentos em liderança podem contribuir para o desenvolvimento das habilidades de autoliderança. Os pesquisadores argumentam que a autoliderança pode ser ensinada e direcionada para áreas específicas, como foco comportamental, recompensas naturais e padrões de pensamento construtivo. Consequentemente, conclui-se que o papel do líder é fundamental na gestão da equipe, destacando a importância desse trabalho ao fornecer informações e estratégias para alcançar alto desempenho.

Um exemplo da aplicação de autoliderança foi testado com enfermeiros assistentes para examinar a relação natural entre a capacidade de comunicação dos enfermeiros, autoliderança, autoeficácia e desempenho na enfermagem. Nesse contexto, a autoliderança foi definida como a habilidade de influenciar o próprio ego, aprimorando a capacidade e permitindo uma prática de enfermagem mais flexível. Além disso, a autoliderança também pode afetar a autoeficácia, que

se refere à crença na capacidade de realizar tarefas com sucesso e à confiança para alcançar resultados (Kim; Sim, 2020).

2.3 Satisfação no trabalho

A satisfação do trabalho é um conceito multifacetado e tem sido alvo de estudos desde as primeiras décadas do século XX. Ao longo dos anos, o conceito apresenta enfoques diversos, como aspectos motivacionais, atitude e efetividade. Os primeiros estudos relacionavam satisfação e motivação com traços comportamentais de trabalho, como a teoria da motivação-higiene (Herzberg; Mausner; Snyderman, 1959), a teoria das necessidades (Vroom, 1964) e a teoria das expectativas e instrumentalidade (Hackman; Porter, 1971).

Mais tarde, nos anos 70 e 80, a satisfação no trabalho passou a ser percebida como a atitude e capacidade de influenciar a produtividade, o desempenho, a rotatividade e o absenteísmo. Nessa época, os pesquisadores compartilhavam pressupostos humanistas, defendendo que a satisfação no trabalho teria influência sobre a vida pessoal, bem-estar, saúde física e mental do trabalhador (Siqueira, 2008).

Já a partir dos anos 90, houve um aprofundamento maior em conceitos afetivos, “tais como afetos positivos e negativos, estado de ânimo e emoções discretas”, que desencadearam estudos voltados para os “fenômenos de estresse, burnout, sofrimento e saúde mental” (Siqueira, 2008, p. 266). Já no século XXI, a satisfação do trabalho é vista como um vínculo afetivo do indivíduo com o trabalho, um produto do ambiente organizacional e um dos três componentes psicossociais do conceito de bem-estar (comprometimento organizacional afetivo, comprometimento e satisfação com o trabalho) sensíveis às políticas e práticas gerenciais, sobretudo sobre justiça e reciprocidade. Em todas as fases é premente destacar que o conceito passa, ao longo das décadas por cinco dimensões: satisfação com o salário, com os colegas de trabalho, com a chefia, com as promoções e com o próprio trabalho (Siqueira, 2008).

Já na análise de Klein e Mascarenhas (2016) sobre “motivação, satisfação e evasão no serviço público”, é possível detectar que a satisfação está relacionada tanto a fatores extrínsecos relacionados às condições do ambiente como também a fatores intrínsecos e simbólicos ligados à natureza do trabalho. Além disso, alguns fatores

motivacionais intrínsecos, como a percepção de relevância das atividades desempenhadas, senso de dever, autonomia e responsabilidade de servir à sociedade e ao interesse público, têm mais influência sobre os servidores públicos do que sobre os trabalhadores da iniciativa privada. Já fatores extrínsecos, como fatores financeiros, possuem menor importância na análise (Klein; Mascarenhas, 2016).

Nessa perspectiva, um trabalhador sente-se satisfeito quando percebe que suas expectativas em relação ao labor foram atendidas. A satisfação do trabalho influencia o engajamento, motivando esse empregado e estimulando o seu comprometimento. Segundo a teoria bifatorial de Herzberg, Mausner e Snyderman (1959), existem elementos como responsabilidade, feedback, salários e apoio social integrantes da motivação intrínseca e extrínseca que quando são positivos também influenciam significativamente a satisfação do empregado.

A satisfação no trabalho é um reflexo da percepção dos funcionários sobre a combinação de aspectos gerais e específicos do ambiente de trabalho. Essa percepção impacta diretamente na forma de condução das tarefas, refletindo na eficiência e eficácia organizacional. Além disso, a satisfação do trabalhador influencia os resultados individuais, estabilidade, desempenho no trabalho, recompensa emocional e comprometimento efetivo (Cruz et al. 2022).

A satisfação no trabalho pode ser definida como um sentimento de prazer ou decepção, quando o servidor compara suas expectativas com a realidade percebida. Lizote, Verdinelli e Nascimento (2017) constatam que a dimensão afetiva tem relação direta com a satisfação do servidor público.

Outro fator que influencia a satisfação é a carga de trabalho, que está diretamente relacionada ao ambiente e pode contribuir, se estimulada apropriadamente, para melhorar a satisfação. Caso contrário, se houver excesso, pode causar danos físicos e psíquicos, gerando insatisfação e estresse (Silva et al., 2022).

