

Paulo Cesar Conrado

Coordenação acadêmica

Juliana Furtado Costa Araujo

Coordenação acadêmica

Fernanda Donnabella Camano

Coordenação executiva

TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO FEDERAL: TEMAS DE POSSÍVEL ELEIÇÃO

Carlos Eduardo Makoul Gasperin / Daniel de Paiva Gomes

Eduardo de Paiva Gomes / Fabio Caon Pereira

Fernanda Balieiro Figueiredo / Fernanda Donnabella Camano

Henrique Celso de Castro Sant'Anna / Henrique Roth Isfer

João Marcelo Morais / Juliana Furtado Costa Araujo

Karina Gomes Andrade / Luan Moreira

Márcia Dias / Paulo Cesar Conrado

Ronaldo Dias Lopes Filho / Tathiane Piscitelli

**Max
Limonad**

 **FGV DIREITO SP**
ESCOLA DE
DIREITO
DE SÃO PAULO

Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional

Conselho Editorial

Celso Fernandes Campilongo
Tailson Pires Costa
Marcos Duarte
Célia Regina Teixeira
Jonas Rodrigues de Moraes
Viviani Anaya
Emerson Malheiro
Raphael Silva Rodrigues
Rodrigo Almeida Magalhães
Thiago Penido Martins
Ricardo Henrique Carvalho Salgado
Maria José Lopes Moraes de Carvalho
Roberto Bueno
Charles Alexandre Armada
Paulo Cesar Conrado
Daniel de Paiva Gomes
Juliana Furtado Costa Araujo
Fernanda Donnabella Camano

Paulo Cesar Conrado
Coordenação acadêmica

Juliana Furtado Costa Araujo
Coordenação acadêmica

Fernanda Donnabella Camano
Coordenação executiva

TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO FEDERAL: TEMAS DE POSSÍVEL ELEIÇÃO

**Max
Limonad**
desde 1944

TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO FEDERAL:
TEMAS DE POSSÍVEL ELEIÇÃO

Copyright: Paulo Cesar Conrado, Juliana Furtado Costa Araujo e Fernanda
Donnabella Camano (coordenadores)

Copyright da presente edição: Editora Max Limonad

Capa: Régis Strévis

C754t Conrado, Paulo Cesar; Araujo, Juliana Furtado Costa;
Camano, Fernanda Donnabella (coordenadores).
Transação no contencioso tributário federal: temas
de possível eleição / Paulo Cesar Conrado, Juliana
Furtado Costa Araujo, Fernanda Donnabella
Camano (coordenadores) - São Paulo : Editora Max
Limonad, 2021.

Coordenadores.

Rol taxativo.

ISBN 978-65-88297-62-9

[Edição em formato eletrônico PDF pesquisável]

1. Direito. 2. Tributário federal. 3 Contencioso. I.
Conrado, Paulo Cesar. II. Araujo, Juliana Furtado Costa. III. Camano,
Fernanda Donnabella

CDD 340

Editora Max Limonad
www.maxlimonad.com.br
editoramaxlimonad@gmail.com

2021

Nota de introdução

No âmbito do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV/Direito/SP e inserida na linha de pesquisa “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, no projeto “Transação no contencioso tributário”, esta obra consolida a produção desenvolvida no segundo semestre de 2020 e no primeiro de 2021 pelos seus alunos e ex-alunos, no que concerne ao tema da transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

Essa linha de pesquisa tem por objetivo sofisticar a reflexão acerca dos obstáculos observados em nosso contencioso tributário, buscando promover o estudo e a pesquisa de práticas e soluções jurídicas sobre o processo tributário administrativo e judicial, abrangendo temas e questões relativas a estratégias processuais, modelos decisórios, órgãos julgadores, impacto das decisões judiciais nas relações tributárias e mecanismos de vinculação da jurisprudência.

No curso daquele período, foram produzidos textos sugestivos de temas subsumíveis à transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, decorrentes de debates em que se depurou os requisitos exigidos para o cabimento da transação nesse contexto, culminando na identificação, na pragmática, das “teses tributárias” passíveis de serem transacionadas. Seguiu-se, então, a produção e a publicação quinzenal, no Portal de notícias JOTA (coluna “pauta fiscal”) de diversos artigos, que seguem consolidados na presente obra, oferecendo matéria-prima para o exercício discricionário da Administração Pública para a concretização da transação.

Os textos produzidos buscaram na dinâmica da contenciosidade as “teses tributárias” que não encontram, na via jurisdicional, encaminhamento minimamente definido(ível), seja para que lado for. Seria exatamente essa indefinição no ambiente jurisdicional que faria certas teses mais permeáveis aos problemas do tempo e da inconsistência de futura solução jurisdicional, atraindo, por conseguinte, o emprego da via alternativa à jurisdição de modo a contribuir para a redução da excessiva litigiosidade e, pois, para a eficiência do sistema jurídico.

Como se verá, além de temas referentes ao direito material conflituoso, foram pensados temas processuais que congestionam o Poder Judiciário, ampliando o espectro de possibilidades transacionáveis e contribuindo para a duração razoável do processo, nos termos do art. 5º, LXXVIII, da Constituição.

Paulo Cesar Conrado

Doutor pela PUC/SP, juiz federal, professor do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e coordenador acadêmico do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP

Juliana Furtado Costa Araujo

Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), Procuradora da Fazenda Nacional, professora do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e coordenadora acadêmica do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP

Fernanda Donnabella Camano

Pós-doutora pela USP, professora do Programa de Pós-graduação Lato Sensu da FGV/Direito/SP (FGV Law) e coordenadora executiva do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP

SUMÁRIO

1. IDENTIFICAÇÃO DE CASOS SUBSUMÍVEIS À TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO: Como deve se conduzir a Administração na eleição de temas transacionáveis? Quais os impactos a avaliar?.....	9
<i>Paulo Cesar Conrado</i>	
<i>Fernanda Donnabella Camano</i>	
<i>Juliana Furtado Costa Araujo</i>	
<i>Tathiane Piscitelli</i>	
2. LIMITES NA DESCRIÇÃO DAS HIPÓTESES TRANSAÇONÁVEIS: O CASO DO ÁGIO: O importante é que o edital de chamamento seja o mais claro e transparente possível.....	13
<i>Carlos Eduardo Makoul Gasperin</i>	
3. CORREÇÃO MONETÁRIA DA TAXA DO SISCOMEX: TRANSAÇÃO COMO POSSÍVEL CAMINHO: Transação poderia se apresentar como meio alternativo para solucionar a questão da atualização monetária.....	18
<i>João Marcelo Moraes</i>	
4. <i>TRANSFER PRICING</i> E IN SRF N. 243/02: UMA PROPOSTA PARA TRANSAÇÃO DO CONTENCIOSO: Debate sobre a legalidade da IN SRF n. 243/02 é interessante ponto de partida para transação do contencioso	24
<i>Fernanda Balieiro Figueiredo</i>	
<i>Henrique Roth Isfer</i>	
<i>Luan Moreira</i>	
5. TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO NA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS: Liquidação dos julgados em sede judicial e o espaço para novos conflitos sobre os critérios de prova	29
<i>Ronaldo Dias Lopes Filho</i>	

6. A TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO E A MULTA QUALIFICADA FEDERAL: Autuação de contribuintes com aplicação da multa em questão gera, por si, expressivo ambiente de contenciosidade	33
<i>Henrique Celso de Castro Sant'Anna</i>	
7. ANÁLISE DAS TESES SUBSUMÍVEIS À TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO: Figura é estabelecida pela Lei n. 13.988/2020 e regulamentada pela Portaria ME n. 247/2020.....	36
<i>Paulo Cesar Conrado</i>	
<i>Juliana Furtado Costa Araujo</i>	
<i>Fernanda Donnabella Camano</i>	
<i>Carlos Eduardo Makoul Gasperin</i>	
<i>Henrique Celso de Castro Sant'Anna</i>	
8. CREDITAMENTO DE PIS E COFINS NA AQUISIÇÃO DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS: A transação como forma de alinhar as jurisprudências administrativa e judicial	40
<i>Karina Gomes Andrade</i>	
9. HIPÓTESE SUBSUMÍVEL À TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO? Análise da controversa possibilidade de expedição de precatório em sede de mandado de segurança em matéria tributária..	45
<i>Daniel de Paiva Gomes</i>	
<i>Eduardo de Paiva Gomes</i>	
<i>João Marcelo Moraes</i>	
10. IOF EM OPERAÇÕES DE <i>CASH POOLING</i> : UMA OPÇÃO DE TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO JUDICIAL? Para a Receita Federal, há incidência de IOF nesse tipo de espécie contratual.....	52
<i>Fabio Caon Pereira</i>	
<i>Márcia Dias</i>	
11. ROL TAXATIVO OU EXEMPLIFICATIVO DO ARTIGO 149 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: Contexto jurisprudencial como possível critério para identificação de casos transacionáveis	57
<i>Daniel de Paiva Gomes</i>	
<i>Eduardo de Paiva Gomes</i>	

**1. IDENTIFICAÇÃO DE CASOS SUBSUMÍVEIS À
TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO¹**
**Como deve se conduzir a Administração na eleição de temas
transacionáveis?**
Quais os impactos a avaliar?

Paulo Cesar Conrado²
Fernanda Donnabella Camano³
Juliana Furtado Costa Araujo⁴
Tathiane Piscitelli⁵

¹ Texto originalmente publicado em 15/10/2020. Disponível em: <
<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/casos-subsumiveis-transacao-no-contencioso-tributario-15102020>>

² Doutor pela PUC/SP, juiz federal, professor do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e coordenador acadêmico do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP.

³ Pós-doutora pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), professora do Programa de Pós-graduação Lato Sensu da FGV/Direito/SP (FGV Law), coordenadora executiva do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e advogada.

⁴ Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), Procuradora da Fazenda Nacional, professora do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e coordenadora acadêmica do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP.

⁵ Doutora e mestre em Direito pela Universidade de São Paulo, professora da FGV/Direito/SP, coordenadora do núcleo de direito tributário da mesma instituição e Presidente da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/SP.

Com a mira voltada para o exacerbado estado de litigiosidade tributária – com o qual lamentavelmente aprendemos a conviver com certa naturalidade –, a transação de que trata a Lei 13.988/2020 abre espaço para um canal alternativo ao jurisdicional, muito mais dialógico e superador da tradicional confrontação intransigente de posições. Estamos aprendendo a construir essa forma de ver as coisas e, nesse sentido, alguma experiência já foi firmada no trato da vertente exacional da figura, designada “transação na cobrança”. É tempo, porém, de voltar a atenção para uma face do instrumento, a antiexacional, representada pela chamada “transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica” – ou, simplesmente, “transação no contencioso”.

O Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP) disparou, neste semestre, uma específica linha de investigação sobre o tema, superlativizando o aspecto prático-operacional da transação no contencioso.

O desafio assumido se traduz, em suma, na avaliação de temas subsumíveis a esse modelo transacional.

Regulamentada pela Portaria ME 247/2020, a “transação no contencioso” opera debaixo de condições que, de um lado, nos conduzem à ideia de legalidade fechada (casos considerados disseminados, por exemplo, são, segundo o normativo, os que preenchem as condições que foram ali objetivamente fixadas).

