

EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO PRESIDENTE DO EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA – CNI, entidade sindical de grau superior representativa da indústria brasileira, inscrita no CNPJ sob o nº 33.665.126/0001-34, com sede no SBN, Quadra 1, Bloco C, Edifício Roberto Simonsen, Brasília/DF, representada por seus advogados (**Docs. 1 a 4**), vem, respeitosamente, perante Vossa Excelência, com fundamento nos arts. 102, inciso I, alínea “a”, e 103, inciso IX, da Constituição Federal, e na Lei nº 9.868/99, propor a presente

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

com pedido de liminar

em face dos arts. 43 e 44 da Lei nº 14.973/2024, os quais, ao disporem sobre as condições para fruição de benefícios fiscais federais, criaram a obrigatoriedade de apresentação, pelas pessoas jurídicas que gozem de benesses dessa natureza, de declaração eletrônica que indique os incentivos, renúncias, benefícios ou imunidades de natureza tributária usufruídos, bem com o valor do crédito correspondente, e preveem sanções em caso de descumprimento desse dever instrumental, conforme razões que passa a expor.

I SÍNTESE DA ADI

1. Volta-se a presente ação direta contra legislação federal que estabeleceu a obrigação tributária acessória de prestação, pelas pessoas jurídicas que usufruem de benefício fiscal, de informações a ele pertinentes, bem como consequências de caráter sancionatório em caso de ausência ou atraso na entrega da declaração eletrônica que contenha esses dados.

2. Há patente contrariedade aos **princípios da simplicidade tributária, da proporcionalidade e da razoabilidade**, diante do **estabelecimento de dever instrumental inadequado, desnecessário, desmedido e que aumenta o custo de conformidade e a burocracia experimentada pelas pessoas jurídicas do setor industrial**, inclusive com a previsão de sanções pecuniárias.

3. Não bastasse isso, constata-se violação aos **direitos de petição e de acesso ao Poder Judiciário**, ao **direito adquirido e ao princípio da confiança**, corolários da própria segurança jurídica, bem como aos **princípios da livre concorrência e da livre iniciativa, com a imposição de sanções políticas**.

4. No que tange especificamente às microempresas e empresas de pequeno porte, existe afronta ao **direito dessas pessoas jurídicas de serem submetidas a regime jurídico-tributário diferenciado**.

5. A Autora se volta contra essa legislação federal porque as empresas dos mais diversos setores da indústria são afetadas, as quais estão dentro de sua estrutura sindical.

6. Há pedido de liminar porque, diante das **inconstitucionalidades materiais**, a **garantia dos contribuintes a um ambiente tributário mais simplificado só pode ser assegurada pela suspensão liminar das normas impugnadas**. Sem a concessão da cautelar, as empresas do setor industrial, em especial as submetidas ao Regime do Simples Nacional, deverão suportar gastos maiores para permanecerem aderentes às normas combatidas.

7. A fim de facilitar a compreensão dos argumentos a serem apresentados, segue abaixo quadro resumo.

Desrespeito aos princípios da simplicidade tributária, da razoabilidade e da proporcionalidade.



O estabelecimento de obrigação tributária acessória desnecessária aumenta os custos de conformidade e a burocracia.

Desrespeito aos direitos de petição e de acesso ao Poder Judiciário, bem como aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência.



Condicionar a discussão judicial da exigência tributária e o gozo de incentivos fiscais à quitação contínua de tributos é impedir o exercício desses direitos.

Desrespeito às sumulas 70, 323 e 547, todas do STF.



Impedir a fruição de benefícios fiscais já concedidos em razão de débitos em aberto com a fazenda pública configura verdadeira sanção política, providência inconstitucional e desproporcional vedada, há décadas, pelo STF.

Estabelecimento de sanção pecuniária inconstitucional em razão do descumprimento da obrigação acessória.



Criação de um consequente sancionatório desproporcional e desarrazoado.

Impossibilidade de aplicação da norma impugnada às pessoas jurídicas submetidas ao Regime do Simples Nacional.



A obrigação ignora a previsão constitucional de tratamento jurídico diferenciado a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte (MPEs).

II CONTEXTUALIZAÇÃO LEGAL

8. Em 16 de setembro de 2024, foi sancionada a Lei nº 14.973 (**doc. 5**), a qual: **i**) instituiu o regime de transição para a Contribuição substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011 (fim da desoneração de 17 setores da economia) e para o adicional sobre a Cofins-Importação previsto no art. 8º, § 21, da Lei nº 10.865/2004; **ii**) alterou as Leis nºs 8.212/91, 8.742/93, 10.522/2002, 10.779/2003, e 13.988/2020; e **iii**) revogou dispositivos dos Decretos-Lei nºs 1.737/79, e 2.323/87, e das Leis nºs 9.703/98, e 11.343/2006, e a Lei nº 12.099/2009.

9. Dentre as modificações normativas, sobreveio também regramento das condições para fruição de benefícios fiscais federais, constante dos arts. 43 e 44 do referido Diploma Legal e que estabeleceu a obrigatoriedade de apresentação, pelas pessoas jurídicas que gozem de benesses dessa natureza, de declaração eletrônica indicativa dos incentivos, renúncias, benefícios ou imunidades usufruídos, bem com do valor do crédito correspondente, e preveem sanções em caso de descumprimento dessa obrigação acessória.

10. A disciplina regulamentar desse trecho da nova legislação, que replica previsões que constavam da Medida Provisória nº 1.227, de 4 de junho de 2024, é prevista na Instrução Normativa (IN) nº 2.198/2024 (**doc. 6**), da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), norma infralegal que instituiu a Declaração de Incentivos, Renúncias, Benefícios e Imunidades de Natureza Tributária (Dirbi).

11. Todavia, com todas as vênias, o complexo conjunto normativo está maculado com vícios de inconstitucionalidade material, e deverá ser expelido do ordenamento jurídico pátrio, conforme adiante será articulado.

III TEOR DAS LEIS E DISPOSITIVOS ATACADOS

12. Eis o teor das normas legais combatidas por incompatibilidade com a Lei Maior:

Art. 43. A pessoa jurídica que usufruir de benefício fiscal deverá informar à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por meio de declaração eletrônica, em formato simplificado:

I – os incentivos, as renúncias, os benefícios ou as imunidades de natureza tributária de que usufruir; e

II – o valor do crédito tributário correspondente.

§ 1º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil estabelecerá:

I – os benefícios fiscais a serem informados; e

II – os termos, o prazo e as condições em que serão prestadas as informações de que trata este artigo.

§ 2º Sem prejuízo de outras disposições previstas na legislação, a concessão, o reconhecimento, a habilitação e a coabilitação de incentivo, a renúncia ou o benefício de natureza tributária de que trata este artigo são condicionados ao atendimento dos seguintes requisitos:

I – regularidade quanto ao disposto no art. 60 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, no inciso II do caput do art. 6º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e no art. 27 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990;

II – inexistência de sanções a que se referem os incisos I, II e III do caput do art. 12 da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, o art. 10 da Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998, e o inciso IV do caput do art. 19 da Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013;

III – adesão ao Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), conforme estabelecido pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil; e

IV – regularidade cadastral, conforme estabelecido pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

§ 3º A comprovação do atendimento dos requisitos a que se refere o § 2º será processada de forma automatizada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, dispensada a entrega prévia de documentos comprobatórios pelo contribuinte.

Art. 44. A pessoa jurídica que deixar de entregar ou entregar em atraso a declaração prevista no art. 43 estará sujeita à seguinte penalidade calculada por mês ou fração, incidente sobre a receita bruta da pessoa jurídica apurada no período:

I – 0,5% (cinco décimos por cento) sobre a receita bruta de até R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais);

II – 1% (um por cento) sobre a receita bruta de R\$ 1.000.000,01 (um milhão de reais e um centavo) até R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais); e

III – 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) sobre a receita bruta acima de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais).

§ 1º A penalidade será limitada a 30% (trinta por cento) do valor dos benefícios fiscais.

§ 2º Será aplicada multa de 3% (três por cento), não inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais), sobre o valor omitido, inexato ou incorreto, independentemente do previsto no caput.

13. Diante da íntima conexão e dependência lógica existente com as normas acima, são impugnados a seguir, diante da patente inconstitucionalidade por arrastamento ou atração, todos os dispositivos infralegais constantes da IN RFB nº 2.198/2024.

IV LEGITIMIDADE DA AUTORA. PERTINÊNCIA TEMÁTICA E INTERESSE DA ENTIDADE. CUMPRIMENTOS DOS REQUISITOS CONSTITUCIONAIS

14. A Confederação Nacional da Indústria é entidade sindical de âmbito nacional, que exerce a adequada representação do setor secundário da economia como categoria econômica, inclusive para questões judiciais, uma vez que congrega todas as 27 federações industriais nos Estados. O setor representado pela Autora, constante do quadro relativo ao art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), abrange mais de 1250 sindicatos e 700 mil indústrias.

15. É legitimada, nos termos dos arts. 102, inciso I, alínea 'a', e 103, inciso IX, ambos da Constituição Federal, e da Lei nº 9.868/99, à propositura de ações de controle concentrado de constitucionalidade para provocar a atuação desta Suprema Corte, tendo destacada atuação na defesa da ordem jurídico-tributária, como já reconhecido, entre outras oportunidades, no julgamento das ADIs 3.311, 4.031, 4.786, 4.787, 5.635 e 6.031.

16. A matéria discutida guarda, por sua vez, relevância para **os contribuintes industriais** e estreita vinculação aos princípios estatutários da CNI, que, nos exatos termos de seu Estatuto, tem como seus objetivos, dentre outros, "*propor medidas judiciais na defesa dos interesses da indústria*"¹.

¹ Estatuto da CNI, art. 3º, inciso X.

17. No caso específico, as empresas industriais, estabelecidas em qualquer ponto do território nacional e que possuam benefícios fiscais previamente indicados pela RFB, sofrem impactos advindos das normas vergastadas, as quais impõem um dever instrumental de prestar informações quanto a essas benesses, que, como será demonstrado, já se encontram à disposição da Autoridade Tributária Federal. Nota-se que sequer há uma padronização quanto à forma de cálculo.

18. Vale frisar que, dentre as pessoas jurídicas afetadas, encontram-se também aquelas submetidas à sistemática de recolhimento do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional). A importância da temática para toda a base industrial é, pois, inegável, e o julgamento final a afetará de forma horizontal e homogênea.

