

**ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS**

# **I CONGRESSO DA RECEITA FEDERAL**

**COORDENADORES**

Andréa Duek Simantob

Francisco Marconi de Oliveira

Maria Cristina Mac Dowell

Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo

Mônica Sionara Schpallir Calijuri



MINISTÉRIO DA  
FAZENDA



## AUTORES

Ana Carolina Monguiod  
Andrea Costa Chaves  
Andréa Duek Simantob  
Betina Treiger Grupenmacher  
Cassiano Menke  
Claudia Lucia Pimentel Martins da Silva  
Cleberson Alex Friess  
Fabiano Queiroz Diniz  
Fernando Mombelli  
Fernando Pieri Leonardo  
Flávio Vilela Campos  
Francisco Javier Sánchez Gallardo  
Francisco Marconi de Oliveira  
Frederico Igor Leite Faber  
Gustavo Busato  
Heleno Taveira Torres  
Jones Turatti  
Karina Karatman Abreu de Oliveira  
Leandro Paulsen  
Leidson Rangel Oliveira Silva  
Leonardo Pereira Moreira  
Luiz Henrique Behrens Franca  
Marcela Ladeira Nardelli  
Marcelo de Sousa Silva  
Marcelo Rocha dos Santos  
Márcio Ferreira Verdi  
Marcio Henrique Sales Parada  
Marcus Lívio Gomes  
Mário José Dehon São Thiago Santiago  
Paulo Eduardo Nunes Verçosa  
Ricardo Almeida Ribeiro da Silva  
Rodrigo Augusto Verly de Oliveira  
Ronaldo Lázaro Medina  
Santiago Díaz de Sarralde  
Sergio André Rocha  
Valter de Souza Lobato  
Vinícius Andre de Oliveira Soares  
Zabetta Macarini Carmignani Gorissen  
Zayda Manatta

**ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS**

# **I CONGRESSO DA RECEITA FEDERAL**

**COORDENADORES**

Andréa Duek Simantob, Francisco Marconi de Oliveira  
Maria Cristina Mac Dowell, Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo  
e Mônica Sionara Schpallir Calijuri



## **MINISTÉRIO DA FAZENDA**

Fernando Haddad

*Ministro de Estado da Fazenda*

## **SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB)**

Robinson Sakiyama Barreirinhas

*Secretário Especial da Receita Federal do Brasil*

Adriana Gomes Rêgo

*Secretária Adjunta da Receita Federal do Brasil*

Claudia Lucia Pimentel Martins da Silva

*Subsecretária de Tributação e Contencioso*

Andréa Costa Chaves

*Subsecretária de Fiscalização*

Mario José Dehon São Thiago Santiago

*Subsecretário de Arrecadação, Cadastros e Atendimento*

Cláudia Regina Leão do Nascimento Thomaz

*Subsecretária de Administração Aduaneira*

Juliano Brito da Justa Neves

*Subsecretário de Gestão Corporativa*

## **BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO (BID)**

Ilan Goldfajn

*Presidente*

Emilio Pineda

*Chefe da Divisão de Gestão Fiscal e Municipal*

Morgan Doyle

*Representante do Grupo BID no Brasil*

## **COORDENADORES LITERÁRIOS**

### **RFB**

Andréa Duek Simantob

Francisco Marconi de Oliveira

### **BID**

Maria Cristina Mac Dowell

Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo

Mônica Sionara Schpallir Calijuri

## **PROJETO E EDITORAÇÃO**

Francisco Marconi de Oliveira

*Coordenação do projeto*

Paula Halfeld

*Revisão*

Heonir Valentim

*Diagramação*

## **FICHA CATALOGRÁFICA**

Estudos Tributários e Aduaneiros : I Congresso da Receita Federal / Francisco Marconi de Oliveira ... [et al.], Coordenador. Brasília: RFB, 2024.

878 págs.

ISBN 978-85-98344-12-6

1. DIREITO TRIBUTÁRIO. 2. DIREITO ADUANEIRO. I. Oliveira, Francisco Marconi de.

336.2 (81) E82t

Os autores são responsáveis pela autoria e conteúdo dos artigos publicados, não cabendo qualquer responsabilidade aos organizadores por eventuais infringências aos direitos autorais de terceiros.

**ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS**

# **I CONGRESSO DA RECEITA FEDERAL**

## **COORDENADORES**

Andréa Duek Simantob, Francisco Marconi de Oliveira,  
Maria Cristina Mac Dowell, Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo  
e Mônica Sionara Schpallir Calijuri

## **AUTORES**

Ana Carolina Monguiold	Leonardo Pereira Moreira
Andrea Costa Chaves	Luiz Henrique Behrens Franca
Andréa Duek Simantob	Marcela Ladeira Nardelli
Betina Treiger Grupenmache	Marcelo de Sousa Silva
Cassiano Menke	Marcelo Rocha dos Santos
Claudia Lucia Pimentel Martins da Silva	Márcio Ferreira Verdi
Cleberson Alex Friess	Marcio Henrique Sales Parada
Fabiano Queiroz Diniz	Marcus Lívio Gomes
Fernando Mombelli	Mário José Dehon São Thiago Santiago
Fernando Pieri Leonardo	Paulo Eduardo Nunes Verçosa
Flávio Vilela Campos	Ricardo Almeida Ribeiro da Silva
Francisco Javier Sánchez Gallardo	Rodrigo Augusto Verly de Oliveira
Francisco Marconi de Oliveira	Ronaldo Lázaro Medina
Frederico Igor Leite Faber	Santiago Díaz de Sarralde
Gustavo Busato	Sergio André Rocha
Heleno Taveira Tôrres	Valter de Souza Lobato
Jones Turatti	Vinícius Andre de Oliveira Soares
Karina Karatman Abreu de Oliveira	Zabetta Macarini Carmignani Gorissen
Leandro Paulsen	Zayda Manatta
Leidson Rangel Oliveira Silva	



**BRASÍLIA, 2024**



# SUMÁRIO

- 11** **PREFÁCIO**  
*Robinson Sakiyama Barreirinhas*
- 15** **APRESENTAÇÃO**  
*Coordenadores*
- PARTE 1 – DIREITO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO**
- 21** O Princípio da Segurança Jurídica e a Proteção à Confiança Legítima como fundamentos para o fortalecimento da governança jurisprudencial no âmbito administrativo - a consensualidade e a melhoria da relação Fisco-contribuintes  
*Andréa Duek Simantob e Francisco Marconi de Oliveira*
- 49** Da lei à decisão: a segurança jurídica tributária possível na pós-modernidade  
*Sergio André Rocha*
- 91** A Tributação Corporativa das Subvenções: Histórico Legislativo e Jurisprudencial, para entender o Passado, o Presente e imaginar o Futuro  
*Ana Carolina Monguilod*
- 117** Crédito fiscal decorrente de subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico  
*Rodrigo Augusto Verly de Oliveira*

**145**

Distinções entre benefícios e desonerações de ICMS e a repercussão na tributação do lucro

*Gustavo Busato e Jones Turatti*

**189**

Não cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS nas Leis n.o 10.833 e n.o 10.637: um modelo irrazoável, cumulativo e juridicamente inseguro

*Cassiano Menke*

## **PARTE 2 – TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL**

**213**

Intercâmbio de Informações para Fins Tributários: Combatendo a Evasão Tributária e Preservando Direitos e Garantias

*Zayda Manatta*

**233**

Troca de informações financeiras: a cooperação internacional mediante assistência mútua entre as administrações tributárias

*Leandro Paulsen*

**267**

Opções de política tributária para jurisdições de baixa tributação no atual estágio de implementação do imposto mínimo global

*Leidson Rangel Oliveira Silva*

**319**

Acordo de precificação antecipada e o processo de consulta específica em matéria de preços de transferência

*Claudia Lucia Pimentel Martins da Silva*

## **PARTE 3 – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E TRIBUTÁRIO**

**349**

Limite temporal à produção probatória no processo administrativo fiscal no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf)

*Cleberson Alex Friess e Francisco Marconi de Oliveira*

- 377** A uniformização de decisões no PAF: entre a celeridade e a efetividade do processo administrativo tributário federal  
*Marcelo Rocha dos Santos e Zabetta Macarini Carmignani Gorissen*
- 405** Direito Aduaneiro Sancionador à luz do Acordo sobre a Facilitação do Comércio (AFC/OMC) e da Convenção de Quioto (CQR/OMA)  
*Fernando Pieri Leonardo*
- 441** A aplicação do incidente da desconsideração da personalidade jurídica em sede de execução fiscal para fins de responsabilização de terceiro alheio à relação jurídico-tributária  
*Marcus Lívio Gomes e Karina Karatman Abreu de Oliveira*
- PARTE 4 – ALTERNATIVAS PARA A PREVENÇÃO E SOLUÇÃO DE LITÍGIO**
- 465** A competência da Receita Federal do Brasil para transações tributárias e a prevenção de litígios fiscais  
*Heleno Taveira Torres*
- 503** Arbitragem e transação em matéria tributária  
*Betina Treiger Grupenmacher*
- 525** Conformidade e transação como alternativas de prevenção e solução do passivo tributário  
*Mário José Dehon São Thiago Santiago*
- PARTE 5 – INICIATIVAS AO CONSENSO E MELHORIA DA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE**
- 545** A teoria da confiança nos meios alternativos de solução de conflitos tributários e no compliance cooperativo tributário  
*Valter de Souza Lobato e Vinícius Andre de Oliveira Soares*

- 569** Lições da construção de um programa de conformidade – o Confia  
*Marcio Henrique Sales Parada e Flávio Vilela Campos*
- 605** Confia - Projeto de Conformidade Cooperada Federal na Perspectiva dos Contribuintes  
*Zabetta Macarini Carmignani Gorissen e Marcela Ladeira Nardelli*
- 631** Ações de Conformidade Cooperativa: Receita Sintonia  
*Frederico Igor Leite Faber*
- 653** Prevenção dos Litígios Tributários: uma nova proposta; Efetividade do consenso ao tributo  
*Ricardo Almeida Ribeiro da Silva*
- 675** O programa OEA e sua integração ao Modelo de Gestão de Risco de Conformidade Aduaneira  
*Fabiano Queiroz Diniz e Luiz Henrique Behrens Franca*
- 707** Premissas para a instituição do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) na Receita Federal do Brasil  
*Flávio Vilela Campos, Paulo Eduardo Nunes Verçosa e Andrea Costa Chaves*
- PARTE 6 – REFORMA TRIBUTÁRIA**
- 745** A reforma da tributação do consumo e o papel das administrações tributárias  
*Fernando Mombelli*
- 781** Desafios e obstáculos IVA nos seus cinquenta anos na União Europeia  
*Francisco Javier Sánchez Gallardo*

**815**

Lacuna tributária: conceitos, importância e a experiência brasileira

*Marcelo de Sousa Silva, Ronaldo Lázaro Medina  
e Leonardo Pereira Moreira*

**849**

Una medición de la eficiencia recaudatoria y la brecha tributaria  
en América Latina y el Caribe

*Márcio Ferreira Verdi y Santiago Díaz de Sarralde*



## PREFÁCIO

**O** Brasil passa por um momento de transformação tanto em sua estrutura tributária quanto em seu arcabouço fiscal. Cabe à Receita Federal do Brasil (RFB) colocar sua excelência e os seus 55 anos de experiência à disposição do Estado brasileiro para prover essas mudanças e fomentar a discussão com a população sobre a importância da modificação desses arcabouços. O Congresso de Direito Tributário e Aduaneiro da Receita Federal e os debates propostos nos artigos desta coletânea representam uma iniciativa nessa direção.

Na área do Direito Tributário e Aduaneiro, a produção de conhecimento é profusa e envolve pareceres, soluções de consulta, instruções normativas e literatura jurídica. Porém, havia a necessidade de abrir a Receita Federal para o diálogo acadêmico com a sociedade. O Congresso de Direito Tributário e Aduaneiro, sintetizado neste livro, cuja edição é feita pela Receita Federal com o apoio do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), tem esse objetivo. Esta publicação reúne artigos produzidos por diversos especialistas, tanto da academia quanto de áreas públicas e privadas, por vezes com entendimentos doutrinários diversos, o que promove um equilíbrio democrático e transparente, além de enriquecer o debate.

Um dos paradigmas essenciais de uma administração tributária moderna que permeou quase todos os painéis do I Congresso da RFB e que é abordado nesta obra é o da cooperação e da confiança fisco-contribuinte ou fisco-sociedade.

Para a melhoria desse paradigma e a consequente busca da conformidade, é preciso investir em informação. Não existe conformidade sem conhecimento, sem

análise do risco do contribuinte. E a Receita Federal está investindo maciçamente nessa linha de atuação por entender que esse é o futuro da administração tributária. É um caminho sem volta. A Receita Federal tem uma expertise muito grande em relação à coleta, ao tratamento, à análise e à proteção da informação. São anos de construção de uma excelência na prestação de serviços especializados, no atendimento e orientação ao contribuinte, na formatação da justiça fiscal. Alguns dos projetos citados neste livro já são realidades na Receita Federal, como, por exemplo, os que estimulam o recolhimento dos tributos federais. Estamos trabalhando diuturnamente para a digitalização e a desburocratização dos processos, priorizando os programas de conformidade que oferecem uma oportunidade de diálogo construtivo, bem como os programas de autorregularização e as ações para o cumprimento voluntário das obrigações, com abordagens inovadoras numa relação de transparência e de parceria com os cidadãos.

Outro tema em discussão neste livro joga luz sobre um desafio gigantesco para a Receita Federal e para todos os entes tributantes, que é a Reforma Tributária. As adequações que estão por vir terão de ser feitas em prol de uma sociedade justa. E isso vai exigir muito diálogo para vencermos as resistências. A Reforma será uma oportunidade de sairmos de um federalismo competitivo para um federalismo cooperativo, o que, também, exigirá a expertise da Receita Federal no trabalho de análise de informações e inteligência, no qual é vanguarda. Neste tema, a qualidade técnica do trabalho realizado pela Receita Federal na gestão da informação será essencial.

Além das reflexões sobre a Reforma Tributária, a conformidade, a melhoria da relação fisco-contribuinte e a prevenção do litígio, este volume também trata da solução do litígio administrativo tributário e aduaneiro do crédito tributário já lançado. Há um gigantesco contencioso que precisa ser gerenciado e solucionado em prol do Estado e da sociedade. A tributação só é justa quando atinge o objetivo de melhoria da vida das pessoas que dependem das políticas sociais. E, para isso, é preciso que a administração tributária seja eficiente e eficaz. Apesar de a Receita Federal destacar-se pela inovação e ser reconhecidamente uma instituição dedicada à conservação e manutenção do Estado Brasileiro, sabemos do enorme desafio à frente.

Esperamos que esta Coletânea seja a primeira de muitas a promover a discussão científica e a estimular a realização de estudos e pesquisas de colaboradores de dentro e de fora da instituição para documentar e disseminar o conhecimento técnico sobre o Direito Tributário e Aduaneiro. E que este conhecimento sirva de base para fomentar o trabalho da própria Receita Federal e também da sociedade.

**Robinson Sakiyama Barreirinhas**

Secretário Especial da Receita Federal do Brasil



## APRESENTAÇÃO

**A** Receita Federal do Brasil (RFB), por ocasião do seu 55º aniversário, visando debater com a sociedade questões afetas à sua área de atuação, incluiu entre as suas atividades anuais o Congresso de Direito Tributário e Aduaneiro.

Para o debate foram convidados professores e pesquisadores de renomadas universidades brasileiras, auditores-fiscais da RFB e outras autoridades da administração pública, magistrados federais e representantes de organizações nacionais e internacionais.

O evento promoveu uma ampla discussão que integrou conhecimento técnico e teórico, estudos acadêmicos e procedimentos operacionais e os associou com as demandas dos diversos segmentos econômicos e produtivos do país – algumas vezes de forma consensual; outras, nem tanto –, apontando para o indispensável aperfeiçoamento dos sistemas, rotinas e procedimentos.

Para evitar que o conhecimento produzido ficasse restrito àquele fórum, a RFB, em parceria com o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), resolveu consolidar nesta obra as discussões travadas pelos renomados palestrantes presentes no evento.

A coletânea abrange praticamente toda a programação do congresso, com artigos escritos sem quaisquer interferências dos coordenadores no posicionamento doutrinário dos autores. Ao contrário, é objetivo da publicação permitir que o leitor possa se aprofundar nos temas em debate a partir dos conhecimentos acumulados nas pesquisas acadêmicas, na jurisprudência e na experiência prática destes autores, sejam suas posições antagônicas ou complementares.

A coletânea está dividida em seis partes. As três primeiras tratam de questões relacionadas ao Direito Tributário e Aduaneiro, à Tributação Internacional e ao Processo Administrativo Fiscal e Tributário. As duas seguintes, que se entrelaçam em seus tópicos, abordam as alternativas para a prevenção e solução do litígio tributário e aduaneiro e as iniciativas voltadas ao consenso e à melhoria da relação fisco-contribuinte. A obra se encerra com artigos sobre o debate da Reforma Tributária.

A parte que trata do Direito Tributário e Aduaneiro revisita discussões sobre princípios constitucionais e jurisprudência administrativa. O primeiro texto demonstra que esses princípios influenciam o consenso necessário à melhoria das relações de cooperação entre fisco e contribuintes. O segundo versa sobre a dependência da segurança jurídica em relação à atividade dos órgãos de aplicação do direito. Em seguida, são abordadas questões relacionadas às subvenções fiscais, que ganharam novos contornos com as recentes alterações legislativas que resultaram em importantes decisões dos Tribunais Superiores sobre o tema, após décadas de discussões sobre o tratamento tributário aplicável. Na sequência, é feita uma apurada análise do crédito fiscal decorrente de subvenção governamental para implantação ou expansão de empreendimento tributado pelo lucro real. O último artigo deste bloco trata da insegurança criada pela norma constitucional que outorgou a não cumulatividade da Cofins e da contribuição ao PIS, facultando ao legislador escolher setores da economia para implementar o regime de tributação sobre valor agregado.

Na esfera da Tributação Internacional, o primeiro artigo apresenta o intercâmbio de informações financeiras para fins tributários na cooperação internacional como elemento essencial no combate à evasão tributária e na garantia da efetividade e da justiça do sistema tributário. O segundo analisa a troca de informações financeiras para a viabilização da fiscalização e afirmação das ordens tributárias nacionais no contexto de uma economia globalizada. O seguinte descreve o estágio atual do imposto mínimo global e os seus efeitos sobre as jurisdições de baixa tributação que ainda não adotaram opções de política tributária, bem como sobre os grupos multinacionais e as administrações tributárias. O último texto versa sobre novas regras de preços de transferência no sistema brasileiro alinhadas ao padrão internacional, que, no entender da autora, tornou mais importante a adoção de mecanismos de

segurança jurídica para os contribuintes, em especial, no caso de transações complexas e únicas realizadas pelos grupos multinacionais.

A parte da coletânea dedicada ao Processo Fiscal e Tributário contém estudos que abordam o julgamento administrativo em segunda instância, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), e as execuções fiscais em que se discute o redirecionamento da responsabilidade do crédito tributário. Os três primeiros artigos tratam: do limite temporal à apresentação de prova no processo em segunda instância administrativa; dos expedientes na legislação tributária federal para que se promova a uniformização das decisões divergentes proferidas no CARF; e da uniformização de decisões no Processo Administrativo Fiscal ou das sanções aduaneiras vigentes, considerando-se os princípios constitucionais aplicáveis, julgados do Superior Tribunal de Justiça e do CARF e a aplicação dos tratados sobre facilitação comercial assinados pelo Brasil. O último artigo, por sua vez, busca evidenciar a essencialidade de instauração do IDPJ para fins de preservação do contraditório e da ampla defesa do contribuinte tido como responsável.