Sob o ponto de vista emocional, há uma relação positiva entre a inteligência emocional, a congruência pessoa-ambiente e a satisfação intrínseca no trabalho, principalmente entre funcionários com alta demanda interpessoal (Batista; Gondim; Magalhães, 2022). Dessa forma, a habilidade para lidar com colegas contribui tanto para a satisfação quanto para aprimorar a interação dentro e fora de grupos laborais.

Porém, é comum notar que profissionais e gestores de recursos humanos estejam negligenciando os avanços nas novas teorias

de liderança, o que acaba por prejudicar o envolvimento e a satisfação dos trabalhadores e, por conseguinte, a reputação da organização (Prenticey, 2022). Essa falta de cuidado com as novas tendências acaba prejudicando os treinamentos de liderança, além do desenvolvimento de estratégias e intervenções para melhoria dessas práticas.

Alguns fatores de qualidade no trabalho, como maior responsabilidade, feedback positivo, salários atrativos e suporte social, quando fornecidos pela organização, geram uma maior satisfação para o trabalhador e, conseqüentemente, traz maior engajamento (Hinojosa-Lopez, 2022).

2.4 Autoliderança e sua influência na satisfação no trabalho

A autoliderança tornou-se uma vantagem competitiva nas organizações, uma vez que fornece ferramentas para os trabalhadores enfrentarem os desafios no século XXI. Cakmak e Ugurluoglu (2022) apontam que a autoliderança influencia a satisfação do trabalhador. Uma das hipóteses utilizadas é que um melhor domínio sobre as atividades desempenhadas gera maior satisfação no trabalhador.

Nesse sentido, aprofundando mais nas dimensões da autoliderança, estudos mostram que indivíduos que tiveram treinamento de autoliderança demonstram maior entusiasmo, melhor desempenho mental, melhores expectativas de autoeficácia e principalmente maior satisfação no trabalho em relação aos que não receberam o treinamento. Neste estudo foram examinados os componentes primários da autoliderança, como crenças e suposições, autodiálogo, produção de imagens mentais e padrões gerais de pensamento (Godwin; Neck; Houghton, 1999).

Dessa forma, imaginar o desempenho bem-sucedido de tarefas antes mesmo de serem concluídas contribui para o sucesso do trabalho — por exemplo, um vendedor que, só de imaginar o sucesso nas suas vendas, já consegue melhorar sua atuação e vender mais. Como consequência, os trabalhadores mudaram o padrão de pensamento de forma positiva, tornando habitual uma maneira de pensar mais construtiva, melhorando assim o desempenho no trabalho e a percepção de situações desafiadoras (Godwin; Neck; Houghton, 1999). Essa melhora cognitiva nos padrões de pensamento intensifica a satisfação no trabalho, pois, como o ser humano vê e percebe um determinado estímulo, modifica todo o seu processo de pensamento. Os mecanis-

mos da autoliderança ajudam no direcionamento ao trabalhador para reconhecer e perceber estímulos positivos em detrimento dos menos favoráveis, transformando todo o processo cognitivo que motiva o desempenho dos objetivos (Godwin; Neck; Houghton, 1999).

Assim sendo, Cakmak e Ugurluoglu (2022) constatarem recentemente, por meio de entrevistas com profissionais de saúde da rede pública, que há uma relação entre autoliderança, satisfação no trabalho e estresse no trabalho. Os dados analisados com as entrevistadas sugerem que quando a autoliderança é incentivada há um aumento considerável na satisfação dos funcionários e, ainda, uma redução no nível de estresse no labor. Além disso, foi percebido que o uso eficaz de autoliderança fornece mais ferramentas para um desempenho ideal desses profissionais. Algumas técnicas de autoliderança que aumentaram a satisfação no trabalho foram a adoção de música ambiente, imaginar um desempenho bem-sucedido antes mesmo de realizar a tarefa, criar um bom ambiente de negócios, não se punir excessivamente, recompensas naturais, autofeedback, entre outras. Dessa forma, busca-se focar nos aspectos prazerosos do trabalho e minimizar algum lado negativo (Cakmak; Ugurluoglu, 2022).

No estudo quase experimental sobre a implementação de um programa de treinamento de autoliderança no departamento de private banking de uma instituição internacional, foi constatado que a autoliderança está positivamente relacionada com o desempenho adaptativo e satisfação no trabalho em ambientes imprevisíveis e de rápida mudança ao longo do tempo. Marques-Quinteiro, Vargas e Eiffler (2018) concluíram que o treinamento de autoliderança pode ser uma valiosa ferramenta organizacional para fomentar o desempenho adaptativo dos trabalhadores e a satisfação no emprego, principalmente em crises organizacionais.