19. Além da importância da posição política quanto às violações constitucionais que serão abaixo apontadas, a relevância da matéria está justificada pelos potenciais riscos aos produtores industriais nacionais, sejam esses de grande, médio ou pequeno porte, que estarão submetidos à imposição estatal de apresentação da Dirbi em total desconformidade com os princípios e normas constitucionais aqui elencados.

V CONSIDERAÇÕES QUANTO AO QUE NÃO É OBJETO DESSA AÇÃO

20. Antes de adentrar ao mérito, cumpre aqui tecer algumas ponderações que servem de verdadeiro *disclaimer*, para que se compreenda adequadamente o que é e o que não é objeto da presente ação direta.

21. A Autora da presente ação de controle concentrado **não** provoca a Jurisdição Constitucional para questionar a divulgação de dados relacionados aos benefícios fiscais conferidos às pessoas jurídicas, pois é plenamente ciente da importância que a transparência dessas informações possui para organização financeiro-orçamentária do País e para um debate público de qualidade e de eficiência sobre os denominados "*gastos tributários*".

22. Nesse particular, vale registrar que a transparência exige o dever de se conferir aos cidadãos informações e mecanismos administrativos para a efetiva participação pública na vida organizacional do Estado. Somente com a garantia dos direitos de saber e de controle e dos meios procedimentais próprios, a fiscalização social dos dispêndios da Administração Pública poderá ser efetivamente exercida.

23. É sabedora, ainda, do hercúleo esforço do Poder Executivo para equalizar as contas públicas e da importância que os dados referentes às benesses fiscais assumem para o cumprimento das metas fiscais anualmente impostas.

24. Não obstante, diante das fragilidades jurídico-constitucionais da forma pela qual se optou pela obtenção das informações em comento, a qual acaba por ferir direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, esta ação direta é o meio adequado para questionar a compatibilidade das normas combatidas com a Carta Política de 1988.

VI VIOLAÇÕES CONSTITUCIONAIS

25. Uma leitura atenta dos arts. 43 e 44 da Lei nº 14.973/2024, bem como da IN RFB nº 2.198/2024, norma infraconstitucional dependente, do prisma lógico, dos preceitos legais impugnados, revela haver uma série de incompatibilidades entre esses dispositivos e a Constituição Federal.

VI.I INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL PELA CRIAÇÃO DE DEVER INSTRUMENTAL EM TOTAL DESRESPEITO AOS PRINCÍPIOS DA SIMPLICIDADE TRIBUTÁRIA, DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE

26. Conforme se verifica do disposto no art. 43 da Lei nº 14.973/2024, as pessoas jurídicas, de qualquer natureza ou porte econômico e que gozarem de benefício fiscal federal, deverão informar à RFB, mediante envio da Dirbi, a espécie de benesse tributária (incentivos, renúncia, benefício e imunidade) e o montante do crédito tributário correspondente.

27. O comando legal supracitado regula, no âmbito da União, o previsto no art. 198, § 3º, inciso IV, do Código Tributário Nacional², que autoriza, ao excepcionar a regra/garantia do sigilo fiscal (5º, inciso X, CF³), a divulgação de informações correspondentes a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica.

28. Essa transparência informacional, como já indicado, é instrumento de *accountability* plenamente compatível como a Lei Fundamental, porquanto existe interesse público para a divulgação de dados que, em última medida, refletem as opções de utilização dos recursos estatais e merecem controle da sociedade.

29. Ocorre, no entanto, que o dispositivo impugnado lança mão de meio para obtenção de informações relacionadas aos benefícios fiscais que **não se coaduna com o princípio simplicidade tributária**, que alcançou *status* constitucional com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 e o acréscimo do § 3º ao art. 145 do Texto Maior:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 3º **O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade**, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

² "Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

(...)

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

(...)

IV - incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica. (Incluído pela Lei Complementar nº 187, de 2021)"

³ "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;"

(grifou-se)

30. É preciso destacar que não se está aqui a discorrer sobre a simplicidade tributária como mero conteúdo axiológico do princípio da praticabilidade tributária, voltado à utilização de mecanismos e técnicas para tornar exequíveis as leis tributárias, e que já foi reconhecido doutrinariamente⁴ e invocado por este Pretório Excelso⁵.

31. Ao alçar ao alti plano constitucional a simplicidade tributária, que já constava da legislação nacional (v.g.: Lei complementar nº199/2023, que institui o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias), **o constituinte derivado conferiu maior densidade jurídica a esse postulado, que deverá servir de parâmetro para quaisquer normas que tratem da distribuição das cargas obrigacionais dentro da relação jurídico-tributária.**

32. Dito de outra maneira, a constitucionalização do princípio da simplicidade possui efeito dúplice, pois é voltado à simplificação tanto das práticas burocrático-administrativas, com diminuição de atos de fiscalização e de controle tributário e dos próprios custos da atividade estatal, **quanto dos deveres instrumentais dirigidos aos contribuintes, nesse particular para fins de evitar o que se denomina "privatização da gestão tributária"**⁶.

⁴ Sobre o tema: DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? In: Revista da Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, n. 30/31, pp. 213-260, 1987/1988; e COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

⁵ AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE. JULGAMENTO CONJUNTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSELHOS PROFISSIONAIS. AUTARQUIAS FEDERAIS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE INTERESSE PROFISSIONAL. ANUIDADES. ART. 149 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. LEI COMPLEMENTAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. PRATICABILIDADE. PARAFISCALIDADE. LEI FEDERAL 12.514/2011. (...) 8. No tocante à legalidade tributária estrita, reputa-se ser adequada e suficiente a determinação do mandamento tributário no bojo da lei impugnada, por meio da fixação de tetos aos critérios materiais das hipóteses de incidência das contribuições profissionais, à luz da chave analítica formada pelas categorias da praticabilidade e da parafiscalidade. Doutrina. 9. Ações Diretas de Inconstitucionalidade improcedentes. (ADI 4697, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 06-10-2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-063 DIVULG 29-03-2017 PUBLIC 30-03-2017)

⁶ COSTA, Regina Helena, *op. cit.*, p. 194-197.

33. Tudo isso, frise-se, com vistas ao equilíbrio e coerência na criação de deveres instrumentais e à geração de previsibilidade, estabilidade e segurança jurídica para vínculo entre o Fisco e o pagador de tributos, conforme defendem os Professores Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha⁷:

(...)

O princípio da simplicidade orienta um horizonte em que os deveres jurídicos tributários possam ser adimplidos e fiscalizados do modo mais simples possível. Certamente já era um princípio tributário implícito a orientar tanto o legislador quanto o intérprete/aplicador.

Em larga medida, este princípio parece equivalente ao princípio da praticabilidade, que há muitos anos já havia sido reconhecido por aqui, independentemente de previsão constitucional explícita.

Do ponto de vista legislativo, algumas das causas de complexidade que apontamos estão no centro da EC n. 132. A extinção de tributos e a unificação de regulações certamente vai na linha de tornar o sistema mais simples e inteligível. Contudo, não se pode deixar de reconhecer que muito da simplificação proposta na versão original da PEC n. 45 foi perdida durante a sua tramitação – basta lembrarmos a quantidade de regimes de incidência do IBS e da CBS.

Uma das características do Sistema Tributário Nacional é a sua hiperconstitucionalização. Apontada por alguns como uma das virtudes do modelo brasileiro, e por outros – como nós – como uma das causas da quantidade brutal de litígios tributários no Brasil, a profusão de dispositivos constitucionais tributários distingue a Constituição Federal brasileira de outros diplomas constitucionais.

De um lado, a EC n. 132 aumenta a aposta na constitucionalização da tributação. O texto da Constituição Federal pós-EC n. 132 é tão exótico nesse particular que chega a incluir um dispositivo estabelecendo que sucos naturais sem adição de açúcares e conservantes se incluem entre os alimentos previstos no inciso VIII do § 1º do art. 9º da EC n. 132 (§ 13, II, deste mesmo art. 9º).

Paradoxalmente, ao mesmo tempo em que a EC n. 132 multiplicou substancialmente os dispositivos constitucionais tributários, também delegou largamente a disciplina de temas centrais do novo regime de tributação do consumo à disciplina do legislador infraconstitucional.

Essa mistura de um extenso e detalhado regramento constitucional com um amplo campo de atuação do legislador infraconstitucional pode resultar em um significativo contencioso. Para uma emenda que incluiu

⁷ GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 56, 2024, p. 765-767.

na Constituição o princípio da simplicidade, é inegável a complexidade interpretativa do novo texto constitucional, a qual tende a ser potencializada conforme a reforma seja efetivamente implementada em nível infraconstitucional.

A despeito deste paradoxo, caso venha a ser efetivamente considerado pelo legislador infraconstitucional, o princípio da simplicidade pode orientar um ambiente em que a legislação tributária seja mais simples, a começar por seu processo de produção.

O processo legislativo das leis tributárias na maioria das vezes não considera a complexidade e os efeitos nocivos de uma lei incompleta e até, às vezes, mal redigida, que use, não intencionalmente, uma linguagem vaga e ambígua. Boa parte das complexidades interpretativas que apontamos acima decorre de textos normativos demasiadamente imperfeitos, feitos de forma apressada, ignorando que não raro para se resolverem problemas de curto prazo criam-se outros que acompanharão Fisco e sujeitos passivos por décadas.

A simplicidade também deve orientar a elaboração de regulações infralegais, notadamente aquelas que estabelecem deveres formais, que devem ser sempre proporcionais e razoáveis, pautados por um formalismo finalístico, instrumental.

Nessas acepções, **o princípio da simplicidade é um subprincípio do princípio da segurança jurídica, na medida em que estabelece como fim almejado a criação de medidas que aumentem as possibilidades de previsibilidade e estabilidade das relações jurídicas tributárias.**

(grifou-se)

34. Os citados autores alertam, como não poderia deixar de ser, que esse novo princípio precisa ser ponderado em conjunto com os princípios da transparência⁸ e da cooperação⁹, também constantes do art. 145, § 3º, da Lei Maior, tendo por desígnio a própria conformidade tributária, bem como os princípios da proporcionalidade (proibição do excesso, ou devido processo legal em sentido substantivo) e da razoabilidade. Confira-se no que importa:

(...)