No bloco que trata das alternativas para a prevenção e solução de litígio, o primeiro artigo aborda a transação tributária no ordenamento jurídico brasileiro e examina a competência da Receita Federal do Brasil para a celebração de acordos desta natureza. O seguinte discorre sobre o interesse por soluções alternativas de conflitos em matéria tributária, entre as quais se insere o processo arbitral. E o terceiro fala da conformidade e da transação como alternativas de prevenção e solução do passivo tributário.

No campo das iniciativas para o consenso e melhoria da relação fisco-contribuinte, sete artigos são apresentados. O Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) da Receita Federal do Brasil é tema dos primeiros estudos, que tratam da instituição do programa, das suas premissas, dos desafios impostos e do aprendizado na sua construção. Neste contexto, é estabelecido também um contraponto com o marco legal brasileiro de conformidade tributária, em discussão no Congresso Nacional, na visão do contribuinte. Outro programa de conformidade tributária abordado nesta parte é o Sintonia. Um dos artigos deste bloco destaca ainda a confiança que os meios alternativos de solução de conflitos e o *compliance* cooperativo são capazes de gerar na seara do Direito Tributário e Fiscal. E o último destes

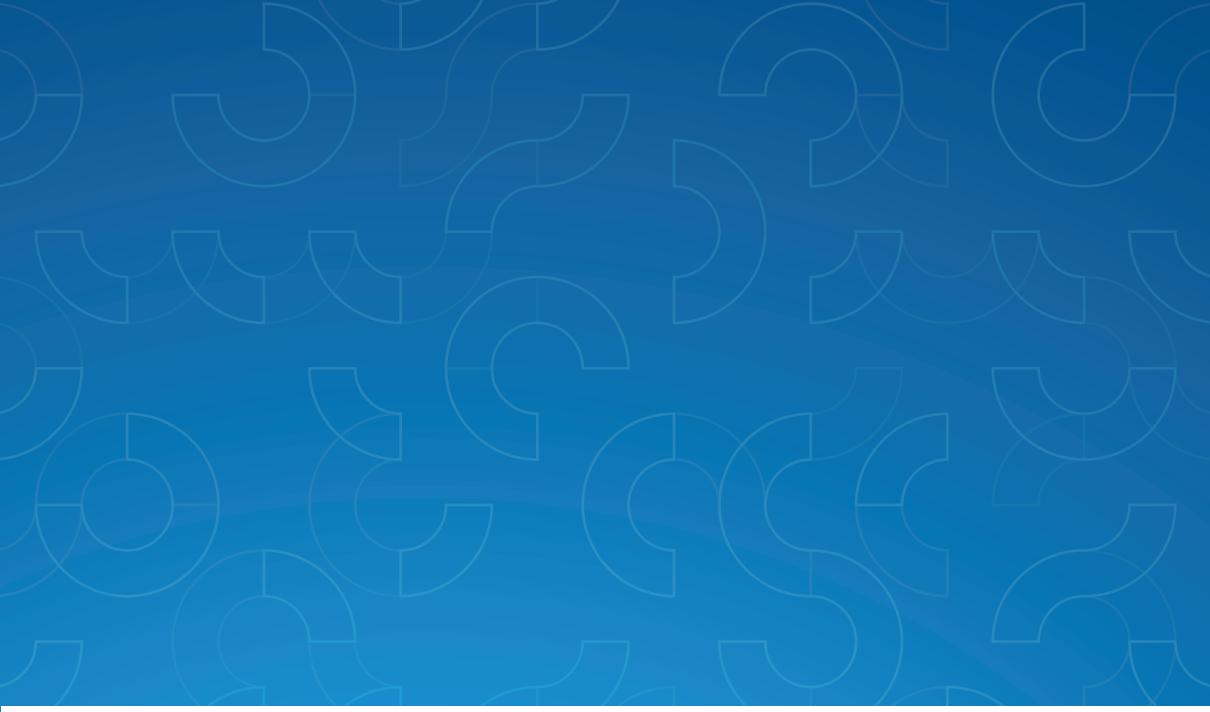
textos se dedica ao Programa OEA, da Receita Federal, e à sua integração ao modelo de gestão de risco de conformidade aduaneira.

No último bloco encontram-se os temas relacionados à Reforma Tributária em andamento no Congresso Nacional. Primeiramente, é apresentado um panorama da tributação sobre o consumo estabelecida na Emenda Constitucional nº 32, de dezembro de 2023, e o desafio enfrentado pelas administrações tributárias da União, estados e municípios na implementação e gestão desse tributo. O artigo subsequente, que aborda uma experiência internacional, menciona os desafios e obstáculos enfrentados pelo IVA nos últimos cinquenta anos em que esse modelo tem sido implementado na União Europeia. Por fim, há dois artigos sobre a ineficiência tributária e a carência de medidas do “tax gap”, também conhecido como “lacuna tributária”, que torna mais difícil a avaliação da qualidade da política tributária em termos de distribuição da carga e de evasão, aspectos essenciais para que a administração tributária possa direcionar seus esforços ao alcance de melhores resultados.

Oportunamente, cabe aqui expressar nossa gratidão ao Secretário Especial da RFB, Robson Barreirinhas, por nos ter confiado a coordenação de tão relevante obra; à Secretária-adjunta, Adriana Gomes Rêgo, idealizadora do Congresso e grande incentivadora desta publicação; aos senhores Emilio Pineda e Morgan Doyle, do BID, pelo indispensável apoio para que este trabalho fosse realizado; aos autores, que se dedicaram a redigir os densos artigos e, também, a Heonir Valentim e Paula Halfeld, responsáveis pela diagramação e revisão, que trabalharam intensamente para nos atender em tão curto espaço de tempo.

Desejamos que as reflexões propostas nesta obra sirvam para o aprimoramento do direito tributário e aduaneiro, e que essa troca de conhecimento incentive a disseminação de boas práticas, experiências e pesquisas relevantes, bem como auxilie na identificação dos desafios atuais e emergentes no campo de atuação da Receita Federal do Brasil, revelando soluções inovadoras para enfrentá-los. Uma boa leitura a todos!

Andréa Duek Simantob  
Francisco Marconi de Oliveira  
Maria Cristina Mac Dowell  
Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo  
Mônica Sionara Schpallir Calijuri



PARTE 1

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO**





# **O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E A PROTEÇÃO À CONFIANÇA LEGÍTIMA COMO FUNDAMENTOS PARA O FORTALECIMENTO DA GOVERNANÇA JURISPRUDENCIAL NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO – A CONSENSUALIDADE E A MELHORIA DA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE**

**Andréa Duek Simantob**

Andréa Duek Simantob é Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Atualmente, exerce a função de Chefe do Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras da Receita Federal do Brasil (CEJUL). Foi Diretora de Programa da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Atuou no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), como Presidente da 1ª Seção; Conselheira Titular na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSR) e Presidente em exercício da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Foi Delegada da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/Rio de Janeiro). Graduada em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), com MBA em Tributos pela PUC/RJ, é Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ.

**Francisco Marconi de Oliveira**

Francisco Marconi de Oliveira é Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil em atividade no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Foi Conselheiro Titular no CARF. Graduado em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) e em Ciências Contábeis pela Universidade Potiguar (UFP) e Pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) em Processo Administrativo Fiscal pela Universidade Católica de Brasília. É Mestre em Administração Pública pela UFRN.

## **RESUMO**

A importância da jurisprudência administrativa e os princípios constitucionais norteadores que produzem influência como instrumentos na busca pelo consensualismo, servindo como incentivo à melhoria nas relações de cooperação entre o Fisco e Contribuintes, especialmente no tocante ao fornecimento de elementos paradigmáticos para tomada de decisões, seja pela Administração Tributária ou junto à Sociedade.

**Palavras-chave:** Jurisprudência administrativa. Princípios constitucionais. Consensualismo.

## **ABSTRACT**

*Analysis of the importance of tax jurisprudence and its influence as an instrument of consensually, included the constitutional principals, working as incentive to improve cooperation and delivering model of conduct to the Tax Administration and to the society.*

**Keywords:** CARF. Tax jurisprudence. Constitutional principals. consensually.

## SUMÁRIO

1	Introdução .....	25
2	A Segurança Jurídica como vetor interpretativo e seus limites .....	26
2.1	Segurança jurídica e Tributação .....	30
3	O Princípio da Proteção da Confiança e a Formação do Estado de Direito .....	31
4	O Princípio da Proteção à Confiança e seus desdobramentos sobre a Tributação .....	33
5	Influências do Princípio da Segurança Jurídica e da Proteção da Confiança Legítima no Desenho Institucional do Processo Administrativo Tributário.....	35
6	O importante papel dos precedentes na jurisprudência administrativa e sua influência como instrumento de consensualidade – novos paradigmas de incentivo à melhoria das relações Fisco-contribuinte ..	44
7	Conclusões .....	45
	Referências.....	47



## 1 INTRODUÇÃO

A problemática suscitada neste artigo reside em demonstrar como a influência dos princípios constitucionais da Segurança Jurídica e da Proteção da Confiança podem contribuir para fortalecer a jurisprudência administrativa emanada em processos tributários, a qual pode ser determinante para elucidar dúvidas e construir consistentes subsídios para o posicionamento da administração tributária, formando verdadeiro liame construtivo para que os contribuintes possam realizar suas operações de modo a adequarem as suas condutas às normas infra legais então estabelecidas, em linha com a tendência da inserção do consensualismo nas relações tributárias, para a prevenção e solução de controvérsias tributárias no âmbito administrativo.

Veja-se. O Estado absolutista das Idades Medieval e Moderna era representado pelo soberano investido por Deus de todo poder e merecedor de todos os direitos, a quem incumbia distribuir privilégios aos seus pares enquanto parcela de seu povo tinha, apenas e tão somente, o dever de sustentar todos os caprichos a partir do fruto do seu trabalho e dos tributos que lhes eram tirados à força e pagos, muitas vezes, com sangue. Em oposição a este modelo, surge o Estado Liberal, oriundo dos ideais iluministas de liberdade, igualdade e fraternidade, advindos da Revolução Francesa e se estrutura a partir do modelo econômico liberal proposto por Adam Smith. Abandona-se o modelo de Estado totalitário para aderir-se a um Estado mínimo, cujas funções restringem-se a de legislar, executar as leis e administrar os conflitos. Entretanto, tal ideal logo mostrou-se inviável, vez que a burguesia ascende à categoria de classe dominante, une o seu dinheiro às terras dos antigos nobres, dando origem a uma nova casta: a dos capitalistas. Ou seja, aquele Estado que pretendia a liberdade individual como regra acaba por gerar uma nova forma de exploração: a exploração do forte sobre o fraco. Impõe-se, neste contexto, o surgimento de um novo modelo de Estado. A ideia de solidariedade, de direitos não mais unicamente individuais, mas sobretudo, humanos para dizer de uma forma mais ampla, traz à tona o valor revolucionário da fraternidade. A ideia de solidariedade, de direitos não mais unicamente individuais, mas sobretudo, humanos, para dizer de uma forma mais ampla, traz à tona o valor revolucionário da fraternidade.

Edinéia de Oliveira Matos Tancredo (2012, p. 30) afirma que é inegável que estamos diante de um novo tempo. E que, diante desses novos tempos, que demandam novas atitudes, a autora destaca, que, “*o princípio da solidariedade encontra lugar privilegiado, tanto para o Direito como para a sociedade, com o aniquilamento do Estado Providência, com a desastrosa receita neoliberal e com as íntimas relações do Estado com o capitalismo financeirizado*” (Tancredo, 2012, p. 33).

A estrutura de Estado, especialmente no que tange à sua administração, atualmente, é verticalizada, hierarquizada, ainda assentada a partir de um ordenamento jurídico complexo, o qual ainda se pauta em ambiente conflagrado, bem como em substancial contencioso, especialmente no tocante à administração tributária federal.

A partir do momento que ao Estado é dado, em benefício do grupo social e em casos muito específicos determinados na própria Constituição, o exercício de atividade econômica, e até porque tal atividade é essencial ao exercício da função administrativa, já que não é possível administrar sem contratar de algum modo, nota-se que ao Estado incumbe aprender a dialogar com o cidadão, dialogar com o empresário, dialogar com aquele que, de alguma forma, esteja do outro lado da relação jurídica que com ele se dá.

Neste contexto, a Administração Pública, que se pauta nos princípios da supremacia do interesse público e da legalidade, entre outros, acaba por se firmar longe de políticas que tragam o ambiente consensual para o seu núcleo, especialmente, no tocante ao vértice da relação Estado-particular (Fisco-contribuinte).

## 2 A SEGURANÇA JURÍDICA COMO VETOR INTERPRETATIVO E SEUS LIMITES

A sensação de segurança em cada indivíduo pode ocorrer de diferentes formas, sendo que a carga de subjetividade pode mudar de pessoa para pessoa. Veja-se como exemplo a sensação de estar seguro ou não a bordo de um avião.

Será que todos os passageiros se sentem seguros? Será que muitos ali não estariam contaminados por uma sensação de pânico, de insegurança? Esse último grupo poderia realizar racionalmente uma adequada interpretação das verdadeiras condições em relação à segurança de uma viagem de avião, para que possa ser extraído uma interpretação razoável acerca deste fato? É perceptível que, a depender do indivíduo, poderá haver significados diversos para o sentimento de segurança e o caso da vida real não se distancia do Direito e muito menos da tributação. Luís Cesar Queiroz (2021, p. 8) defende que qualquer acontecimento (fato linguístico ou não) demanda interpretação, construção de sentido e atribuição de significado.

O Direito, prossegue Queiroz, oferece vários exemplos que demandam interpretação não apenas de textos, mas de acontecimentos não vertidos em linguagem (QUEIROZ, 2021, p. 9).

A ambiguidade e a indeterminação são características inexoráveis da linguagem humana, presentes também nos textos jurídicos em geral, o que dificulta a atividade de interpretação jurídica, abrindo espaços para divergências acerca do conteúdo da norma, como produto do processo de interpretação (SERPA, 2017, p. 9).

A descrição do exemplo da vida prática citado acima é importante, pois transpondo-o para a realidade jurídica tributária temos em HUMBERTO ÁVILA (2011, p. 156) que:

O aspecto subjetivo envolve, além de se saber quem irá se beneficiar com a segurança jurídica, também examinar quem lhe deve servir de critério aferidor. A segurança jurídica pode, em primeiro lugar, envolver o conhecimento, a confiança e o cálculo do Direito por meio do cidadão comum. Essa compreensão decorre da consideração do destinatário das normas, vocacionadas a servir de instrumento de orientação para aqueles que estão sujeitos às prescrições normativas.

De outro lado, e em particular no caso do Direito Tributário, como será visto, o princípio da segurança jurídica assume uma feição protetiva do cidadão, em razão de os seus fundamentos, relacionados à tributação (legalidade,

anterioridade, irretroatividade, proteção da confiança, igualdade), serem destinados a limitar a atuação estatal, e não a servir para o seu exercício. Em razão disso – e como será adiante justificado-, o Estado não pode valer-se do princípio da proteção da confiança , no âmbito do Direito Tributário, para tornar intangíveis determinados efeitos passados, tendo em vista que esse princípio, nesse âmbito serve ao contribuinte, e não ao Estado.

Assim, quando se busca analisar o significado da expressão **segurança jurídica**, antes mesmo de considerá-la como um princípio garantidor de valores atinentes ao cidadão, é de se pensar como adequar este conceito à inflação legislativa existente no ordenamento jurídico brasileiro, em se tratando apenas do nosso recorte que é sob a perspectiva da tributação federal.

Este conceito indeterminado, eis que as palavras que compõem a expressão “segurança jurídica” são vagas (Carvalho, 1994, p. 15) e, quando em conjunto, favorecem a uma maior amplitude de significações, merece destaque.

Não por outra razão, Ávila aponta ao menos cinco possibilidades de sentido à palavra segurança: a) segurança objetiva que significaria a busca do homem pela defesa contra ameaças externas; b) segurança subjetiva, que significaria a procura por um estado psicológico desprovido do medo e da ansiedade; c) segurança como confiança; d) segurança pública, como um estado de proteção a bens jurídicos relevantes, individuais ou coletivos; e e) segurança social, como a garantia das condições essenciais de vida (ÁVILA, 2011, p. 119-122).

E, em relação à expressão “segurança jurídica”, aponta sete significados para o adjetivo “jurídica”: i) segurança do Direito, que englobaria a necessidade de o ordenamento jurídico possuir certas qualidades objetivas (como clareza e determinação), assim como a segurança na aplicação do direito; ii) segurança pelo Direito, este sendo o instrumento de afirmação de direitos, bem como de garantia de um direito específico de determinado sujeito em uma situação concreta (cuida-se da confiança legítima); iii) segurança frente ao Direito, no sentido de que este deve prever procedimentos de defesa do sujeito em face de manifestações do próprio Direito e deve cumprir determinados critérios objetivos para que os sujeitos possam se precaver do Direito; iv) segurança como segurança do indivíduo com o amparo individual do Direito;

v) segurança jurídica enquanto direito individual, em sua eficácia reflexiva subjetiva; vi) segurança jurídica por meio de um direito, este servindo de instrumento para concretização do princípio da segurança jurídica, como é o caso do direito ao contraditório; e vii) segurança no Direito, que seria o sentido mais amplo, de um estado ideal de coisas realizado no processo de interpretação e aplicação do Direito (ÁVILA, 2011, p. 146-153). Diante disso, reconhecer o tema da segurança jurídica como um dos mais intrincados do Direito não demanda esforço, ainda que carregue consigo uma certa pré-compreensão de seu conteúdo, um certo senso comum quanto a um estado de confiança no Direito.

Aliada a essa dificuldade decorrente da própria linguagem, o problema da segurança jurídica é reafirmado diante do diagnóstico feito sobre a sociedade contemporânea, marcada pela complexidade, pelo risco, pela crise política, jurídica e a desigualdade social, pelo pluralismo jurídico em uma sociedade pós-estatal, pelo excesso de informações e a proliferação de notícias falsas, pela alta velocidade das inovações tecnológicas, pelo dinamismo das relações e pela tão repetida globalização. É natural, portanto, que, diante de tamanha insegurança em geral, seja grande a preocupação dos autores com a segurança jurídica – ora, se existe uma função precípua do Direito em Estados ditos democráticos, como previsto em nossa Constituição Federal de 1988, essa função é a de estabilizar as expectativas.

Ressalta-se que, dificilmente, será encontrado um texto, especialmente em matéria tributária, que não faça referência ao tema, ainda que superficialmente. Todavia, como critica Humberto Ávila, embora a unanimidade da doutrina reconheça a sua relevante posição na Constituição Federal de 1988, tanto o seu tratamento teórico, quanto a sua utilização efetiva, é realizado de maneira superficial e recortada, o que seria insuficiente para concretizar um estado de coisas que se sobreponha à atual insegurança (ÁVILA, 2011, p. 85-86).

Não obstante a crítica possa ser verdadeira, sobretudo no que tange à mera utilização retórica da expressão segurança jurídica (ÁVILA, 2011, p. 74), é certo que nenhum conhecimento científico é dotado de definitividade e completude.

## 2.1 Segurança jurídica e Tributação

A segurança é uma necessidade do ser humano a ser assegurada pelo Direito. A garantia à segurança já é assinalada no preâmbulo da Constituição brasileira, que enuncia a instituição de um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, alcândo esses valores como valores supremos. E na sequência, nos primeiros dispositivos da Magna Carta, se enfatiza a segurança jurídica, ao se instituir uma República, constituída em Estado Democrático de Direito (art. 1º), tendo como fundamentos, dentre outros, a cidadania e a dignidade da pessoa humana, e ao se garantir no artigo 5º, como direitos fundamentais, os direitos à igualdade, à liberdade, à segurança e à propriedade.