3 METODOLOGIA

Foram conduzidos questionários com servidores públicos federais que trabalham remotamente na PGFN. O objetivo era identificar as experiências vivenciadas por eles no dia a dia, avaliar a aplicação da técnica de autoliderança e medir a satisfação relacionada ao trabalho desenvolvido. A escolha do procedimento de pesquisa por meio de survey permitiu coletar informações diretamente do grupo de

interesse sem a necessidade de identificação individual dos respondentes (Gerhardt; Silveira, 2009).

O questionário final foi enviado por mensagem eletrônica para todos os servidores administrativos e procuradores da Fazenda Nacional. Dessa forma, cada procurador-chefe de cada uma das seis regiões encaminhou o link da pesquisa para os respectivos colaboradores. Além disso, o setor responsável pela comunicação e conteúdo institucional da intranet da PGFN publicou, por uma semana, destaque no carrossel de notícias na página principal com o resumo da pesquisa e o link da survey, o que refletiu grande engajamento à pesquisa dentro do órgão.

A população total deste estudo é de 3.575 servidores, destes sendo 2.066 procuradores da Fazenda Nacional e 1.509 servidores administrativos nos quadros da PGFN, segundo informações obtidas junto à Coordenação de Gestão de Pessoas com base nos dados de dezembro de 2022.

A amostra foi constituída por 346 participantes, estratificada pelos cargos de procuradores (62,4%), servidores administrativos (31,6%) e comissionados e empregados públicos (6%). As idades dos respondentes variaram de 22 a 72 anos, com média de 45,5 anos ($DP = 8,87$), e média de tempo no serviço público de 19 anos ($DP = 9,7$). A amostra é equilibrada em relação ao sexo, porém composta por maioria de homens (52,6%). A maioria dos respondentes afirma possuir flexibilidade de escolher local e hora de trabalho (67,3%) e trabalho híbrido (presencial e remoto) ou remoto (78,5%). Finalmente, a maioria está alocada nas seguintes localidades: 3ª Região (referente aos estados de SP e MS), 4ª Região (PR, RS e SC) e 5ª Região (AL, CE, PB, PE, RN e SE) e demais unidades de cada estado (68%).

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Ao analisarmos as estratégias de autoliderança em conjunto com as dimensões de satisfação no trabalho, observamos que os efeitos da autoliderança estão relacionados principalmente à estratégia focada no comportamento. Essa estratégia influencia positivamente a satisfação com a chefia e com o trabalho, mas não apresenta a mesma relação com os colegas.

Uma das clássicas definições da satisfação no trabalho encontrada na literatura descreve o contentamento do servidor ao analisar seu trabalho e as vivências profissionais quando tem o comando

das tarefas desempenhadas (Cakmak; Ugurluoglu, 2022). Além disso, é possível corroborar a tese de que o treinamento de estratégias de autoliderança capacita o servidor para as intempéries laborais, o que leva a uma maior satisfação com a realização do trabalho (Marques-Quinteiro; Vargas; Eifler, 2018).

No estudo, a análise dos dados obtidos evidencia que há correlação apenas em relação à mudança comportamental. Isso significa que as técnicas de autoliderança realmente foram capazes de alterar a forma de agir dos servidores, deixando-os mais satisfeitos. Por outro lado, são técnicas mais reflexivas, voltadas para o relacionamento do trabalhador com seu próprio trabalho e a chefia, e não tem influência nos relacionamentos com os colegas. É possível que esse achado aponte para evidências que indicam características mais introspectivas na personalidade dos servidores públicos. Corroborando com esse indicativo o rígido processo seletivo para ingresso via concurso público, o que acabaria por selecionar profissionais mais autocentrados, com uma personalidade comunicativa mais retraída, de pouca interação e baixa intimidade com o mundo exterior. Evidenciando assim mais a satisfação com o trabalho e com a chefia, porém menos com os colegas.

Além do mais, a análise dos dados evidenciou que na comparação de médias das dimensões de autoliderança, considerando as diferentes características dos servidores, a única que teve destaque foi o sexo: as mulheres apresentam níveis mais altos de autoliderança focada em pensamento construtivo. Esse achado pode ser justificado pela forma como as mulheres observam as chefias, principalmente na idade média da amostra, 45 anos, quando tendem a ter maior empatia, sensibilidade, carinho, doçura, compaixão, tolerância e paciência. Conseguindo, dessa forma, ter um olhar diferente sobre a liderança, voltada a bons pensamentos, enfatizando o lado positivo dos chefes.

Por outro lado, na comparação das médias dos níveis de satisfação com as idiossincrasias da amostra, tanto a idade quanto o tempo de experiência do servidor estão relacionados com subdimensões da satisfação com os colegas e a natureza do trabalho. Esse achado demonstra que o servidor, ao longo de sua carreira, consegue compreender melhor os processos de trabalho, evidenciando a eficiência da administração pública tanto na estrutura de trabalho quanto no clima organizacional, o que reflete em satisfação no relacionamento com os colegas.