Diante desses comentários, temos aqui a mesma preocupação que externamos em relação ao princípio da simplicidade. A previsão explícita

⁸ *Ibid.*, p. 768.

⁹ *Ibid.*, p. 773.

desse princípio não pode dar à luz uma transformação dos deveres de prestação de informação dos sujeitos passivos.

Considerando a hipercomplexidade contemporânea, a tentação da demanda de máxima transparência, com a previsão de complexos e intrincados deveres instrumentais, não pode ser desconsiderada, mas deve ser contida. Da mesma forma, há limites para a transparência da Administração Pública.

Nessa linha de ideias, o princípio da transparência deve ser interpretado em conjunto com o já estudado princípio da simplicidade, ou seja, a transparência é instrumental e deve ser pautada pelo princípio da razoabilidade.

(...)

Ademais, o princípio da cooperação tem que ser ponderado, não só com o princípio da simplicidade como também com o princípio da razoabilidade. Ambos são limitações jurídicas à cooperação, que não podem se transformar em um peso excessivo para os sujeitos passivos tributários.

Assim, no bojo deste princípio está a necessidade de alterar a postura do Fisco de modo que, antes de simplesmente discordar e punir, é preciso orientar o contribuinte sobre a conduta correta, como que num modelo de “advertência prévia” que permita uma adequação à regra pertinente.

Por exemplo, um campo no qual deve-se ter muito cuidado para a cooperação não extrapolar os limites da razoabilidade e da proporcionalidade é o da responsabilidade, notadamente no que se refere à atribuição de funções de retenção. Afinal, cooperação não pode ser sinônimo de “privatização” da função pública de fiscalização e administração da arrecadação tributária, mesmo porque a posição do contribuinte que atua como fonte corresponde a uma longa manus do Fisco e, portanto, exerce uma função que lhe permite certa margem de interpretação dos fatos.

(grifou-se)

35. Considerando-se os apontamentos feitos em sede doutrinária quanto ao necessário sopesamento à luz dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, vale destacar que este Supremo Tribunal Federal consagrou a aplicação desses princípios, decorrentes do devido processo legal substantivo inscrito no art. 5º, inciso LIV, da Constituição Federal, como balizas à atuação estatal (inclusive, legislativa) excessiva, radical

ou desmedida¹⁰. Veja-se um exemplo relacionado aos deveres instrumentais dos contribuintes:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DE 11% ART. 31 DA LEI 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/98. CONSTITUCIONALIDADE.

1. Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte.

2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. **A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.**

3. Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto.

¹⁰ E M E N T A: RECURSO EXTRAORDINÁRIO - MATÉRIA TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO LEGAL DOS FATORES DE INDEXAÇÃO - ALEGADA OFENSA ÀS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO ADQUIRIDO E DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA - INOCORRÊNCIA - SIMPLES ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA QUE NÃO SE CONFUNDE COM MAJORAÇÃO DO TRIBUTO - RECURSO IMPROVIDO. - Não se revela lícito, ao Poder Judiciário, atuar na anômala condição de legislador positivo, para, em assim agindo, proceder à substituição de um fator de indexação, definido em lei, por outro, resultante de determinação judicial. Se tal fosse possível, o Poder Judiciário - que não dispõe de função legislativa - passaria a desempenhar atribuição que lhe é institucionalmente estranha (a de legislador positivo), usurpando, desse modo, no contexto de um sistema de poderes essencialmente limitados, competência que não lhe pertence, com evidente transgressão ao princípio constitucional da separação de poderes. Precedentes. - A modificação dos fatores de indexação, com base em legislação superveniente, não constitui desrespeito a situações jurídicas consolidadas (CF, art. 5º, XXXVI), nem transgressão ao postulado da não-surpresa, instrumentalmente garantido pela cláusula da anterioridade tributária (CF, art. 150, III, "b"). - O Estado não pode legislar abusivamente, eis que todas as normas emanadas do Poder Público - tratando-se, ou não, de matéria tributária - devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do "substantive due process of law" (CF, art. 5º, LIV). **O postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. Hipótese em que a legislação tributária reveste-se do necessário coeficiente de razoabilidade. Precedentes.** (RE 200844 AgR, Relator(a): CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 25-06-2002, DJ 16-08-2002 PP-00092 EMENT VOL-02078-02 PP-00234 RTJ VOL-00195-02 PP-00635) – grifou-se

4. A retenção e recolhimento de 11% sobre o valor da nota fiscal é feita por conta do montante devido, não descaracterizando a contribuição sobre a folha de salários na medida em que a antecipação é em seguida compensada pelo contribuinte com os valores por ele apurados como efetivamente devidos forte na base de cálculo real. Ademais, resta assegurada a restituição de eventuais recolhimentos feitos a maior.

5. Inexistência de extrapolação da base econômica do art. 195, I, a, da Constituição, e de violação ao princípio da capacidade contributiva e à vedação do confisco, estampados nos arts. 145, § 1º, e 150, IV, da Constituição. Prejudicados os argumentos relativos à necessidade de lei complementar, esgrimidos com base no art. 195, § 4º, com a remissão que faz ao art. 154, I, da Constituição, porquanto não se trata de nova contribuição.

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

7. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(RE 603191, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 01-08-2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-170 DIVULG 02-09-2011 PUBLIC 05-09-2011 EMENT VOL-02580-02 PP-00185) – grifou-se

36. Esse Tribunal Constitucional e a doutrina ensinam que o princípio/postulado da proporcionalidade pode ser decomposto em três subprincípios parciais: a) o da adequação, b) o da necessidade ou do meio mais benigno e c) o da proporcionalidade em sentido estrito. Afirma, também, que a solução para os conflitos entre os princípios exige um exercício motivado de ponderação, verificando qual a disposição constitucional tem peso maior para a questão concreta a ser decidida.

37. Em apertadíssima síntese, pode-se dizer que adequação (idoneidade ou conformidade) indica a aferição da eficácia do meio escolhido em alcançar o fim colimado. A necessidade (menor ingerência possível) se traduz ao imperativo de escolha do meio eficaz, porém que imponha menos restrições diante das opções possíveis. A proporcionalidade em sentido estrito (razoabilidade ou justa medida) revela a necessidade de ponderação entre os benefícios alcançados com o ato e os danos por ele causados (ou o sacrifício imposto ao titular da liberdade restringida diante da conformação legislativa).

38. Dentro dessa linha de raciocínio, merece averiguação se a instituição da nova obrigação acessória de que trata o art. 43 da Lei nº 14.973/2024 está em sintonia com os

princípios da simplicidade tributária, da razoabilidade e da proporcionalidade, cuja sede material o Supremo firma no princípio do Estado de Direito (art. 1º, CF) e no próprio devido processo legal na acepção substancial (art. 5º, inciso LV, CF).

39. A resposta, no entender da Autora da presente ação direta, **é sumariamente negativa.**

40. De plano, vale o registro de que o dever instrumental criado se soma à miríade de outras obrigações de cunho acessório que as pessoas jurídicas são chamadas a cumprir. Logo, para além da apuração mensal, trimestral ou anual de tributos federais a serem recolhidos, tudo conforme a espécie exacional, os contribuintes serão chamados a apurar ainda o que deixou de ser recolhido em razão de cada um dos benefícios que constam do Anexo Único da IN RFB nº 2.198/2024, o que, inegavelmente, aumenta a complexidade tributária.

41. Em relação aos contribuintes de grande e médio portes, esses são chamados a prestar uma quase infinidade de informações de cunho tributário e fiscal em âmbito federal, por intermédio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), criado por meio do Decreto nº 6.022/2007 e configurado como o instrumento que agrega as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos contábeis e fiscais de pessoas jurídicas, por meio de fluxo único e computadorizado de dados e propriedades de transações comerciais efetuadas (v.g.: entrada e saída de mercadorias, serviços prestados, tributos apurados e recolhidos, créditos e benefícios fiscais etc.), de modo a contemplar a quase totalidade das informações ligadas à atividade empresarial.

42. É possível citar, de forma exemplificativa, os seguintes módulos: Escrituração Contábil Digital (ECD); Escrituração Contábil Fiscal (ECF); Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições); Escrituração Fiscal Digital (EFD), em que são prestados dados referentes ao Imposto sobre Produto Industrializado (IPI); Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf); Declaração

de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb), bem como pelo Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas - eSocial).

43. Com base nos dados transmitidos por um contribuinte, **a RFB é capaz de reproduzir os negócios jurídicos realizados**, como explica Edison Carlos Fernandes¹¹:

Já se fez referência ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED como o “*big brother* fiscal”, tendo em vista se tratar de um sistema de informações integrador, quer dizer, estar conectado a todos os setores da pessoa jurídica e, portanto, “conhecer” todas as operações por ela realizadas. Não querendo afastar a imagem de George Orwell, porém, atualizando-a, pode-se identificar o SPED como um “*blockchain* fiscal”. A razão disso é que o SPED, além de armazenar quase todos os dados das pessoas jurídicas, ele o faz por meio da certificação de terceiras partes relacionados a tais dados. Nesse sentido, a informação sobre a aquisição de matéria-prima é enviada diretamente pelo fornecedor, a informação sobre a venda, do comprador; a informação sobre tributos retidos, da fonte pagadora; e assim sucessivamente. **Em resumo, reunindo as informações prestadas pelos diversos contratantes da pessoa jurídica, as autoridades fiscais têm a capacidade de reproduzir as operações por ela realizadas.**

(grifou-se)

44. Na hipótese das pessoas jurídicas submetidas ao Regime do Simples Nacional, estas apresentam dados, nos termos do art. 25, *caput* e § 4º, da Lei Complementar n 123/2006¹², mediante o envio da Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (Defis) ou da Declaração Anual Simplificada para o Microempreendedor Individual (DASN-Simei), havendo o controle pela RFB das vendas de mercadorias ou prestações de serviços com as notas fiscais eletrônicas (NFC-e, NF-e e NFS-e) emitidas.

¹¹ FERNANDES, Edison Carlos. Compliance tributário eletrônico: conformidade no SPED. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Org.). *Compliance no direito tributário*. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, v. 7, 2020, p. 236.

¹² “Art. 25. A microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, que deverá ser disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazo e modelo aprovados pelo CGSN e observado o disposto no § 15-A do art. 18.”