Para Carrazza (2017, p. 207), a segurança jurídica é ínsita à própria ideia de Direito e foi alçada no preâmbulo da Carta Magna brasileira como um dos valores supremos da nossa sociedade. A simples menção ao Estado Democrático de Direito e à República, como ressalta Ávila (2011), já associam a segurança jurídica, pois esses conceitos se opõem à ideia de qualquer arbitrariedade. E as garantias de liberdade, de igualdade e da proteção à propriedade também trazem o valor da segurança, posto que não há liberdade, nem igualdade, nem garantia à propriedade se o cidadão não souber o que pode ou o que não pode fazer sob as leis de determinado Estado, nem quais as consequências de suas ações perante este Estado. Na sequência, os incisos do artigo 5º da CF/88 trazem uma série de garantias e de mecanismos que se relacionam com a segurança jurídica, dentre eles o princípio da legalidade, segundo o qual ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

O princípio da segurança jurídica é, portanto, uma manifestação do Estado Democrático de Direito brasileiro, e visa a proteger as justas expectativas das pessoas, sendo que, para tanto, veda a adoção de quaisquer medidas que possam frustrar a confiança que os cidadãos depositam no Estado, o que permeia determinadas situações em que importante se torna tratar especificamente do que se chama confiança legítima, que tem por escopo a tutelar o cidadão diante do Estado (ARAÚJO, 2016, capa).

### **3 O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E A FORMAÇÃO DO ESTADO DE DIREITO**

O princípio da proteção à confiança é assentado dentro da concepção do contrato social, descritos por Thomas Hobbes (1651), John Locke (1689) e Jean-Jacques Rousseau, que tem duas características fundamentais: a confiança e o consentimento.

Com o fim do Estado de Poder, descrito por Maquiavel, e o surgimento do Estado de Direito, o poder de tributar passa a encontrar limites, conferindo uma proteção à confiança do contribuinte.

O Estado de Direito formado pelo contrato social, encerrou a ideia de Estado de Poder descrito por Maquiavel (CARRAZZA, 2010, p. 422), no qual o soberano, agindo sob a tutela de um suposto interesse público, tinha total liberdade para praticar atos em face de seus súditos, sem qualquer preocupação com a estabilidade e confiança já depositada no comportamento do Estado. Com a revolução iluminista, o Estado de Poder sucumbiu ao modelo em que o direito baliza a vontade do Estado. O ente estatal passa a existir não pela força de um soberano, mas em razão de uma associação de pessoas que defende de toda força comum a pessoa e os bens de cada associado, “ (...) e pela qual, cada um, unindo-se a todos, não obedeça portanto a si mesmo, e permaneça tão livre como anteriormente” (ROUSSEAU, 19--, p. 24).

O Estado de Direito é consequência do contrato social, assentado na legítima confiança dos indivíduos de que, ao cederem parte de sua liberdade e patrimônio para constituição de um Estado, esse somente agirá em nome do bem comum e conforme a vontade coletiva. Valter Shuenquener de Araújo no seu livro sobre o princípio da proteção da confiança afirma que a “[...] confiança depositada nas instituições estatais deve ser respeitada. Caso contrário, as pessoas evitarão relacionar-se juridicamente com o Estado e buscarão vias alternativas e não tão idôneas, para a preservação de seus interesses” (ARAÚJO, 2009, p. 8).

O Estado, portanto, possui o dever de garantir conhecimento prévio e estabilidade no seu comportamento, a fim de que as pessoas possam realizar atividades

planejadas e orientadas para o futuro e, ainda, tenham segurança de que não haverá comportamentos contraditórios alterando posições. Heleno Taveira Torres leciona que o ordenamento jurídico deve oferecer um estado de confiança mínima aos indivíduos, enquanto fim sistêmico a ser atingido pelos meios que lhe confere o sistema normativo (TORRES, 2011).

A proteção da confiança, por sua vez, tem por finalidade assegurar previsibilidade em relação às mudanças de linha de comportamento do ente público. Almíro do Couto e Silva entende o princípio da proteção à confiança como um desdobramento do princípio da segurança jurídica. Para o referido autor a segurança jurídica deve ser compreendida como um conceito ou princípio jurídico que se ramifica em duas partes; a primeira de natureza objetiva que está ligada a irretroatividade da norma (proteção ao direito adquirido, ato jurídico perfeito e à coisa julgada); a segunda de natureza subjetiva, que está relacionada à proteção à confiança das pessoas aos atos, condutas e procedimentos do Estado (COUTO E SILVA, 2005). Luís Roberto Barroso compartilha da mesma posição (2005, p. 133). Para o autor:

“1. a existência de instituições estatais dotadas de poder e garantias, assim como sujeitas ao princípio da legalidade; 2. a confiança nos atos do Poder Público, que deverão reger-se pela boa-fé e pela razoabilidade; 3. a estabilidade das relações jurídicas, manifestada na durabilidade das normas, na anterioridade das leis em relação aos fatos sobre os quais incidem e na conservação de direitos em face de lei nova; 4. a previsibilidade dos comportamentos, tanto os que devem ser seguidos como os que devem ser suportados; 5. a igualdade na lei e perante a lei, inclusive com soluções isonômicas para situações idênticas ou próximas. Um conjunto de conceitos, princípios e regras decorrentes do Estado democrático de direito procura promover a segurança jurídica”.

Humberto Ávila (2011, p. 360) entende que o princípio da proteção da confiança serve de instrumento de defesa de interesses individuais nos casos não protegidos pelo direito adquirido ou pelo ato jurídico perfeito, em qualquer esfera jurídica, inclusive na tributária.

Segundo o autor o princípio da proteção da confiança envolve, para a sua configuração, a existência de "(a) uma base da confiança, de (b) uma confiança nessa base, do (c) exercício da referida confiança na base que a gerou e da (d) sua frustração por ato posterior e contraditório do Poder Público".

Visto sob qualquer ângulo, o princípio da proteção à confiança compõe um dos axiomas do Estado de Direito formado pelo contrato social.

## 4 O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO À CONFIANÇA E SEUS DESDOBRAMENTOS SOBRE A TRIBUTAÇÃO

O princípio da proteção à confiança revela-se de máxima importância quando se trata de tributação, pois a previsibilidade nesta seara constitui pilar do Estado de Direito.

Faz-se mister ressaltar que não são poucas as alterações normativas no campo tributário. Afirma-se que os contribuintes precisam de segurança e estabilidade para organizem os seus negócios. Mas indago se o fisco também não necessita desta segurança, em face de justamente por conta de tantas obscuridades e alterações normativas também não seja, ao contrário, também por abuso às leis e aos atos infralegais terem um trabalho muito mais árduo na busca de uma justiça tributária mais uniforme, que abarque todos os atores envolvidos no campo tributário.

Autores como Ricardo Lobo Torres (2005, p. 570-571) veem no princípio da proteção à confiança o alcance apenas junto aos contribuintes. Para ele, este princípio aparece amalgamado aos princípios da legalidade, irretroatividade e proibição de analogia. Mas também se consubstancia em inúmeros subprincípios e normas de proteção da expectativa do contribuinte e em deveres da administração, quais sejam: irreversibilidade do lançamento por erro de direito ou de valores do fato, inalterabilidade dos critérios jurídico do lançamento e da resposta à consulta, irrevogabilidade das isenções condicionadas a encargos do beneficiário, dever de assistência ao contribuinte e exclusão ou limitação de multas. Pode ser encontrado no sistema constitucional tributário pátrio,

normas que têm por objetivo garantir de forma implícita a proteção à confiança, no caso, dos contribuintes: direito adquirido, ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI); legalidade (art. 5º, II e art. 150, I); irretroatividade tributária (art. 150, III, a,), anterioridade tributária (art. 150, III, b), capacidade contributiva, vedação ao confisco (art. 150, IV).

É certo que não há uma positivação do princípio da proteção à confiança do contribuinte na Constituição, entretanto, em razão da referida proteção ser um valor que compõe o próprio Estado de Direito, observa-se que as normas citadas têm corolário na proteção. O Código Tributário Nacional (CTN) também tem dispositivos que visam garantir proteção ao contribuinte (artigos 100, 146, 156). O artigo 100 do CTN<sup>1</sup> fixa o caráter normativo das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e os atos normativos expedidos por essas autoridades.

O inciso III do citado dispositivo garante relevância jurídica às práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, ao ponto de conceder *status* de normas complementares, possibilitando, desse modo, a exclusão de imposição de penalidades, cobranças de juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, consoante os termos do parágrafo único do artigo em referência.

O artigo 146 do CTN<sup>2</sup> fixa critérios a serem seguidos pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, com relação a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial. Este dispositivo

- 1 "Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:  
I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;  
II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;  
III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;  
IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.  
Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo".
- 2 "Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência (sic) de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

proíbe, no entanto, a autoridade administrativa de rever com efeitos *ex tunc* o lançamento do crédito tributário, em razão de modificação introduzida de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial. A norma em referência garante ao contribuinte estabilidade e segurança jurídica na organização de sua vida econômico-financeira, eis que qualquer modificação introduzida de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, quando da constituição do crédito tributário, terão efeitos prospectivos.

O Estado tem por dever jurídico proteger a previsibilidade de seus atos a fim de que não ocorra violação à legítima confiança do contribuinte. A proteção à confiança do contribuinte é valor elementar do Estado de Direito, sendo que essa não deve se restringir apenas ao seu ângulo objetivo, no tocante à irretroatividade das leis tributárias, mas deve ser aplicada de forma a garantir que as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e que a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. Importante destacar que os dispositivos não tornam imutáveis os comportamentos, atos e critérios jurídicos adotados pelo fisco na relação jurídica tributária, mas tão-somente limita que eventuais alterações tenham seus efeitos para o futuro.

## 5 INFLUÊNCIAS DO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA E DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA LEGÍTIMA NO DESENHO INSTITUCIONAL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Em que pese o ordenamento jurídico pátrio não ter norma de proteção à confiança do contribuinte especificamente direcionada ao processo administrativo tributário ou mesmo no judicial, as decisões seja em um ou outro âmbito, no caso atentando para a esfera administrativa, em especial, as prolatadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRf) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que tratam da uniformização da jurisprudência em

último grau no âmbito da administração tributária federal, acabam por gerar expectativas nos contribuintes, mesmo aqueles que não fazem parte do processo administrativo. Da mesma forma pensa Mizabel Derzi (2009, p. 203) no tocante ao processo judicial que, nada obsta, seja o mesmo raciocínio trazido para o âmbito do processo administrativo tributário. O problema surge quando inexistindo qualquer alteração legislativa, há uma interpretação jurisprudencial diversa sobre tema já sedimentado, desfazendo-se de uma já expectativa e certeza do direito produzido pela decisão anterior.

Para o Humberto Ávila (2011, p. 462) a questão relativa à mudança jurisprudencial deve ser a partir das seguintes premissas, cujos critérios também podem ser aplicados às decisões administrativas:

- a) O Poder Judiciário está, ou não, vinculado aos seus precedentes? Pode ou não mudar sua orientação?
- b) Se puder, de que modo pode alterar os seus precedentes, de forma brusca ou suave? Com que efeitos podem ser feitas as mudanças de orientação, retroativos retrospectivos ou apenas prospectivos?.

Segundo o entendimento do ilustre autor, o Poder Judiciário pode alterar os seus precedentes, entretanto deve fazer de maneira fundamentada e com respeito às posições anteriormente consolidadas sob aquele precedente. Pondera, ainda, que a mudança de orientação jurisprudencial pode ser em si boa, pois pode evidenciar um melhor entendimento a respeito da matéria; pode corrigir equívocos produzidos por decisões anteriores; pode avaliar fato ou argumento não devidamente avaliado anteriormente (ÁVILA, 2011, p. 463).

A proteção à confiança do contribuinte deve ser observada pelo Estado em todas as suas funções, legislativa, executiva e judiciária. Não se pode conceber um Estado de Direito em que o poder judiciário não tenha compromisso com a estabilidade das relações jurídicas e a certeza do direito. Como bem anotado por Humberto Ávila (2011, p. 464) a mudança jurisprudencial provoca um déficit de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico. Nesse sentido, o Ministro Celso de Mello do Supremo Tribunal Federal externou que:

“Esse quadro de divergências decisórias, especialmente porque delineado no âmbito desta Suprema Corte, compromete um valor essencial à estabilidade das relações entre o Poder Público, de um lado, e os contribuintes, de outro, gerando situação incompatível com a exigência de segurança jurídica, que se agrava ainda mais por se instaurar em matéria tributária, em cujo âmbito se põe em evidência as relações sempre tão estruturalmente desiguais entre o Estado e as pessoas em geral<sup>3</sup>”.

No caso de mudança de entendimento jurisprudencial consolidado em matéria tributária, em que o contribuinte seja atingido de forma negativa, os efeitos da decisão devem ser *ex nunc*, em respeito à legítima proteção à confiança do contribuinte que organizou e planejou sua vida com base na manifestação judicial anteriormente exarada.

Ricardo Lodi Ribeiro (2003, p. 47) diz que a falta de consciência da ambivalência fiscal, faz com que o direito tributário seja marcado pela crença de que a segurança jurídica se resume, exclusivamente, à proteção do contribuinte contra o exercício do poder de tributar do Estado. Segundo o Autor, não se pode encontrar na Constituição a opção pela preponderância da segurança jurídica em relação aos demais valores. No juízo de ponderação entre a segurança jurídica e a justiça, deve prevalecer a última.

Ricardo Lobo Torres (2006, p. 376-377) reconhece que o equilíbrio entre a justiça e a segurança é dramático. Afirma o autor que constitui o desafio maior ao intérprete buscar a justiça com segurança e garantir a ordem jurídica com justiça. Assim, deve o intérprete ponderar entre os diversos princípios jurídicos diante do interesse em jogo.

*“O mesmo desafio se projeta para o campo dos princípios gerais, cabendo ao intérprete harmonizar aos princípios vinculados à justiça (capacidade contributiva e custo/benefício), com os decorrentes da ideia de segurança (legalidade, tipicidade, anualidade, etc.)”.*

3 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AC/QO nº 1.886, 2ª Turma, Rel. Ministro Celso de Mello, DJe211 PUBLIC. 07-11-2008 EMENT. VOL-02340-01 PP-00202. Acessado em 23.08.2012. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=559787>>

Na dialética entre segurança e insegurança, a realização da primeira implica reduzir sistematicamente as hipóteses de indeterminação. Defende Humberto Ávila (2011, p. 138) que:

*“o objeto da segurança jurídica é qualificado como abrangendo as consequências jurídicas de atos ou de fatos: há segurança jurídica quando o cidadão tem capacidade de conhecer e de calcular os resultados que serão atribuídos pelo Direito aos seus atos”.*

Odete Medauar (1993) relaciona a importância da segurança jurídica como valor axiológico que ordena a sucessão de normas no tempo, promovendo a estabilidade das relações jurídicas já constituídas. Na perspectiva do cidadão, a segurança jurídica cria um “conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida” (VANOSSI, 1982, p. 30).

A segurança jurídica atua de forma a “coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta” (CARVALHO, 2009, p. 174).

Os efeitos emanantes deste valor são garantias de estabilidade ao próprio sistema. É importante compreender a proteção da confiança como diretriz que “envolve tanto o passado quanto o presente e o futuro: o fato da confiança, situado no passado; a confiança que persiste no presente; a confiança que se projeta no futuro” (ÁVILA, 2011, p. 163).

A relevância da segurança jurídica no Direito Tributário é suscetível de várias graduações, consoante a natureza dos interesses a que respeita. Reside também na sua necessária conexão com o tipo de sistema econômico em que vigora. Com efeito, num sistema econômico que tenha como princípios ordenadores a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada, torna-se indispensável eliminar, no maior grau possível, todos os fatores que possam traduzir-se em incertezas econômicas suscetíveis de prejudicar a expansão livre da empresa, designadamente a insegurança.

Trazendo a discussão para o Direito Tributário, a segurança jurídica, como valor que visa conferir maior grau de estabilidade ao sistema, se faz presente nas hipóteses de revisão do lançamento. Ou seja, a segurança jurídica pode ser considerada um dos elementos justificadores da existência de um ordenamento jurídico e ainda do próprio Estado de Direito. Em um primeiro momento, diante da tensão aparente entre o princípio da legalidade, que tende a uma revisibilidade ilimitada dos atos ilegais, e o princípio da segurança jurídica, do qual decorre a estabilidade dos atos declarativos de situações jurídicas individuais, satisfeitos os requisitos – limites objetivos –, o ato de revisão privilegia o princípio da legalidade (alteração do ato de lançamento que apresente vício em seus pressupostos ou elementos).

Segundo Humberto Ávila (2011, p. 164):

(...) “se as normas servem de orientação aos cidadãos e de limite e fundamento ao exercício do poder pelas autoridades, sempre que se mantém um ato contrário às normas válidas e vigentes no momento de sua prática está-se convalidando, hoje, o ilícito de ontem e, com isso, pode-se estimular, hoje, o ilícito de amanhã”.

O Processo Administrativo Tributário é uma das hipóteses de controle de legalidade dos atos administrativos no contexto da tributação e, na perspectiva do cidadão, deve garantir, como bem versa Paulo de Barros Carvalho (1994, p. 85), “a confiança de que, acontecidos certos eventos que a norma tipifica, os direitos e deveres prescritos estavam adredemente conhecidos”. É ele um meio para a garantia da legalidade e legitimidade do processo de constituição do crédito tributário e deve ser entendido como meio de promoção da segurança jurídica na sociedade.

A proteção da confiança e expectativa legítimas do cidadão se relaciona com a possibilidade de planejar condutas, reduzindo os riscos inerentes às atividades econômicas. Este planejamento leva em consideração uma segurança do conteúdo das normas jurídicas (direito material) e a forma como as instituições do sistema efetivam o controle de legalidade (direito processual). Acentua Canotilho (1998, p. 250) que o homem necessita de segurança para conduzir e planejar responsávelmente sua vida. Por isso, devem ser considerados os

princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito. Para ele, estes dois princípios andam estreitamente associados. Em geral, considera-se que:

A segurança jurídica está conexionada com elementos objectivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a protecção da confiança se prende mais com as componentes subjectivas da segurança, designadamente e calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos.

Tem-se, então, que a estabilidade, a certeza, previsibilidade e a confiança podem ser identificadas na conjugação de várias normas jurídicas, considerando entre elas a legalidade administrativa, a irretroatividade, a proteção da confiança, entre outras.

Em relação à proteção da confiança, mister se faz destacar que a dialética processual permite que a divergência se manifeste no Processo Administrativo Tributário de modo a atingir a justiça fiscal, objeto maior do processo no ambiente tributário, que garante outros valores, como paz social e segurança jurídica.

A relação isonômica entre os interesses do Fisco e os do contribuinte exige uma equilibrada ponderação, em cujo meio está a virtude da justiça. Daí afirmar-se que a segurança e a proteção da confiança exigem: "(1) fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos actos do poder; (2) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios actos" (CANOTILHO, 1982, p. 250). Pode-se deduzir, a partir dessa afirmativa, que os postulados da segurança jurídica e da proteção da confiança são exigíveis perante qualquer ato dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Exemplo dado pelo professor Heleno Taveira Torres (2012, p. 31) demonstra bem o que ocorre pelo Brasil inteiro:

"Basta pensar que, pelas estatísticas, quase metade de todas as ações judiciais em curso no País são de natureza tributária (como por exemplo, 37% de tudo o que tramita na Justiça Federal e 51% e 56% de todo o contencioso

dos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, respectivamente), o que expõe a elevada conflitividade e, por conseguinte, a insegurança e o estado de exceção permanente das relações tributárias”.