A par dessas condições, há aspectos marcados por elevado grau de subjetividade que devem ser desde logo investigados, à medida que não se resolvem mediante singela aplicação da noção de discricionariedade administrativa. Não que recusemos sua incidência – vale advertir, desde logo –, visto que, em última instância, a decisão sobre lançar ou não um determinado edital de “transação no contencioso” fundar-se-á em conveniência e oportunidade. Estamos falando, entretanto, de um instrumento que, por postular a supressão do estado de insegurança gerado pela multiplicidade de lides pendentes, deve ser visto pela

Administração (e também pelos contribuintes) com lentes diferentes das que usualmente são empregadas.

Não podemos falar de “conveniência” em razão de potencial derrota, por exemplo, ou de “oportunidade”, em vista de iminente necessidade de caixa.

A Portaria 247 é muito eloquente nesse particular, quando, em seu art. 3º, define que a “transação no contencioso” pautar-se-á, entre outros objetivos, pelo de “reduzir o número de litígios administrativos ou judiciais e os custos que lhes são inerentes”, além de “estabelecer novo paradigma de relação entre administração tributária e contribuintes, primando pelo diálogo e adoção de meios adequados de solução de litígio” e “estimular a autorregularização e a conformidade fiscal.”

Diante desses valores, como deve se conduzir a Administração na eleição de temas transacionáveis? Quais os impactos a avaliar? E quanto ao contribuinte, como avaliar a pertinência da adesão? O normativo a que nos referimos oferece, já o dissemos, alguns parâmetros, “pistas” a serem seguidas para a formulação de repostas.

A maior parte do percurso, no entanto, precisa ser construída pensando-se pragmaticamente, vale dizer, mediante análise dos efeitos derivados de casos já presentes em nossa realidade.

Confirma essa “impressão” o fato de a própria Portaria 247, em seu art. 28, ter estabelecido uma espécie de regime cooperativo de detecção de temas passíveis de transação, fazendo-o pela outorga de competência a certas autoridades para formulação de sugestões – que se assentarão, com toda certeza, na experiência acumulada pelas entidades que essas autoridades representam.

E é exatamente nesse sentido que a linha de investigação aqui apresentada terá sua atuação, fazendo públicas as ideias produzidas com o fim de abastecer os protagonistas dessa verdadeira reviravolta paradigmática para que suas propostas-decisões possam ser tomadas com consciente atenção sobre os valores

ambicionados pela “transação no contencioso” – aqueles que vêm radicados no art. 3º da Portaria 247 e que, somados, podem nos conduzir a um ambiente tributário menos beligerante e, por derivação, muito mais seguro.

2. LIMITES NA DESCRIÇÃO DAS HIPÓTESES TRANSACIONÁVEIS: O CASO DO ÁGIO¹

**O importante é que o edital de chamamento seja o mais
claro e transparente possível**

Carlos Eduardo Makoul Gasperin²

Em 18/06/2020, foi editada a Portaria ME 247/2020, que regulamenta a Transação por Adesão no Contencioso Tributário de Relevante e Disseminada Controvérsia Jurídica, prevista no art. 16, da Lei 13988/2020.

Segundo o art. 6º da referida Portaria, essa modalidade de transação se dará por meio de adesão às condições estabelecidas conjuntamente por Receita Federal do Brasil e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em edital específico, no qual se definirá “de forma clara e objetiva as hipóteses fáticas e jurídicas que englobam a proposta” e que, nos termos do art. 17 da Lei 13988/2020, será “aberta a todos os contribuintes” que a elas se adequarem.

A preocupação central desse artigo diz respeito àqueles temas cujas nuances fático-jurídicas, aparentemente, não são de fácil identificação ou, por sua estrutura, comportariam uma gama de circunstâncias que poderiam ser segregadas e consideradas

¹ Texto originalmente publicado em 30/10/2020. Disponível em:<
<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/limites-na-descricao-das-hipoteses-transacionaveis-o-caso-do-agio-30102020>>

² Mestre em Direito Tributário e membro do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e advogado.

independentes entre si³; como é o caso, dentre outros, de questões envolvendo a temática da amortização fiscal do ágio, então prevista no art. 7º, III, da Lei 9532/97 e, posteriormente, definida no art. 22 da Lei 12973/2014.

Referido tema tem sua disseminação e relevância, a teor do art. 30, § 1º, III, § 2º, I, da Portaria 247/2020, atestada pelos próprios dados da RFB que apontam a existência, até 2018, de 160 procedimentos fiscais encerrados que totalizavam o valor de R\$ 56,6 bilhões em créditos lançados decorrentes de glosas de amortização de ágio⁴.

A discussão em torno do aproveitamento fiscal do ágio possui várias facetas e nuances que variam de caso a caso, a depender do contexto em que imersas as operações societárias e das técnicas nelas utilizadas que lhes originam e o “transporta” para a empresa geradora do resultado para ali poder ser aproveitado fiscalmente.

Para se ter uma ideia da diversidade, segundo levantamento privado de escritório de advocacia especializado⁵, dos mais de 123 processos que tocam o tema do ágio analisados pela Câmara Superior do Carf desde 2016, tem-se que: (i) 40% dizem respeito às questões do chamado “ágio interno” ou “ágio de si mesma” (hipótese na qual a empresa amortiza ágio proveniente de reavaliação de seu próprio patrimônio, anteriormente integralizado em uma terceira companhia, posteriormente por ela incorporada); (ii) 24% tratam da questão envolvendo “empresas veículos” (quando uma empresa controlada pela investidora original é criada apenas para gerar o ágio e posteriormente ser incorporada pela investida); (iii) 14% cuidam da denominada

³ Cite-se, também, casos envolvendo a tributação dos Planos de Participação nos Lucros e Resultados ou dos Planos de Stock Options que podem apresentar a mesma problemática; temas que, juntamente com o do ágio, provavelmente, são os principais do atual contencioso administrativo.

⁴ Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf.

⁵ Disponível em: <https://publicacoes.mattosfilho.com.br/books/orqr/#p=1>.

“transferência de ágio” (na qual a empresa que amortiza o ágio não é aquela que fez o investimento original que o gerou, tendo apenas o recebido em operação societária); e (iv) 10% cuidam de ágio gerado no contexto das privatizações (que, supostamente, seria esse o desígnio normativo). Além disso, questões como propósito negocial, inexistência de fluxo financeiro, ausência de confusão patrimonial e tantos outros argumentos permeiam cada uma dessas discussões.

Diante desse cenário, como elaborar um edital de convocação? O que poderia ser considerado como hipóteses fáticas e jurídicas a embasar a proposta de transação?

Dever-se-ia ter uma visão geral da tese e convocar todos aqueles que tiveram glosa de ágio, seja qual for o fundamento; ou, cada uma das hipóteses acima e outras identificadas poderiam compor um edital independente e específico?

Seria possível argumentar que o edital de convocação, por apreço aos princípios da isonomia e da isonomia tributária que foram repetidos no art. 2º, IV e VII, da Portaria 247/2020, deveria ser holístico em relação à tese; convocando todos aqueles que, por exemplo, tiveram valores de amortização de ágio glosados, o que poderia contribuir para o aumento da conformidade tributária e autorregularização de todos os contribuintes envolvidos com a temática, objetivo previsto no art. 3º, V, da referida normativa.

Contudo, tal interpretação não é a mais adequada do ponto de vista técnico. Uma melhor leitura do art. 6º, I, *a*, da Portaria 247/2020, leva-nos a crer que as hipóteses fáticas e jurídicas ali mencionadas se relacionam, justamente, aos elementos identificadores da ação: causa de pedir e pedido, respectivamente.

No caso do ágio – cujo aproveitamento fiscal, lembre-se, é legal – o “pedido” da autuação que deu início ao contencioso é a glosa dos valores amortizados no lucro real, e a “causa de pedir” de referida recusa de aceitar um aproveitamento previsto em lei é, justamente, o conjunto de hipóteses jurídicas verificadas no caso concreto que fundamentaram a autuação.

Sendo assim, os casos vinculados ao aproveitamento de “ágio interno”, de “transferência de ágio”, de utilização de “empresa veículos” ou no âmbito de processos de privatizações, possuem contornos fáticos e jurídicos próprios que motivaram o lançamento e possibilitam a propositura de um edital específico para cada caso, de acordo com o juízo de oportunidade e conveniência do órgão proponente para justificar a concessão de reduções a tal ou qual crédito tributário.

Importante ressaltar, aqui, que o âmbito de discricionariedade que atende à RFB/PGFN no lançamento dos editais, previsto no art. 1º, § 1º, da Lei 13988/2020, não deve ser exercido sem o máximo de transparência possível a justificar a escolha de determinado tema, em respeito ao art. 2º, VIII da Portaria 247/2020.

Assim, ao incluir parcela do contencioso do ágio no edital de transação e excluir outras, é salutar que a RFB/PGFN o faça com base em estudo específico que demonstre não só a disseminação e a relevância dessas discussões, como, também, as dúvidas que permeiam cada um dos casos escolhidos e os critérios que justificam a concessão das benesses da transação para eles e não para os outros.

Nesse ponto, recomendável seria, por exemplo, atrelar o juízo de discricionariedade a critérios objetivos que justifiquem a escolha do tema; como, por exemplo, o resultado obtido no processo administrativo a justificar a existência de dúvida razoável quanto ao tema (presença de decisão dividida nas Turmas ou na própria Câmara Superior do Carf); a ausência de qualificação da penalidade que poderia indicar conduta sonegatória a tornar desencorajadora eventual transação; etc.

Ao assim procederem, os órgãos proponentes evitarão qualquer especulação sobre prognose de sucesso ou motivação daqueles órgãos na transação, que pudessem vir a reduzir o número de adesões ou aumentar o litígio em torno da convocação; além disso, tais estudos específicos contribuirão para a obtenção de um maior número de dados e informações oficiais sobre o panorama do contencioso tributário nacional.

Não temos dúvidas de que apesar da complexidade e da discrepância dos contextos fáticos e jurídicos que permeiam a matéria, o tema do ágio, certamente, é um dos elegíveis a transação tributária. O importante é que o edital de chamamento seja o mais claro e transparente possível a fim de que se evite que a transação seja contraproducente ao ponto de ser promotora de litígios em torno de si, ao invés de reduzi-los.

**3. CORREÇÃO MONETÁRIA DA
TAXA DO SISCOMEX:
TRANSAÇÃO COMO POSSÍVEL CAMINHO¹**
**Transação poderia se apresentar como meio alternativo
para solucionar a questão da atualização monetária**

João Marcelo Moraes²

A Taxa de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex, conhecida como Taxa do Siscomex, foi instituída pela Lei n. 9.716/1998,³ sendo exigida a cada registro de Declaração de Importação (DI). De acordo com a Receita Federal do Brasil, presta-se a “custear a operação e os investimentos do Siscomex”.

Segundo a mencionada lei, a taxa (i) incide à razão de R\$ 30,00 por DI, acrescendo-se R\$ 10,00 a cada adição de DI; e (ii) pode ser reajustada, anualmente, mediante ato do ministro da Fazenda (atualmente, ministro da Economia), de acordo com a variação dos custos de operação e dos investimentos no sistema (Siscomex), caso em que, pelo que se constata, a lei delegou ao Poder Executivo a prerrogativa de exercer atividade típica do

¹ Texto originalmente publicado em 19/11/2020. Disponível em:<
<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/correcao-monetaria-da-taxa-do-siscomex-transacao-como-possivel-caminho-19112020>>.