Com relação à subdimensão da satisfação com a chefia, os efeitos demonstraram uma relação com variáveis de controle, como tempo de experiência e o regime de trabalho. Podemos inferir que pessoas com maior tempo de serviço público já estão habituadas com a burocracia do setor público e conhecem os limites de decisão dos gestores, bem como as restrições do sistema. Isso influencia a maneira como os subordinados se relacionam com a liderança e também modera suas expectativas em relação aos chefes. Além disso, observou-se que, para alguns servidores, a presença física do gestor estreita o relacionamento e facilita a sinergia, contribuindo para a satisfação com a chefia. Por outro lado, para outro perfil de servidor, a distância ressalta a confiança do gestor no subordinado, o que gera segurança e, conseqüentemente, satisfação.

Contudo, quando analisamos cada uma das estratégias de autoliderança de forma separada e fazendo um cruzamento com as três dimensões da satisfação no trabalho, as correlações têm algumas variações. Tanto as estratégias focadas em comportamento (behavioral) quanto focadas em recompensas naturais (task motivation) estão correlacionadas com as três dimensões de satisfação no trabalho, ou seja, com os colegas (ST1), com a chefia (ST2) e com a natureza do trabalho (ST3). Já estratégias de padrões de pensamento construtivo (constructive cognition) apresentaram correlação apenas com satisfação com a chefia (ST2).

Primeiramente, ao analisarmos isoladamente a estratégia de autoliderança, especificamente aquela focada no comportamento (behavioral), observamos que os servidores foram questionados sobre três aspectos: definição de metas (em que o próprio servidor estabelece suas diretrizes), auto-observação (acompanhando a evolução do próprio trabalho) e definição de auto-objetivos (trabalhando em direção às metas estabelecidas por si mesmo) (Houghton; Dawley; Diliello, 2012). Nesse contexto, o comportamento apresenta correlação com as três dimensões de satisfação do trabalho: com os colegas (ST1), com a chefia (ST2) e com a natureza do trabalho (ST3) (Siqueira, 2008).

Considerando que a autoliderança é uma técnica que visa inspirar e liderar a si mesmo, influenciando o próprio desempenho por meio de estratégias comportamentais e cognitivas (Neck; Houghton, 2006), podemos observar que essa autoinfluência contribui para que os servidores encontrem sentido e propósito em suas funções (Oxarrart; Houghton, 2021). A autoliderança envolve o uso de estratégias

cognitivas que impactam positivamente o comportamento e o desempenho (Maykrantz et al., 2021).

As estatísticas comprovam que os mecanismos de autoliderança, como definição de metas, auto-observação e definição de auto-objetivo levam os servidores a sentirem-se realizados com o trabalho que eles próprios se propuseram. Essa autonomia também tem reflexo no relacionamento com a chefia, pois demonstra confiança e delegação de responsabilidade. Além disso, a autoliderança contribui para evitar conflitos com os pares no desenvolvimento das tarefas.

Analisando isoladamente a estratégia de autoliderança focada em recompensas naturais (motivação da tarefa), observamos que ela envolve visualizar o sucesso no trabalho antes ou durante a realização da tarefa e recompensar a si mesmo com algo prazeroso ao obter êxito em determinada atividade (Houghton; Dawley; Diliello, 2012). Essa estratégia está correlacionada com valores significativos nas três dimensões de satisfação no trabalho: com os colegas (ST1), com a chefia (ST2) e com a natureza do trabalho (ST3).

Essa segunda categoria da autoliderança foca na motivação interna para estimular o desempenho no trabalho. O servidor consegue reconhecer momentos de satisfação em suas tarefas e transferir isso para o trabalho com o intuito de ampliar sentimentos de competência, autocontrole e senso de propósito. Essa vertente da autoliderança tem efeito não apenas para tornar as atividades mais agradáveis e alegres, mas também para dar uma nova perspectiva no olhar do trabalhador sobre as suas tarefas, afastando uma vertente negativista decorrente do excesso de autocrítica.

A análise estatística da pesquisa comprova que esse mecanismo de motivação interna sofre influência tanto da chefia quanto do tipo de tarefa desempenhada ou do relacionamento com os colegas. Ou seja, o contentamento com a amizade, o espírito de colaboração, a confiança e o relacionamento mantido com a chefia e os colegas de trabalho influenciam a motivação interna do trabalhador. Assim como também influenciam o seu contentamento e o alto grau de interesse pelas tarefas desempenhadas.

Dessa mesma forma, a análise isolada da estratégia de autoliderança focada nos padrões de pensamento construtivo (constructive cognition) — como o diálogo interno, falar consigo mesmo para enfrentar situações difíceis, e avaliar e remodelar suas crenças e suposições diante dos problemas (Houghton; Dawley; Diliello, 2012)

— apresenta correlação apenas com uma das três dimensões de satisfação no trabalho, a chefia (ST2) (Siqueira, 2008). O objetivo essencial desse mecanismo é alterar a maneira de pensar, remodelando os processos mentais-chave para torná-los mais otimistas, substituindo crenças e suposições desequilibradas por pensamentos edificantes.