A estrutura do Poder Judiciário não consegue acompanhar essa elevada carga e dar solução a essas lides em tempo adequado, como resposta à efetividade da segurança jurídica esperada pelo cidadão contribuinte. Continua atual e pertinente a afirmação de Ruy Barbosa, no clássico texto que fez como discurso à turma de 1920 da Faculdade de Direito de São Paulo: “justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta”.

O Processo Administrativo Tributário é teleologicamente orientado para se obter uma decisão sobre a legalidade de determinada obrigação tributária. A indagação que constitui sua finalidade tem como alvo duas realidades: o ato tributário e a sua legalidade.

Se ao contribuinte é dada a alternatividade entre o Processo Administrativo Tributário e o Processo Judicial ou até mesmo percorrer o primeiro para ainda depois buscar o segundo, dada a unidade jurisdicional do sistema brasileiro, certamente a escolha do primeiro se dará quando houver garantia de que o Processo Administrativo Tributário se caracteriza como instrumento de trâmite célere, claro, lógico, que atenda aos princípios da ordem jurídica, cuja matriz é idêntica à do Judiciário, em que o contribuinte tenha um espaço de exercício de cidadania.

A exigência de transformações sociais se impõe na busca pela concretização da justiça social, cujos paradigmas tradicionais devem ser superados, mediante políticas eficazes que incorporem a participação dos cidadãos nos centros de poder, de modo a efetivar o Estado Democrático de Direito, fundado no princípio da soberania popular, corresponsabilizando os cidadãos nas relações da Administração Tributária com os contribuintes. Não é outro o sentido dado à organização dos órgãos judicantes, alicerçada em instituições eficientes e legítimas, no âmbito do Processo Administrativo Tributário, em que participam representantes do Fisco e dos Contribuintes. Sendo um meio célere e eficaz como instrumento auxiliar no aperfeiçoamento do Estado de Direito, para evitar ou dirimir conflitos, em benefício do próprio controle do poder, o Processo

Administrativo Tributário atua reduzindo o número de causas instauradas perante o Poder Judiciário.

O aparato do Estado segue os princípios da Administração Pública e a eficiência pressupõe a utilização de mecanismos que atendam às garantias constitucionais, com gestão por resultados. Mas não só os princípios do art. 37 da Constituição Federal norteiam a Administração. Assim é que a importância do Processo Administrativo Tributário, como mecanismo alternativo na solução de conflitos tributários, foi destacada noutra oportunidade, como meio de realização da justiça tributária como fim genérico da Administração Pública, permitindo solução da lide de modo célere e produzindo melhores resultados econômicos para o contribuinte e para o Estado. Só com atuação célere, sem prejuízo às garantias constitucionais, o contribuinte busca o Processo Administrativo Tributário como solução de conflito com o Fisco para revisão de lançamentos tributários ou imposição de penalidade que considere ilegais.

O princípio da segurança jurídica atua de forma a “coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta” (RIBAS, 2008, p. 156).

Em particular no Direito Tributário, o princípio da segurança jurídica assume uma feição protetiva do cidadão, em razão de seus direitos fundamentais, relacionados à tributação (legalidade, anterioridade, irretroatividade, proteção de confiança, igualdade), serem destinados a limitar a atuação estatal, e não a servir para seu exercício.

Em razão disso, o Estado não pode valer-se do princípio da proteção de confiança, no âmbito do Direito Tributário, para tornar intangíveis determinados efeitos passados, tendo em vista que esse princípio, nesse âmbito, serve ao contribuinte e não ao Estado.

A Proteção da Confiança concretiza a eficácia reflexiva e subjetiva da segurança jurídica, garantindo os direitos fundamentais pela eficácia defensiva e protetiva, que só podem ser utilizados pelos cidadãos, não pelo Estado. Maffini (2006, p. 55), por sua vez, ressalta que “a proteção da confiança deve ser considerada

como um princípio deduzido, em termos imediatos, do princípio da segurança jurídica e, em termos mediatos, do princípio do Estado de Direito". Pode-se afirmar, portanto, que a Proteção da Confiança é um valor inerente ao princípio da segurança jurídica.

Valter Shuenquener de Araujo ensina que: O princípio da proteção da confiança teve sua raiz nos atos praticados pelo Poder Executivo no exercício da função administrativa. Isso aconteceu porque é na gestão da coisa pública que o Estado tem mais condições de afetar as expectativas de particulares.

E prossegue: Os atos administrativos não se caracterizam apenas como instrumentos formadores da vontade da Administração. Eles também disciplinam juridicamente os interesses dos cidadãos e essa característica é, inclusive, o que torna patente a necessidade de que eles respeitem o princípio da proteção da confiança (ARAÚJO, 2015, p. 213).

O que se espera do Estado Ideal é que o cidadão consiga se aproximar do conhecimento a respeito da previsibilidade de suas ações, com relação às respectivas consequências jurídicas - "Quanto maior for a capacidade de o cidadão prever o momento em que será definida a consequência jurídica aplicável aos atos e fatos, tanto maior será a sua capacidade de traçar linhas de ação relativamente ao que pretende fazer" (ÁVILA, 2011, p. 166).

Haverá maior segurança quanto menor for o tempo transcorrido entre a previsão das consequências e sua efetiva definição. Não há calculabilidade em processos administrativos e judiciais longos. Este é o resultado esperado de um Processo Administrativo Tributário qualificado nos termos descritos anteriormente, pois assim, cada vez mais, o contribuinte pode escolher percorrê-lo como meio alternativo em favor da solução de controvérsias em matéria tributária, desonerando o Poder Judiciário, resultado de um aperfeiçoamento do Estado Democrático de Direito e de uma evolução na melhoria do relacionamento o Fisco federal e os contribuintes.

## **6 O IMPORTANTE PAPEL DOS PRECEDENTES NA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E SUA INFLUÊNCIA COMO INSTRUMENTO DE CONSENSUALIDADE – NOVOS PARADIGMAS DE INCENTIVO À MELHORIA DAS RELAÇÕES FISCO-CONTRIBUINTE**

Inicia-se este ponto com algumas perguntas simples: Há confiança nas relações entre Fisco e Contribuinte ou há rivalidade? E por qual motivo? A transparência deve estar calcada apenas no âmbito da Administração Tributária? E a segurança jurídica seria via de mão única, diante dos direitos e garantias individuais previstos na Constituição Federal? Tendo em vista um CTN com mais de 50 (cinquenta anos), ao passo que os negócios e a economia globalizada evoluíram a passos largos, em razão de inúmeros fatores: tecnologia, digitalização da economia, plataformas de negócios via “blockchain”, as transações entre partes nacionais e estrangeiras se estreitam cada vez mais; a busca por investimentos e pela economia tributária crescem a olhos vistos. Porém, todo esse conjunto se insere numa razoável área de incidência da licitude e da razoabilidade? Muitos só conhecem as transações e operações societárias, por exemplo, que são levadas ao contencioso. E as que não são? Há muitos planejamentos tributários lícitos e vitoriosos. Porém, o que conhecemos é o que chega por meio do auto de infração e leva as discussões para os tribunais administrativos, podendo chegar até ao Judiciário.

Seria a intensificação do diálogo entre Contribuintes e Fisco no âmbito tributário um início para a construção desta estrada? Como antecipado, são mais perguntas do que respostas.

O Professor Sergio André Rocha (2019, p. 25), em sua recente obra Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco, aborda a questão da seguinte forma:

Em nossas conversas Marco Aurélio disse uma frase importante, que talvez seja a chave para avançarmos neste ponto. Nos disse o mestre: “**Não interessa tanto o que você fala, mas sim o que o outro entende**”. Afinal, como não cansamos de apontar, a interpretação se dá no “mundo diante do texto”, no mundo diante do emissor da mensagem, ou seja, no intérprete.(grifos nossos).

Necessário se torna, neste momento, ressaltar que o ambiente de contencioso, seja em Delegacia de Julgamento (DRJ - 1<sup>a</sup> instância do contencioso da RFB), CARF, DRJ Recursal (DRJ-R - 2<sup>a</sup> instância do contencioso da RFB) e Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras (CEJUL – Julgamento da pena de perdimento) podem ser orientativos e determinantes na condução de tendências na forma pela qual o Fisco deveria se portar nas autuações como, da mesma forma, os contribuintes deveriam se amoldar para não serem autuados. Ou seja, todos (DRJ, DRJ-R, CEJUL e CARF) são importantíssimos elementos de “compliance” entre a Administração Tributária e a sociedade. As DRJs realizam um filtro importantíssimo de análise dos atos administrativos vinculados às normas da Receita Federal, e passam informações imediatas para a fiscalização acerca dos julgados que proferem, devendo ser ressaltado que a atividade de julgamento está associada a Órgão diverso dentro da Receita Federal e é totalmente independente da atividade de lançamento. Já a DRJ-R, CEJUL e o CARF, através de suas turmas e/ou câmaras recursais, bem como turmas ordinárias e extraordinárias, respectivamente, têm por crucial o trabalho de estabilização da conduta a ser seguida tanto pelo Fisco como pelos contribuintes, realizando o controle da legalidade dos atos administrativos.

Nestas condições, a importância destas turmas/câmaras recursais e as chamadas turmas baixas no CARF são determinantes para a conformidade e a segurança jurídica entre aqueles que atuam no Direito Tributário e no Processo Tributário, sendo a jurisprudência firmada em 2<sup>a</sup> instância elemento importantíssimo na condução do melhor diálogo, com ética, transparência, imparcialidade e impessoalidade de todos os seus integrantes entre todos os integrantes da relação jurídico-tributária.

## 7 CONCLUSÕES

Por óbvio, as posições divergentes têm por escopo a busca por se definir, consistentemente, teses que possivelmente conseguiriam garantir a segurança jurídica e a proteção da confiança legítima do contribuinte em matéria tributária. Exatamente por esta razão entende-se ser a jurisprudência e os precedentes emanados por tribunais administrativos a tendência, condução e incentivo ao diálogo, diante desta cultura pautada na litigância, a qual pode

ser constatada através de uma simples verificação de que não é razoável o estoque do contencioso administrativo de primeira instância, por exemplo no âmbito da RFB<sup>4</sup>.

Seria possível mudar estes números em curto espaço de tempo? Neste momento, não se vislumbra resposta para esta pergunta. Vale salientar que incentivar o respeito aos precedentes emanados pelas segundas instâncias administrativas dentro da RFB e do CARF, já seria um bom começo, acredita-se, para iniciar relevante mudança de paradigma, diante de todo o percurso do processo administrativo tributário.

Ademais, o respeito à jurisprudência contribuiria em grande escala para maior segurança a todos os envolvidos na relação jurídico-tributária, tanto ao Fisco quanto aos Contribuintes, gerando grandes possibilidades de se conferir maior efetividade a uma política de “tax compliance” no Brasil. Assim, verificando-se ser premente a pavimentação de um caminho integrativo junto a seus contribuintes, a Receita Federal do Brasil e o CARF necessitam unir esforços em prol da administração tributária federal, de forma a gerar maior segurança jurídica e, principalmente, com o intento de se ampliar a transparência e mitigar incertezas, implementando medidas que possam trazer estímulo à melhoria do ambiente de negócios no país, o que elevaria o grau de confiança e respeitabilidade dos contribuintes perante aos órgãos da administração tributária federal, entre eles a Receita Federal do Brasil e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Contudo, como antecipado mais acima, há mais perguntas do que respostas e, portanto, nada melhor que, através do debate de ideias, a discussão acadêmica se propague por meio de caminhos plurais, objetivando justamente encontrar o ponto de equilíbrio entre valores tão relevantes tanto para o estado democrático de direito como para a sociedade brasileira.

4 BRASIL, <https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/contencioso-administrativo-de-primeira-instancia> [acesso em 26. Fev. 2024]

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O Princípio da Proteção da Confiança, uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. Ed. Impetus. Niterói. 2016. Capa; p. 8.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011

BARROSO, Luís Roberto. *Temas de direito constitucional*. Tomo III, Rio de Janeiro. Renovar. 2005. p 133.

BRASIL \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. AC/QO nº 1.886, 2ª Turma, Rel. Ministro Celso de Mello, DJe211 PUBLIC. 07-11-2008 EMENT. VOL-02340-01 PP-00202. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=559787> [acesso em 23.08.2012]

BRASIL \_\_\_\_\_. <https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/contencioso-administrativo-de-primeira-instancia> [acesso em 26. Fev. 2024]

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 250

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017. Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Princípio da segurança jurídica em matéria tributária*. Revista de Direito Tributário. 1994. nº. 61

COUTO E SILVA, Almiro do. *O princípio da segurança jurídica (Proteção à Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de anular os seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da lei de processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99)*. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 02, abril/maio/junho, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva, e retroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo. Ed. Noeses. 2009.

MAFFINI, Rafael. Princípio da proteção substancial da confiança no direito administrativo brasileiro. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

MEDAUAR, Odete. *A processualidade no direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1993.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e Aplicação Tributárias: Contribuições da Hermenêutica e de Teorias da Argumentação*. Ed. GZ. Rio de Janeiro. 2021.

RIBAS, Lidia Maria. *Processo Administrativo Tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

RIBEIRO, Lodi Ricardo. *Da segurança individual do contribuinte à segurança plural dos contribuintes*. Revista Fórum de Direito Tributário ano 1, nº 1. Belo Horizonte: Fórum. 2003.

ROCHA, Sergio André. *Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurelio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2019, p. 25.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato Social*. Tradução Ronaldo Roque da Silva. Ed. Ridendo Castigat Mores.

SERPA, Lyvia de Moura Amaral. *A Cooperação no Direito Tributário: Um modelo de prevenção de litígios entre fisco e contribuintes*. Ed. Lumen Juris. Rio de Janeiro. 2017.

TANCREDO, Ednélia de Oliveira Matos. *Princípio da Solidariedade: Estado, Sociedade e Direitos Fundamentais*. São Paulo. Academia Olímpia. 2012.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VANOSSI, Jorge Reinaldo. *El Estado de Derecho en el Constitucionalismo social*. Buenos Aires: Ed. Universitária, 1982.

# **DA LEI À DECISÃO: A SEGURANÇA JURÍDICA TRIBUTÁRIA POSSÍVEL NA PÓS-MODERNIDADE**

**Sergio André Rocha**

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Uerj. Diretor vice-presidente da ABDF. Parecerista.

## **RESUMO**

Este artigo analisa como a doutrina tributária brasileira concentrou as suas expectativas de segurança jurídica na atividade do legislador e, consequentemente, na lei, o que resultou na relevância atribuída a princípios como a legalidade e a tipicidade. Nossas conclusões sugerem, contudo, que em muitos casos a segurança jurídica é dependente da atividade dos órgãos de aplicação do direito, de modo que o foco excessivo na lei seria, paradoxalmente, gerador de insegurança.

**Palavras-chave:** Legalidade; tipicidade; segurança jurídica; desenho institucional; interpretação.

## **ABSTRACT**

*This article analyzes how Brazilian tax doctrine has focused its expectations of legal certainty on the activity of the legislator and, consequently, on the law, which has resulted in the relevance attributed to principles such as legality and typicality. Our conclusions suggest, however, that in many cases legal security is dependent on the activity of law enforcement bodies, so that an excessive focus on the law would paradoxically generate insecurity.*

**Keywords:** Legality; typicality; legal security; institutional design; interpretation.

## SUMÁRIO

1 Legalidade estrita, tipicidade cerrada e a deificação da lei no direito tributário brasileiro .....	53
2 A contribuição de Sunstein e Vermeule e a leitura da teoria tributária brasileira clássica: formalismo e desconfiança institucional .....	62
3 A distinção entre texto e norma.....	65
4 A interpretação como uma atividade criativa .....	66
5 A natural e inevitável indeterminação da linguagem.....	69
6 Críticos da visão tradicional .....	75
7 Formalismo seletivo .....	79
8 Conclusão: do texto legal à decisão.....	83
Referências.....	84



# 1 LEGALIDADE ESTRITA, TIPICIDADE CERRADA E A DEIFICAÇÃO DA LEI NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O direito tributário brasileiro tem como uma de suas características mais marcantes um tipo específico de formalismo<sup>1</sup> que, ao longo dos anos, reduziu as discussões tributárias a debates que orbitam em torno da regra da legalidade e do dito princípio da tipicidade cerrada,<sup>2</sup> o qual demandaria, nas palavras de Roque Antônio Carrazza (2005, p. 522), que o tipo tributário fosse “um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica”.

A legalidade e a tipicidade tributária, da maneira como defendidas por boa parte da doutrina brasileira, deificam a atividade legislativa, como se o legislador pudesse, tendo as palavras como matéria-prima, encapsular a realidade com tal nível de exatidão e certeza que não sobraria ao intérprete/aplicador do texto normativo qualquer liberdade de conformação.

Os princípios da legalidade e da tipicidade tributária, nos moldes apresentados acima, foram teorizados no Brasil de forma profunda e abrangente por Alberto Xavier. Como demonstramos em estudo específico dedicado ao tema, uma

1 Logo neste primeiro parágrafo vale a pena uma ressalva sobre o conceito de *formalismo*. Para tanto, nos valemos das seguintes palavras de Cass R. Sunstein (2011, p. 203-204): “Não é fácil definir o termo ‘formalismo’, em parte porque não há nenhum tipo canônico de formalismo. A principal preocupação aqui é com o formalismo enquanto abordagem da interpretação da lei, embora também se vá falar do formalismo no direito contratual e constitucional. O foco ao longo do texto estará no *formalismo como uma estratégia interpretativa*”.

Para os nossos objetivos, entendemos as estratégias formalistas como requerendo três compromissos: promover a conformidade com todas as formalidades legais aplicáveis (façam ou não sentido no caso concreto), assegurar um direito vinculado à regra (mesmo se a aplicação da regra, legal ou contratual, fizer pouco sentido no caso concreto) e limitar a discricionariedade dos juízes ao decidir os casos. Assim entendido, o formalismo é uma tentativa de tornar o direito tanto autônomo, no sentido particular de não depender de valores morais ou políticos de um ou outro juiz, como dedutivo, no sentido de que os juízes decidem os casos mecanicamente com base no direito preeexistente e não exercem discricionariedade nos casos concretos. [...].