45. Não obstante, a capacidade de replicação pela RFB das operações realizadas por microempresa ou empresa de pequeno porte não é prejudicada, pois as informações relativas às vendas e às prestações de serviço são disponibilizadas à mencionada Autoridade Tributária.

46. Ademais, o bloco normativo atinente à Dirbi carece de alguns elementos básicos para viabilizar os cálculos dos valores atinentes aos benefícios fiscais que devem ser informados e de diretrizes precisas sobre o preenchimento dos formulários disponibilizados, o que submete os contribuintes e até os profissionais de contabilidade que lhes assessorem ao estado de completa insegurança informacional e, conseqüentemente, jurídica.

47. Não por outro motivo, o Secretário Especial da RFB instituiu grupo de trabalho com o fito de realizar estudos técnicos que viabilizem a publicação de orientações relacionadas à Dirbi, como se verifica da Portaria RFB nº 471/2024, *in verbis*:

Portaria RFB nº 471, de 18 de outubro de 2024

Art. 1º Fica instituído Grupo de Trabalho com a finalidade de realizar estudos técnicos que possibilitem a publicação de notas e orientações relacionadas aos interesses da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e da Classe Contábil, sob a denominação de GT Integração RFB e CFC.

Art. 2º O GT será composto por representantes da RFB e do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com o intuito de garantir uma ampla discussão e análise dos temas pertinentes, notadamente em relação à Instrução Normativa RFB nº 2.198, de 17 de junho de 2024, que dispõe sobre a apresentação da Declaração de Incentivos, Renúncias, Benefícios e Imunidades de Natureza Tributária (Dirbi)

Art. 3º Ato específico designará os servidores da RFB para compor o GT Integração RFB e CFC e indicará o seu supervisor técnico, a quem compete:

- I - estabelecer as atividades a serem realizadas pelo grupo;
- II - definir cronogramas e entregas de trabalhos; e
- III - acompanhar os trabalhos e prestar assessoria ao grupo.

Art. 4º O GT Integração RFB e CFC terá duração de 1 ano, prorrogável por igual período.

Art. 5º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

48. Sem regras infralegais ou manuais cognoscíveis e dirigidos aos contribuintes quanto a essa nova obrigação acessória, o trabalho (apresentação da Dirbi) e o provável retrabalho (retificação da referida declaração) são imensos e burocráticos, o que, certamente, contrária ao princípio constitucional da simplicidade tributária.

49. Verifica-se, destarte, que a RFB se encontra em nível informacional suficiente para identificar e quantificar os benefícios fiscais federais fruídos pelas pessoas jurídicas de quaisquer natureza ou porte econômico, de modo que a exigência da Dirbi não se revela imprescindível e ainda implica custo de conformidade para os contribuintes e exige a apresentação da aludida declaração sem que os pagadores de tributos tenham regras inteligíveis para prestar as informações requisitadas.

50. Isto tudo evidencia que a norma atacada não resiste a um exame do tríplice aspecto do princípio da proporcionalidade, agora também analisado sob a lente do princípio da simplicidade tributária.

51. Embora seja aferível a adequação da norma contida no art. 43 da Lei nº 14.973/2024, porquanto o meio adotado revela-se apto a alcançar os objetivos estatais pretendidos, não se verifica o atendimento ao subprincípio da necessidade em razão de não se ter observado o "*direito à menor desvantagem possível*"¹³.

52. Isso porque, diante do enorme acervo informacional recebido pela RFB de todas as pessoas jurídicas, em decorrência das mais diversas obrigações tributárias acessórias, e de possibilidade de a própria Autoridade Tributária Federal cruzar esses dados e, ulteriormente, ter acesso às informações relativas aos incentivos, renúncias, benefícios ou imunidades de natureza tributária porventura usufruídos, **é manifestamente desnecessário o**

¹³ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. (reimpressão). Coimbra: Almedina, 2003, p. 270.

estabelecimento de mais um dever instrumental dirigido aos contribuintes para esses produzam essas informações e as prestem.

53. Considerado esse contexto ainda do prisma do princípio da simplicidade, a imposição de nova obrigação para envio de dados que reflitam meros cálculos das benesses tributárias fruídas pelas pessoas jurídicas, os quais poderiam ser elaborados pela própria RFB, detentora de todos os elementos relativos às atividades e operações da vida empresarial, consubstancia medida gravosa para os contribuintes e que lhes constrange a cumprir mais um dever de prestar informações, com os custos a ele inerentes.

54. Como o legislador ordinário poderia ter adotado outro meio igualmente eficaz e menos desvantajoso para os pagadores de tributos (v.g.: determinação à RFB de proceder com os cálculos dos incentivos, renúncias, benefícios ou imunidades de natureza tributária concedidos, inclusive mais em linha com os arts. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias¹⁴ e 4º da Emenda Constitucional nº 109/2021¹⁵), a regra não atende ao

¹⁴ "Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016)"

¹⁵ "Art. 4º O Presidente da República deve encaminhar ao Congresso Nacional, em até 6 (seis) meses após a promulgação desta Emenda Constitucional, plano de redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária, acompanhado das correspondentes proposições legislativas e das estimativas dos respectivos impactos orçamentários e financeiros.

§ 1º As proposições legislativas a que se refere o caput devem propiciar, em conjunto, redução do montante total dos incentivos e benefícios referidos no caput deste artigo:

I - para o exercício em que forem encaminhadas, de pelo menos 10% (dez por cento), em termos anualizados, em relação aos incentivos e benefícios vigentes por ocasião da promulgação desta Emenda Constitucional;

II - de modo que esse montante, no prazo de até 8 (oito) anos, não ultrapasse 2% (dois por cento) do produto interno bruto.

§ 2º O disposto no caput deste artigo, bem como o atingimento das metas estabelecidas no § 1º deste artigo, não se aplica aos incentivos e benefícios:

I - estabelecidos com fundamento na alínea "d" do inciso III do caput e no parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal;

II - concedidos a entidades sem fins lucrativos com fundamento na alínea "c" do inciso VI do caput do art. 150 e no § 7º do art. 195 da Constituição Federal;

III - concedidos aos programas de que trata a alínea "c" do inciso I do caput do art. 159 da Constituição Federal;

IV - relativos ao regime especial estabelecido nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, às áreas de livre comércio e zonas francas e à política industrial para o setor de tecnologias da informação e comunicação e para o setor de semicondutores, na forma da lei; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 121, de 2022)

V - relacionados aos produtos que compõem a cesta básica; e

subprincípio da necessidade, otimizador e determinante da realização de algo na maior medida juridicamente possível, e, concomitantemente, ao princípio da simplicidade.

55. Não há, também, proporcionalidade em sentido estrito, pois, equacionados o meio escolhido e o fim almejado pelo Estado, em verdadeiro juízo de ponderação, percebe-se que outros princípios constitucionais, como da transparência e da cooperação tributárias, ainda poderiam ser prestigiados caso a forma adotada fosse outra (v.g.: a RFB, de posse de todas as informações recebidas dos contribuintes, poderia realizar o levantamento dos benefícios tributários), sem necessidade de obtemperação do princípio da simplicidade.

56. Esse quadro denota que a regra vergastada na presente ação de controle concentrado parece de inconstitucionalidade, conforme se extrai da lição rigorosa de Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco¹⁶:

(...)

O subprincípio da adequação (*Geeignetheit*) exige que as medidas interventivas adotadas se mostrem aptas a atingir os objetivos pretendidos. A Corte Constitucional examina se o meio é "simplesmente inadequado" (*schlechthin ungeeignet*), "objetivamente inadequado" (*objektiv ungeeignet*), "manifestamente inadequado ou desnecessário" (*offenbar ungeeignet oder unnötig*), "fundamentalmente inadequado" (*grundsätzlich ungeeignet*), ou "se com sua utilização o resultado pretendido pode ser estimulado" (*ob mit seiner Hilfe der gewünschte Erfolg gefördert werden kann*).

VI - concedidos aos programas estabelecidos em lei destinados à concessão de bolsas de estudo integrais e parciais para estudantes de cursos superiores em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos.

§ 3º Para efeitos deste artigo, considera-se incentivo ou benefício de natureza tributária aquele assim definido na mais recente publicação do demonstrativo a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal.

§ 4º Lei complementar tratará de:

I - critérios objetivos, metas de desempenho e procedimentos para a concessão e a alteração de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira ou creditícia para pessoas jurídicas do qual decorra diminuição de receita ou aumento de despesa;

II - regras para a avaliação periódica obrigatória dos impactos econômicos sociais dos incentivos ou benefícios de que trata o inciso I deste parágrafo, com divulgação irrestrita dos respectivos resultados;

III - redução gradual de incentivos fiscais federais de natureza tributária, sem prejuízo do plano emergencial de que trata o caput deste artigo."

¹⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito constitucional*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Sairava, 2009, p. 366-367.

O subprincípio da necessidade (*Notwendigkeit oder Erforderlichkeit*) significa que nenhum meio menos gravoso para o indivíduo revelar -se -ia igualmente eficaz na consecução dos objetivos pretendidos.

Em outros termos, o meio não será necessário se o objetivo almejado puder ser alcançado com a adoção de medida que se revele a um só tempo adequada e menos onerosa. **Ressalte-se que, na prática, adequação e necessidade não têm o mesmo peso ou relevância no juízo de ponderação. Assim, apenas o que é adequado pode ser necessário, mas o que é necessário não pode ser inadequado.**

Pieroth e Schlink ressaltam que a prova da necessidade tem maior relevância do que o teste da adequação. Positivo o teste da necessidade, não há de ser negativo o teste da adequação. Por outro lado, se o teste quanto à necessidade revelar -se negativo, o resultado positivo do teste de adequação não mais poderá afetar o resultado definitivo ou final. De qualquer forma, um juízo definitivo sobre a proporcionalidade da medida há de resultar da rigorosa ponderação e do possível equilíbrio entre o significado da intervenção para o atingido e os objetivos perseguidos pelo legislador (proporcionalidade em sentido estrito). **É possível que a própria ordem constitucional forneça um indicador sobre os critérios de avaliação ou de ponderação que devem ser adotados.** Pieroth e Schlink advertem, porém, que nem sempre a doutrina e a jurisprudência se contentam com essas indicações fornecidas pela Lei Fundamental, incorrendo no risco ou na tentação de substituir a decisão legislativa pela avaliação subjetiva do juiz.