Assim, pode-se notar que a satisfação com a natureza do trabalho e com os colegas não interfere na definição do pensamento construtivo de autoliderança nos servidores públicos da PGFN, pois a maneira com que o servidor gerencia suas atividades é pouco influenciada pelos colegas ou pelo tipo de trabalho desempenhado. No entanto, esse comportamento é mais impactado pelo relacionamento com a chefia, pelo contentamento com a organização e pela percepção da capacidade profissional do chefe (Siqueira, 2008).

Esses dados trazidos pela pesquisa também podem ser um reflexo da estrutura do serviço público. Devido à estabilidade dos servidores nos cargos públicos, o quadro de servidores tem menos mudanças que nas empresas privadas. Essa pouca variabilidade tanto de colegas quanto das funções desempenhadas tende a gerar um certo grau de conforto e acaba não influenciando os padrões de pensamento. O que não ocorre com os cargos de chefia, em que, na maioria das vezes, há um rodízio mais frequente entre os servidores escolhidos. Esse é um ponto a ser aprofundado em pesquisas futuras.

Por fim, embora a pesquisa tenha utilizado o contexto do teletrabalho para implementar o questionário, é importante considerar que a percepção da realidade no serviço público intensificou o uso da autoliderança. Essa abordagem se aplica tanto a servidores administrativos quanto a procuradores da Fazenda. Além disso, outro achado da pesquisa revelou uma relação entre a autoliderança e o exercício de cargos de gestão. Isso ressalta a necessidade de cursos de autoliderança para que todos os servidores públicos, independentemente do cargo que ocupam, desenvolvam essa habilidade.

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve por premissa contribuir com a gestão da administração pública. Verificou-se uma mudança na forma de trabalho como um todo, nos órgãos públicos e na iniciativa privada, pela adoção do teletrabalho de maneira ostensiva. Dessa forma, as relações

de trabalho mudaram devido à distância física dos gestores, fazendo com que os próprios trabalhadores passassem a ser responsáveis pelo gerenciamento do seu trabalho.

Como consequência prática dessa mudança, passou a ser adotado o uso de técnicas de autoliderança que até então eram pouco exploradas. Desse modo, os próprios servidores desenvolveram mecanismos para se autogerenciar. A sensação de isolamento causada pelo distanciamento físico também trouxe danos sociais remediados por uma maior valorização da saúde mental do trabalhador, sendo a satisfação no trabalho um dos pontos de destaque.

Contudo, na literatura acadêmica não há estudos que relacionem autoliderança e satisfação do servidor público na modalidade de teletrabalho. Sendo assim, a proposta deste trabalho foi, primeiramente, analisar o nível de desenvolvimento da autoliderança entre os servidores públicos federais da PGFN. Por meio de uma pesquisa aplicada, coletaram-se dados que foram analisados estatisticamente e comprovaram que os servidores públicos federais da PGFN desenvolvem cotidianamente a autoliderança nas três dimensões estudadas, focadas em comportamento (behavioral), recompensas naturais (task motivation) e padrões de pensamento construtivo (constructive cognition) (Houghton; Dawley; Diliello, 2012).

Um segundo objetivo abordado pela pesquisa foi verificar como as estratégias de autoliderança se relacionam com as dimensões de satisfação no trabalho entre os servidores públicos da PGFN. Essa análise foi conduzida sob duas perspectivas. Primeiramente, as regressões consideraram em conjunto as três estratégias de autoliderança e as três subdimensões de satisfação. Nessa investigação, os efeitos da autoliderança ocorreram principalmente por meio da estratégia focada em comportamentos, influenciando a satisfação com a chefia e com o trabalho, mas não com os colegas. Os resultados indicam que houve uma mudança na maneira como o trabalho é conduzido, com impacto comportamental, gerando maior satisfação com as tarefas e melhorando o relacionamento com a chefia. No entanto, essas técnicas mais introspectivas têm pouca influência no contato interpessoal com os colegas, conforme comprovado pelas análises de regressão.

Porém, quando analisamos separadamente cada uma das estratégias de autoliderança, observamos que elas se relacionam de maneira diferente com cada dimensão da satisfação no trabalho. As estratégias focadas no comportamento (definição de metas, auto-ob-

servação e auto-objetivos) e nas recompensas naturais (visualização do trabalho bem-sucedido, desempenho positivo e autorrecompensa) estão correlacionadas com as três subdimensões da satisfação. Por outro lado, as estratégias focadas nos padrões de pensamento construtivo (diálogo interno, remodelação e avaliação de crenças e suposições) se relacionam apenas com a satisfação em relação à chefia. A falta de variabilidade nas tarefas desempenhadas pelos servidores públicos não estimula uma mudança significativa na forma de pensar, alterando crenças e suposições principalmente em relação às lideranças.