2 Já nos manifestamos pela inexistência do princípio da tipicidade no ordenamento jurídico brasileiro, sem embargo de existirem os princípios, na concepção alexiana, da determinação e da vedação à tributação por analogia. Ver Rocha (2015a, p. 97-111) e Ribeiro (2010, p. 35-49). Sobre o tema da tipicidade tributária, faço referência ao estudo de João Rafael L. Gândara de Carvalho, que decorreu de sua excelente dissertação de mestrado defendida na Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (Carvalho, 2016, p. 119-137).

pesquisa histórica da evolução doutrinária evidencia que o professor português foi a inspiração para o desenvolvimento da tipicidade como um princípio no direito tributário brasileiro.<sup>3</sup>

Em sua obra pioneira, editada pela primeira vez em 1978, o citado autor, por quem nutrimos a mais profunda admiração – embora, neste tema, sustentemos posições divergentes –, trouxe-nos as seguintes lições:

A ideia de que em matéria de tributos a lei é o único instrumento de realização da justiça material não podia conduzir apenas à proclamação de uma reserva de lei formal, com as correspondentes exclusões do costume e do regulamento. Tornava-se ainda indispensável que essa mesma lei disciplinasse os atos do poder administrativo de forma tão completa que a expressão da justiça estivesse por inteiro contida nos termos da lei, com exclusão de qualquer margem de arbítrio dos órgãos de aplicação do direito. (Xavier, 1978, p. 36; grifos nossos)

Aqui podemos identificar uma característica das posições doutrinárias que seguem a orientação do mestre português, consistente em uma clara **desconfiança em relação à autoridade administrativa**, que pretendem limitar tanto quanto possível. Esta posição de Alberto Xavier fica ainda mais evidente quando o autor passa a tratar do princípio da tipicidade e do objeto da tipificação:

O órgão de aplicação do direito deve ter na lei predeterminado o conteúdo da sua decisão, donde resulta que se procura subtrair ao seu arbítrio ou critério subjetivo a eleição dos fatos tributários (como no Direito Penal se retira ao juiz a livre incriminação dos fatos) mas, mais ainda, que se lhe pretende retirar o critério da tributação, isto é, a fixação da medida do tributo. O órgão de aplicação do direito encontra-se, deste modo, submetido, quer aos tipos legais de fatos tributários, quer aos tipos de efeitos jurídicos decorrentes de verificação dos fatos, abrangendo a medida do tributo. (Xavier, 1978, p. 73; grifos nossos)

Alberto Xavier retomou as mesmas ideias em outro estudo, no qual reiterou que

3 Cf. Rocha (2022, p. 399-430).

*o princípio da determinação ou da tipicidade fechada [...] exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta.* (Xavier, 2001, p. 19)

Talvez nenhum autor tenha manifestado maior desconfiança em relação às autoridades públicas do que Ives Gandra da Silva Martins. Sua posição fica clara quando ele caracteriza o tributo como uma penalidade. Em suas palavras,

a afirmação, segundo os modernos tratadistas de direito tributário, que pretendem sublimar o ramo, justificando a teoria da maior satisfação individual pela colaboração com o interesse público superior, cuja realização de seus objetivos comunitários depende, com maior intensidade, da exigência tributária, não corresponde à realidade da vida e da sociedade, sendo, no máximo, a formulação de um mal necessário, que deva sempre estar reduzido à menor dose aplicacional, para receber, em decorrência, a menor resistência à sua concretização. (Martins, 1998a, p. 50)

A posição deste autor deve ser contextualizada considerando-se a sua visão sobre o Estado. De forma simplificada, Ives Gandra sustenta a opinião de que o Estado, enquanto entidade, sucumbe diante dos interesses individuais daqueles que ocupam o governo, os quais têm como fim último perpetuar privilégios pessoais. Veja-se, nesse sentido, a seguinte passagem:

É que, na prática, por melhores que sejam as estruturas idealizadas pelo Direito para que o Estado seja a entidade representativa da sociedade e que atue em benefício dela, mesmo nas democracias, o Estado é, fundamentalmente, a entidade dirigida pelo governo, que o maneja, quase sempre, em seu próprio benefício e daqueles que o circundam.

O povo é o destinatário residual dos serviços que o Estado pode lhe prestar, após terem os detentores do poder se garantido em seus privilégios e concessões para se manterem.

Os exemplos são fantásticos na demonstração de que, mesmo nos Estados Modernos, o povo é um mero peão descartável, num tabuleiro de xadrez, em que todas as peças principais são os detentores do poder. (Martins, 2005, p. 66-67)

Não surpreende, portanto, que já em sua tese de doutorado, defendida em 1982, Ives Gandra da Silva Martins sustentasse a seguinte visão a respeito dos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação:

A decorrência lógica dos comandos gerais atrás analisados, em seu aspecto instrumental, são os princípios da legalidade e da tipicidade de tributação.

Pelo primeiro, tem o sujeito passivo da relação tributária a segurança de que apenas a lei poderá obrigar-lo. A lei emanada de poder independente do beneficiário da aplicação da norma. Tal princípio não pode ser genérico nem admitir interpretações flexíveis, devendo conter, por decorrência inabalável, a tipologia pertinente à regra exigencial. **À estrita legalidade, à indelegabilidade de competência deve-se acrescentar a tipologia cerrada, fechada, inelástica, contendo a norma toda a configuração pertinente e própria à imposição pretendida.** (Martins, 1998b, p. 54-55; grifos nossos)

Encontramos posição nesse mesmo sentido na obra de Hugo de Brito Machado. Em seu *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*, esse autor afirma categoricamente que:

O princípio da legalidade pode ser entendido em dois sentidos, a saber:

- a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam; e
- b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas **objetivamente** postas, **de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o Fisco e os contribuintes.**<sup>4</sup> (Machado, 2004, p. 21; grifos nossos)

Em trabalho mais recente, Hugo de Brito Machado sentenciou que

4 A mesma posição foi defendida em edição mais recente deste livro (Machado, 2019, p. 23).

o princípio da legalidade, uma das maiores conquistas da Civilização contra o arbítrio dos governantes, tanto em matéria penal como em matéria tributária, pouco significaria sem a exigência de *tipicidade*. Da mesma forma que não se pode admitir tipo penal inteiramente aberto, não se pode admitir tributo sem definição legal do tipo sobre o qual incide a lei tributária. (Machado, 2014, p. 107)

Outro importante autor a sustentar essa mesma orientação é Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem “a tipicidade tributária é cerrada para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa” (Coêlho, 2005, p. 219). Daí concluir este autor que “**conceituar até a exaustão**, tipificar tudo o que diz respeito às matérias acima exalta o princípio da *tipicidade*” (p. 220; grifos nossos).

Tenho afirmado algumas vezes que nosso formalismo tributário tem viés napoleônico. Ele sequer é positivista. Sabe-se que os maiores cultores do positivismo jurídico do século XX, Hans Kelsen e Herbert Hart, tinham plena convicção da abertura textual, da caracterização do texto como “moldura”, como dizia Kelsen.<sup>5</sup> Nosso formalismo jurídico, por sua vez, defende o oposto. Pretende, como visto na passagem de Sacha Calmon acima transcrita, “evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa”. Ora, a teoria que pretende evitar que o juiz interprete nos remete ao Código Civil de Napoleão de 1804, e não aos positivismos jurídicos do século XX.

Posição nas mesmas linhas é defendida por Misabel Derzi. A professora mineira aponta que

a legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade e a praticidade determinam a tendência conceitual prevalecente no Direito Tributário. Além desses princípios citados, a repartição constitucional do poder tributário, assentada, sobretudo, na competência privativa, tem como pressuposto antes a forma de raciocinar por conceitos fechados do que por tipos. Os tributos são objeto de uma enumeração legal exaustiva, de modo que aquilo

5 Sobre o tema, ver Rocha (2011, p. 183-187).

que não está na lei inexistente juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através de uma classificação legal, esgotante do conceito de tributo. Cria-se, a rigor, espécies tributárias como conceitos determinados e fechados que se distinguem uns dos outros por notas fixas e irrenunciáveis. (Derzi, 2001, p. 224-225)<sup>6</sup>

A mesma orientação é encontrada em Roque Antonio Carrazza, um dos maiores defensores da tipicidade como sinônimo de fechamento conceitual. De acordo com suas lições:

Recordamos metoricamente que, por força do princípio da segurança jurídica, que preside todo o fenômeno fiscal, **o tipo tributário há de ser um conceito fechado, exato e rígido**. Vai daí que a lei que o traça, longe de abandonar o contribuinte aos critérios subjetivos da Fazenda Pública, precisa descrever minuciosamente as circunstâncias que, uma vez acontecidas no mundo fenomênico, originarão o dever de pagar tributo.

Em consequência, os elementos integrantes do tipo tributário devem ser formulados na lei, de modo tão preciso e determinado, que, de antemão, o agente fiscal já tenha como saber as principais ações concretas que deverá levar a efeito para alcançar e arrecadar o gravame.

**Os tipos tributários como que confinam a realidade**, não podendo ser alargados, de modo a alcançar situações novas, não previstas na lei que os traçou. É inadmissível, em nosso Estado Constitucional de Direito, que o agente fiscal abra aquilo que o legislador, atento aos ditames constitucionais, cuidadosamente restringiu. Afinal, o afã arrecadatório absolutamente não legitima o arbítrio.

**Registre-se que a tipicidade, no Direito Tributário, é, por assim dizer, mais rígida do que no próprio Direito Penal**. De fato, neste, a lei confere, ao aplicador, no momento da imposição da pena, uma considerável dose de subjetivismo, ao passo que, naquele, por injunção constitucional, lhe indica detalhadamente como proceder, no momento de identificar a ocorrência do fato imponível e definir o sujeito passivo tributário. (Carrazza, 2010, p. 27-28; grifos nossos)

6 A posição de Misabel Derzi neste trabalho reflete aquela defendida pela autora em sua tese de doutorado, *Direito tributário, direito penal e tipo*. Ver Derzi (2007, p. 367-369).

Interessante observar, na passagem de Carrazza, uma nota que se encontra em outros autores do mesmo matiz teórico: a comparação entre o direito tributário e o direito penal. Paulo Ayres Barreto, por exemplo, destaca que, “em matéria tributária, assim como em matéria penal, é preciso que esta lei seja qualificada, o que podemos designar como reserva absoluta de lei” (Barreto, 2016, p. 87). Sacha Calmon também ecoa esta posição, salientando que “o sistema jurídico brasileiro nas áreas do Direito Penal e Tributário exaltou a tipicidade (exaustão na lei da conduta delituosa e da situação tributável) e baniu com veemência a analogia, como técnica integrativa ou como fator de equalização tributária, afastando, dessarte, qualquer tipo de norma antielisiva” (Coêlho, 2006, p. 2). Na mesma linha vemos a seguinte passagem de Hugo de Brito Machado, para quem

o princípio da legalidade, uma das maiores conquistas da Civilização contra o arbítrio dos governantes, tanto em matéria penal como em matéria tributária, pouco significaria sem a exigência de *tipicidade*. Da mesma forma que não se pode admitir tipo penal inteiramente aberto, não se pode admitir tributo sem definição legal do tipo sobre o qual incide a lei tributária. (Machado, 2014, p. 107)

Esta insistência na comparação entre o direito tributário e o direito penal sempre me surpreendeu. Em primeiro lugar, pela equiparação entre o bem jurídico **liberdade** e o bem jurídico **patrimônio**, como se a tutela do patrimônio e a tutela da liberdade estivessem no mesmo patamar. Em segundo lugar, e principalmente, surpreende-me a comparação, uma vez que o direito penal sempre conviveu com os conceitos indeterminados, que povoam o Código Penal, e com as chamadas **normas penais em branco**, que dependem de integração administrativa, sendo ambos conceitos que repugnam os defensores da legalidade estrita e da tipicidade cerrada.<sup>7</sup>

7 Sobre este ponto são precisas as palavras de Marco Aurélio Greco na seguinte passagem, que, mesmo longa, deve ser transcrita na íntegra: “Note-se que só tem sentido colocar o Direito Tributário no mesmo patamar do Direito Penal se entendermos que o valor propriedade está no mesmo patamar que o valor liberdade. Sublinhe-se este ponto, pois se a propriedade não está no mesmo patamar da liberdade, pode ter diferente grau de proteção que não o conjunto de proteção do Direito Penal. Porém, nesta primeira fase (que vem do Estado patrimonialista) a propriedade está no mesmo patamar, daí os subprodutos da tipicidade, legalidade e da proibição de analogia tal como no Direito Penal. Daí vem a ideia de elisão como defesa da liberdade individual, de uma

Como já apontamos, as posições de todos esses autores possuem como notas comuns:

- a pretensão de que os textos legais tributários sejam compostos, exclusivamente, por conceitos fechados e determinados, que viabilizem uma segurança jurídica quase absoluta e garantam ao contribuinte uma capacidade plena de previsibilidade das consequências tributárias de suas condutas; e
- a desconfiança em relação ao órgão de aplicação do direito, em especial no que tange às autoridades administrativas, o que leva à deificação da atividade legislativa e à pretensão de esgotamento da criação da norma jurídica tributária na edição do texto legal.<sup>8</sup>

A prevalência desse tipo de visão a respeito dos princípios da legalidade e da tipicidade teve importante efeito no desenvolvimento dos debates sobre

liberdade fundamental, e, mais do que isso, a ideia de que a elisão estaria quase que erigida a uma cláusula pétrea do ordenamento constitucional. Faço esta menção, pois há quem diga que a norma da Lei Complementar nº 104 que introduziu o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional seria inconstitucional porque i) estaria agredindo uma cláusula pétrea da Constituição, que é a liberdade individual de o contribuinte organizar sua vida, ii) violando a legalidade estrita etc. Em suma, é preciso primeiro entender o que acontece – inclusive da perspectiva histórica e política – antes de fazer a crítica dessa primeira fase.

A postura protetiva leva, por vezes, até a distorções manifestas, como se a proteção haurida do Direito Tributário desvesse ser ainda maior do que a resultante do Direito Penal. Neste ponto, basta lembrar que o Direito Penal admite a figura da norma penal em branco, hipótese que, trazida para o Direito Tributário, certamente seria repelida pelos que defendem a visão acima exposta.

Com efeito, parte da doutrina brasileira reclama da incerteza gerada por uma norma geral antielisão (ou antiabuso), pois feriria os valores da segurança e da certeza jurídica; mas ninguém reclama do artigo 171 do Código Penal ao prever que estelionato é obter vantagem ilícita por meio fraudulento. Onde está a tipicidade fechada? Onde está a descrição material da conduta? Esta formulação agride a segurança e a certeza do Direito? Da mesma forma, ‘contaminar água potável com substância tóxica’. Que é substância tóxica? Não cabe ao legislador preencher o tipo e já houve época em que algumas substâncias eram consideradas tóxicas e, noutra época, não eram. Onde está a legalidade estrita? Por isso, a meu ver, a discussão sobre segurança e certeza, principalmente em Direito Tributário, carrega um elemento ideológico predominante e, por vezes, pretende-se que a propriedade resulte em posição mais protegida que a própria liberdade” (Greco, 2011, p. 137-138).

8 Interessante a observação de Scott Shapiro, no sentido de que, quanto mais digna de confiança for a pessoa, maior será a discricionariedade interpretativa que lhe será deferida. De outra parte, a um intérprete menos confiável será conferida menor discricionariedade hermenêutica. Ver Shapiro (2011, p. 331).

relevantes temas tributários nas últimas décadas. Durante anos, boa parte das controvérsias envolvendo o direito tributário circunscreveu-se a:

- debater se o instrumento formal exigido pela Constituição Federal para a introdução da norma tributária havia sido devidamente utilizado – o que, por um longo tempo, passou pelas discussões a respeito da necessidade ou não de lei complementar para a instituição de certos tributos, notadamente as contribuições; ou
- questionar se o fato tributável, conforme delineado na lei infraconstitucional, estava ou não contido no conceito utilizado pela Constituição Federal para a outorga de competência aos entes federativos. Nesse sentido, são inúmeros os exemplos, os quais passam pela discussão sobre a tributação da locação de bens móveis pelo ISS, pela controvérsia sobre os conceitos de faturamento e de receita bruta na legislação do PIS e da COFINS, entre tantos outros casos.

Esta abordagem essencialmente formal em relação ao direito tributário foi suficiente para os contribuintes defenderem suas posições durante algum tempo e fez sentido em determinado período histórico, como o hiato democrático vivido durante a ditadura militar, como analisado por Marco Aurélio Greco.<sup>9</sup> Contudo, parece-nos evidente que o debate de questões tributárias complexas, típicas da sociedade de risco,<sup>10</sup> a partir de categorias essencialmente formais e conceituais, esgotou-se,<sup>11</sup> sem que muitos operadores do direito tributário tivessem notado.

De certa forma, esta busca de refúgio na lei denota uma acentuada desconfiança em relação aos órgãos de aplicação do direito. Contudo, mesmo que estejamos imersos em uma crise institucional, não se discutem as instituições, o que, como veremos no próximo item, torna inviável o avanço na direção da reconstrução do sistema.

9 Ver Greco (2010, p. 227-233).

10 A sociedade de risco é uma categoria estudada pela sociologia que tem importantes reflexos jurídicos. Sobre a matéria, são importantes os estudos de Ulrich Beck, Anthony Giddens e Zygmunt Bauman. Sobre o tema da sociedade de risco, ver Rocha (2013a) e Ribeiro (2009, p. 43-67).

11 O esgotamento dos argumentos essencialmente formais há muito era pronunciado por Marco Aurélio Greco (Cf. Greco, 2011, p. 64-66).

## **2 A CONTRIBUIÇÃO DE SUNSTEIN E VERMEULE E A LEITURA DA TEORIA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA CLÁSSICA: FORMALISMO E DESCONFIANÇA INSTITUCIONAL**

Em um texto publicado originalmente em 2014, propus-me a analisar o que caracterizaria uma abordagem formalista no direito tributário (Rocha, 2015b). Naquela oportunidade, com base na análise de Frederick Schauer, categorizei as teorias formalistas em cinco espécies:

- formalismo como negação da indeterminação das palavras;
- formalismo como negação da possibilidade de não aplicação de normas claras;
- formalismo como crença na dedução silogística mecânica;
- formalismo como interpretação literal dos textos jurídicos; e
- formalismo como isolamento do sistema jurídico.

A essas espécies de teorias formalistas agreguei outras três, estas já típicas do debate tributário brasileiro:

- formalismo como uma certa categoria de qualificação fática;
- formalismo como opção por princípios constitucionais de segurança jurídica; e
- formalismo como interpretação dos princípios sob um viés de segurança jurídica.

Não nos cabe retomar os debates apresentados naquele estudo, valendo a pena destacar que o referido texto foi objeto de contraponto feito por Ricardo Mariz de Oliveira, provavelmente a maior autoridade em imposto de renda de nosso tempo, autor por quem tenho sincera admiração.<sup>12</sup>

12 Ver Oliveira, R. M. (2015, p. 489-518).

Como apontei no item anterior, uma das características da teoria formalista brasileira é uma claríssima desconfiança dos órgãos de aplicação do direito, principalmente da autoridade administrativa, que é vista como alguém que tende a abusar de seu poder. De outra parte, o Poder Judiciário é normalmente visto como deficiente, do ponto de vista técnico, para analisar questões tributárias complexas.

Este estado de coisas empurra parte significativa da doutrina tributária para o que podemos chamar de “formalismo de fundo institucional”, no modo apresentado por Cass Sunstein e Adrian Vermeule (2002).