² Mestrando em Direito Tributário na FGV/Direito/SP, membro do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e advogado.

³ Art. 3º Fica instituída a Taxa de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), administrada pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

legislador em tema tributário demasiado sensível, qual seja, o aumento de tributo. Seja como for, em nenhum momento a lei previu a possibilidade de atualização monetária da taxa.

Em 2011, com base nas Notas Técnicas n. 02/2011 e n. 03/2011, que buscaram demonstrar os custos e investimentos do sistema informatizado, o então ministro majorou, em praticamente 500%, por meio da Portaria MF n. 257/2011,⁴ a alíquota da taxa. Tal majoração não passou incólume, dando azo à inauguração do tema aqui tratado (ilegalidade/inconstitucionalidade da majoração) junto ao Poder Judiciário.

Após distintas soluções e interpretações nas instâncias ordinárias, em 2018, por meio do RE n. 1.095.001, o ministro Dias Toffoli, em decisão monocrática, reverteu decisão que, na origem, considerou legítima a majoração da taxa em apreço por ato infralegal (a Portaria MF n. 257/2011).

Na oportunidade, de acordo com o ministro do STF, a majoração se configurava como inconstitucional, porém haveria a possibilidade de que o Poder Executivo a atualizasse monetariamente em percentuais não superiores aos índices oficiais, na esteira do entendimento exarado no RE n. 648.245/MG.

Ocorre que este último RE consignou entendimento acerca da possibilidade de o Poder Executivo, por Decreto, atualizar, aplicando índices oficiais, a base de cálculo do IPTU, com fundamento no art. 97, § 2º do CTN.

⁴ O MINISTRO DA FAZENDA, no uso das atribuições que lhe conferem o artigo 87, parágrafo único, incisos I e II, da Constituição Federal, considerando o disposto no artigo 6º, do Decreto-Lei n. 1.437, de 17 de dezembro de 1975, ratificado pelo Decreto Legislativo n. 22, de 27 de agosto de 1990, e no parágrafo 2º do artigo 3º da Lei n. 9.716, de 26 de novembro de 1998, resolve: Art. 1º Reajustar a Taxa de Utilização do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), devida no Registro da Declaração de Importação (DI), de que trata o parágrafo 1º do artigo 3º da Lei n. 9.716, de 1998, nos seguintes valores: I – R\$ 185,00 (cento e oitenta e cinco reais) por DI; II – R\$ 29,50 (vinte e nove reais e cinquenta centavos) para cada adição de mercadorias à DI, observados os limites fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

O caso de que falamos não se enquadra, à evidência, em tal moldura, a qual contempla tão somente a possibilidade de atualização, por índices oficiais, da base de cálculo, não da alíquota.

No caso da taxa do Siscomex, a base de cálculo é composta pela DI e suas adições, o que, por si só, demonstra a impossibilidade de aplicação da mesma *ratio decidendi* do caso do IPTU.

De todo modo, o caso mencionado foi objeto de Agravo Regimental processado perante a Segunda Turma, tendo sido assentado, em seu resultado, que a Suprema Corte “tem acompanhado um movimento de maior flexibilização do Princípio da Legalidade em matéria de delegação legislativa, desde que o legislador estabeleça o desenho mínimo que evite o arbítrio”.

Nessa linha, não tendo a lei instituidora da Taxa do Siscomex trazido as balizas mínimas, reputou-se inconstitucional a majoração da Taxa por Portaria Ministerial, com a ressalva pela possibilidade de sua atualização monetária por índices oficiais, de modo que a Segunda Turma do STF concordou com o entendimento do outro órgão (a Primeira Turma).

Contudo, inovou na decisão anteriormente exarada, à medida que “sugeriu” que a Taxa do Siscomex poderia ser reajustada por ato do Poder Executivo, com base em índices oficiais.

Posto esse cenário, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por meio da Nota SEI n. 73/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, manifestou-se no sentido da não apresentação de contestação e da não interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, perante Tribunais Regionais Federais (TRFs) e Tribunais Superiores (STJ e STF).

Tal atitude deve ser enaltecida, vez que se alinha com a indiscutível necessidade de se prestigiar a jurisprudência constituída, propiciando segurança, além da redução do volume de litígios.

Contudo, ainda que a PGFN tenha deixado de apresentar resistência à pretensão dos importadores-contribuintes em

relação ao cerne da questão (inconstitucionalidade da majoração da Taxa por Portaria), remanesce a discussão acerca de sua atualização monetária.

Em que pese entendimento do STF sobre a possibilidade de aplicação de algum índice oficial para tal fim, parece imprescindível que a medida viesse veiculada por ato do Poder Executivo, tal como uma Portaria, assim como consignado nos julgados antes mencionados e na própria tese estabelecida (...nem impede que o Poder Executivo atualize os valores previamente fixados em lei de acordo com percentual não superior aos índices oficiais de correção monetária.).

À falta, porém, de ato de tal timbre, deixa em aberto espaço para um estado de insegurança que, no plano judicial, gera múltiplas soluções com relação ao índice a ser aplicado (IPCA, INPC, IGP-M, dentre outros) na repetição do indébito correspondente.

E é precisamente em razão da insegurança ainda remanescente acerca desse ponto que, mesmo após o reconhecimento da inconstitucionalidade do aumento realizado por ato infralegal, a questão aqui colocada ganha relevo: não seria possível ajustar esse resíduo de litigiosidade pela via da transação?

Em compreensão, a resposta a essa questão deve ser positiva.

A transação, sabe-se, foi recentemente regulamentada no plano federal, por meio da MP n. 899/2019, convertida na Lei n. 13.988/2020, diploma que prevê, dentre outras, a possibilidade de a União celebrar, via edital, transação resolutiva de litígios considerados disseminados, além dos de pequeno valor.

Em atendimento ao disposto na lei, o Ministério da Economia editou a Portaria n. 247/2020, a qual trata dos critérios e procedimentos para a elaboração de proposta e subsequente celebração de transação nesses casos.

A hipótese de que tratamos – pertinente à atualização monetária da Taxa do Siscomex – parece enquadrável nos limites fixados por tal Portaria, sendo proponível nos casos de relevante

e disseminada controvérsia jurídica, inclusive pelo Secretário da Receita Federal do Brasil e/ou pelo procurador-geral da Fazenda Nacional, os quais estão intimamente vinculados com o tema.

Nessa linha, além de estar em consonância com os preceitos da Lei n. 13.988/2020 e com os princípios (p. ex.: economicidade e eficiência) e objetivos (ex.: promover a solução consensual de litígios administrativos ou judiciais mediante concessões recíprocas) previstos na Portaria n. 247/2020, a questão ora analisada, pelo que consta, preenche os requisitos previstos na indigitada Portaria, tais como:

1. Apesar de o mérito ter sido objeto de deliberação pelo STF em sede de repercussão geral, remanesce a celeuma (tese filhote) acerca da necessidade de que a atualização monetária seja prevista em ato do Poder Executivo, bem como o período de alcance, o que ultrapassa os interesses subjetivos da causa;
2. Há demandas judiciais, abrangendo partes e advogados distintos, em tramitação em todos os Tribunais Regionais Federais;
3. Há mais de cinquenta processos em trâmite (com distintos importadores/contribuintes);
4. As demandas judiciais abrangem relevante parcela de contribuintes de distintos setores (automotivo, máquinas e equipamentos, óleo e gás, aeronáutico, agronegócio, dentre outros);
5. É possível que o impacto econômico seja relevante; e
6. Há sentenças e acórdãos divergentes no âmbito do contencioso judicial.

No ano de 2019 o Brasil contabilizou aproximadamente 46.000 (quarenta e seis mil) importadores. Com base nas informações disponíveis nos Tribunais Regionais Federais, um pequeno porcentual desse volume (talvez, inferior a três por cento)

promoveu medida judicial para pleitear o indébito da Taxa majorada sem supedâneo legal e constitucional.

Esse número tem crescido após o estabelecimento da tese principal, que considerou a majoração inconstitucional. Remanesce, entretanto, a discussão a respeito da substituição da majoração pela atualização monetária do valor originário.

Assim sendo, a transação poderia se apresentar como meio alternativo para solucionar a questão controvertida, não resolvida pela tese posta, relacionada com a atualização monetária. À medida que contaria com cessões recíprocas, poderá reduzir significativamente o volume de ações no judiciário, dar efetividade ao quanto decidido, com a restituição do indébito ao contribuinte, permitir à PGFN que se concentre em temas mais relevantes e, em alguma medida, garantir a isonomia aos importadores (contribuintes).

**4. *TRANSFER PRICING* E IN SRF N. 243/02:
UMA PROPOSTA PARA TRANSAÇÃO
DO CONTENCIOSO¹**

**Debate sobre a legalidade da IN SRF n. 243/02
é interessante ponto de partida para
transação do contencioso**

*Fernanda Balieiro Figueiredo²
Henrique Roth Isfer³
Luan Moreira⁴*

Em continuidade a uma série de textos desenvolvidos pelo Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV Direito/SP⁵, o presente artigo propõe tema para formulação

¹ Texto originalmente publicado em 27/11/2020. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/transfer-pricing-e-in-srf-no-243-02-uma-proposta-para-a-transacao-do-contencioso-27112020>>

² Mestranda em Direito Tributário pela FGV/Direito/SP; membro do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e advogada de Veirano Advogados.

³ Mestrando em Direito Tributário pela FGV/Direito/SP; membro do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e associado da Advocacia Felipe e Isfer.

⁴ Mestrando em Direito Tributário pela FGV/Direito/SP; membro do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e advogado no Arbach e Farhat Advogados.

⁵ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CAMANO, Fernanda; CONRADO, Paulo César; PISCITELLI, Tathiane. Identificação de casos subsumíveis à transação no contencioso tributário. Jota Jurídico. Publicado em 15 out. 2020. Disponível

de edital da transação do contencioso de relevante e disseminada controvérsia.

Apesar da festejada regulamentação da transação tributária em nosso ordenamento jurídico – prevista no Código Tributário Nacional desde o seu advento, há mais de 54 anos –, mostra-se de suma importância voltar a atenção à mencionada modalidade, enquanto instrumento alternativo ao tradicional, moroso e custoso embate jurisdicional.

Nesse sentido, busca-se avaliar o cabimento da controvérsia referente ao método de cálculo de preço de transferência na importação de bens, popularmente conhecida como IN versus Lei, como objeto de edital para adesão à transação no contencioso tributário.

Em resumo, a discussão envolve a sistemática de apuração do preço de transferência na importação de bens – destinados à produção – entre partes relacionadas, denominado de “Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento” ou “PRL-60%”.

O método foi previsto inicialmente no inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96 e reproduzido pela IN SRF n. 32/01, porém, foi modificado pelo art. 12 da Instrução Normativa SRF n. 243/2002, que alterou o cálculo da apuração do preço da transação “controlada” e acabou por majorar a exigência fiscal em relação à Instrução Normativa anterior.⁶

De um lado, a União alega que não houve alteração na metodologia de cálculo, mas apenas ajustes para alcance dos objetivos previstos na Lei n. 9.430/96. Já na visão dos contribuintes, a Instrução Normativa teria extrapolado o papel regulamentar e inovado no ordenamento jurídico ao aumentar a base de cálculo

em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/casos-subsumiveis-transacao-no-contencioso-tributario-15102020>>. Acesso em: 8 de novembro de 2020.