Outro achado da pesquisa de campo revelou que a autoliderança é utilizada mesmo no trabalho presencial. Com base no conhecimento da pesquisadora, que atua como servidora da PGFN há treze anos, não houve qualquer treinamento específico sobre as estratégias de autoliderança. Dessa forma, podemos questionar se o período de isolamento levou naturalmente os servidores públicos a adotarem técnicas de autoliderança ou se essa prática já existia antes do teletrabalho. Essa reflexão pode ser aprofundada em futuros estudos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADERALDO, Igor Leal; ADERALDO, Carlos Victor Leal; LIMA, Afonso Carneiro. Aspectos críticos do teletrabalho em uma companhia multinacional. **Cadernos EBAPE.BR**, v. 15, p. 511–533, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1679-395160287>. ISSN 1679-3951. Epub Set 2017. Acesso em: 12 maio 2022.

BATISTA, Jonatan S.; GONDIM, Sônia M. G.; MAGALHÃES, Mauro O. Relationship between emotional intelligence, congruence, and intrinsic job satisfaction. **Revista de Administração Mackenzie**, 2022.

BEDIN, Sonali Paula Molin; VIANNA, William Barbosa. Liderança e atuação profissional em unidades de informação. **Liderança e atuação profissional em unidades de informação**, v. 26, n. 1, p. 3-25, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1981-5344/3944>. Acesso em: 21 jul. 2022.

BRACHT, Eva M.; KENG-HIGHBERGER, Fong T.; AVOLIO, Bruce J.; et al. Take a“Selfie”: Examining How Leaders Emerge from Leader

Self-Awareness, Self-Leadership, and Self-Efficacy. *Frontiers in Psychology*, v.12, 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. **Instrução normativa n. 65, de 30 de julho de 2020**. Estabelece orientações, critérios e procedimentos gerais a serem observados pelos órgãos e entidades integrantes do Sistema de Pessoal Civil da Administração Federal - SIPEC relativos à implementação do Programa de Gestão. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-65-de-30-de-julho-de-2020-269669395>. Acesso em: 10 maio 2022.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Portaria n. 188, de 3 de fevereiro de 2020**. Declara Emergência em Saúde Pública de importância Nacional. Recuperado de Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-188-de-3-de-fevereiro-de-2020-241408388>. Acesso em: 31 de maio 2022.

BRASIL. Ministério da Saúde. **Portaria n. 356, de 11 de março de 2020**. Dispõe sobre a regulamentação e a operacionalização do disposto na Lei n. 13.979

BRASIL. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Instrução Normativa N. 1, de 31 de agosto de 2018**. Estabelece orientações, critérios e procedimentos gerais a serem observados pelos órgãos e entidades integrantes do Sistema de Pessoal Civil da Administração Federal - Sipec relativos à implementação de Programa de Gestão. Publicado em: 03 de agosto de 2018. Edição: 170. Seção: 1. Página: 92.

BRASIL. **Portaria PGFN n. 9.861, de 15 de novembro de 2022**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=126532>. Acesso em: 15 maio 2023.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, **Portaria PGFN n. 25.598, de 30 de dezembro de 2020**. Disciplina o programa de gestão para as atividades realizadas pelo apoio administrativo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-pgfn-n-25.598-de-30-de-dezembro-de-200-298511571>. Diário Oficial da União, Brasília, DF, Publicado em: 12/01/2021, Ed. 7, Seção: 1, p.13. Acesso em: 10 maio 2022.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, **Portaria PGFN n. 15.066, de 24 de dezembro de 2021**. Disciplina o programa de gestão para as atividades realizadas pelo apoio administrativo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN e ocupantes de cargo em comissão ou função de confiança. Diário Oficial da União, Brasília, DF, ISSN 1677-7042, N. 244, publicado em: terça-feira, 28 de dezembro de 2021.

BRASIL. **Plano Diretor da Reforma do Estado**. Brasília, DF: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995. Disponível em: <http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/publicacoes-oficiais/catalogo/fhc/plano-diretor-da-reforma-do-aparelho-do-estado-1995.pdf>. Acesso em: 10 maio 2022.

CAKMAK, Cuma; UGURLUOGLU, Ozgur. The Relationship Between Self-Leadership, Job Satisfaction, and Job Stress Among Healthcare Professionals. **Archives of Health Science and Research**, v. 9, n. 2, p. 123, 2022.

CARVALHO, Juliana; SOBRAL, Filipe; MANSUR, Juliana. Explorando a liderança compartilhada em organizações públicas: evidências da arena educacional. **Revista de Administração Pública**, v. 54, p. 524-544, 2020. ISSN: 1982-3134.

CRUZ, Ana Paula Capuano da; FRARE, Anderson Betti; ACCARDOLLI, Monique Couto; et al. Efeitos dos controles informais e empowerment psicológico na satisfação no trabalho. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 33, n. 88, p. 29-45, 2022. ISSN: 1808-057X. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/193079>. Acesso em: 10 jan. 2023.

NETO, Vera Lúcia da Conceição; MOURA, Guilherme Lima. Liderança e autonomia nas novas formas de organização do trabalho: comparando empresas do porto digital de Pernambuco. **Revista Gestão Organizacional**, v. 12, n. 4, 2019.