O ponto de partida desses autores é que os debates sobre interpretação jurídica não consideram uma questão fundamental: as capacidades institucionais. Em suas palavras,

debates sobre interpretação jurídica não podem ser sensivelmente resolvidos sem atenção a estas capacidades. A questão central não é ‘como, em princípio, deveria um texto ser interpretado?’. Ao invés, a questão é ‘como devem certas instituições, com as suas habilidades e limitações, interpretar certos textos?’. Se os julgadores podem decidir de forma confiável sobre se a interpretação literal de um dispositivo normativo é absurda, então o argumento para rejeitar o literalismo é fortalecido sobremaneira; se os julgadores são altamente falíveis, o literalismo terá algumas virtudes normalmente ignoradas. (Sunstein; Vermeule, 2002, p. 2)

Cass Sunstein e Adrian Vermeule levantam uma questão importante. A teoria jurídica não pode ignorar o desenho das instituições responsáveis pela aplicação das normas jurídicas. Um país pode ter a teoria tributária mais avançada, porém, se as instituições que interpretarão/aplicarão as normas considerando os casos concretos não possuírem as qualidades técnicas necessárias para desempenhar essa tarefa, o sentimento seguirá sendo de insegurança. Ainda me valendo das palavras dos autores,

debaixo de certas circunstâncias, o formalismo pode ser visto não como representando uma embarrasosamente crua noção de comunicação, mas sim uma sensível e altamente pragmática resposta aos limites institucionais

de juízes generalistas e capacidades institucionais do Congresso. (Sunstein; Vermeule, 2002, p. 3)

E prosseguem mais adiante:

[...] observadores acadêmicos, normalmente especialistas no tema em apreço, não raro deploram decisões judiciais como ‘estranhas’ ou ‘formalistas’, sem apreciarem o risco de que juízes generalistas, desapegados do texto, poderiam fazer ainda pior. Portanto, é possível que intérpretes especializados deveriam rejeitar o formalismo, mas aqueles que não são especialistas deveriam abraçá-lo; e especialistas acadêmicos não costumam apreciar este ponto”. (Sunstein; Vermeule, 2002, p. 3)

A conclusão do trabalho de Cass Sunstein e Adrian Vermeule reforçou esta ideia, de que o estudo da interpretação não pode desconsiderar as capacidades institucionais. Veja-se, em textual:

Nós argumentamos que temas de interpretação jurídica não podem ser resolvidos adequadamente sem atenção a questões institucionais. Uma variedade extraordinária de pessoas notáveis irá explorar estratégias interpretativas sem notar que tais estratégias serão inevitavelmente utilizadas por pessoas falíveis e com possíveis efeitos dinâmicos que se estenderão bem além do caso em análise. Dois mecanismos parecem ser os principais responsáveis por essa cegueira institucional. Um é uma armadilha relacionada ao papel do intérprete: teóricos da interpretação perguntam-se ‘como eu decidiria este caso se eu fosse um juiz?’ – uma questão cuja própria forma suprime a consideração-chave de que as regras de interpretação relevantes serão usadas por juízes e não teóricos. A segunda é uma armadilha cognitiva: especialistas, como acadêmicos da área jurídica, criticam as análises insuficientes feitas por juízes generalistas em casos particulares, ignorando que os mesmos juízes poderiam ter feito muito pior, em uma série de casos, tentando emular a abordagem do especialista. (Sunstein; Vermeule, 2002, p. 46-47)

Há uma interseção entre a perspectiva lançada por Cass Sunstein e Adrian Vermeule e o persistente formalismo presente no direito tributário brasileiro **em relação à elaboração e interpretação/aplicação dos textos legais tributários.**

De fato, a busca de segurança na atividade do legislador, mediante a elaboração da lei, se dá muitas vezes pela descrença no órgão de aplicação. Ou seja, se o ponto de partida é que as leis serão mal interpretadas/aplicadas, busca-se, na sua elaboração, um fechamento conceitual, uma determinação, um enclausuramento, que limitem ao máximo a liberdade de conformação do intérprete/aplicador.

Percebe-se, portanto, que há uma justificativa razoável para que se defenda o formalismo, em algumas de suas facetas, no direito tributário brasileiro, já que concordamos que temos uma crise institucional. Nada obstante, a questão não é se a justificativa é razoável, mas, sim, se os desideratos de fechamento e determinação, do que podemos chamar de doutrina tributária brasileira tradicional, podem ser alcançados.

Como mencionamos brevemente no encerramento do item anterior, a sociedade contemporânea tem como marcos característicos a complexidade e a ambivalência. É o mundo da economia digital, das novas moedas, da robótica avançada, das impressoras 3D. É um mundo cuja complexidade fática muitas vezes não somos capazes de sequer compreender. O que é um *bitcoin*? Como funciona? É regulável? É tributável? De que maneira? Imaginar que, diante de fatos hipercomplexos que surgem, se modificam e desaparecem, em um espaço de tempo inconcebível em outras quadras históricas, o legislador tenha condições de congelar nas leis conceitos com pretensão de longevidade parece-nos, no melhor cenário, uma crença ingênua. Este admirável mundo novo é um mundo onde a segurança jurídica depende demais das instituições de interpretação/aplicação da legislação, mais do que da infalibilidade redacional do legislador.

### 3 A DISTINÇÃO ENTRE TEXTO E NORMA

A posição acima delineada sobre o papel do texto legal tributário na previsão de conceitos fechados e determinados, asseguradores de uma segurança jurídica quase absoluta, desconsidera a distinção fundamental entre texto e norma. A questão foi bem explorada por Humberto Ávila, cuja lição transcrevemos a seguir:

*Normas* não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado. O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte. (Ávila, 2013, p. 33)

Esta mesma diferenciação encontra-se na obra de Riccardo Guastini, que distingue “disposição” e “norma”:

- (1) chamo ‘disposição’ qualquer enunciado que faça parte de um documento normativo, ou seja, qualquer enunciado do discurso das fontes;
- (2) chamo ‘norma’ todo enunciado que constitua o sentido ou significado atribuído (por qualquer um) a uma disposição (ou fragmento de disposição, ou uma combinação de disposições, ou a uma combinação de fragmentos de disposições). Em outros termos, pode-se também dizer assim: a disposição é (parte de) um texto ainda por ser interpretado; a norma é (parte de) um texto interpretado. (Guastini, 2005, p. 25-26)

Quando se reconhece que o texto normativo não é a norma jurídica, coloca-se em xeque a pretensão de que a norma jurídica se esgota na edição do texto, havendo que se reconhecer que a atividade de interpretação também tem um viés criativo.

## 4 A INTERPRETAÇÃO COMO UMA ATIVIDADE CRIATIVA

A posição sobre o princípio da legalidade anteriormente apresentada tem fulcro em concepções hermenêuticas que, com a devida vénia, parecem-nos superadas, notadamente a crença de que a interpretação de um texto consiste em revelar ou descrever a prescrição prevista.<sup>13</sup>

<sup>13</sup> Cf. Maximiliano (1999, p. 9). A ideia de que a interpretação consiste em uma atividade voltada para a descoberta do “verdadeiro” sentido de um texto legal encontra-se presente nos trabalhos de estudiosos da teoria geral do direito e nos compêndios gerais dos diversos “ramos” jurídicos, como em: Mányez (2002, p. 327), Coing (2002, p. 326), Gusmão (1999, p. 219), Diniz (1993, p. 381), Lopes

Com efeito, hoje é amplamente reconhecida a ideia de que, sendo os textos jurídicos vertidos em linguagem, eles permitem interpretações divergentes, as quais serão forjadas tendo-se em consideração a pré-compreensão do intérprete.<sup>14</sup>

Nessa assentada, há de se reconhecer que a interpretação tem um viés criativo, que torna impossível estabelecer aprioristicamente que uma única norma jurídica seja extraível de um determinado texto legal. Veja-se, a esse respeito, a seguinte lição de Eros Grau:

As disposições, os enunciados, os textos, nada dizem; somente passam a dizer algo quando efetivamente convertidos em normas (isto é, quando – através e mediante a interpretação – são transformados em normas). Por isso as normas resultam da interpretação, e podemos dizer que elas, enquanto disposições, nada dizem – elas dizem o que os intérpretes dizem que elas dizem.

Isso, contudo – note-se bem –, não significa que o intérprete, literalmente, crie a norma. Dizendo-o de modo diverso: o intérprete não é um criador ex nihilo; ele produz a norma – não, porém, no sentido de fabricá-la, mas no sentido de reproduzi-la.

O produto da interpretação é a norma expressada como tal. Mas ela (a norma) parcialmente preexiste, potencialmente, no invólucro do texto, invólucro do enunciado. (Grau, 2002, p. 72-73)<sup>15</sup>

Não destoa desse entendimento a posição de Luís Roberto Barroso, que, comentando o tema da perspectiva da interpretação do texto constitucional, aduz o seguinte:

(1989, p. 114), Rodrigues (1989, p. 24), Espínola (1977, p. 157), Bevílqua (1975, p. 45), Jesus (1995, p. 27), Mirabete (1998, p. 51).

14 Sobre a pré-compreensão do intérprete, ver: Gadamer (2003, p. 354-385), Larenz (1997, p. 285-297), Camargo (2001, p. 50-61), Rocha (2015c, p. 87-90, 2013b, p. 104-106).

15 Sobre a função criativa da interpretação, ver: Rocha (2013b, p. 124-130), Castro (2005, p. 261), Torres (2000a, p. 47-48), Latorre (2002, p. 109-111), Streck (2003, p. 91-92), Schroth (2002, p. 383-384), Gadamer (2003, p. 432-433), Larenz (1997, p. 283-284), Ross (2000, p. 139), Radbruch (1997, p. 230-231), Lima (2004, p. 87).

A moderna interpretação constitucional diferencia-se da tradicional em razão de alguns fatores: a norma, como relato puramente abstrato, já não desfruta de primazia; o problema, a questão tópica a ser resolvida passa a fornecer elementos para sua solução; o papel do intérprete deixa de ser de pura aplicação da norma preexistente e passa a incluir uma parcela de criação do Direito do caso concreto. E, como técnica de raciocínio e de decisão, a ponderação passa a conviver com a subsunção. Para que se legitimem suas escolhas, o intérprete terá de servir-se dos elementos da teoria da argumentação, para convencer os destinatários do seu trabalho de que produziu a solução constitucionalmente adequada para a questão que lhe foi submetida [...]. (Barroso, 2006, p. 258-259)<sup>16</sup>

Este tema foi analisado de forma clara por Carlos Alexandre de Azevedo Campos, para quem

os textos normativos não se aplicam por si sós. Há a necessidade de o intérprete atribuir normatividade a eles. Diante de casos concretos, de situações que exijam a intermediação de normas jurídicas, os enunciados normativos devem ser compreendidos, dimensionados e dirigidos à aplicação concreta. Ao aplicar dispositivos legais, o intérprete realiza ‘construções de sentidos normativos’, tendo como referência primeira o próprio texto, mas considerando também o contexto de aplicação. A este processo de construção dá-se o nome de interpretação. Interpretação é, portanto, o processo, dirigido à realização concreta do Direito, por meio do qual o aplicador de textos normativos, diante de uma situação que requer a intermediação desses textos, constrói sentidos normativos tendo em conta a estrutura semântica dos enunciados legais, o contexto fático e valorativo envolvido e as possíveis consequências e transformações decorrentes. (Campos, 2016, p. 236)

Nota-se, portanto, que a **própria evolução da teoria hermenêutica afasta a ideia tradicional de legalidade e tipicidade tributária, bem como a ilusão da segurança jurídica absoluta dela decorrente.** Nada obstante, parece-nos que

16 Do mesmo autor, ver Barroso (2014, p. 386-387).

a principal crítica que se pode fazer à posição apresentada no item 1 acima parte do reconhecimento da inafastável indeterminação das palavras.

## 5 A NATURAL E INEVITÁVEL INDETERMINAÇÃO DA LINGUAGEM

A complexidade típica da sociedade de risco abala definitivamente os alicerces da concepção de legalidade tributária tradicionalmente sustentada no Brasil.

Com efeito, diante da complexidade e mutabilidade constante dos fatos sociais, o legislador tributário tem se valido de conceitos *indeterminados* como forma de, por intermédio da abertura interpretativa, alcançar um maior espectro de aplicação das leis fiscais. Como assevera João Francisco Bianco,

o Direito Tributário, na sua busca pela identificação de riquezas para serem objeto de tributação, não pode fossilizar-se nem se manter inerte ou estagnado no tempo. Sua adaptação às novas realidades econômicas é fundamental para a plena realização do princípio da igualdade na tributação.  
(Bianco, 2005, p. 21)

São conceitos indeterminados aqueles cujo conteúdo é incerto, aparecendo quando “a lei refere uma esfera de realidade cujos limites não aparecem bem precisados em seu enunciado” (Garcia de Enterría; Fernández, 2000, p. 457). Nas palavras de Karl Engisch:

Por conceito *indeterminado* entendemos um conceito cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos. Os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito. Em todo caso, devemos considerar como tais os conceitos numéricos (especialmente em combinação com os conceitos de medida e os valores monetários: 50 km, prazo de 24 horas, 10 marcos). Os conceitos jurídicos são predominantemente indeterminados, pelo menos em parte. É o que pode afirmar-se, por exemplo, a respeito daqueles conceitos naturalísticos que são recebidos pelo Direito, como os de ‘escuridão’, ‘sossego noturno’, ‘ruído’, ‘perigo’, ‘coisa’. E com mais razão se

pode dizer o mesmo dos conceitos predominantemente jurídicos, como os de 'assassinato' ('homicídio qualificado'), 'crime', 'ato administrativo', 'negócio jurídico', etc. Com Philipp Heck podemos distinguir nos conceitos jurídicos indeterminados um *núcleo* conceitual e um *halo* conceitual. Sempre que temos uma noção clara do conteúdo e da extensão dum conceito, estamos no domínio do núcleo conceitual. Onde as dúvidas começam, começa o halo do conceito. (Engisch, 1996, p. 208-209)

A questão em exame foi analisada pelo professor Ricardo Lobo Torres, para quem, com a superação do positivismo jurídico e a compreensão de que a segurança jurídica deve ser ponderada com a justiça,

superá-se também a crença alguma tanto ingênuas na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários, como se nesse ramo do direito houvesse a perfeita adequação entre pensamento e linguagem e se tornasse viável a plenitude semântica dos conceitos. O direito tributário, como os outros ramos do direito, opera também por conceitos indeterminados, que deverão ser preenchidos pela interpretação complementar da Administração, pela contra-analogia nos casos de abuso do direito e pela argumentação jurídica democraticamente desenvolvida. (Torres, 2000b, p. 96)<sup>17</sup>

A discussão quanto à abertura ou fechamento dos conceitos tributários é provavelmente uma das que mais divide os tributaristas nos dias atuais.

Parece-nos que a primeira premissa que se deve adotar consiste no reconhecimento de que, como noticia Karl Engisch, conceitos absolutamente determinados são difíceis de serem encontrados, somente figurando como tais aqueles conceitos estritamente numéricos (Engisch, 1996, p. 208-209).<sup>18</sup>

Dessa forma, o apego a um suposto fechamento conceitual, característico da doutrina antes examinada, traz consigo uma equivocada compreensão do fenômeno linguístico, sendo inegável a presença de conceitos indeterminados

17 Sobre a utilização de conceitos indeterminados no campo do direito tributário, ver: Ribeiro (2003, p. 44), Oliveira, J. M. D. (2003, p. 114-115), Schoueri (2005, p. 250-251), Abraham (2007, p. 318), Costa (2007, p. 183), Barbosa (2007, p. 293-298).

18 No mesmo sentido, ver Kaufmann (1999, p. 108).

nos textos das leis fiscais, o que certamente põe em xeque a crença, largamente difundida, na existência de uma verdade legal passível de ser alcançada via interpretação.

Alberto Xavier chega a reconhecer que é impossível evitar certa margem de indeterminação conceitual nas leis fiscais, ao afirmar que “a bem dizer, não existem conceitos absoluta e rigorosamente determinados”, de forma que “deparando com aquilo que já se tem designado como uma ‘indeterminação imanente’ de todos os conceitos, se é forçado a reconhecer que a problemática da indeterminação não é tanto de natureza como de grau” (Xavier, 1978, p. 97).

Com essa observação em mente, Alberto Xavier afirma que “a indeterminação conceitual relevante para o Direito Tributário é precisamente *aquela que afeta a referida segurança jurídica*, a mencionada suscetibilidade de previsão objetiva” (Xavier, 1978, p. 97).<sup>19</sup>

Todavia, seguindo essa linha de entendimento (de que a lei tributária deve ser passível de previsibilidade objetiva), enuncia o mestre que esta é viabilizada pelos conceitos determinados. Vejam-se suas lições:

Dado tudo o que – deve entender-se por **conceito determinado aquele conceito empregado pela lei e na qual o órgão de aplicação do direito deva descobrir imediata, direta e exclusivamente o conteúdo que, deste modo, é lógica e conceitualmente unívoco**. Houverá a participação de elementos estranhos à própria lei, houverá a intervenção de momentos subjetivos e individuais na sua aplicação – pois logo aí se perderia univocidade conceitual e, do mesmo passo, a segurança jurídica que dela não pode prescindir. (Xavier, 1978, p. 98; grifos nossos)

Com o devido respeito pela doutrina professada por Alberto Xavier, torna-se evidente a contradição entre o seu pensamento e tudo o que aqui se aduziu até o presente momento.

19 Entendimento semelhante encontramos em Novoa (2000, p. 120).

A ideia de que se pode alcançar univocidade na interpretação das leis fiscais parece mal representar o fenômeno hermenêutico, já que, como vimos anteriormente, o processo interpretativo parte da pré-compreensão do intérprete, a qual torna impossível uma completa objetividade hermenêutica. São precisas, a este respeito, as palavras de Marciano Seabra de Godoi, para quem:

O normativismo conceitualista acredita que, após interpretar corretamente a lei (*descobrindo seu verdadeiro sentido*), o intérprete obtém algo como um metro articulado; basta colocar este metro articulado sobre os fatos concretos para, medindo-os segundo os parâmetros objetivamente definidos na lei, operar a subsunção lógica, cujo resultado acredita-se ser a fiel expressão da vontade da lei para aquele caso concreto.

O direito tributário como um reino frio – mas acima de tudo *seguro* – da lógica racional-subsuntiva também é pressuposto no modelo de interpretação e aplicação de Alfredo Augusto Becker, que em sua *Teoria Geral* afirma que ‘para o juiz a lei é um fato essencialmente *imutável* (salvo pelo advento de uma nova lei) e que só admite uma única interpretação’ e que ‘a lei impõe a todos e particularmente ao juiz um modo determinado e único de pensar e é precisamente o modo indicado pelo legislador’.

Para constatar o equívoco de tal modelo normativista-conceitualista, não é necessário tomar conhecimento da vasta e variada gama de obras jurídicas produzidas nos últimos 100 anos, que demonstraram que o sentido da norma não é um *dado* anterior à sua interpretação e sim um produto desta; que a interpretação da norma não é tarefa prévia (lógica ou cronologicamente) à sua aplicação aos fatos, que a aplicação da norma aos fatos e condutas é antes um aspecto essencial e imbricado logicamente na interpretação da própria norma. (Godoi, 2008, p. 76-77)

Na medida em que se reconhece que o intérprete participa do processo hermenêutico, não se encontrando fora dele como pretendia a postura metodológica tradicional, não se pode deixar de reconhecer a impossibilidade de se alcançar uma objetividade plena na interpretação. Afinal, como destaca Marco Aurélio Greco, com base em Paul Ricoeur, a interpretação ocorre no mundo diante do texto, em outras palavras, no intérprete. De acordo com sua lição,

Paul Ricoeur, que é filósofo, conclui que, na relação intérprete e texto, o que se interpreta efetivamente e o que se descreve não é o ‘mundo do texto’ nem o mundo ‘atrás do texto’. Interpretação é, em última análise, a expressão de como o intérprete, através do texto, vê e constrói seu próprio mundo, seu ambiente num determinado contexto. (Greco, 2011, p. 502)

Tal circunstância é acentuada pela natural indeterminação conceitual e pela abertura da linguagem, as quais tornam utópica a univocidade interpretativa. Citando uma vez mais Marciano Seabra de Godoi, temos que concordar com este autor quando sustenta que

a formulação linguística presente no seu texto escrito não significa de modo algum que a norma jurídica esteja **dada** e cabe apenas ao intérprete **cumpri-la fielmente**. O texto escrito (e suas possibilidades semânticas) permite tão somente uma aproximação inicial do intérprete ao conteúdo da norma, funcionando como uma espécie de demarcação grosseira do terreno no qual os argumentos interpretativos haverão de se contrapor. (Godoi, 2011, p. 221)

Dessa forma, é importante que deixemos claro: a presença de conceitos indeterminados no direito tributário é inevitável e traz consigo uma também inevitável relativização da noção clássica de legalidade, na medida em que se reconhece à autoridade fiscal e ao juiz certa margem de liberdade de conformação, devendo-se focar a atenção agora nos mecanismos de controle que protegerão os contribuintes contra um indevido exercício de tal liberdade, a qual permanece pautada pelos limites legais.<sup>20</sup>

20 Faz sentido neste contexto a observação de José Maria Arruda de Andrade, para quem “pode haver, portanto, uma tensão entre a legalidade e o exercício do poder regulamentar. Aqui, não se entende que caberia ao titular da competência regulamentar apenas explicitar o que a lei prescrevera. O estudo da função regulamentadora deve ser contextualizado de acordo com o regime jurídico-constitucional da matéria regulada. No âmbito tributário, a própria Constituição Federal e o Código Tributário Nacional imprimem os limites a serem observados, sobretudo em relação à majoração do tributo” (Andrade, 2006, p. 173).