⁶ Para melhor entendimento sobre o assunto: SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro. 2. ed. São Paulo: Editora Dialética, 2006, p. 169.

do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Nesse contexto, o tema deve se enquadrar como “relevante e disseminado”, critério objetivo para possibilitar a transação no contencioso. De acordo com a definição prevista no art. 30 e parágrafos da Portaria ME n. 247/2020, a questão jurídica objeto de transação deve ultrapassar os interesses subjetivos da causa e, idealmente, não estar afetada pelo rito dos recursos repetitivos.

A título exemplificativo, somente no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, é possível identificar diversos acórdãos que julgaram o tema em sentidos opostos, de forma que ainda não se alcançou entendimento pacífico no Judiciário⁷.

No que se refere às hipóteses de vedação da transação, ainda que a controvérsia não se enquadre em nenhum dos incisos do art. 20 da Lei n. 13.988/2020, é importante destacar dois pontos relevantes.

O primeiro é a existência da Súmula Carf n. 115, no sentido da inexistência de ilegalidade da Instrução Normativa SRF n. 243/2002. O segundo é que a discussão foi encerrada, para casos futuros, com o advento da Medida Provisória n. 563/2012, convertida na Lei n. 12.715/2012, que alterou a redação da Lei n. 9.430/96 para aproximá-la ao conteúdo da Instrução Normativa SRF n. 243/2002.

Diante do contexto acima exposto, entendemos que o oferecimento de transação para resolução da presente controvérsia possui pontos positivos importantes.

Em primeiro lugar, ainda que se trate de tema relevante, a controvérsia não atinge o patamar de outras discussões de

⁷ Em favor do contribuinte: apelações cíveis ns. 0001368-09.2010.4.03.6100; 0014709-97.2004.4.03.6105, 0028202-25.2005.4.03.6100; em favor da Fazenda Nacional: 0000979-95.2014.4.03.6128, 0004621-67.2013.4.03.6110, 5002007-92.2017.4.03.6100.

imensas proporções nos âmbitos administrativo e judicial, como aquelas referentes ao ágio e stock options.

No entanto, instaurar a transação do contencioso com o tema proposto pode configurar uma espécie de “teste” para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, que poderá avaliar a efetiva procura dos contribuintes, considerando as respectivas peculiaridades, em relação ao total de casos que permeiam o Judiciário acerca do assunto.

Tal estratégia pode auxiliar inclusive na edição de futuros editais sobre matérias de maior relevância, na medida em que um edital “falho” poderia significar a perda da oportunidade de abranger número considerável de contribuintes, com o consequente encerramento dos litígios administrativos ou judiciais.

A existência de súmula no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf também tende a ser positiva, consistindo em maior estímulo para adesão por parte das sociedades envolvidas. Como visto, a controvérsia no Judiciário ainda se encontra plenamente em aberto – sequer é objeto de recurso repetitivo ou repercussão geral –, podendo ser definida para ambos os lados da disputa.

Por fim, já que desde 2012, com o advento da Lei n. 12.715/2012 – e a consequente compatibilização da Lei n. 9.430/96 com a IN SRF n. 243/2002 –, não foram realizadas atuações referentes a competências posteriores, trata-se de controvérsia com “início, meio e fim”.

Em outras palavras, os limites das lides que envolvem a matéria são bem delineados, auxiliando a PGFN para definição dos critérios do edital a ser lançado e avaliação do montante da receita que poderá ser auferida.

Diante dos pontos acima elucidados, entendemos que o debate envolvendo a legalidade da IN SRF n. 243/2002 é um interessante ponto de partida para a transação do contencioso de relevante e disseminada controvérsia, sobretudo como avaliação dos efeitos desta modalidade de transação, que certamente

poderá assumir importante papel para diminuição da litigiosidade que envolve o Sistema Tributário Nacional.

5. TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO NA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS¹

Liquidação dos julgados em sede judicial e o espaço para novos conflitos sobre os critérios de prova

Ronaldo Dias Lopes Filho²

Dentre as hipóteses vedadas para a oferta de transação no contencioso encontram-se as previstas no art. 20, II da Lei 13.988/2020, uma delas verificável quando a “jurisprudência for em sentido integralmente desfavorável à Fazenda Nacional”.

A despeito disso, antevedo conflitos derivados da solução antecedente, o legislador tornou ofertável transação relativa a controvérsias no âmbito da liquidação de sentença.³

Essa excepcional permissão, em cenário como o atual, tem nítida repercutibilidade para o tema da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, sobretudo para aqueles que, transitada em julgado a respectiva sentença, iniciaram a respectiva execução, mesmo pendente decisão final do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca de qual critério deverá ser observado quando do cálculo do montante a ser abatido.

¹ Texto originalmente publicado em 10/12/2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/transacao-no-contencioso-na-exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-do-pis-cofins-10122020>>

² Mestre em Direito Tributário FGV/Direito/SP, membro do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e advogado.

³ Lei n. 13.988/2000, art. 20, parágrafo único

Pois é justamente para esse tema que o presente artigo mira, apresentando-o como possível conteúdo de edital de transação no contencioso de relevante e disseminada controvérsia, em continuidade a série de textos desenvolvida pelo Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV Direito/SP.⁴

Como sabido, inúmeros contribuintes obtiveram decisões assegurando-lhes o direito à exclusão do ICMS do cálculo das contribuições antes mencionadas. Os entraves para a apuração dos valores a restituir (seja via precatório ou por compensação) surgem com o levantamento dos documentos de suporte para a realização da conta. Se a opção do contribuinte for a compensação, por exemplo, eventual fragilidade documental demonstrativa do crédito poderá implicar a glosa dos valores compensados com aplicação de multa isolada de 50% (§ 17º, art. 74, Lei n. 9.430/1996, com as alterações da Lei n. 13.097/2015).

A Solução de Consulta Interna Cosit n. 13 reconheceu, como documento preferencial para a validação do ICMS a ser excluído, as escriturações fiscais digitais transmitidas mediante o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Anote-se que o contribuinte deve demonstrar tanto o destaque ou o recolhimento do ICMS, como os efeitos de sua inclusão na base de cálculo do PIS/COFINS, bem assim o efetivo recolhimento destas contribuições, para que possa recuperar o indébito. Porém, o SPED surgiu, no que tange ao ICMS, em 2006 e, no âmbito federal, em 2007, ao passo que os créditos dos contribuintes podem remontar a períodos anteriores, o que significa que esse meio de prova dificilmente abarcará todo o período de recolhimento indevido.

Em relação aos créditos anteriores à escrituração digital, a sua comprovação passa a depender, assim:

⁴ ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CAMANO, Fernanda; CONRADO, Paulo César; PISCITELLI, Tathiane. Identificação de casos subsumíveis à transação no contencioso tributário. Jota Jurídico. Publicado em 15 out. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/casos-subsumiveis-transacao-no-contencioso-tributario-15102020>. Acesso em: 29 nov. 2020.

- (i) das notas fiscais de saída do período ou das guias de recolhimento, no que concerne ao ICMS;
- (ii) quanto à inclusão deste montante na base de cálculo do PIS/COFINS, das DCTF, das Declarações de Rendimentos da Pessoa Jurídica (vigentes até 1998) e/ou das DIPJ; e
- (iii) quanto ao pagamento do PIS/COFINS, dos respectivos DARFs ou documentos comprobatórios de compensações.

Isso é, não temos dúvida, desafiador: a documentação que se encontra nos processos judiciais geralmente é exemplificativa e a guarda por longos períodos não é comum.

Como consequência, alguns contribuintes acabarão por optar pela liquidação dos julgados em sede judicial, abrindo espaço para novos conflitos sobre os critérios de prova válidos para demonstração do indébito.

É importante pontuar que o art. 7º da Lei n. 13.988/2020 estabelece que a proposta de transação e sua adesão não autorizam a restituição ou a compensação de importâncias pagas, compensadas ou incluídas em parcelamentos. Porém, o que se pretende com o edital de transação é abreviar o procedimento de liquidação, de maneira a superar a problemática a ser instaurada nesse momento processual, antecedente à repetição do indébito ou à compensação.

A disseminação e a relevância do tema, nos termos da Portaria ME 247/2020, é notória, em decorrência da imensa quantidade de processos judiciais e administrativos que dependem de um valor para que se promova a repetição do indébito ou a compensação (inc. I e II, § 1º, art. 30); além disso, é evidente o impacto econômico envolvido – seguramente superior a um bilhão de reais (inc. I, § 2º, art. 30).

Eventual edital produzido nos termos aqui vislumbrados atenderia, pois, aos princípios aplicáveis à transação no contencioso, conforme incisos II e III do art. 2º da mesma Portaria ME

247/2020, prescritores, respectivamente, da necessidade de concorrência leal entre os contribuintes, economicidade e eficiência.

Nesse contexto, o edital de transação poderia dispor sobre outros critérios de prova aptos à demonstração do crédito como a tomada alternativa das notas fiscais de saída ou guias de recolhimento, o livro de apuração do ICMS, podendo, ainda, acaatar os lançamentos na conta de “dedução de vendas” (para o destacado) ou na de “passivo” (para o recolhido) constantes dos balancetes contábeis. Quanto às receitas submetidas à tributação do PIS/COFINS, poder-se-ia aceitar que fossem cotejadas com as memórias de cálculo, além de prever, para o cálculo do crédito, a aplicação de percentual sobre o faturamento, de modo a simplificar o procedimento de liquidação do julgado.

Reafirmando o propósito central da transação, a proposta a que nos referimos inibiria a formação do contencioso decorrente do complexo acervo probatório necessário à composição do indébito – aspecto que não se resolverá mesmo após a decisão final do STF.

6. A TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO E A MULTA QUALIFICADA FEDERAL¹

Autuação de contribuintes com aplicação da multa em questão gera, por si, expressivo ambiente de contenciosidade

Henrique Celso de Castro Sant'Anna²

Embora objeto de súmula editada pelo Conselho de Recursos Fiscais (Carf),³ na prática, a aplicação da multa qualificada federal de 150% prevista no art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/1996, continua a depender de critérios subjetivos do agente fiscal.

Sabe-se que essa multa somente pode ser aplicada quando comprovada a prática das condutas de sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964. Essas condutas exigem a presença, a seu turno, do elemento doloso, revelado pela intenção do contribuinte de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, pelas autoridades fiscais, da ocorrência do fato gerador tributário, ou reduzir o montante do tributo devido.

¹ Texto originalmente publicado em 04/02/2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-transacao-no-contencioso-e-a-multa-qualificada-federal-04022021>>

² Mestre em Direito Tributário pela FGV/Direito/SP, membro do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP, pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET e advogado, sócio de Sant'Anna & Netto Sociedade de Advogados.

³ Súmula Carf n. 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Desse modo, para caracterização daquelas infrações, não basta a pretensão do contribuinte de se valer da menor carga tributária possível – que, de acordo com a Lei das Sociedades Anônimas (arts. 153 e 154) e com o Código Civil (art. 1.011) pode ser visto como dever do administrador.

Isso torna o dolo em matéria tributária bem peculiar: o *discrimen* entre (i) a conduta de deixar de recolher o tributo (ou reduzir seu montante) e (ii) a de fazê-lo mediante a adoção de práticas dolosas, muitas vezes, é identificado por uma linha tênue, dependente de inúmeros elementos, nem sempre de fácil demonstração.