DIAS JR., Jorge; SILVA, Anielson. Autoliderança e Desempenho Acadêmico de Alunos de Administração no Brasil. **EnANPAD 2018**, Curitiba/PR - 03 a 06/10/2018. Acesso em: 28 jun. 2022.

DIAS JUNIOR, José Jorge Lima; SILVA, Anielson Barbosa da. Tradução e validação da escala de autoliderança para o contexto brasileiro. **Revista Psicologia Organizações e Trabalho**, v.20, n. 1, p. 931-940, 2020.

DORSSSEN-BOOG, Pauline; VUUREN, Tinka; JONG, Jeroen P.; et al. Facilitating health care workers' self-determination: The impact of a self-leadership intervention on work engagement, health, and performance. **Journal of Occupational & Organizational Psychology**, v. 94, n. 2, p. 259-281, 2021.

DURÃES, Bruno; BRIDI, Maria Aparecida da Cruz; DUTRA, Renata Queiroz. O teletrabalho na pandemia da covid-19: uma nova armadilha do capital? **Sociedade e Estado**, v. 36, p. 945-966, 2021.

FILARDI, Fernando; CASTRO, Rachel Mercedes P. de; ZANINI, Marco Túlio Fundão. Vantagens e desvantagens do teletrabalho na administração pública: análise das experiências do Serpro e da Receita Federal. **Cadernos EBAPE.BR**, v. 18, n. 1, p. 28-46, 2020. Acesso em: 30 maio. 2022.

FORNELL, Claes; LARCKER, David F. Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error. 1981. **Journal of Marketing Research**, v. 18, n. 1, p. 39-50. Disponível em: <https://doi.org/10.1177/002224378101800104>. Acesso em: 17 jan. 2022.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de Pesquisa**. 1. ed. Porto Alegre: UFRGS, 2009. (Educação a Distância). Disponível em: <https://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derivad005.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2023.

GODWIN, Jeffrey; NECK, Christopher; HOUGHTON, Jeffery. The impact of thought self-leadership on individual goal performance: A cognitive perspective. **Journal of Management Development**, v. 18, p. 153-170, 1999.

GOULART, Joselma Oliveira. **Teletrabalho: alternativa de trabalho flexível**. Brasília: SENAC, 2009.

HARARI, Michael B.; WILLIAMS, Ethlyn A.; CASTRO, Stephanie L.; et al. Self-leadership: A meta-analysis of over two decades of research. **Journal of Occupational & Organizational Psychology**, v. 94, n. 4, p. 890-923, 2021. Acesso em: 18 jan. 2022.

HERZBERG, Frederick; MAUSNER, Bernard; SNYDERMAN, Barbara Bloch. The motivation to work. Nova York, EUA: John Wiley & Filhos, 1959.

HERZBERG, Frederick. **One more time**: how do you motivate employees? Harvard Business Review, v. 46, p. 36-44, 1968.

HINOJOSA-LÓPEZ, Jessica Ivonne. O papel mediador da satisfação no trabalho entre a qualidade dos fatores de trabalho e o comprometimento com o trabalho. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, v. 62, n. 4, p. e2021-0153, 2022. ISSN: 2178-938X. Acesso em: 10 janeiro 2023. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae/article/view/85996>. Acesso em: 17 jan. 2022.

HOUGHTON, Jeffery; DAWLEY, David; DILIELLO, Trudy. The Abbreviated Self- Leadership Questionnaire (ASLQ): A More Concise Measure of Self-Leadership. **International Journal of Leadership Studies**, v. 7, p. 216-232, 2012. Acesso em: 30 de jun. 2022.

KIM, Ae Young; SIM, In Ok. Mediating Factors in Nursing Competency: A Structural Model Analysis for Nurses' Communication, Self-Leadership, Self-Efficacy, and Nursing Performance. **International Journal of Environmental Research and Public Health**, v. 17, n. 18, p. 6850, 2020. Acesso em: 29 jul. 2022.

KLEIN, Fábio Alvim; MASCARENHAS, André Ofenhejm. Motivação, satisfação profissional e evasão no serviço público: o caso da carreira de especialistas em Políticas Públicas e Gestão Governamental. **Revista de Administração Pública**, v. 50, n. 1, p. 17-39, 2016. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/58592>. Acesso em: 17 jan. 2022.

KRAMPITZ, Julia; SEUBERT, Christian; FURTNER, Marco; et al. Self-leadership: A meta-analytic Review of Intervention Ef-

fects on Leaders' Capacities. **Journal of Leadership Studies**, v. 15, n. 3, p. 21-39, 2021.

LIZOTE, Suzete Antonieta; VERDINELLI, Miguel Angel; NASCIMENTO, Sabrina do. Relação do comprometimento organizacional e da satisfação no trabalho de funcionários públicos municipais. **Revista de Administração Pública**, v. 51, p. 947-967, 2017.