É importante ressaltar que a abertura conceitual não necessita ser objeto de um debate apenas teórico, ela pode ser verificada empiricamente. O conceito de “renda” é aberto. Se temos uma ideia do que seja “renda” atualmente, é porque o Supremo Tribunal Federal vem decidindo sobre o tema há décadas. Ou seja, a concretização do conceito se deu pelo órgão de aplicação do direito. E o que dizer dos conceitos de “operação de circulação de mercadoria” e de “serviço”, que vivem hoje uma revolução com o advento da economia digital? A legislação do PIS/COFINS-Importação trouxe a expressão “resultado da prestação do serviço”, também utilizada na do ISS, sem que uma nem outra dê uma definição de tal resultado. Em outras palavras, a abertura está aí para quem quiser ver. O fechamento e a segurança jurídica absoluta são quimeras, nunca existiram, mas ainda assim, há quem, numa profissão de fé, opte por acreditar neles.

A despeito de tudo o que dissemos neste item, é importante ressaltar que em nenhum momento sustentamos que o direito seja **todo** indeterminado, opaco e ambíguo. Naturalmente, um ordenamento **inteiramente** indeterminado, opaco e ambíguo seria o seu próprio nêmesis. Seria a sua própria negação. Assim sendo, não existe ubiquidade da indeterminação, da opacidade e da ambiguidade, embora a sua presença, maior ou menor, seja inevitável.

Outro aspecto interessante é que temos na legislação tributária – assim como ocorre em outros campos da regulação jurídica – indeterminações, opacidades e ambiguidades intencionais e acidentais. As primeiras se passam quando o legislador, de forma consciente e intencional, se vale de um termo indeterminado para delegar uma competência de conformação ao aplicador da norma. É o caso, por exemplo, da antiga questão dos graus de risco baixo, médio ou alto na legislação do Seguro de Acidente de Trabalho. A indeterminação acidental usualmente decorre de um defeito do processo legislativo ou um erro do autor do texto normativo. Parece-nos que o caso da utilização da expressão “resultado da prestação do serviço” entra nesta segunda categoria.

Essa distinção é relevante, uma vez que o ordenamento jurídico deveria desenvolver mecanismos distintos para lidar com cada uma dessas categorias.

## 6 CRÍTICOS DA VISÃO TRADICIONAL

Ao longo das últimas décadas desenvolveu-se uma doutrina que se colocava em contraposição aos autores que viam nos princípios da legalidade e da tipicidade normas que comandam o fechamento conceitual exaustivo, glorificando a atividade legislativa e pondo em segundo plano a atividade de interpretação/aplicação dos textos normativos.

O pioneiro desta visão foi Ricardo Lobo Torres. Em seu livro intitulado *Normas de interpretação e integração do direito tributário*, que foi sua tese de livre-docência defendida na Universidade do Estado do Rio de Janeiro, este autor vaticina que

do princípio da *tipicidade* não emana, como imagina o positivismo ingênuo, a possibilidade de total fechamento das normas tributárias e da adoção de enumerações casuísticas e exaustivas dos fatos geradores. A norma de Direito Tributário não pode deixar de conter alguma indeterminação e imprecisão, posto que se utiliza também das cláusulas gerais e dos tipos, que são abertos por definição. (Torres, 2006, p. 124-125)

Este mesmo autor voltou ao tema em seu *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, em que registrou que, hodiernamente:

Supera-se também a crença algum tanto ingênua na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários, como se nesse ramo do direito houvesse a perfeita adequação entre pensamento e linguagem e se tornasse viável a plenitude semântica dos conceitos. O direito tributário, como os outros ramos do direito, opera também por conceitos indeterminados, **que deverão ser preenchidos pela interpretação complementar da Administração, pela contra-analogia nos casos de abuso do direito e pela argumentação jurídica democraticamente desenvolvida.**

O problema dos conceitos indeterminados está no cerne da metodologia jurídica. A sua maior ou menor abertura depende da própria natureza e estrutura do tributo a que se aplica. A problemática da tipicidade, entendida como princípio de determinação [...], absorve em boa parte a dos conceitos indeterminados. (Torres, 2005, p. 425-426; grifos nossos)

Percebe-se, aqui, a distinta visão de Ricardo Lobo Torres sobre a atuação da Administração Pública. Enquanto as posições dos autores que comentamos na seção 1 são marcadas pela desconfiança sobre a atuação das autoridades fazendárias, a doutrina de Ricardo Lobo Torres atribui à Administração Fazendária papel relevante na interpretação e na integração da legislação tributária. Em suas palavras:

A lei tributária formal pode ser regulamentada pela Administração através de decretos e outros atos menores (portarias, instruções de serviços, etc.).

Há zonas de imprecisão nas leis tributárias e um certo espaço não preenchido pelo próprio legislador que abrem à Administração o poder de complementar a regra da imposição fiscal. Claro que sempre resta a possibilidade de se contrastar tal interpretação administrativa com a do Judiciário, que prevalecerá afinal. Mas não se pode eliminar a competência administrativa na elaboração do regulamento, com eficácia sobre terceiros. (Torres, 2005, p. 435)

Esta passagem de Ricardo Lobo Torres ressalta um aspecto que é, em essência, o objeto deste estudo, consistente no fato de que a consequência dessa nova visão da legalidade – que se torna relativa e prevista por padrões – é um aumento significativo da importância do Poder Judiciário.

Surge então uma linha doutrinária que não apenas reconhece um certo grau de indeterminação do qual o legislador não consegue se afastar, mas que sustenta que a legalidade tributária não deve buscar o pretenso fechamento conceitual, mas, sim, realizar-se através de padrões previstos nos textos normativos que permitam uma abertura suficiente para a necessária adequação à permanente mutação dos fatos econômicos e sociais. Esta é a visão, por exemplo, de Marco Aurélio Greco, para quem:

Na ideia da tipicidade tributária considera-se, de um lado, a legalidade, na medida em que ‘tipo’ é tipo ‘legal’. Tipicidade atrela-se à previsão do tipo legal. De outro lado, há a correlação entre norma e realidade. Há problemas quanto ao relacionamento entre estes dois planos. E, em terceiro lugar, devemos lembrar que o Direito necessita de linguagem e esta, em si mesma, comporta áreas nebulosas.

Além disto, a velocidade da mudança da realidade é muito maior que a velocidade de produção das normas. Sempre que existe a descrição de determinado tipo (parcela da realidade), é preciso assumir que pode haver descompasso entre uma e outra. Alguns autores chegam a dizer que o Direito sempre chega tarde, depois que o fato aconteceu. Realmente, é da experiência que surge a necessidade de criação de normas novas ou de previsão de fatos novos. Ora, se é da experiência que se cria o Direito, quando este chega o fato já aconteceu, sendo natural que haja descompasso entre a produção legal e a realidade. Aí surgem técnicas para tentar circunscrever a realidade. A grande dúvida está em saber como o legislador vai poder disciplinar uma realidade que sabe ser mutante e que atua numa velocidade maior do que a capacidade que ele tem de prever novas regras.

**A maneira de acompanhar é prever standards, padrões de conduta ou padrões de fatos, em vez de prever condutas individuais ou fatos específicos. Criam-se modelos abstratos, partindo da ideia de que o modelo pode ter uma vida maior do que a descrição de cada conduta individualizada.** (Greco, 2011, p. 148; grifos nossos)

Aurélio Pitanga Seixas Filho sustenta posição no mesmo sentido, ao afirmar que

a descrição exaustiva dos fatos econômicos descritos na hipótese de incidência tributária, como visto, não é normalmente adotada pelo legislador, que, em regra geral, adota um conceito genérico que possa abranger todo o espectro da capacidade econômica tributada, pois, afinal, o princípio da justiça (isonomia) significa dar o mesmo tratamento a todas as pessoas em condições iguais. (Seixas Filho, 2008, p. 23)

Vemos interpretação semelhante na obra de Ricardo Lodi Ribeiro. Este autor, após comentar a visão tradicional a respeito do conteúdo do princípio da tipicidade tributária, assim argumenta:

No entanto, tal posicionamento acaba constituindo uma ideia de Legalidade que se sobrepõe à sua própria finalidade, que é garantir o sentido material do *Estado de Direito*.

Na verdade, o que a doutrina brasileira normalmente chama de tipicidade é a necessidade de que todos os elementos essenciais da obrigação tributária estejam previstos em lei em sentido formal, o que deriva, como se viu, do princípio da determinação.

Contudo, é preciso ressaltar que a ideia de determinação não se extrai de uma estrutura conceitual, cuja abstração é incompatível com a exigência, pelo princípio em questão, de correspondência com os dados perceptíveis extraídos da realidade. Muito ao contrário, a determinação é mais bem atendida pela concretude dos tipos abertos, a partir da sua valoração adequada a uma pauta axiológica aplicável ao objeto da regulação. (Ribeiro, 2010, p. 35-36)

Marcus Abraham também segue esta linha, asseverando que

o modelo jusfilosófico de hoje contempla uma visão que supera as amarras do positivismo conceptualista e economicista que garantia, por um alto preço, uma suposta segurança jurídica, em que a legalidade estrita, a tipicidade implícita e a interpretação restritiva eram os seus pilares de sustentação. (Abraham, 2008, p. 112)

Outro professor da Universidade do Estado do Rio de Janeiro que defende uma revisão do princípio da legalidade e critica a noção de tipicidade cerrada é Marcus Lívio Gomes. Em suas palavras:

Assim, o princípio da legalidade ou reserva de lei deve ser interpretado com flexibilidade. Por conseguinte, o enfraquecimento do princípio da legalidade que vem ocorrendo no Direito Tributário se faz acompanhar de maior transcendência das formas infralegais de manifestação do Direito, que, por sua vez, devem ser controladas em sua interpretação e aplicação pelos órgãos jurisdicionais.

No Brasil, o problema reside em que a teoria da estrita legalidade ou legalidade absoluta ou da tipicidade fechada minimiza a importância da interpretação administrativa. O que se questiona é se a legislação brasileira considera o princípio da tipicidade no Direito Tributário e, se assim for, se prevê uma tipicidade fechada ou aberta. Objetivamente, a questão está em fixar, clara e

precisamente, os limites da Administração na interpretação para a elaboração do critério administrativo.

Entendemos que a legislação admite a tipicidade aberta. Fomos buscar o fundamento filosófico nos Direitos Fundamentais dos obrigados tributários. Isso porque a adoção da segurança jurídica como princípio absoluto do Direito Tributário, mediante a afirmação de que esse ramo do Direito teria características tão peculiares e particulares que seriam encontradas no Direito Penal, reflete a posição ideológica de privilegiar a liberdade vinculada ao patrimônio em detrimento da liberdade vinculada à pessoa. (Gomes, 2010, p. 67-68)

Há que se separar, aqui, três visões distintas:

- uma que questiona as premissas da doutrina tradicional sobre a legalidade e a tipicidade tributária, por entender que a indeterminação – em maior ou menor grau – é inevitável sempre que se constroem normas jurídicas a partir de palavras e que, portanto, não se pode negar a existência de algum grau de liberdade de conformação pelas autoridades fiscais;
- outra que vai além do mero reconhecimento de que a linguagem é inevitavelmente indeterminada, para defender a utilização intencional de conceitos abertos de forma a se alcançar maior abrangência e eficácia temporal do texto normativo; e
- uma corrente intermediária, que nos parece mais correta, que conjuga ambas as posições, tendo como ponto de partida a premissa de que algum nível de indeterminação é inevitável em termos normativos, e que, em alguns casos, a indeterminação intencional será mais adequada para a regulação de certas matérias.

## 7 FORMALISMO SELETIVO

Um aspecto interessante na análise de autores que defendem a visão tradicional de tipicidade cerrada é que eles sustentam o fechamento **das regras impositivas**. Contudo, quando se trata de normas que limitam a competência tributária,

como é o caso das imunidades constitucionais, estes mesmos autores pregam o pluralismo metodológico e a necessidade de se usarem todos os elementos hermenêuticos no processo de interpretação/aplicação da norma. Ou seja, são formalistas em relação à imposição e substantivistas em relação à limitação da tributação.

Veja-se, neste sentido, a seguinte passagem de Roque Antonio Carrazza, quando este autor analisa a imunidade dos templos e instituições religiosas:

Em suma, o Estado Brasileiro tem a obrigação constitucional de respeitar as convicções religiosas – sejam quais forem – de seus habitantes. Deste modo, deve manter neutralidade sobre o assunto (não pode subvencionar nenhum culto) e tratar com isonomia as múltiplas religiões existentes.

**Note-se que o conceito de religião é aberto, abarcando qualquer crença transcendental de pessoas que se reúnem com a certeza íntima de que estão moralmente obrigadas pelos mandamentos que dela emanam.**

[...]

Não é difícil perceber, pois, que a imunidade tributária dos templos de qualquer culto reforça e salvaguarda o princípio da liberdade religiosa. Tipifica, no dizer expressivo de Ricardo Lobo Torres, seu contraponto fiscal.

**Justamente por este motivo, a imunidade do art. 150, VI, b, da Constituição Federal, deve ser interpretada com vistas largas.** Mais do que o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, a desoneração constitucional alcança a própria entidade mantenedora (a Igreja), além de estender-se, como já vimos, a tudo o que se relacionar às liturgias.

(Carrazza, 2015, p. 25-26; grifos nossos)

Comparando-se a posição deste autor sobre a tipicidade das normas impositivas com sua leitura das normas que limitam a competência tributária dos entes federativos, verifica-se que o fechamento é trocado pela abertura, a interpretação restritiva substituída pela interpretação “com vistas largas”.

Hugo de Brito Machado, outro grande defensor da tipicidade cerrada, ao analisar a imunidade dos livros, jornais e periódicos, é categórico ao afirmar que

na interpretação da norma imunizante tem-se que atualizar o seu significado, ampliando-se quando necessário o seu alcance para que não reste a mesma inutilizada por uma espécie de esclerose que a dominaria se prevalente o sentido estritamente literal. (Machado, 2008, p. 289; grifos nossos)

Mais uma vez, a necessidade de certeza e determinação foi trocada pela abertura e elasticidade.

Como aponta Luís Eduardo Schoueri, comentando decisões sobre o tema, “a amplidão conferida à imunidade vem da postura tradicional, segundo a qual por ela se asseguraria o exercício de direito fundamental. Nesse sentido, qualquer restrição à imunidade feriria o próprio direito protegido”. Porém, adverte Schoueri que, “quando, entretanto, se percebe que a norma de imunidade decorre de vários dispositivos (a mera proteção não seria suficiente), então já é hora de rever esta jurisprudência” (Schoueri, 2017, p. 489).

Concordamos com Regina Helena Costa quando afirma que, “a partir da identificação do objetivo (ou objetivos) da norma imunizante, deve o intérprete realizar a interpretação mediante a qual o mesmo será atingido em sua plenitude, sem restrições ou alargamentos do espectro eficacial da norma, não autorizados pela própria Lei Maior” (Costa, 2001, p. 117).<sup>21</sup>

A questão não é interpretar as normas imunizantes nos marcos do pluralismo metodológico, o que é óbvio. O ponto é imaginar que as normas de incidência, embora igualmente compostas por palavras, sejam de alguma maneira fechadas e ultradeterminadas, sujeitas a um processo hermenêutico peculiar.

Desta maneira, como apontado por Ricardo Lodi Ribeiro,

restando evidenciado que o processo de interpretação da lei tributária vai seguir os mesmos passos trilhados na teoria geral do direito, é inevitável reconhecer que os métodos de interpretação são concebidos a partir de uma visão pluralista, não havendo que se cogitar uma hierarquia entre eles, que têm igual peso. (Ribeiro, 2003, p. 117)

21 Sobre o tema da interpretação das imunidades, ver também Leite (2016, p. 182-217).

Esta é há muito a posição sustentada por Ricardo Lobo Torres, para quem

a interpretação do Direito Tributário se subordina ao *pluralismo metodológico*. Inexiste a prevalência de um único método. Tampouco ocorre a duplicitade imaginada pelo CTN, em que o método sistemático se aplica aos conceitos de estatura constitucional e o teleológico aos conceitos da legislação ordinária. O que se observa é a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso e os valores insitidos na norma [...]. (Torres, 2006, p. 153-154)

Ocorre que **o pluralismo metodológico se aplica ao direito tributário como um todo**, não havendo sentido em se buscar uma metodologia para as normas que atribuem competência e impõem tributos, e outra para as normas que limitam competência e desoneram tributos, razão pela qual só se podem considerar anacrônicos dispositivos como o artigo 111 do Código Tributário Nacional, que prevê casos de interpretação “literal” da legislação tributária, seja lá o que for uma “interpretação literal”.

De toda forma, o que queremos pontuar neste item é que os autores brasileiros normalmente apontados como formalistas são apenas parcialmente formalistas. São formalistas em relação às normas impositivas e atributivas de competência, e não poderiam ser mais substantivistas quando a norma elimina ou exclui a tributação.

O mais interessante é que isso se passa igualmente em relação ao fisco, numa demonstração de que a bipolaridade não escolhe lado. As autoridades fiscais buscam as interpretações mais elásticas possíveis dos textos legais que trazem regras impositivas. Porém, quando se trata de interpretar um texto normativo veiculador de uma regra desonerativa, ou de uma regra de imunidade, rapidamente se apegam ao esquizofrônico artigo 111, antes mencionado, como se estivessem diante de verdadeira cláusula pétreia constitucional.

O que se percebe, portanto, é que não há coerência. Nenhum lado pode ser apresentado como formalista ou não formalista. Tudo depende da finalidade. Para os autores da linha formalista brasileira tradicional, limitação conceitual para tributar, abertura e pluralismo hermenêutico para limitar a incidência.

Para o fisco, elasticidade na interpretação de regras de incidência, restrição conceitual e formalismo quando a questão envolve não tributação.

## 8 CONCLUSÃO: DO TEXTO LEGAL À DECISÃO

O propósito deste estudo não é, certamente, analisar em detalhe todas as posições teóricas aqui apresentadas. De fato, este não é um texto sobre legalidade e tipicidade nem sobre teoria geral do direito tributário. Os comentários acima serviram para nos levar a uma conclusão específica: a doutrina tributária tradicional supervaloriza a atividade legislativa e a sua capacidade de fechamento conceitual, com vistas à garantia de uma segurança jurídica virtualmente absoluta. Correntes teóricas mais recentes, contudo, puseram tal noção em xeque, reconhecendo que (i) a inevitável indeterminação conceitual presente, em maior ou menor grau, nos textos normativos e (ii) a natureza eminentemente criativa da interpretação inviabilizam a pretensão de segurança centrada apenas na lei, de modo que a segurança jurídica deve ser alcançada não só no texto legal, mas igualmente – ou talvez até principalmente – no momento da interpretação/aplicação do texto legal tributário.