Justamente por isso é que a autuação de contribuintes com aplicação da multa em questão gera, por si, expressivo ambiente de contenciosidade, o que nos faz indagar se os litígios daí derivados poderiam ser compostos via transação.

A resposta, adiantamos, nos parece ser positiva.

Apesar de antiga e qualificada pela existência (assim já sinalizamos) de súmula no Carf, a discussão incide, inúmeras vezes, no aspecto probatório, assim especificamente sobre a definição in concreto das figuras da sonegação, da fraude ou do conluio.

O entendimento contido na referida súmula não soluciona esses problemas em nível concreto, deixando espaço, vale aclarar, para a abertura de intenso contencioso.

Não obstante a ausência de dados estatísticos, parece seguro que o tema preenche os requisitos da relevância e da disseminação, nos termos do art. 30, parágrafos 1º e 2º da Portaria ME n. 247/2020, sendo inequívoca, por exemplo, a existência de demandas judiciais envolvendo partes e advogados distintos, em tramitação em mais de dois Tribunais Regionais Federais, além do impacto econômico igual ou superior a um bilhão de reais, considerando a totalidade dos processos judiciais e administrativos pendentes.

Assim, quando menos sob esse ângulo, seria possível pensar em edital de transação tendente a atrair os contribuintes

que tenham lançado a debate a pertinência do enquadramento de seu comportamento no tipo justificador da multa focalizada.

Não seria o caso, pensamos, de se definir, em tal edital, os conceitos de sonegação, fraude e conluio: esses conceitos, concretamente falando, só podem ser definidos considerando-se as particularidades de cada caso, medida que não se afina – não pelo menos num primeiro olhar – aos limites de um edital, normativo de tom geral e abstrato.

Apesar disso, nada obstaria que a Administração, selecionando hipóteses mais ou menos reincidentes (caso de multa aplicada em operação de ágio, por exemplo), convocasse os contribuintes que estão questionando a aplicação da multa qualificada a, renunciando à via jurisdicional, aderissem ao modelo transacional, fazendo-o mediante a necessária outorga de benefício conciliador dos dois interesses confrontados – o da Administração, de censurar, mediante a aplicação de multa mais gravosa, condutas que reputa descabidas, e o do contribuinte, de ver seu comportamento dissociado de gravame que, em seu sentir, não é apropriado.

A delimitação de critérios claros e objetivos nesse contexto não é tarefa fácil, mas bem menos penosa, talvez, do que a persecução individualizada – temporalmente longa e nem sempre segura – da via jurisdicional, mormente se se considerar que à Administração seria possível, em tais situações, reduzir o impacto econômico da aplicação da multa, oferecendo desconto ou diferindo seu pagamento.

Seguido esse caminho, os casos presentes no contencioso em torno do tema poderiam vir a ser como que “filtrados”, com a separação, de um lado, dos que devem seguir sendo jurisdicionalmente avaliados – a não-adesão do contribuinte é que assim determinará –, e, de outro, dos que seguiriam a via transacional, uma vez feita e deferida a adesão do contribuinte (ato de vontade inspirado em dois possíveis aspectos: a assunção da certeza de que o benefício oferecido pela Administração é mais interessante no presente e/ou a de que sua tese fática não é suficientemente potente).

7. ANÁLISE DAS TESES SUBSUMÍVEIS À TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO¹

**Figura é estabelecida pela Lei n. 13.988/2020 e
regulamentada pela Portaria ME n. 247/2020**

Paulo Cesar Conrado²

Juliana Furtado Costa Araujo³

Fernanda Donnabella Camano⁴

Carlos Eduardo Makoul Gasperin⁵

Henrique Celso de Castro Sant'Anna⁶

¹ Texto originalmente publicado em 22/04/2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/transacao-contencioso-tributario-22042021>>.

² Doutor pela PUC/SP, juiz federal, professor do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e coordenador acadêmico do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP.

³ Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), Procuradora da Fazenda Nacional, professora do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e coordenadora acadêmica do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP.

⁴ Pós-doutora pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), professora do Programa de Pós-graduação Lato Sensu da FGV/Direito/SP (FGV Law), coordenadora executiva do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e advogada.

⁵ Mestre em Direito Tributário pela FGV/Direito/SP, membro do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e advogado.

⁶ Mestre em Direito Tributário pela FGV/Direito/SP, membro do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado

O Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV/Direito-SP dedicou seus encontros do segundo semestre de 2020 para debater o tema da transação tributária no âmbito do contencioso, figura estabelecida pela Lei n. 13.988/2020 e regulamentada pela Portaria ME n. 247/2020.

O foco do trabalho (que segue neste primeiro semestre de 2021) é identificar casos de relevância não só quanto ao montante financeiro envolvido, como, também, pela litigiosidade a eles inerente, que poderiam constar de edital específico, conforme estabelecido no primeiro texto da série que trouxe as linhas gerais dos debates travados.

Nessa toada, foram apresentados cinco textos que traziam, em cada um deles, propostas de temas. Contudo, para além de tratar de situações específicas, esses trabalhos procuraram analisar os elementos basilares do instituto.

O primeiro texto específico apresentado aborda a possibilidade de se realizar transação sobre o tema da amortização do ágio, tomando como pano de fundo a definição das “hipóteses fáticas e jurídicas” dos casos transacionáveis, cuja identificação é elemento essencial do edital de chamamento (art. 6º da Portaria ME 247/2020). Fez-se, nesse sentido, um paralelo entre esse item e os conceitos de pedido e causa de pedir. Com isso, poder-se-ia identificar e segregar casos de ágio, a partir dos fundamentos da discussão posta em litígio e que mereceriam ou não serem objeto de transação.

O segundo trabalho publicado, elaborado a partir das discussões envolvendo a majoração da taxa do SISCOMEX, que foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral, no RE 1.095.001. O estudo aponta para a possibilidade de se pensar em um edital de transação que abarque as discussões derivadas do precedente (“teses filhotes”), que se multiplicam a partir da tese fixada (ou de sua omissão) e que acabam

profissional da FGV/Direito/SP, pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET, advogado e sócio de Sant’Anna & Netto Sociedade de Advogados.

incrementando a litigiosidade em torno de tema que, aparentemente, teria sido pacificado.

Na sequência, tomou-se, como possível tema transacionável, a discussão envolvendo critérios de transfer pricing dispostos na IN SRF n. 243/2002 que contrariariam o que foi posto na Lei n. 9.430/96. Do todo abordado no estudo, ressalta-se a análise quanto ao impacto da transação em casos futuros – que inexistiria no tema tratado ante a alteração superveniente da legislação que “legalizou” a instrução questionada – e a sugestão de um possível critério consubstanciado na identificação de jurisprudência sedimentada contrária ao contribuinte em âmbito administrativo aliada a um cenário de incerteza no campo judicial.

O quarto texto produzido cuidou das consequências que podem advir da implementação prática do quanto julgado pelo STF em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, abordando as possíveis divergências quanto ao método de cálculo a ser praticado pelos contribuintes e pela Fazenda Nacional, além de exigências probatórias que podem impulsionar o contencioso acerca do tema. Retira-se do texto, como inferência geral, que a transação pode ser muito útil não só sobre questões respeitantes ao crédito tributário em si mesmo, mas também quanto a critérios de apuração ou comprovação; em linha com os objetivos do instituto de redução da litigiosidade e promoção de previsibilidade no campo tributário.

Por fim, no último texto do segundo semestre de 2020, foi abordada a possibilidade de inclusão da multa tributária qualificada federal em eventual edital de transação. Não seria o caso de se definir em edital os conceitos de sonegação, fraude e conluio, mas sim de selecionar hipóteses reincidentes para que o contribuinte que discute a aplicação da multa na via judicial aderisse ao edital, com o foco em um benefício conciliador para ambas as partes.

Apesar dos trabalhos estarem voltados a temas específicos, deles é possível identificar elementos que contribuem para uma análise geral daqueles que são essenciais ao instituto da

transação, bem como dos objetivos e fins almejados por esse novo instrumento de resolução de conflitos posto à disposição de contribuintes e da Fazenda Nacional.

Para o ano de 2021 o Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV/Direito-SP, na sua linha de pesquisa questões contemporâneas de Processo Tributário, segue apontando casos subsumíveis à modalidade de transação de que falamos e, à medida que essa experiência se robustece, passaremos a analisar, também, aspectos, conceitos, e elementos essenciais para a adequada utilização do instrumento em pauta, sejam os referentes a questões materiais em torno do crédito tributário, sejam os inerentes a discussões processuais travadas sobre a exigência do crédito.

8. CREDITAMENTO DE PIS E COFINS NA AQUISIÇÃO DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS¹

A transação como forma de alinhar as jurisprudências administrativa e judicial

Karina Gomes Andrade²

Mapeamento do contencioso tributário sob a perspectiva corporativa elaborado por Ana Teresa Lima Rosa com base nas demonstrações financeiras divulgadas pelas trinta maiores companhias abertas do país, embora assentado em dados de 2014, nos dá uma noção da representatividade das disputas que envolvem o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e Cofins na sistemática não cumulativa, à medida que a tese já envolvia 5,9 bilhões de reais, o equivalente a aproximadamente 38% de todas as discussões passíveis de divulgação que versavam sobre referidas contribuições.

Embora não seja possível precisar quanto deste montante se refere especificamente a créditos decorrentes da aquisição de frete de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, uma pesquisa rápida nos sítios do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e dos Tribunais Regionais Federais (TRFs) das cinco regiões evidencia com clareza que se trata de controvérsia jurídica disseminada e relevante, nos

¹ Texto originalmente publicado em 13/05/2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/creditamento-de-pis-e-cofins-na-aquisicao-de-frete-entre-estabelecimentos-13052021>>.

² Mestre em Direito Tributário pela FGV/Direito/SP, membro do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e advogada.

moldes estabelecidos pela Lei 13.988/2020 e pela Portaria ME 247/2020 que tratam da transação no contencioso tributário.

A controvérsia de que falamos está pautada na amplitude do direito ao creditamento decorrente das aquisições de frete tal como previsto nas Leis 10.637/2002 e 10833/2003 que inauguraram a sistemática não cumulativa das contribuições em comento.

Na perspectiva dos contribuintes, a contratação de frete de produtos acabados na transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, com assunção do ônus correlato, confere direito ao creditamento com base em dois fundamentos: primeiro, porque o frete, na qualidade de serviço relevante e essencial à consecução da atividade-fim das empresas comerciais, encaixa-se no conceito de insumo (creditamento autorizado pelos arts. 3º, II das leis antes mencionadas); segundo, porque o frete em questão deve ser entendido como “frete na operação de venda” (creditamento autorizado pelo IX dos mesmos dispositivos legais), na medida em que se prestam a escoar a produção, aproximando-a dos adquirentes.

A Receita Federal do Brasil, ao seu turno, vem se posicionando reiteradamente de forma contrária ao creditamento sob análise, por entender que a despesa com o frete nas transferências entre estabelecimentos não se confunde com o custo do produto vendido a não ser que se trate de empresa de transporte, não se enquadrando, por conseguinte, no conceito de insumo, ao passo que a disposição legal que versa especificamente sobre o creditamento de frete “nas operações de venda” também não agasalha a pretensão creditória, já que referida expressão pressupõe a transferência de titularidade de mercadorias entre pessoas jurídicas, o que não ocorre na transferência entre estabelecimentos.