MANZ, Charles C. Self-Leadership: Toward an Expanded Theory of Self-Influence Processes in Organizations. **The Academy of Management Review**, v. 11, n. 3, p. 585-600, 1986. Disponível em: <https://doi.org/10.2307/258312>. Acesso em: 17 jan. 2022.

MARQUES-QUINTEIRO, Pedro; VARGAS, Ricardo; EIFLER, Nicole; et al. Employee adaptive performance and job satisfaction during organizational crisis: the role of self-leadership. **European Journal of Work and Organizational Psychology**, v. 28, n. 1, p. 85-100, 2019.

MAYKRANTZ, Sherry A.; LANGLINAIS, Luke A.; HOUGHTON, Jeffery D.; NECK, Christopher P. Self-Leadership and Psychological Capital as Key Cognitive Resources for Shaping Health-Protective Behaviors during the COVID-19 Pandemic. **Administrative Sciences**, p. 41, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.3390/admsci1102004>. Acesso em: 1 jul. 2022.

HOUGHTON, Jeffery D.; NECK, Christopher P. The revised self-leadership questionnaire: Testing a hierarchical factor structure for self-leadership. **Journal of Managerial Psychology**, v. 17, n. 8, p. 672-691, 2002.

NORTHOUSE, P. G. **Leadership: theory and practice**, 6^a ed. Los Angeles: SAGE Publications, 2013. Acesso em: 21 jul. 2022.

NECK, Christopher; HOUGHTON, Jeffery. Two decades of self-leadership theory and research: Past developments, present trends, and future possibilities. **Journal of Managerial Psychology**, v. 21, p. 270-295, 2006.

NEUBERT, Mitchel J.; CINDY WU, Ju-Chien. An investigation of the generalizability of the Houghton and Neck Revised Self-Leadership

Questionnaire to a Chinese context. **Journal of Managerial Psychology**, v. 21, n. 4, p. 360-373, 2006.

NORRIS, Sharon E. An Examination of Self-Leadership. *Emerging Leadership Journeys*, v. 1, Iss. 2, 2008, p. 43-61, 2008. **School of Global Leadership & Entrepreneurship**, Regent University. ISSN 1930-806X.

OXARART, Richard A.; HOUGHTON, Jeffery D. A Spoonful of Sugar: Gamification as Means for Enhancing Employee Self-Leadership and Self-Concordance at Work. **Administrative Sciences**, 2022.

PRENTICEÿ, Stephen B. Job Satisfaction or Employee Engagement: Regardless of Which Comes First, Supportive Leadership Improves Them Both. **Advances in Developing Human Resources**, v. 24, n. 4, p. 275-285, 2022.

PRUSSIA, Gregory E.; ANDERSON, Joe S.; MANZ, Charles C. Self-leadership and performance outcomes: the mediating influence of self-efficacy. **Journal of Organizational Behavior**, v. 19, n. 5, p. 523-538, 1998.

SAHIN, Ezgi Ekin; GÜLSEN, Fatma Uslu. The mediating role of self-leadership in the relationship between basic psychological needs satisfaction, academic self-efficacy and career adaptability of Turkish undergraduates when life satisfaction is controlled. **Personality and individual differences**, v. 195, p. 111709, 2022.

SILVA, Karoline Morais; PESSI, Lorryne; PENIDO, Vitoria Sousa Neves; DA SILVA, Franciely Aparecida; DE CARVALHO, Fernanda Eliza; VILAS BOAS, Ana Alice. Estresse, Carga de Trabalho, Burnout e Satisfação no Trabalho: Algumas Considerações Teóricas / Stress, Workload, Burnout and Job Satisfaction: Some Theoretical Considerations. **Revista FSA (Centro Universitário Santo Agostinho)**, v. 19, n. 10, p. 268-279, 2022.

SIQUEIRA, Mirlene Maria M. **Medidas do comportamento organizacional: ferramentas de diagnóstico e de gestão**. Porto Alegre: Grupo A, 2008. E-book. ISBN 9788536314945. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788536314945/>. Acesso em: 12 nov. 2022.

SJÖBLOM, Kirsi; JUUTINEN, Soile; MÄKIKANGAS, Anne. The Importance of Self-Leadership Strategies and Psychological Safety for Well-Being in the Context of Enforced Remote Work. **Challenges**, v. 13, n. 1, p. 14, 2022. DOI 10.3390/challe13010014.

SOUSA, Bruno Miguel; CARDOSO, Ana Sofia. Gestão de marketing e o sexismo na comunicação: o papel da liderança. **Psicologia em Estudo**, v. 25, 2020. ISSN: 1413-7372.

STEWART, Greg L.; COURTRIGHT, Stephen H.; MANZ, Charles C. Self-Leadership: A Paradoxical Core of Organizational Behavior. **Annual Review of Organizational Psychology and Organizational Behavior**, v. 6, p. 47-67, 2019.

VEBBER, Thailini; BORGES, Silvana. Impactos do teletrabalho na saúde mental do trabalhador. **Revista sobre Excelência em Gestão e Qualidade**, v. 3, n. 2, p. 1-17, 2022.