Tendo em vista esses riscos, procura -se solver a questão com base nos outros elementos do princípio da proporcionalidade, enfatizando -se, especialmente, o significado do subprincípio da necessidade. A proporcionalidade em sentido estrito assumiria, assim, o papel de um controle de sintonia fina (*Stimmigkeitskontrolle*), indicando a justeza da solução encontrada ou a necessidade de sua revisão.

(grifou-se)

57. Diante do sopesamento de direitos fundamentais dos contribuintes, em relação aos quais *"só se admitem restrições quando se revestem do interesse do bem comum, isto é, quando se podem justificar com considerações objetivas e razoáveis do bem como e se compadecem também do princípio da proporcionalidade (em sentido amplo)"*¹⁷, constata-se que o art. 43 da Lei nº 14.973/2024, ao exigir o envio de declaração que representa um ônus

¹⁷ HESSE, Konrad. Significado dos direitos fundamentais. *Temas Fundamentais do Direito Constitucional*; textos selecionados e traduzidos por Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes, Inocência Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 65.

obrigacional de caráter acessório às pessoas jurídicas totalmente desnecessário, se traduz em grave desrespeito à confiança depositada pelos contribuintes e aos direitos e garantias individuais que lhes são constitucionalmente assegurados, não sendo forma proporcionalmente adequada para que o Estado obtenha a finalidade perseguida.

58. Trata-se, portanto, de disposição legal que deve ser extirpada do sistema normativo por vício material de constitucionalidade.

VI.II INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL POR CONDICIONAMENTO DO GOZO DE BENEFÍCIOS FISCAIS E IMPOSIÇÃO DE SANÇÕES POLÍTICAS. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 5º, CAPUT E INCISOS XXXIV, ALÍNEA “A”, XXXV e XXXVI, E 170, CAPUT, INCISO IV E PARÁGRAFO ÚNICO, AMBOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE E DESRESPEITO ÀS SÚMULA 70, 323, 544 E 547 DESTE PRETÓRIO EXCELSO

59. Para além da incompatibilidade constitucional acima trazida, a exigência de pagamento de todo e qualquer tributo fiscalizado, arrecadado e cobrado pela RFB para a fruição de benefícios tributários federais, condição que consta mais precisamente do predito no art. 43, § 2º, inciso I, da Lei nº 14.973/2024, implica verdadeiro impedimento do gozo de benesses legalmente estabelecidas mediante a utilização de outras regras para coagir o contribuinte ao recolhimento de tributos.

60. Em que pese um cenário recente de melhora econômica, não pode ser ignorado que parcela das pessoas jurídicas ainda enfrenta dificuldades. Dessa forma, na literalidade da norma acoimada, uma simples autuação fiscal desacompanhada de posterior pagamento do tributo devido pode acarretar suspensão de benefício fiscal e, ato contínuo, o desequilíbrio das atividades empresariais.

61. Essa exegese não é absurda se considerados julgados do Superior Tribunal de Justiça, tais como o abaixo elencado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IRPJ. BENEFÍCIO FISCAL. FINOR E FINAM. DEDUÇÃO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II, DO CPC.

INOCORRÊNCIA. INTERPRETAÇÃO DO ART. 60 DA LEI 9.069/1995. APLICAÇÃO DO ART. 111 DO CTN. NECESSIDADE DE REVISÃO DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

(...)

APLICAÇÃO DOS ARTS. 60 DA LEI 9.069/1995 E 111 DO CTN - INTERPRETAÇÃO LITERAL

8. A controvérsia cinge-se à **interpretação da expressão "quitação de tributos e contribuições", contida no art. 60 da Lei 9.069/1995**: "*Art. 60. A concessão ou reconhecimento de qualquer incentivo ou benefício fiscal, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da quitação de tributos e contribuições federais*".

9. A parte recorrente alega que o acórdão recorrido deu "*conotação extremamente rígida*" ao dispositivo legal transcrito e que tal interpretação foge do razoável. Afirma que "*exigir-se a quitação de todos os tributos, ainda que estejam com sua exigibilidade suspensa (na forma do artigo 151 do Código Tributário Nacional), para usufruto da benefício fiscal, configura exigência praticamente impossível de ser cumprida por qualquer uma das empresas brasileiras*".

10. O recorrente pretende, em última análise, que as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) sejam enquadradas no conceito de "quitação", para fins de concessão do benefício fiscal.

11. Não é essa, porém, a melhor compreensão acerca do tema. É assente no STJ que **as normas tributárias que versem sobre a concessão de benefícios fiscais devem ser interpretadas literalmente, nos termos expressos do art. 111, II, do CTN**. Precedentes: AgInt no REsp 1.636.917/CE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 27.6.2018; REsp 1.129.750/SC, Rel. Min. Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 15.2.2018; REsp 1.128.717/PE, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ acórdão, Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 31.8.2017; AgRg no REsp 1.225.148/RJ, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 21.8.2012.

12. O entendimento da Corte de origem de que a existência de pendência fiscal obsta a fruição do benefício fiscal, uma vez que o art. 60 da Lei 9.069/1995 deve ser interpretado literalmente, está em perfeita harmonia com a compreensão do STJ sobre o alcance do art. 111 do CTN.

(...)

23. Recurso Especial não provido.

(REsp n. 1.761.544/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 8/11/2018, DJe de 23/11/2018.) – grifos no original

62. Logo, a regra em específico impugnada, ao prever que a concessão, o reconhecimento, a habilitação e a coabilitação de incentivos, renúncias, ou benefícios de natureza tributária, pressupõe o adimplemento sistemático ininterrupto de exações federais, e pode conduzir à interpretação perversa e odiosa apta a impedir a fruição de benesses pelo contribuinte que opte por discutir a exigência tributária, e, em última análise, malbaratar o exercício dos direitos de petição e de acesso ao Poder Judiciário, constantes do art. 5º, incisos XXXIV, alínea “a”, e XXXV, da Carta da República¹⁸.

63. Ademais, a imposição de quitação contínua de tributos para o próprio gozo de incentivo fiscal, que muitas das vezes ocorre por longos períodos, pode ter o condão de inviabilizar o ingresso ou a continuidade de agentes num dado mercado, acarretando, assim, afronta à livre iniciativa e à livre concorrência plasmadas no art. 170, *caput*, inciso IV e parágrafo único, da Lei Fundamental¹⁹.

64. Há também evidente falta de proporcionalidade, nos termos acima deduzidos, entre eventual débito em aberto e a interrupção da fruição de benefícios fiscais já concedidos ou cuja fruição dependa apenas de lei. A hipótese configura-se como evidente sanção política, providência inconstitucional e desproporcional vedada, há décadas, pelas súmulas 70, 323 e 547, todas deste Supremo Tribunal Federal.

65. Nesse sentido ainda é a jurisprudência deste Pretório Excelso:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. DIREITO DE PETIÇÃO. TRIBUTÁRIO E POLÍTICA FISCAL.

¹⁸ “Art. 5º (...)

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; (...)

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”

¹⁹ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IV - livre concorrência;

(...)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

REGULARIDADE FISCAL. NORMAS QUE CONDICIONAM A PRÁTICA DE ATOS DA VIDA CIVIL E EMPRESARIAL À QUITAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. CARACTERIZAÇÃO ESPECÍFICA COMO SANÇÃO POLÍTICA.

AÇÃO CONHECIDA QUANTO À LEI FEDERAL 7.711/1988, ART. 1º, I, III E IV, PAR. 1º A 3º, E ART. 2º.

1. Ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas contra os arts. 1º, I, II, III e IV, par. 1º a 3º e 2º da Lei 7.711/1988, que vinculam a transferência de domicílio para o exterior (art. 1º, I), registro ou arquivamento de contrato social, alteração contratual e distrato social perante o registro público competente, exceto quando praticado por microempresa (art. 1º, III), registro de contrato ou outros documentos em Cartórios de Registro de Títulos e Documentos (art. 1º, IV, a), registro em Cartório de Registro de Imóveis (art. 1º, IV, b) e operação de empréstimo e de financiamento junto a instituição financeira, exceto quando destinada a saldar dívidas para com as Fazendas Nacional, Estaduais ou Municipais (art. 1º, IV, c) - estas três últimas nas hipóteses de o valor da operação ser igual ou superior a cinco mil Obrigações do Tesouro Nacional - à quitação de créditos tributários exigíveis, que tenham por objeto tributos e penalidades pecuniárias, bem como contribuições federais e outras imposições pecuniárias compulsórias.

2. Alegada violação do direito fundamental ao livre acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV da Constituição), na medida em que as normas impedem o contribuinte de ir a juízo discutir a validade do crédito tributário. Caracterização de sanções políticas, isto é, de normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário.

3. Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, par. ún., da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se dispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição.

É inequívoco, contudo, que a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal não serve de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária. Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como

inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável.

4. Os incisos I, III e IV do art. 1º violam o art. 5º, XXXV da Constituição, na medida em que ignoram sumariamente o direito do contribuinte de rever em âmbito judicial ou administrativo a validade de créditos tributários. Violam, também o art. 170, par. ún. da Constituição, que garante o exercício de atividades profissionais ou econômicas lícitas.

Declaração de inconstitucionalidade do art. 1º, I, III e IV da Lei 7.711/988. Declaração de inconstitucionalidade, por arrastamento dos parágrafos 1º a 3º e do art. 2º do mesmo texto legal.

(...)

Ações Diretas de Inconstitucionalidade parcialmente conhecidas e, na parte conhecida, julgadas procedentes.

(ADI 173, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 25-09-2008, DJe-053 DIVULG 19-03-2009 PUBLIC 20-03-2009 EMENT VOL-02353-01 PP-00001 RTJ VOL-00228-01 PP-00011) – girfou-se

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. MUNICÍPIO. VALOR DIMINUTO. INTERESSE DE AGIR. SENTENÇA DE EXTINÇÃO ANULADA. APLICAÇÃO DA ORIENTAÇÃO AOS DEMAIS RECURSOS FUNDADOS EM IDÊNTICA CONTROVÉRSIA.

1. O Município é ente federado detentor de autonomia tributária, com competência legislativa plena tanto para a instituição do tributo, observado o art. 150, I, da Constituição, como para eventuais desonerações, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição.

2. As normas comuns a todas as esferas restringem-se aos princípios constitucionais tributários, às limitações ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário estabelecidas por lei complementar.