No âmbito administrativo, as discussões tendem a ter desfecho desfavorável em primeira e segunda instâncias, mas a CSRF, ao apreciar recursos especiais interpostos pelos contribuintes, passou, mais recentemente, a reformar as decisões das turmas ordinárias, a fim de reconhecer o direito ao creditamento por entender que o frete na transferência de produtos acabados enquadrar-se-ia no conceito de insumo definido pela própria

Fazenda na Nota SEI PGFN MF 63/2018, fazendo-o com base no quanto decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em sistemática repetitiva (REsp 1.221.170) e, ainda, por considerar que o inciso IX do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 assegura a utilização dos créditos decorrentes da contratação de frete na operação de venda (que envolve toda a logística) e não apenas de frete na venda (que desloca a mercadoria diretamente para o comprador).

O panorama jurisprudencial na esfera judicial consolidou-se de forma bastante diferente. Embora ainda seja possível encontrar decisões isoladas admitindo o creditamento decorrente de frete nas operações de transferência entre os estabelecimentos, a orientação maciça dos tribunais regionais e das duas turmas de direito público do STJ firmou-se contrariamente à pretensão do contribuinte, valendo a ressalva de que não há qualquer precedente persuasivo a respeito da matéria.

As tentativas de levar o tema à apreciação do Supremo Tribunal Federal (STF) não têm sido frutíferas. Já há diversas decisões no sentido de que a inconstitucionalidade da vedação ao creditamento em questão constituiria ofensa reflexa ao texto constitucional, por depender da análise de normas infraconstitucionais, o que inviabiliza o pronunciamento da Corte Suprema.

Nesse cenário de incertezas, é intuitivo afirmar que a possibilidade de êxito dos contribuintes nas discussões travadas no âmbito administrativo é significativa, enquanto a tendência é que a Fazenda Pública saia vencedora das discussões judiciais sobre o mesmo tema.

Seguindo esse (ir)racional, parece adequado concluir que a realização de concessões recíprocas com o objetivo de eliminar os litígios administrativos e judiciais que versam sobre o direito ao crédito na aquisição de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica por meio da transação pode minimizar os efeitos negativos do desalinhamento entre a jurisprudência administrativa e a judicial.

Tal medida só faria sentido, todavia, se o edital que lan- çasse o tema contemplasse, como requisito para a transação, a adesão do contribuinte em relação a todas as discussões ativas envolvendo a matéria, administrativas e judiciais, num sistema transacional híbrido.

Nessa perspectiva, para usufruir de vantagens ofertadas pela Fazenda Pública, o contribuinte “abriria mão” de discussões administrativas com boas perspectivas de sucesso, mas também eliminaria, com alguma vantagem, o passivo discutido judicial- mente, esses últimos com perspectiva de êxito reduzida no con- texto atual.

A Fazenda, nesse cenário, teria a seu favor a recuperação, ainda que parcial, de ativos que provavelmente não veria confir- mados em discussão na seara administrativa, além de adiantar o caixa que seria propiciado pelo eventual desfecho favorável dos casos em tramitação no âmbito judicial.

É importante registrar que, longe de se configurar situa- ção atípica, é bastante comum que o mesmo contribuinte acumule discussões administrativas e judiciais acerca do conceito de in- sumo para fins de creditamento do PIS/Cofins, em especial sobre o uso de créditos de frete nas operações de transferência.

Isso porque o creditamento em questão decorre de ope- ração usual que se repete no tempo, envolvendo períodos de apu- ração diversos, o que multiplica os processos que versam sobre a mesma matéria. Os casos mais antigos que foram julgados des- favoravelmente ao contribuinte pelo Carf, seguiram para o Judi- ciário; os mais recentes, por sua vez, não devem ter o mesmo destino.

É certo que a transação envolvendo a controvérsia em apreço pode não levar à extinção dos litígios administrativos e judiciais – o que se esperaria, em princípio –, tendo em vista que há vários processos que discutem outras matérias afeitas à não- cumulatividade do PIS e da Cofins, além do creditamento na con- tratação de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

A cindibilidade do ponto que destacamos, no entanto, é inequívoca, o que autoriza o uso do meio alternativo como forma de eliminar, desde logo, essa específica fração contenciosa, colocando, em seu lugar, desejável sentimento de segurança em benefício de todos os envolvidos.

9. HIPÓTESE SUBSUMÍVEL À TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO?¹

Análise da controversa possibilidade de expedição de precatório em sede de mandado de segurança em matéria tributária

Daniel de Paiva Gomes²

Eduardo de Paiva Gomes³

João Marcelo Morais⁴

O Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV/Direito-SP tem se debruçado sobre a análise e identificação de casos com potencial subsunção à transação no contencioso tributário.

Nessa toada, para além do exame de questões propriamente materiais, podemos reconhecer questões de ordem

¹ Texto originalmente publicado em 27/05/2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/expedicao-pre-catorio-mandado-de-seguranca-materia-tributaria-27052021>>.

² Doutorando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), mestre em Direito Tributário pela FGV/Direito/SP, membro do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e advogado.

³ Mestre em Direito Tributário pela FGV/Direito/SP, membro do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e advogado.

⁴ Mestrando em Direito Tributário na FGV/Direito/SP, membro do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e advogado.

processual responsáveis por sobrecarregar o contencioso judicial e que, inseridas no contexto da transação, poderiam elevar o nível de maturidade do sistema e refletir, ainda que indiretamente, o princípio da razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII, da CRFB).

Referimo-nos, aqui, à antiga e controversa discussão envolvendo a possibilidade de expedição de precatório em sede de mandado de segurança em matéria tributária, nas hipóteses em que a sentença concessiva reconhece o direito à recuperação do indébito tributário.

Como é cediço, o artigo 165 do Código Tributário Nacional garante ao sujeito passivo o direito à restituição total ou parcial do tributo, nos casos de: (i) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido; (ii) erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; e (iii) reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Tomada essa regra, é comum, na seara tributária, o manejo de mandado de segurança preventivo cumulado com pedido de reconhecimento do direito à restituição/compensação do indébito tributário. É justamente em relação a esse segundo ponto (a restituição/compensação do indébito) que reside a controvérsia tratada no presente texto.

Em breve síntese, de um lado, os contribuintes pugnam pela possibilidade de restituição do indébito tributário, em sede de mandado de segurança, pela via do precatório. De outro lado, Fisco assevera que, devido à natureza do remédio constitucional, não seria viável, sob a ótica formal, a expedição de precatório.

Ressalte-se, todavia, que a controvérsia refere-se à possibilidade de expedição de precatório em relação aos recolhimentos indevidamente efetuados no quinquênio anterior à impetração do mandado de segurança, já que, quanto aos pagamentos

realizados após a impetração, as posturas de contribuinte e Fazenda Pública são convergentes.⁵

Tamanha a controvérsia dessa questão, acreditamos possível resolvê-la pela via da transação, cabendo-nos, antes de assim demonstrarmos, apresentar os fundamentos utilizados, pelo Fisco e contribuinte, para sustentar cada uma das posições.

O entendimento pela inviabilidade de expedição de precatório em sede de mandado de segurança advém de duas antigas súmulas editadas pelo STF. A súmula 269 preleciona que o “mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança”, ao passo que a súmula 271 consigna que a “concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação à período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria”.

Ressalte-se que as mencionadas súmulas foram editadas em 13/12/1963, ou seja, antes do advento da CF/88. Não bastasse isso, referidos enunciados sumulares foram criados com base em precedentes (RMS 6747, RMS 10629, RMS 10065, RMS 10149, AI 26672 e RE 48567) que não versavam sobre matéria tributária, ou seja, não tratavam de restituição de indébito tributário.

Esses dados, tomados isoladamente, já poderiam ser suficientes para que fosse afastada eventual vedação à expedição de precatório em sede de mandado de segurança. Fato é, entretanto, que, com base em tais súmulas, construiu-se jurisprudência, utilizada até os dias atuais, reconhecendo a inviabilidade de expedição de precatório em mandado de segurança.

Além disso, a impossibilidade de expedição de precatório teria como fundamento o procedimento do mandado de segurança: não admitindo dilação probatória, não seria possível a

⁵ O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 889.173/MS, submetido à sistemática da repercussão geral, confirmou entendimento no sentido de que o “pagamento dos valores devidos pela Fazenda Pública entre a data da impetração do mandado de segurança e a efetiva implementação da ordem concessiva deve observar o regime de precatórios previsto no artigo 100 da Constituição Federal”.

prévia liquidação para apuração do indébito tributário a fim de viabilizar a expedição do precatório. Assim, a liquidação dos valores seria incompatível com o rito do mandado de segurança.

Sob essa premissa, o contribuinte, em um primeiro momento, manejaria mandado de segurança, o qual, após o trânsito da respectiva sentença concessiva, lhe asseguraria o direito à compensação. Na sequência, caberia ao contribuinte, que desejasse receber seu indébito pela via do precatório, manejar ação ordinária de repetição de indébito, para ver liquidados tais valores, considerando que o emprego de mandado de segurança em matéria tributária interrompe o prazo prescricional em relação a eventual ação de repetição de indébito tributário.

É evidente que tal entendimento caminha na contramão do ideal de celeridade e sincretismo, fortemente defendidos pelo CPC/2015. Além disso, obrigar o contribuinte a ajuizar ação de repetição de indébito para operacionalizar seu direito onerará severamente a Fazenda Pública, já que o êxito da ação repetitória, ajuizada meramente para fins de liquidação dos valores cujo direito à compensação fora reconhecido definitivamente no mandado de segurança, acabaria por gerar potencial ônus sucumbencial.

Paralelamente, outra orientação começou a despontar em âmbito judicial, reconhecendo a possibilidade de expedição de precatório em mandado de segurança destinado à restituição do indébito tributário.

Isso porque, a súmula 213 do STJ, editada em 23/09/1998, prevê que “[o] mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”. Por sua vez, a súmula 461 da referida Corte Superior consigna que “[o] contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado”.

Some-se a isso o fato de que o artigo 100 da CF, com a redação que lhe foi conferida por meio da EC 62/2009, prevê que os “pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal,

Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos”. Note-se que o texto constitucional menciona “sentença judiciária”, sem restringir o procedimento adotado, se comum ou especial, o que corroboraria o cabimento da expedição de precatório para restituição do indébito tributário referente ao quinquênio anterior à impetração do remédio constitucional.

A expedição de precatório em sede de mandado de segurança, além de estar embasada nas súmulas 213 e 461 do STJ e no artigo 100 da CF/88, também tem seu cabimento de acordo com a ratio decidendi firmada nos autos dos Recursos Especiais Repetitivos 1.114.404/MG e 1.324.152/SP.

No julgamento do Recurso Especial 1.114.404/MG, realizado sob a sistemática dos recursos repetitivos, reconheceu-se que, em se tratando de demanda cuja sentença possua efeito declaratório, a opção entre a compensação e o recebimento do crédito por precatório ou requisição de pequeno valor cabe ao contribuinte credor, haja vista que constituem, todas as modalidades, formas de cumprimento do julgado colocadas à disposição da parte quando procedente a ação que teve a eficácia de declarar o indébito.

Por sua vez, nos autos do Recurso Especial Repetitivo 1.324.152/SP restou decidido que: “A sentença, qualquer que seja sua natureza, de procedência ou improcedência do pedido, constitui título executivo judicial, desde que estabeleça obrigação de pagar quantia, de fazer, não fazer ou entregar coisa, admitida sua prévia liquidação e execução nos próprios autos”.

Dessa forma, seria cabível, sob a ótica procedimental, a expedição de precatório para operacionalização concreta do direito à restituição do indébito tributário referente ao quinquênio anterior à impetração do mandado de segurança, pois: (i) as Súmulas 269 e 271 foram editadas antes do advento do texto constitucional de 1988; (ii) os precedentes que deram origem às referidas súmulas (RMS 6747, RMS 10629, RMS 10065, RMS 10149, AI 26672 e RE 48567) não versavam sobre matéria

tributária, ou seja, não tratavam de restituição do indébito tributário; (iii) os artigos 165, 167 e 168 do Código Tributário Nacional e o artigo 100 da CF/88 não restringem a possibilidade de expedição de precatório em sede de mandado de segurança; (iv) a interpretação conjunta dos Recursos Especiais Repetitivos 1.114.404/MG e 1.324.152/SP viabilizaria a expedição de precatório para restituição do indébito tributário referente aos cinco anos anteriores à impetração do remédio constitucional; (v) a não devolução, pelo ente federativo, do crédito tributário indevidamente recolhido, configuraria ato coator de caráter permanente, cuja prática se renova/protrai no tempo, daí advindo o cabimento do writ para retirar o ente federativo do estado de inércia, obrigando-o a restituir os valores que indevidamente recebeu pela via do precatório; (vi) é contraproducente e diverge das premissas do sincretismo que norteiam o CPC/2015 obrigar o contribuinte a ajuizar ação de repetição de indébito, além de gerar ônus sucumbencial desnecessário ao Fisco.

A despeito da posição que apontamos, não há dúvida sobre o estado de controvérsia que repousa sobre o tema, existindo fortes argumentos para os dois lados. E é justamente esse cenário de dúvida que, pensamos, poderia ser equacionado com a transação para: (i) admitir a recuperação do indébito tributário correspondente aos cinco anos anteriores à impetração mediante expedição de precatório; e (ii) viabilizar a liquidação dos valores a serem restituídos em favor do contribuinte.

A nosso ver, estamos diante de um caso perfeitamente subsumível à hipótese de transação no contencioso, com o intuito de evitar a interposição de recursos sobre o tema e o prolongamento de discussão que, em última análise, apenas tangencia a controvérsia de direito material subjacente ao processo (legitimidade ou não do crédito tributário).

A transação celebrada diretamente entre Fisco e contribuinte teria efeito liquidatório, cumprindo a função que justifica sua utilização: retirar daquele locus (o judicial) a solução de controvérsia que incrementa desnecessariamente o contencioso relacionado à recuperação do indébito em mandado de segurança –

não se estaria transacionando, deixemos claro, a expedição do precatório, mas sim a liquidação do valor.

Ambas as partes seriam beneficiadas com a utilização da transação nesse contexto, evitando o prolongamento do litígio e acelerando a devolução dos valores pagos indevidamente: o contribuinte receberia o precatório referente ao indébito sem precisar manejar a subsequente ação de repetição de indébito, ao passo que o Fisco não seria onerado com o ônus sucumbencial inerente ao futuro êxito da ação repetitória ajuizada meramente para fins de liquidação dos valores.

Ademais, uma possível vantagem poderia ser agregada: a liquidação consensual dos valores a serem restituídos com o manejo de “desconto inverso”. Sob a perspectiva pragmática, pensamos que o edital de transação poderia conter cláusula estabelecendo que os valores seriam apurados conjuntamente pelo Fisco e contribuinte, fixando, inclusive, os critérios de cálculo.

Objetivamente, a transação nos casos de que falamos seria cabível quando: (i) a sentença, no mérito, é favorável ao contribuinte e considerada de difícil reversão, mas não há distinção sobre o modo como seria operacionalizado o recebimento do indébito, limitando-se a decisão a reconhecer o direito à restituição/compensação do indébito; (ii) a sentença já reconhece a possibilidade de expedição de precatório, mas a União poderia interpor recurso visando à reversão desse específico aspecto.

À luz das hipóteses descritas, essa transação seria proponível pela Administração Pública nos casos em que não há objeção explícita na sentença quanto à expedição do precatório. A ressalva é necessária, pois a transação depende da homologação do Poder Judiciário, que realiza o controle de legalidade sob a perspectiva formal. O objetivo, portanto, é evitar que o Juízo deixe de homologar a transação sob o fundamento de que o acordo entabulado entre Fisco e contribuinte violaria a decisão transitada em julgado.

10. IOF EM OPERAÇÕES DE CASH POOLING: UMA OPÇÃO DE TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO JUDICIAL?¹

**Para a Receita Federal, há incidência de IOF nesse
tipo de espécie contratual**

*Fabio Caon Pereira²
Márcia Dias³*

Nos debates realizados no Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito SP), na linha de questões contemporâneas de processo tributário, identificou-se a discussão acerca da incidência de IOF em operações de cash pooling, usualmente realizadas no Brasil

¹ Texto originalmente publicado em 10/06/2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/iof-em-operacoes-de-cash-pooling-uma-opcao-de-transacao-no-contencioso-judicial-10062021>>.

² Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP, Pós-Graduado em Administração de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas de São Paulo - FGV/SP, mestrando em Direito Tributário pela FGV/SP, membro do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e advogado.

³ Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET, pós-graduada em Direito Processual Tributário pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE; LL.M. de Direito Tributário no INSPER, mestranda em Direito pela FGV/Direito/SP, membro do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e advogada.

por meio de contratos de conta-corrente, como uma possível hipótese para transação tributária no contencioso judicial.

As operações de cash pooling consistem em negócio contratual convencional, em que há uma unificação da gestão do fluxo de caixa dos contratantes envolvidos (entradas e saídas), por meio de uma conta bancária centralizadora. O procedimento é comumente adotado em diversos outros países e possui, como finalidade principal, a simplificação do controle financeiro de empresas que integram o mesmo grupo econômico.

Nessa operação, as partes assumem mutuamente posições credoras e devedoras entre si, de forma dinâmica e alternada, para somente ao final, por ocasião da liquidação ou vencimento do contrato, caso exista diferença positiva de um em relação ao outro, apurar se houve saldo positivo em favor de algum contratante. Via de regra, até a conclusão da avença, não há concessão de crédito em favor de uma ou outra parte.

Essa operação, ao nosso ver, difere de um típico contrato de mútuo, em que temos, desde sua origem, empréstimo de bem fungível (dinheiro) com obrigação de restituição ao mutuante na mesma quantidade, gênero e qualidade, nos termos do artigo 586 do Código Civil.

Apesar disso, a Receita Federal do Brasil possui uma visão diferente sobre o tema. De acordo com a Solução de Consulta COSIT 50/2015, vinculante aos Auditores Federais, há incidência do IOF sobre a referida espécie contratual, sob o argumento de que essa operação se amolda com perfeição ao fim de instrumentalizar operações de mútuo financeiro haja vista a facilidade que representa (principalmente quando envolvidas pessoas vinculadas), no que tange ao empréstimo do recurso, por uma das partes, e a posterior restituição, pela outra parte, por intermédio da mera sistemática de débitos e créditos em conta-corrente. Inclusive, a Autoridade fazendária se vale do posicionamento externado pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio no REsp 1.239.101/RJ, para chancelar sua opinião.

Apesar do inconformismo dos contribuintes deduzidos em diversas defesas administrativas, cuja interpretação encontra guarida em algumas vozes no Tribunal Administrativo⁴, fato é que o posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, atualmente, pende em favor da incidência tributária (Acórdãos 9303--005.583, 9303-009.257, 9303-009.884, 9303-009.885, 9303-009.960 e 9303-010.184).

Diante do referido panorama, por que então alçar essa operação para um possível edital de transação, em âmbito judicial, no contencioso de relevante e disseminada controvérsia?

Em primeiro lugar, porque o tema não foi exaustivamente apreciado pelo Poder Judiciário com o julgamento do REsp 1.239.101/RJ. Há viabilidade para um *distinguishing* visando nova deliberação do STJ acerca da incidência tributária.

Isso porque, no paradigma em questão, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu pela incidência do IOF, por entender que as operações realizadas ao abrigo de contrato de conta-corrente entre empresas coligadas, com a previsão de concessão de crédito, possuem natureza de mútuo de recursos financeiros.

A previsão de concessão de crédito (que consistia em uma disponibilização de determinada quantia à contratante, com a obrigação de pagamento do valor sacado em prazo determinado) foi determinante para o desfecho favorável ao Fisco.

A distinção que pode ser feita, eventualmente levando a um *overruling* ou mesmo à confirmação do entendimento fazendário, é justamente em função das características típicas desse

⁴ Conselheiros Thais De Laurentiis Galkowicz, Antonio Carlos Atulim, Valdete Aparecida Marinheiro, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto (Acórdão 3402-003.018, reformado pelo Acórdão CSRF 9303.009.257); Tatiana Josefovich Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima (Acórdão 3201-002.138); Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, André Henrique Lemos, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Acórdão 3401-004.239); bem como Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Austran e Vanessa Marini Cecconello (Acórdãos CSRF 9303-009.257, 9303-005.583, 9303-009.884, 9303-009.960 e 9303-010.184).

arranjo negocial – distinto de um contrato de abertura de crédito – ainda não terem sido amplamente debatidas pelo STJ.

Inclusive, existe decisão favorável aos contribuintes, tal como se observa do julgado proferido nos autos do Processo n. 2005.70.00.000732-8, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em que se decidiu que não incide IOF em relação à execução de contrato de gerenciamento de recursos financeiros, em que a contratada tem como atribuição apenas a administração dos recursos da contratante, sem a realização de operações de crédito. A remuneração mensal pelo gerenciamento é mera contraprestação aos serviços prestados.

Uma segunda razão para indicação dessa tese ao campo transacionável advém da recente extinção do voto de qualidade no CARF, que pode levar a uma evolução da jurisprudência administrativa, caso venhamos a experimentar uma reverberação do entendimento pró-contribuinte – até então minoritário – em outros Conselheiros do CARF.

Como terceiro fundamento temos o fato de que o posicionamento pró-Fisco, que até então se consolidou no CARF, pode acarretar uma disseminação da discussão no Poder Judiciário. Muitas das autuações mantidas pelo Tribunal Administrativo serão impugnadas judicialmente. Essa multiplicidade de casos pode resultar na formação de um conjunto de decisões favoráveis em instâncias inferiores, reduzindo a atratividade da inclusão dessa tese nesse modelo transacional.

Além disso, há que sopesar a própria essência da transação, que pressupõe concessões mútuas entre Fisco e contribuinte. Se de um lado o Fisco pode eventualmente conceder redução total (ou parcial) da multa e dos juros, numa tese que atualmente lhe é favorável na instância administrativa; de outro lado, além do adimplemento do imposto, os contribuintes precisarão se conformar com o entendimento da administração tributária acerca da incidência de IOF para fatos geradores futuros ou não consumados, numa tese que futuramente poderia lhe ser favorável (tanto na esfera administrativa quanto judicial).