3. A Lei nº 4.468/84 do Estado de São Paulo - que autoriza a não-inscrição em dívida ativa e o não-ajuizamento de débitos de pequeno valor - não pode ser aplicada a Município, não servindo de fundamento para a extinção das execuções fiscais que promova, sob pena de violação à sua competência tributária.

4. Não é dado aos entes políticos valerem-se de sanções políticas contra os contribuintes inadimplentes, cabendo-lhes, isto sim, proceder ao lançamento, inscrição e cobrança judicial de seus créditos, de modo que o interesse processual para o ajuizamento de execução está presente.

5. Negar ao Município a possibilidade de executar seus créditos de pequeno valor sob o fundamento da falta de interesse econômico viola o direito de acesso à justiça.

6. Sentença de extinção anulada.

7. Orientação a ser aplicada aos recursos idênticos, conforme o disposto no art. 543-B, § 3º, do CPC.

(RE 591033, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 17-11-2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-038 DIVULG 24-02-2011 PUBLIC 25-02-2011 EMENT VOL-02471-01 PP-00175 RTJ VOL-00228-01 PP-00652) – grifou-se

66. A imposição legal ora combatida, outrossim, abala o princípio constitucional da segurança jurídica (proteção da confiança), extraído tanto do caput como do inciso XXXVI do art. 5º, e, ainda, da cláusula do Estado de Direito (art. 1º), pois, ao exigir que inexistam quaisquer pendências tributárias, ignora os investimentos realizados e outras eventuais contrapartidas e obrigações assumidas pelos contribuintes para gozo de alguns benefícios outorgados a prazo certo, bem como gera, na prática, efeitos retroativos ao comando legal.

67. Por isso, entra em rota de colisão com o disposto nos arts. 5º, inciso XXXVI, da Carta da República²⁰, o qual trata da garantia constitucional do direito adquirido, e 178 do CTN²¹, que, ao vedar a livre revogação das isenções a prazo certo e onerosas, faz simples concreção ou tradução legal da mencionada intangibilidade constitucional nessa questão de natureza fiscal. Nesse sentido, a jurisprudência do STF condensou entendimento e proclamou a Súmula 544²².

68. Esse entendimento ainda é seguido pelo Pretório Excelso, como se infere dos seguintes julgados:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. SUDENE. BENEFÍCIO CONCEDIDO SOB CONDIÇÃO. IRREVOGABILIDADE DURANTE O PERÍODO PREVISTO NO ATO DECLARATÓRIO.

²⁰ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”

²¹ “Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975)”

²² “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”. Data de Aprovação: Sessão Plenária de 03/12/1969; DJ de 10/12/1969, p. 5935; DJ de 11/12/1969, p. 5951; DJ de 12/12/1969, p. 5999.

É firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que a isenção tributária concedida por prazo certo e sob condição onerosa gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado.

O acolhimento da pretensão demandaria verificar, em concreto, a inexistência dos requisitos e pressupostos necessários ao gozo do incentivo. Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a controvérsia posta nestes termos demanda o reexame da legislação infraconstitucional aplicável ao caso. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AI 861261 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 18/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-249 DIVULG 17-12-2014 PUBLIC 18-12-2014) – grifou-se

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO CONDICIONADA E DEFERIDA A PRAZO CERTO. LIVRE SUPRESSÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 544 DO STF. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CF. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I – O acórdão recorrido encontra-se em consonância com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a isenção tributária, quando concedida por prazo certo e mediante o atendimento de determinadas condições, gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado. Incidência da Súmula 544 do STF.

II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver orientação consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

III - Agravo regimental improvido.

(RE 582926 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 10/05/2011, DJe-100 DIVULG 26-05-2011 PUBLIC 27-05-2011 EMENT VOL-02531-01 PP-00145) – grifou-se

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. BEFIEX. ISENÇÃO CONCEDIDA PELA UNIÃO: C.F., 1967, com a EC 1/69, art. 19, § 2º. PROIBIÇÃO DE CONCESSÃO, POR PARTE DA UNIÃO, DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS. C.F., art. 151, III. SISTEMÁTICA DE REVOGAÇÃO: ADCT, art. 41, §§ 1º, 2º e 3º. ISENÇÃO CONCEDIDA POR PRAZO CERTO E EM FUNÇÃO DE DETERMINADAS CONDIÇÕES: DIREITO ADQUIRIDO. CTN, art. 178. C.F., art. 5º, XXXVI. Súmula 544-STF.

I. - Isenção de tributos estaduais e municipais concedidas pela União sob o pálio da Constituição pretérita, art. 19, § 2º. Isenção do ICM, hoje ICMS, em razão do Programa de Exportação - BEFIEX, com prazo certo de dez anos e mediante condições. A sua revogação, em face da proibição de concessão, por parte da União, de isenção de tributos estaduais e municipais - CF, art. 151, III - há de observar a sistemática do art. 41, §§ 1º e 2º do ADCT. Em princípio, ela somente ocorreria dois anos após a promulgação da CF/88, dado que não confirmada pelo Estado

membro. Todavia, porque concedida por prazo certo e mediante condições, corre em favor do contribuinte o instituto do direito adquirido (CTN, art. 178; CF, art. 5º, XXXVI; ADCT, art. 41, § 2º; Súmula 544-STF). Quer dizer, a revogação ocorrerá após o transcurso do prazo da isenção.

II. - R.E. não conhecido.

(RE 169880, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 29/10/1996, DJ 19-12-1996 PP-51790 EMENT VOL-01855-05 PP-00953) – grifou-se

69. Conforme o entendimento deste Colendo STF acima exposto, o art. 43, § 2º, inciso I, da Lei nº 14.973/2024, não poderia ter ignorado a proteção às isenções concedidas sob condição onerosa, que, por isso, já haviam se incorporado ao patrimônio jurídico dos contribuintes. Noutras palavras, como já dito acima, a irrevogabilidade das isenções temporal-onerosas é mera explicitação da garantia constitucional do direito adquirido petrificada no inciso XXXVI do art. 5º da Carta Cidadã.

70. Nesse sentido, o referido dispositivo é eivado de inconstitucionalidade e deve ser retirado do sistema normativo por não aderência aos arts. 5º, *caput* e incisos XXXIV, alínea "a", XXXV e XXXVI, e 170, *caput*, inciso IV e parágrafo único, ambos da Carta da República, bem como por afronta ao princípio da proporcionalidade e às Súmulas 70, 323, 544 e 547 deste egrégio STF, ou, no mínimo, em respeito à eventualidade, tais dispositivos merecem interpretação conforme para que não sejam aplicadas as isenções temporal-condicionais na forma do art. 178 do Código Tributário Nacional.

VI.III INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DA POSSIBILIDADE DE SANÇÃO PECUNIÁRIA EM FACE DOS CONTRIBUINTES QUE PORVENTURA DESCUMPRAM O COMANDO LEGAL. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE

71. A regra do art. 44 da Lei nº 14.973/2024, que prevê as possíveis penalidades pecuniárias em caso de descumprimento desse dever instrumental, também é inquinada de inconstitucionalidade, na medida em que cria um consequente sancionatório desproporcional e desarrazoado.

72. Tendo em vista que as informações obtidas por meio da Dirbi representam meras mensurações elaboradas com base em dados que já se encontram à disposição da RFB e cujos cálculos sequer possuem uma diretriz precisa por parte dessa Autoridade Tributária, a indicar que a possibilidade aplicação de multas, seja pela não apresentação ou entrega em atraso (art. 44, *caput*, Lei nº 14.973/2024) seja em caso de omissão, inexatidão ou incorreção (art. 44, § 2º, Lei nº 14.973/2024), não parecem adequadas, necessárias ou razoáveis, em especial quando considerada a base de cálculo eleita (receita bruta da pessoa jurídica) e o potencial danoso aos destinatários dessa obrigação acessória mensal.

73. De forma diversa, a situações em que a divulgação de dados, com base no princípio constitucional da publicidade²³, era imposta sem que houvesse a previsão de sanção em diploma normativo²⁴, na hipótese normativa ora impugnada à luz da Carta Política de

²³ Percebe-se a proximidade semântico-jurídica entre publicidade e transparência, contudo uma conveniente seção entre os vocábulos foi realizada por João Gaspar Rodrigues: “Os termos “publicidade” e “transparência” são tratados, normalmente, como sinônimos. Mas há uma diferença que não é apenas morfológica, mas também política e histórica. A publicidade remonta a discussões políticas e à tomada de decisões em público, como acontecia na ágora ateniense e no fórum romano. A transparência é um termo moderno que requer uma administração pública diáfana, garantindo o acesso do público à informação e permitindo um controle por parte do público. A transparência é legitimada pelo estado de direito, enquanto a publicidade tem sua fonte na democracia” (Publicidade, transparência e abertura na administração pública. *in* Revista de Direito Administrativo – RDA, v. 266, 2014, p. 93).

²⁴ EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Lei Federal nº 9.755/98. Autorização para que o Tribunal de Contas da União crie sítio eletrônico denominado Contas Públicas para a divulgação de dados tributários e financeiros dos entes federados. Violação do princípio federativo. Não ocorrência. Prestígio do princípio da publicidade. Improcedência da ação. 1. O sítio eletrônico gerenciado pelo Tribunal de Contas da União tem o escopo de reunir as informações tributárias e financeiras dos diversos entes da federação em um único portal, a fim de facilitar o acesso dessas informações pelo público. Os documentos elencados no art. 1º da legislação já são de publicação obrigatória nos veículos oficiais de imprensa dos diversos entes federados. A norma não cria nenhum ônus novo aos entes federativos na seara das finanças públicas, **bem como não há em seu texto nenhum tipo de penalidade por descumprimento semelhante àquelas relativas às hipóteses de intervenção federal ou estadual previstas na Constituição Federal, ou, ainda, às sanções estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2. Ausência de inconstitucionalidade formal por ofensa ao art. 163, inciso I, da Constituição Federal, o qual exige a edição de lei complementar para a regulação de matéria de finanças públicas. Trata-se de norma geral voltada à publicidade das contas públicas, inserindo-se na esfera de abrangência do direito financeiro, sobre o qual compete à União legislar concorrentemente, nos termos do art. 24, I, da Constituição Federal. 3. A norma não representa desrespeito ao princípio federativo, inspirando-se no princípio da publicidade, na sua vertente mais específica, a da transparência dos atos do Poder Público. Enquadra-se, portanto, no contexto do aprimoramento da necessária transparência das atividades administrativas, reafirmando e cumprindo, assim, o princípio constitucional da publicidade da administração pública (art. 37, *caput*, CF/88). 4. Ação julgada improcedente. (ADI 2198, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal

1988, tem-se uma sanção que poderá incidir em face das pessoas jurídicas sem que haja proporcionalidade entre o bem jurídico infringido, a possível multa a ser aplicada e o contexto que permeia a relação jurídica, a conduzir, diante de ausência de efetivo ingresso de receitas (já que não se está a falar de obrigação tributária principal) e dos deletérios efeitos à relação entre Fisco e contribuinte, para a desmedida do dever instrumental face a aparente vantagem a ser obtida.