Igualmente deve-se considerar que a definição da matéria, inclusive quanto à possibilidade de transação tributária, é de grande importância para o desenvolvimento do país, uma vez que é comum que empresas interessadas em investir em sociedades brasileiras adotem o procedimento de *cash pooling* e a insegurança jurídica sobre a tributação da operação pode afastar investimentos.

Em conclusão, acreditamos que esses argumentos justificam a inclusão dessa tese em um futuro edital de transação no contencioso tributário judicial, o qual, evidentemente, pode (e deve) resguardar sua aplicabilidade para situações específicas, delimitando características, condições e critérios a serem identificados na operação de *cash pooling* objeto da transação, evitando-se indevidas tentativas de enquadramento de “contratos de abertura de crédito” nesta modalidade alternativa de resolução de litígios.

11. ROL TAXATIVO OU EXEMPLIFICATIVO DO ARTIGO 149 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL¹

Contexto jurisprudencial como possível critério para identificação de casos transacionáveis

Daniel de Paiva Gomes²

Eduardo de Paiva Gomes³

Na linha dos trabalhos desenvolvidos no âmbito do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da FGV/Direito-SP, pensamos que os casos com potencial de subsunção à transação no contencioso tributário também podem ser identificados a partir da análise histórica do entendimento adotado pelos Tribunais acerca da legitimidade ou não de determinado tributo.

Com isso, quer-se dizer que, nas hipóteses em que se verifica relevante alteração jurisprudencial em sentido contrário ao entendimento anterior, para além de outros mecanismos de estabilização já existentes (tal como a modulação de efeitos), a

¹ Texto originalmente publicado em 24/06/2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/rol-taxativo-ou-exemplificativo-do-artigo-149-da-constituicao-federal-24062021>>

² Doutorando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), mestre em Direito Tributário pela FGV/Direito/SP, membro do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e advogado.

³ Mestre em Direito Tributário pela FGV/Direito/SP, membro do projeto de pesquisa “Transação no contencioso tributário”, da linha “Questões contemporâneas do contencioso tributário”, do núcleo de direito tributário do mestrado profissional da FGV/Direito/SP e advogado.

transação pode se constituir como relevante instrumento para equacionamento da dívida e reorganização do passivo fiscal.

Inseridos neste contexto – atinente à evolução jurisprudencial acerca das “contribuições de terceiros” (Salário Educação, contribuições destinadas ao SENAI, SESI, SESC, SENAC, excluídos SEBRAE e a contribuição ao INCRA, para os quais já há solução assentada), previstas no artigo 149 da Constituição Federal – encontrar-se-ia matéria subsumível à transação de que pretendemos falar.

Em brevíssima síntese, a celeuma atinente ao tema reside em considerar taxativo ou exemplificativo o rol de bases de cálculo elencadas no artigo 149, § 2º, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal, após o advento da Emenda Constitucional n. 33/01, quais sejam: (i) faturamento; (ii) receita bruta; (iii) valor da operação; e (iv) valor aduaneiro.

Se taxativo, todas as contribuições de terceiros que adotem base de cálculo diversa daquelas previstas no dispositivo constitucional estariam eivadas de inconstitucionalidade superveniente. Assim, a partir da edição da Emenda Constitucional n. 33/01, as contribuições de terceiros com base de cálculo não prevista taxativamente no artigo 149, § 2º, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal careceriam de fundamento normativo de validade.

Este seria exatamente o caso do Salário Educação, das contribuições ao SESI, ao SENAI, ao SESC, ao SENAC, ao SEBRAE e da contribuição ao INCRA. Embora sejam contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico, respectivamente – e, portanto, possuem como fundamento constitucional de validade o artigo 149, § 2º, III, “a” da Constituição Federal –, referidos tributos adotam como base de cálculo “o total da remuneração paga, devida ou creditada a empregados e trabalhadores avulsos”.

Trata-se de entendimento que encontra fundamento na jurisprudência vinculante do Supremo Tribunal Federal. Ao analisar a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de

cálculo do PIS/COFINS-importação nos autos do Recurso Extraordinário n. 559.937, cujo julgamento foi realizado sob a sistemática da repercussão geral, a Suprema Corte externou seu entendimento acerca da interpretação a ser conferida ao artigo 149, § 2º, III, da Constituição Federal.

Naquela oportunidade, a Corte Excelsa reconheceu que “com o advento da EC 33/01, contudo, a enunciação das bases econômicas a serem tributadas passou a figurar como critério quase que onipresente nas normas de competência relativas a contribuições. Isso porque o § 2º, III, do art. 149 fez com que a possibilidade de instituição de quaisquer contribuições sociais ou interventivas ficasse circunscrita a determinadas bases ou materialidades, fazendo com que o legislador tenha um campo menor de discricionariedade na eleição do fato gerador e da base de cálculo de tais tributos”.

O Supremo Tribunal Federal entendeu que “resta inconteste o fato de que a EC n. 33/2001 houve por bem instituir um rol taxativo de bases de cálculo, inserido no art. 149, § 2º, III, “a” da CF/88, das contribuições sociais gerais e de intervenção no domínio econômico, limitando o exercício da competência tributária por parte da Ré somente sobre as referidas bases econômicas”.

O reconhecimento do caráter taxativo do rol de bases de cálculo previsto no artigo 149, § 2º, III, “a” da CF/88, em sede de precedente vinculante exarado pelo Supremo Tribunal Federal, motivou o ajuizamento de diversas ações judiciais, visando ao reconhecimento da inconstitucionalidade superveniente das contribuições de terceiros que adotam como base de cálculo a folha de salários/pagamentos.

Além do entendimento fixado no referido precedente, tais ações judiciais adotam como fundamento a reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que “a antinomia da norma antiga com a Constituição superveniente se resolve na mera revogação da primeira”. Nessa perspectiva, a tese pela inconstitucionalidade superveniente das contribuições de

terceiro contaria com sólido respaldo jurisprudencial, falando-se, em verdade, em revogação tácita.

No entanto, recentemente, o Supremo Tribunal Federal houve por bem afetar dois Recursos Extraordinários para tratar, de maneira específica e também sob a sistemática da repercussão geral, da constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE (RE 603.624) e ao INCRA (RE 630.898).

No Recurso Extraordinário 603.624, a Corte Excelsa entendeu que “O acréscimo realizado pela EC 33/2001 no art. 149, § 2º, III, da Constituição Federal não operou uma delimitação exaustiva das bases econômicas passíveis de tributação por toda e qualquer contribuição”. E, assim concluiu: “O emprego, pelo art. 149, § 2º, III, da CF, do modo verbal ‘poderão ter alíquotas’ demonstra tratar-se de elenco exemplificativo em relação à presente hipótese”.

Idêntico entendimento foi adotado no Recurso Extraordinário 630.898, no sentido de que “o § 2º, III, a, do art. 149, da Constituição, introduzido pela EC n. 33/2001, ao especificar que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico ‘poderão ter alíquotas’ que incidam sobre o faturamento, a receita bruta (ou o valor da operação) ou o valor aduaneiro, não impede que o legislador adote outras bases econômicas para os referidos tributos, como a folha de salários, pois esse rol é meramente exemplificativo ou enunciativo”.

Nos referidos *leading cases*, o Supremo Tribunal Federal definiu que não existiria entendimento anterior quanto à taxatividade do rol de base de cálculo, fixado no Recurso Extraordinário n. 559.937, sob o fundamento de que se estaria diante de questão qualificada enquanto *obiter dictum*, bem como seria, apenas, a posição pessoal da Relatoria do referido precedente.

A breve análise dos precedentes acima permite delimitar o embate jurisprudencial que, a nosso ver, justificaria a seleção de tal controvérsia enquanto caso subsumível à transação.

Embora o Recurso Extraordinário 559.937 não tenha analisado, de maneira específica, as contribuições de terceiro

mencionadas, fato é que o Supremo Tribunal Federal externou a interpretação a ser conferida ao artigo 149, § 2º, III, “a” da CF/88.

Por outro lado, a despeito de os Recursos Extraordinários 603.624 e 630.898 versarem de maneira específica, respectivamente, sobre a contribuição ao SEBRAE e ao INCRA, também é fato que os fundamentos adotados podem ser igualmente aplicados, mas ainda não o foram, para as demais contribuições de terceiros (SESI, SENAI, SESC, SENAC, Salário-Educação, etc.).

O cotejo analítico dos *leading cases* traz à tona o debate quanto aos limites do efeito vinculante dos precedentes previsto no Código de Processo Civil, isto é, se o efeito vinculante alcança igualmente os fundamentos exarados no precedente ou somente alcançam a tese sumular, tal como objetivamente fixada. Ao lado desse debate, surge, ainda, a problemática atinente à notória subjetividade para qualificação de determinada questão como *obiter dictum* em sede de precedente vinculante, haja vista a ausência de critérios objetivos para sua delimitação.

Os reflexos dessas controvérsias deságuam, finalmente, no Poder Judiciário, haja vista que, a depender do critério interpretativo a ser adotado quanto à força persuasiva dos precedentes, ter-se-á intenso fluxo de ações exacionais ou antiexacionais, em nítida contrariedade, justamente, ao objetivo perseguido pelos precedentes vinculantes, prática fortalecida e aperfeiçoada no Código de Processo Civil 2015.

Por tais razões, entendemos que se está diante de uma hipótese temática que poderia ser muito bem dirimida no âmbito da transação. A aplicação da transação neste contexto beneficiária, ainda, pessoas não diretamente relacionadas ao litígio, mas que invariavelmente sofrem as suas consequências: as entidades beneficiadas com o recolhimento das contribuições de terceiros.

Embora a jurisprudência recente reconheça a ilegitimidade passiva das referidas entidades para figurarem nessas demandas judiciais e, conseqüentemente, a desnecessidade da formação de litisconsórcio necessário, não se pode ignorar que a

transação com eventual concessão de desconto impactará diretamente os recursos destinados à implementação das atividades que justificam a sua existência. Dessa forma, pensamos ser recomendável a participação dessas entidades na elaboração do edital de transação, na medida em que tal providência permite que tenham previsibilidade orçamentária e financeira.

Em que pesem os tributos objeto de análise possam não representar valores tão expressivos, é importante resgatar a premissa que justifica a adoção da transação, qual seja, a redução da litigiosidade, não se restringido, portanto, a mero instrumento para incrementar a arrecadação.

A transação tem como objetivo a resolução do litígio, de modo que a extinção do crédito tributário é endereçada pelo artigo 171 do Código Tributário Nacional como mera consequência. Daí por que acreditamos que a transação está mais relacionada aos efeitos processuais do litígio do que apenas aos efeitos tributários, o que justifica pensar a utilização da transação tendo como causa as razões processuais que resultam no incremento do acervo do Poder Judiciário.

Nesse sentido, a transação se prestaria a dirimir a controvérsia que gravita sobre o tema, uniformizando a interpretação acerca dos efeitos vinculantes dos precedentes, isto é: (i) se a interpretação externada pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário 559.937, acerca do artigo 149, § 2º, III, “a” da CF/88, possui efeito vinculante ou é apenas *obiter dictum*; ou (ii) se os fundamentos adotados nos Recursos Extraordinários 603.624 e 630.898, que resultaram, especificamente, no reconhecimento da constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE e ao INCRA, também seriam aplicáveis às demais contribuições de terceiros ainda não analisadas especificamente pela Suprema Corte (SESI, SENAI, SESC, SENAC, Salário-Educação, etc.).