74. Esse cenário criado pelo art. 44 da Lei nº 14.973/2024, somado à ausência de proporcionalidade e de razoabilidade do próprio art. 43 desse Diploma Legal, conduz somente a uma direção, que é a de inconstitucionalidade de ambos os dispositivos.

VI.IV INCONSTITUCIONALIDADE POR ARRASTAMENTO DA IN RFB Nº 2.198/2024

75. Esta Suprema Corte considera que a inconstitucionalidade por arrastamento ou por atração ocorre quando a inconstitucionalidade de uma norma se estende aos dispositivos normativos que apresentam com ela uma relação de conexão ou de interdependência²⁵.

Pleno, julgado em 11-04-2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-161 DIVULG 16-08-2013 PUBLIC 19-08-2013) – grifou-se

²⁵ Nesse sentido: “Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ADMINISTRATIVO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 5º DA LEI Nº 11.960/2009 QUE CONFERIU NOVA REDAÇÃO AO ART. 1º-F DA LEI Nº 9.494/1997. MODULAÇÃO DE EFEITOS DA DECISÃO PROFERIDA NAS ADIs 4.357 E 4.425. PENDÊNCIA DE APRECIÇÃO POR ESTA CORTE. MANUTENÇÃO DO SISTEMA EM VIGOR. PRECEDENTES. **1. O art. 1º-F da Lei nº 9.494/1997, com redação dada pela Lei nº 11.960/2009, ao reproduzir as regras da EC nº 62/2009 quanto à atualização monetária e à fixação de juros moratórios de créditos inscritos em precatórios, incorre nos mesmos vícios de juridicidade que inquinam o art. 100, § 12, da Constituição Federal, razão pela qual se revela inconstitucional por arrastamento.** 2. A atualização monetária dos débitos fazendários segundo o índice oficial de remuneração da caderneta de poupança continuará em vigor enquanto não for decidido pelo Plenário o pedido de modulação dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade proferidas nas ADIs 4.357 e 4.425. Precedentes: RE 836.411-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe de 20/11/2014; e ARE 753.860-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe de 8/10/2014. 3. In casu, o acórdão recorrido assentou: “PREVIDENCIÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. LEI Nº 11.960/09. CONSTITUCIONAL. INCIDÊNCIA IMEDIATA AOS PROCESSOS EM ANDAMENTO.” 4. Agravo regimental DESPROVIDO.” (RE 747703 AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 24/02/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-045 DIVULG 09-03-2015 PUBLIC 10-03-2015) – grifou-se; e “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE A EMENDA CONSTITUCIONAL 8/1977 E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. DISCIPLINA POR DECRETO-LEI. IMPOSSIBILIDADE. ART. 55 DA CONSTITUIÇÃO DE 1967, COM REDAÇÃO DADA

76. Neste sentido, impõe-se registrar que a IN RFB nº 2.198/2024 apresenta inquestionável relação de conexão e de interdependência com os dispositivos cujas inconstitucionalidades ora se examina. Este normativo, por intermédio de seus dispositivos, regulamenta o conteúdo legal das normas ora questionadas e, portanto, também merecem ser declarados inconstitucionais, por arrastamento.

VI.V INCONSTITUCIONALIDADE POR INSTITUIÇÃO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA ÀS MICROEMPRESAS E PEQUENAS EMPRESAS OPTANTES DO REGIME DO SIMPLES NACIONAL. AFRONTA AOS ARTS. 170, INCISO IX, E 179, TODOS DA LEI FUNDAMENTAL. NECESSIDADE DE SE CONFERIR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO ART. 43, CAPUT E § 1º, DA LEI Nº 14.973/2024 E, ATO CONTÍNUO, AFASTAR DO ORDENAMENTO JURÍDICO O ART. 3º, § 1º, INCISO I, DA IN RFB Nº 2.198/2024

77. Os dispositivos legais atacados não criam qualquer limitação quanto aos respectivos campos de aplicação, de modo que poderiam, em tese, ser aplicadas a toda e qualquer pessoa jurídica.

78. Houve, no entanto, limitação de aplicação dessas regras, tendo em vista que a RFB, ao regular a temática com base no art. 43, *caput* e § 1º, da Lei nº 14.973/2024, acabou delimitando que essa obrigação acessória tão somente seria exigida das microempresas e empresas pequenas de pequeno porte sujeitas ao pagamento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), nos termos do art. 7º, *caput*, incisos IV e VII, da Lei nº 12.546/2011. Nessa hipótese específica, as citadas pessoas jurídicas devem informar na Dirbi

PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 1/1969. INVALIDADE, POR ARRASTAMENTO, DE PORTARIA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. AGRAVO IMPROVIDO. I - Esta Corte possui entendimento firmado no sentido de que, no período compreendido entre a EC 8/1977 e o advento da Constituição de 1988, a contribuição para o PIS não possuía natureza tributária e o resultado de seu recolhimento não se qualificava como espécie de finanças públicas, motivo pelo qual sua disciplina não poderia ser realizada por decretos-leis expedidos pelo Presidente da República, nos termos do art. 55 da CF de 1967, com a redação dada pela EC 1/1969. Precedentes. **II - Segundo a jurisprudência dessa Corte, na hipótese de determinada norma constituir fundamento de validade para outro preceito normativo, a inconstitucionalidade daquela implica a invalidade, por arrastamento, desse. Precedentes.** III – Agravo regimental improvido.” (RE 631698 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 22/05/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-109 DIVULG 04-06-2012 PUBLIC 05-06-2012 RSJADV jul., 2012, p. 40-43) – grifou-se

os valores relativos à diferença entre a CPRB devida e o montante que seria devido caso a declarante não optasse pela CPRB.

79. Ocorre que a instituição dessa obrigação acessória está desalinhada com os ditames dos arts. 170, inciso IX²⁶, e 179²⁷, ambos da Constituição Federal, que garantem a essas empresas tratamento jurídico diferenciado, em especial para fim de simplificação das obrigações tributárias, como já reconhecido pelo próprio STF:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral reconhecida. Microempresa e empresa de pequeno porte. Tratamento diferenciado. Simples Nacional. Adesão. Débitos fiscais pendentes. Lei Complementar nº 123/06. Constitucionalidade. Recurso não provido.

1. O Simples Nacional surgiu da premente necessidade de se fazer com que o sistema tributário nacional concretizasse as diretrizes constitucionais do favorecimento às microempresas e às empresas de pequeno porte. A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em consonância com as diretrizes traçadas pelos arts. 146, III, d, e parágrafo único; 170, IX; e 179 da Constituição Federal, visa à simplificação e à redução das obrigações dessas empresas, conferindo a elas um tratamento jurídico diferenciado, o qual guarda, ainda, perfeita consonância com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

2. Ausência de afronta ao princípio da isonomia tributária. O regime foi criado para diferenciar, em iguais condições, os empreendedores com menor capacidade contributiva e menor poder econômico, sendo desarrazoado que, nesse universo de contribuintes, se favoreçam aqueles em débito com os fiscos pertinentes, os quais participariam do mercado com uma vantagem competitiva em relação àqueles que cumprem pontualmente com suas obrigações.

3. A condicionante do inciso V do art. 17 da LC 123/06 não se caracteriza, a priori, como fator de desequilíbrio concorrencial, pois se constitui em exigência imposta a todas as pequenas e as microempresas (MPE), bem como a todos os microempreendedores individuais (MEI), devendo ser contextualizada, por representar também, forma indireta de se reprovar

²⁶ "Art. 170. (...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)"

²⁷ "Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei."

a infração das leis fiscais e de se garantir a neutralidade, com enfoque na livre concorrência.

4. A presente hipótese não se confunde com aquelas fixadas nas Súmulas 70, 323 e 547 do STF, porquanto a espécie não se caracteriza como meio ilícito de coação a pagamento de tributo, nem como restrição desproporcional e desarrazoada ao exercício da atividade econômica. Não se trata, na espécie, de forma de cobrança indireta de tributo, mas de requisito para fins de fruição a regime tributário diferenciado e facultativo.

5. Recurso extraordinário não provido.”

(RE 627543, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 30-10-2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-212 DIVULG 28-10-2014 PUBLIC 29-10-2014) – grifou-se

80. Vale destacar aqui que o antagonismo da norma vergastada com os ditames da Lei Fundamental pode ser afastado mediante interpretação conforme a Constituição, a fim de eximir as pessoas jurídicas enquadradas no Regime do Simples Nacional do dever de apresentar a Dirbi, com a conseqüente declaração de inconstitucionalidade, por arrastamento ou consequencial, do art. 3º, § 1º, inciso I, da IN RFB nº 2.198/2024.

81. Essa técnica decisória já foi empregada nesses moldes em algumas oportunidades por este Supremo Tribunal Federal, merecendo destaque o seguinte julgado:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. 2. SUBTETO REMUNERATÓRIO PARA A MAGISTRATURA ESTADUAL. 3. ARTIGO 37, XI, DA CF. ARTIGO 2º DA RESOLUÇÃO 13 E ARTIGO 1º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA RESOLUÇÃO 14, AMBAS DO CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. 4. INSTITUIÇÃO DE SUBTETO REMUNERATÓRIO PARA MAGISTRATURA ESTADUAL INFERIOR AO DA MAGISTRATURA FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE. CARÁTER NACIONAL DA ESTRUTURA JUDICIÁRIA BRASILEIRA. ARTIGO 93, V, DA CF. 5. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA PELO PLENÁRIO. 6. ACÇÃO JULGADA PROCEDENTE, CONFIRMANDO OS TERMOS DA MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, PARA DAR interpretação conforme à Constituição ao artigo 37, XI (com redação dada pela EC 41/2003) e § 12 (com redação dada pela EC 47/2005), da Constituição Federal, e DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE do artigo 2º da Resolução 13/2006 e artigo 1º, parágrafo único, da Resolução 14, ambas do Conselho Nacional de Justiça.

(ADI 3854, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 07-12-2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-023 DIVULG 05-02-2021 PUBLIC 08-02-2021) – grifou-se

82. Destarte, caso não acolhido o pedido de declaração de inconstitucionalidade total dos arts. 43 e 44 da Lei nº 14.973/2024, é preciso acatar o pleito em menor extensão, a fim de garantir ao menos a direta proteção constitucional que deve ser assegurada às pessoas jurídicas submetidas ao Regime do Simples Nacional, mediante o reconhecimento de inconstitucionalidade, sem redução de texto, do art. 43, caput e § 1º, da Lei nº 14.973/2024, para afastar qualquer interpretação que venha a alcançar as microempresas e empresas de pequeno porte e submetê-las à obrigação acessória de entrega da Dirbi.

83. Como decorrência do acolhimento desse pedido nesse sentido, é de se reconhecer a inconstitucionalidade, por atração, do art. 3º, § 1º, inciso I, da IN RFB nº 2.198/2024.

VII REQUISITOS PARA CONCESSÃO DE TUTELA ANTECIPADA ESPECÍFICA (INCLUSIVE DE NATUREZA CAUTELAR SE FOR O CASO): PLAUSIBILIDADE JURÍDICA (*FUMUS BONI IURIS*) E PERIGO NA DEMORA (*PERICULUM IN MORA*)

84. A Lei 9.868/99, ao disciplinar o processo da ação direta de inconstitucionalidade, autoriza, expressamente, a concessão de medida cautelar, consoante dispõem os arts. 10 e seguintes do referido diploma legal. No mesmo sentido são os arts. 102, inciso I, alínea “p”, da Carta Política de 1988, 300 e ss. do Código de Processo Civil, e 21, inciso IV, do Regimento Interno deste Supremo Tribunal Federal.

85. A **plausibilidade jurídica do pedido** (*fumus boni iuris*) já foi sobejamente demonstrada linhas atrás. Inclusive, a força jurídica das razões apresentadas nos itens anteriores tem apoio nos preceitos e normas constitucionais, em jurisprudência específica e igualmente se escora nos enunciados sumulares desta Suprema Corte.

86. Nesse sentido, nos termos expostos, a categoria econômica representada pela CNI tem direito de não ser obrigada a cumprir com dever instrumental desproporcional e desarrazoado, em especial as pessoas jurídicas submetidas ao Regime do Simples Nacional, detentoras de proteção constitucional específica, de menor porte econômico, até a definição total desta lide.

87. Em resumo, a superficial leitura das razões acima expostas, especialmente, no tocante à: **a)** contrariedade aos princípios da simplicidade tributária (art. 145, § 3º, CF), da proporcionalidade e da razoabilidade (arts. 1º e 5º, inciso LV, CF), diante do estabelecimento de dever instrumental inadequado, desnecessário, desmedido e que aumenta o custo de conformidade e a burocracia experimentada pelas pessoas jurídicas, inclusive com a previsão de sanções pecuniárias; **b)** violação aos direitos de petição e de acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, incisos XXXIV, alínea "a", e XXXV, CF), ao direito adquirido e ao princípio da confiança, corolários da própria segurança jurídica (art. 5º *caput*, CF), bem como aos princípios da livre concorrência e livre iniciativa (art. 170, *caput*, inciso IV e parágrafo único, CF), com a imposição de sanções políticas; e **c)** afronta ao direito das microempresas e empresas de pequeno porte de serem submetidas a regime jurídico-tributário diferenciado (arts. 170, inciso IX, e 179, CF), é suficiente a deixar mais que evidente a plausibilidade jurídica dos pedidos antecipatórios (tutela específica) adiante formulados.

88. Quanto ao fundado receio de dano irreparável ou perigo na demora (*periculum in mora*), o deferimento da antecipação de tutela para ordenar a suspensão de eficácia de todas as normas impugnadas (arts. 43 e 44, Lei nº 14.973/2024; e, por atração, IN RFB nº 2.198/2024), é indispensável para evitar que o setor produtivo seja sujeito a deveres instrumentais e sanções indevidas, o que pode implicar a necessidade de ajuizamento de outras milhares de ações individuais com incremento da insegurança jurídica e grave prejuízo ao próprio bom funcionamento do Poder Judiciário. É dizer: **a concessão de liminar também evitará o chamado efeito multiplicador** de diversas ações, individuais e coletivas, em favor da almejada racionalidade e efetividade processuais. Deve-se reforçar que, por se tratar de

normas jurídicas razoavelmente jovens, a presunção de constitucionalidade não está reforçada pelo tempo, o que enseja a sua suspensão de sua eficácia, justamente para impedir a explosão de litigiosidade fiscal.

89. Nesse ponto, a urgência do deferimento medida liminar ganha evidência diante do atual contexto de exigência de envio da Dirbi, e cujos eventuais inadimplementos sujeitam os contribuintes a penalizações de caráter pecuniário, além dos mais diversos embaraços operacionais, na medida em que há maior custo de conformidade do contribuinte.

90. Vale dizer, a ausência de provimento jurisdicional antecipatório ou a demora natural do processo até o julgamento de mérito resultará em uma baixíssima utilidade prática da jurisdição constitucional ora provocada na contramão das almejadas celeridade e efetividade processuais de que tratam o art. 6º do Código de Processo Civil.

91. Além disso, certamente, se não for concedida a medida antecipatória ora requerida, este processo não terá mais a utilidade prática principal perseguida, pois, caso seja mantida a exigência da Dirbi, a ilicitude cometida já estará consolidada, sem possibilidade de reparação mesmo com um provimento final nesta ação direta que seja favorável aos pagadores de tributos.

92. Em suma: o dano inconstitucional imposto e a insegurança jurídica estarão objetivamente consolidados em razão da demora na apreciação do pleito e não poderão ser remediados, porquanto os gastos para permanecer aderente às normas combatidas já terão onerado as atividades empresariais.

93. Portanto, até mesmo para que possa evitar uma plethora de processos individuais (efeito multiplicador), o deferimento da tutela antecipada cautelar para suspensão dos arts. 43 e 44 da Lei nº 14.973/2024 é necessário e absolutamente imprescindível à efetiva utilidade e integridade da jurisdição constitucional de mérito e à preservação da esfera jurídicas dos representados pela autora.

94. Em suma, há evidente urgência na concessão da tutela liminar requerida, porque a ausência do provimento jurisdicional cautelar ensejará exigência acessória e sanções tributárias de cunho pecuniário inconstitucionais, as quais provavelmente serão aplicadas por ausência de diretrizes precisas quanto à forma de cálculo dos benefícios fiscais a serem informados via Dirbi.

95. Outrossim, cumpre frisar que não há perigo para as contas públicas da União em caso de deferimento da medida ora pleiteada, eis que se trata de afastamento de dever instrumental e não impacta no recolhimento de tributos federais.

96. Portanto, respeitosamente, os arts. 43 e 44 da Lei nº 14.973/2024, bem como a IN RFB nº 2.198/2024, devem ser cautelarmente suspensos até que haja o julgamento definitivo de mérito.

97. De forma subsidiária, caso não acolhido o pedido cautelar nos termos acima, deve ser concedida tutela para, em interpretação conforme a Constituição dos preceitos impugnados, afastar, em cognição sumária, a obrigação de apresentação da Dirbi em relação às pessoas jurídicas submetidas ao Regime do Simples Nacional.

VIII DOS PEDIDOS

98. Ante todo o exposto, respeitosamente, requer a CNI:

a) em sede de cognição sumária, a concessão de medida liminar para:

a.1) **suspender cautelarmente a eficácia** dos arts. 43 e 44 da Lei nº 14.973/2024, bem como da IN RFB nº 2.198/2024, até que haja o julgamento definitivo de mérito da presente ação direta de inconstitucionalidade; ou

a.2) de forma subsidiária, caso não acolhido o pedido cautelar deduzido acima, **deve ser concedida tutela para, em interpretação conforme a Constituição (em especial ao art. 179), afastar a obrigação de apresentação**

da Dirbi pelas pessoas jurídicas submetidas ao Regime do Simples Nacional, em respeito às regras que conferem tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte;

b) sejam solicitadas informações ao Presidente da República e ao Congresso Nacional, na forma do art. 6º da Lei 9.868/99;

c) a oitiva do Advogado-Geral da União e o Procurador-Geral da República, conforme previsto no art. 8º da Lei 9.868/99;

d) ao final, **no mérito:**

d.1) **a declaração de inconstitucionalidade**, com efeito *ex tunc* e eficácia *erga omnes*, dos arts. 43 e 44 da Lei nº 14.973/2024; ou

d.2) **sucessivamente, caso não acolhido o pedido principal desta ação de controle concentrado, o acolhimento de pleito em menor extensão**, a fim de, em interpretação conforme das normas vergastadas (em especial à luz do art. 179 da Constituição), garantir às pessoas jurídicas submetidas ao Regime do Simples Nacional um tratamento jurídico-tributário diferenciado, **mediante a declaração de inconstitucionalidade, sem redução de texto, do art. 43, caput e § 1º, da Lei nº 14.973/2024, para afastar qualquer interpretação que venha a alcançar as microempresas e empresas de pequeno porte e submetê-las à obrigação acessória de entrega da Dirbi; e**

e) que as futuras publicações e intimações referentes ao presente feito ocorram pelos e-mails "avitorino@sesicni.com.br" e "matorres@cni.com.br", se realizadas por endereço eletrônico, ou, ainda, em nome dos patronos **ALEXANDRE VITORINO SILVA**, inscrito na **OAB/DF 15.774**, e **MARCOS ABREU TORRES**, inscrito na **OAB/BA 19.668**, se realizadas por painel eletrônico ou via diário de justiça, sob pena de nulidade, nos termos do artigo 272, §§ 2º e 5º, do CPC.



Nestes termos, pede deferimento.

Brasília (DF), 27 de novembro de 2024.

ALEXANDRE VITORINO SILVA
OAB/DF 15.774

MARCOS ABREU TORRES
OAB/BA 19.668

PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA
OAB/DF 37.996