Independentemente do grau de indeterminação dos textos legais tributários, o fato é que a teoria tributária deu uma guinada em direção ao reconhecimento da relevância de sua interpretação/aplicação, e aqui reside, provavelmente, **a maior fonte de insegurança no Sistema Tributário Nacional**.

Com efeito, esta maior relevância atribuída à decisão proferida pelo órgão de aplicação do direito tem como consequência o reconhecimento de que a segurança jurídica somente será possível caso tal órgão tenha condições de solucionar de forma adequada as controvérsias surgidas entre a Fazenda Pública e os contribuintes.

Este é, em nossa opinião, o ponto mais falho do direito tributário brasileiro: a falta de um órgão de aplicação do direito que tenha condições de exercer a função de solucionar as controvérsias tributárias. Ou seja, o problema não é de teoria, nem de princípios, nem de fundamentos: **o problema é institucional e processual!**

Estamos convencidos de que o sistema brasileiro de solução de controvérsias fiscais é gerador de insegurança jurídica, além de ser incapaz de efetivamente garantir aos contribuintes uma adequada prestação jurisdicional.

Nada obstante, a maior parte da doutrina e da produção literária nacional segue orientada para o estudo da teoria do direito tributário e de seus princípios informadores, como se as patologias que assolam a tributação no Brasil pudessem ser resolvidas com aportes teóricos e revoluções principiológicas. Talvez a mais relevante reforma tributária seja uma que não está sendo debatida: uma reforma das instituições tributárias.

## REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da legalidade e da tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- BARBOSA, Henrique Corredor Cunha. A consulta fiscal e a segurança jurídica: uma nova perspectiva diante dos conceitos indeterminados. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Processo administrativo tributário: estudos em homenagem ao professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 293-298.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.
- BARROSO, Luís Roberto. Colisão entre liberdade de expressão e direitos da personalidade. Critérios de ponderação. Interpretação constitucional adequada do Código Civil e da Lei da Imprensa. In: PEIXINHO, Manoel Messias; GUERRA, Isabella Franco; NASCIMENTO FILHO, Firly (org.). *Os princípios da Constituição de 1988*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 258-259.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BEVILAQUA, Clovis. *Teoria geral do direito civil*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1975.

BIANCO, João Francisco. Segurança jurídica e o princípio da legalidade no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 19, 2005.

CAMARGO, Maria Margarida Lacombe. *Hermenêutica e argumentação: uma contribuição ao estudo do direito*. 2. ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2001.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Interpretação do sistema constitucional tributário. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de direito constitucional e de direito tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. O princípio da legalidade e a faculdade regulamentar no direito tributário. In: TÔRRES, Héleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidades tributárias dos templos e instituições religiosas*. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. *A forma e a substância no direito tributário*. São Paulo: Almedina, 2016.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *O devido processo legal e os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COËLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COËLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal*. O parágrafo único do Art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COING, Helmut. *Elementos fundamentais da filosofia do direito*. Tradução de Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2001.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 224-225.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. Tradução de J. Baptista Machado. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

ESPÍNOLA, Eduardo. *Sistema de direito civil*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método I: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. 5. ed. Petrópolis: Vozes, 2003.

GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de derecho administrativo*. 10. ed. Madrid: Civitas, 2000. v. I.

GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 76-77.

GODOI, Marciano Seabra de. Interpretação do direito tributário. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GOMES, Marcus Lívio. *A interpretação da legislação tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. In: RODRIGUEZ, José Rodrigo et al. (coord.). *Nas fronteiras do formalismo*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 227-233.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. *Introdução ao estudo do direito*. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

JESUS, Damásio E. de. *Direito penal*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. v. I.

KAUFMANN, Arthur. *Filosofía del derecho*. Tradução de Villar Borda e Ana Maria Montoya. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LATORRE, Angel. *Introdução ao direito*. Tradução de Manuel de Alarcão. Coimbra: Almedina, 2002.

LEITE, Matheus Soares. *Teoria das imunidades tributárias*. São Paulo: PerSe, 2016.

LIMA, Maria Ednalva de. *Interpretação e direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

LOPES, Miguel Maria de Serpa. *Curso de direito civil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989. v. I.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao planejamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da sanção tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998a.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998b.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MÁYNEZ, Eduardo García. *Introducción al estudio del derecho*. 53. ed. México: Porrúa, 2002.

MIRABETE, Julio Fabrini. *Manual de direito penal*. São Paulo: Atlas, 1998. v. I.

NOVOA, César Garcia. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Legalidade tributária - o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. *Revista de Direito Tributário*, n. 70, 2003, p. 114-115.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Formalismo e substantivismo tributário. Dever moral e obrigação jurídica. E a segurança jurídica? In: PRETO, Raquel Elita Alves (coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Editora IASP, 2015. p. 489-518.

RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. 6. ed. Tradução de L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1997.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

ROCHA, Sergio André. Evolução histórica da teoria hermenêutica: do formalismo do século XVIII ao pós-positivismo. In: ELALI, André et al. (coord.). *Direito tributário: homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 183-187.

ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. In: ROCHA, Sergio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013a. p. 16-51.

ROCHA, Sergio André. *Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013b.

ROCHA, Sergio André. *Estudos de direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015a.

ROCHA, Sergio André. O que é o formalismo tributário? In: ROCHA, Sergio André. *Estudos de direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015b. p. 5-18.

ROCHA, Sergio André. A hermenêutica jurídica sob o influxo da hermenêutica filosófica de Hans-Georg Gadamer. In: ROCHA, Sergio André. *Estudos de direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015c. p. 87-90.

ROCHA, Sergio André. A origem do princípio da tipicidade no direito tributário brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, 2022, p. 399-430.

RODRIGUES, Silvio. *Direito civil*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. v. I.

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Tradução de Edson Bini. Bauru: Edipro, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHROTH, Ulrich. Hermenêutica filosófica e jurídica. In: KAUFMANN, A.; HASSMER, N. (org.). *Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 383-384.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Legalidade e tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SHAPIRO, Scott J. *Legality*. Cambridge: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da constituição do direito*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

SUNSTEIN, Cass R. Deve o formalismo ser defendido empiricamente? In: RODRIGUEZ, José Rodrigo (coord.). *A justificação do formalismo jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 203-204.

SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. Interpretation and institutions. *John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper*, n. 156, 2002. 55 p.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000a.

TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 59, ago. 2000b, p. 96.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

# **A TRIBUTAÇÃO CORPORATIVA DAS SUBVENÇÕES: HISTÓRICO LEGISLATIVO E JURISPRUDENCIAL PARA ENTENDER O PASSADO, O PRESENTE E IMAGINAR O FUTURO**

**Ana Carolina Monguiod**

Diretora da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF), representante da International Fiscal Association (IFA) no Brasil. Co-chair da WIN (Women of IFA Network), Brasil. Professora do Insper. Advogada em São Paulo.

## **AGRADECIMENTOS**

Meus sinceros agradecimentos ao parceiro e amigo Carlos Gueiros Neto, que tanto me ajudou em temas tributários diversos, particularmente na análise da tributação das subvenções para a elaboração do presente artigo.

## **RESUMO**

A tributação federal das subvenções fiscais concedidas pelos estados é alvo de histórico embate entre fisco e contribuintes, ganhando novos contornos após as recentes alterações legislativas que resultaram em importantes decisões do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema. Após décadas de discussões sobre o tratamento tributário aplicável às subvenções, fossem elas para custeio ou

investimento, novas nuances passaram a compor o debate, especialmente a partir dos conceitos introduzidos pelo STJ e das mudanças promovidas pela Lei nº 14.789/2023. No presente artigo, analisaremos algumas das principais questões levantadas nessas mais de quatro décadas de controvérsias.

**Palavras-chave:** Subvenções fiscais; tributação; Receita Federal; Superior Tribunal de Justiça.

## **ABSTRACT**

*The federal taxation of tax incentives granted by the States has been subject to historical disputes between the tax authorities and taxpayers, gaining new contours after recent legislative changes that resulted in important decisions by the Superior Court of Justice (STJ) on the matter. After decades of discussions regarding the applicable tax treatment of incentives, whether as operating expenses or investments, new nuances have entered the debate, especially based on concepts introduced by the STJ and changes brought about by Law No. 14,789/2023. In this article, we will analyze some of the main issues raised during these more than four decades of controversies.*

**Keywords:** Tax incentives; taxation; Federal Revenue; Superior Court of Justice.

## SUMÁRIO

1 Introdução .....	95
2 Histórico legislativo e normativo.....	96
3 Evolução jurisprudencial.....	103
4 Aspectos jurídico-contábeis .....	110
5 Conclusões.....	114
Referências.....	115



## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal estabelece a competência dos estados e do Distrito Federal para instituírem e cobrarem o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)<sup>1</sup>. Também lhes faculta a possibilidade de conceder subsídios, isenções, reduções de base de cálculo e crédito presumido do imposto, mediante o atendimento de condições legais<sup>2</sup>.

Ao concederem os chamados “benefícios” ou “subvenções” fiscais, os estados e o Distrito Federal renunciam a certas receitas tributárias com a intenção de desonerar determinados setores da economia ou contribuintes em troca de resultados sociais e econômicos, como o fomento da atividade econômica, geração de empregos, dentre outros resultados potencialmente benéficos para aquele território. São, portanto, ferramentas de política econômica, social e regional dos entes da Federação.

Historicamente, o ordenamento jurídico brasileiro distingua as subvenções de acordo com características específicas do incentivo concedido, especialmente quanto à sua finalidade, diferenciando-as entre as que são destinadas a cobrir despesas correntes do beneficiário (“subvenção para custeio”) e aquelas destinadas ao estímulo ou implantação de empreendimentos econômicos (“subvenção para investimento”).

Com base nessa diferenciação, a Receita Federal do Brasil (RFB ou Receita) entendeu, a partir de atos normativos e soluções de consulta, que as subvenções

- 1 Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- 2 Art. 150 [...] §6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

para custeio deveriam integrar o resultado operacional tributável da pessoa jurídica beneficiária. As subvenções para investimento, por outro lado, poderiam ser computadas em reserva de capital, sem tributação, desde que fosse demonstrada a sua efetiva aplicação nos investimentos sob critérios bastante rigorosos.

Esses pronunciamentos levaram contribuintes a questionarem, nas últimas décadas, a tributação desses numerários judicialmente, sob o fundamento de que: (i) a interpretação excessivamente rigorosa das autoridades fiscais acerca do conceito de “subvenção para investimento” não encontraria respaldo legal; ou (ii) não deveria haver distinção entre o tratamento tributário aplicável às subvenções de modo geral, particularmente com base em argumentos constitucionais.

Após desdobramentos legislativos diversos, particularmente alterações feitas no art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, pela Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, o tema da tributação das subvenções fiscais ganhou novos contornos com recentes posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Sem embargo, a discussão parece ainda longe de um desfecho, especialmente agora com a revogação da sistemática anterior de não tributação das subvenções e a criação de modalidade de créditos pela Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023.

Analisaremos ao longo do presente artigo as recentes decisões do STJ e a legitimidade dos entendimentos das autoridades fiscais sobre o tema, comentando brevemente o novo regime introduzido pela Lei nº 14.789/2023.

## 2 HISTÓRICO LEGISLATIVO E NORMATIVO

O Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, cuidou da tributação das pessoas jurídicas residentes para fins fiscais no Brasil sob a sistemática do lucro real como segue:

**Art. 6º** - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

**§ 1º** - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

**§ 2º** - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

- a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real [...]. (Grifos nossos)

Na sua Seção III, ao tratar dos “Resultados Não Operacionais”, o Decreto-lei nº 1.598/1977 disciplinou o tratamento tributário a ser atribuído às subvenções governamentais:

Art. 38 [...]

**§ 2º** - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

- a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no artigo 36 e seus parágrafos; ou
- b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação original; grifos nossos)

Vê-se que o legislador determinou que as subvenções para investimento não fossem computadas na determinação do lucro real quando observados os requisitos trazidos pela norma. A principal condição seria a de que a pessoa jurídica registrasse as subvenções em reserva de capital, fazendo com que os recursos ficassem retidos na empresa e, consequentemente, não fossem distribuídos para os sócios.

A Receita Federal do Brasil tratou do tema pouco tempo depois, no emblemático Parecer Normativo (PN) nº 112, emitido pela antiga Coordenadoria do Sistema de Tributação (CST) em 29 de dezembro de 1978. Segundo a interpretação da RFB, o objetivo fundamental do Decreto-lei nº 1.598/1977 foi adaptar a legislação tributária às inovações da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das S.A.), sendo que o art. 38 seria a adaptação fiscal do art. 182 da “Lei das Sociedades por Ações”, cujo texto original determinava o seguinte:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

[...]

d) as doações e as subvenções para investimento [...]. (Redação original antes das alterações promovidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, no processo de convergência do padrão contábil brasileiro ao padrão internacional do International Financial Reporting Standards – IFR)

Curiosamente, essas subvenções para investimento eram então contabilizadas diretamente em contas do capital social, não transitando por contas de resultado.

Assim, além dos aspectos relacionados à constituição da “reserva de capital”, o Parecer Normativo CST nº 112/1978 diferenciou as “subvenções para investimento” das chamadas “subvenções para custeio”:

Lei 4.506/1964 – DL 1.598/1977

2.14. Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados podemos resumir a matéria relacionada com as Subvenções nos seguintes termos: **as Subvenções, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as Subvenções para Custeio ou Operação,**

**na qualidade de integrantes do resultado operacional; as Subvenções para Investimento, como parcelas do resultado não operacional.** As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizados como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva. (Grifos nossos)

Em termos práticos, a Receita Federal parece ter entendido, à época, que tanto as subvenções para custeio como as subvenções para investimento deveriam ser potencialmente levadas à tributação pelo IRPJ, a primeira como “resultado operacional” e a segunda como “resultado não operacional”, afastando-se a tributação das “subvenções para investimento”, mediante o seu não cômputo na apuração do lucro real, somente quando observados os requisitos legais dispostos no Decreto-lei nº 1.598/1977 e interpretados pelo PN CST nº 112/1978. Em outras palavras, a tributação das subvenções para investimento pelo IRPJ, sob a sistemática do lucro real, somente poderia ocorrer por meio de seu cômputo, em adição ao lucro líquido contábil, quando não observados os requisitos determinados pelo art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/1977, conforme interpretado pelo Parecer Normativo.

Com a adoção do IFRS no Brasil, a Lei das S.A. foi alterada para revogar a previsão legal segundo a qual as subvenções seriam contabilizadas diretamente em “reserva de capital” sem transitar por conta de resultado. Esta alteração foi promovida pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que revogou a alínea “d” do art. 182 da Lei das S.A., bem como inseriu o art. 195-A, nos termos do qual os resultados decorrentes de subvenções poderão ser destinados a uma “reserva de incentivos fiscais” (formada com parcela do lucro líquido decorrente da subvenção governamental). Confira-se:

Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a **reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos**, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Grifos nossos)

Em função desta mudança contábil, a Lei nº 12.973/2014, buscando neutralizar os efeitos tributários decorrentes do recém-adotado padrão IFRS, voltou a regular o tema:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

Como se vê, a Lei nº 12.973/2014 atualizou o texto anteriormente disposto no Decreto-lei nº 1.598/1977, ajustando a obrigação de se manter reserva, que deixou de ser uma “reserva de capital” e passou a ser uma “reserva de lucros” (exatamente aquela disposta no art. 195-A da Lei das S.A.).

Anos depois, em função dos inúmeros litígios decorrentes da rígida interpretação atribuída às “subvenções para investimento” pelo Parecer Normativo CST nº 112/1978, a Lei Complementar nº 160/2017 adicionou o §4º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, determinando que:

Art. 30 (...)

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, **são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.** (Grifos nossos)

Na interpretação de muitos, que coincide inclusive com as razões do voto presidencial a este dispositivo<sup>3</sup>, voto este posteriormente derrubado pelo

### 3 Razões dos vetos

“Os dispositivos violam o disposto no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016 (‘Novo Regime Fiscal’), por não

Congresso, a Lei Complementar nº 160/2017 tentou acabar com as polêmicas relativas à classificação das subvenções de ICMS para fins de IRPJ e CSLL, equiparando-as todas a "subvenções para investimento", independentemente do preenchimento dos requisitos do Parecer Normativo CST nº 112/1978.

Portanto, com base nesse novo texto, todos os benefícios fiscais concedidos pelos estados passariam a ser interpretados como subvenção para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos no dispositivo da Lei nº 12.973/2014.

Com essa alteração legislativa, a Receita Federal inicialmente adotou o entendimento de que, de fato, não haveria mais distinção entre as espécies de subvenção. Na Solução de Consulta Cosit nº 11, de 4 de março de 2020, a RFB reconheceu que: "A LC nº 160, de 2017, atribui a qualificação de subvenção para investimento a todos os incentivos e os benefícios fiscais ou econômico-fiscais atinentes ao ICMS. Significa dizer que a essa espécie de benefício fiscal não mais se aplicam os requisitos arrolados no PN CST nº 112, de 2017, com vistas ao enquadramento naquela categoria de subvenção" (item 23 da Consulta).

Pela primeira vez, a Receita Federal adotou entendimento diverso do expresso no Parecer Normativo CST nº 112/1978 e entendeu ser possível o afastamento do IRPJ e da CSLL sobre os benefícios fiscais de ICMS, independentemente de terem sido concedidos para cobrir despesas do contribuinte ou para serem empregados em empreendimentos econômicos.

No entanto, no mesmo ano de 2020, a Receita Federal reviu o seu entendimento e passou a readotar a interpretação anterior. Na Solução de Consulta Cosit nº 145, de 15 de dezembro de 2020, a RFB voltou a entender que, para que não fossem computadas na apuração do lucro real, as subvenções deveriam ter sido

apresentarem o impacto orçamentário e financeiro decorrente da renúncia fiscal. Ademais, no mérito, **causam distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento**, desfigurando seu intento inicial, de elevar o investimento econômico, além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal. Por fim, poderia ocorrer resultado inverso ao pretendido pelo projeto, agravando e estimulando a chamada 'guerra fiscal' entre os Estados, ao invés de mitigá-la." (Grifos nossos).

concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

A readoção do entendimento anterior da Receita Federal se apega ao fato de que o novo §4º da Lei nº 12.973/2014 consigna, ao final, que seria vedada a exigência de outros requisitos para o enquadramento das subvenções além dos que estariam previstos em lei. Como o *caput* estabelece a necessidade de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, essa exigência não teria sido revogada pelo novo §4º.

A Lei nº 14.789/2023, produto da conversão da Medida Provisória nº 1.185, de 30 de agosto de 2023, revogou o art. 30 da Lei nº 12.973/2014 bem como todo o arcabouço legislativo anterior sobre o tema da tributação das subvenções para investimento, criando nova sistemática de apuração de créditos mediante a observância de rigorosos requisitos. Por não ser o objetivo do presente artigo explorar particularmente a nova Lei, nos limitaremos a destacar algumas poucas características.

Segundo o seu art. 2º, a pessoa jurídica tributada pelo lucro real que receber subvenção para implantar ou expandir empreendimento econômico poderá apurar crédito fiscal de subvenção para investimento. O direito creditório em questão:

- i. terá que decorrer de implantação ou expansão do empreendimento econômico subvencionado por ente federativo;
- ii. será concedido a título de IRPJ, correspondendo ao produto das receitas de subvenção e da alíquota de 25% relativa ao IRPJ;
- iii. somente poderá ser computado sobre as receitas que: (a) sejam relacionadas às despesas de depreciação, amortização ou exaustão, ou de locação ou arrendamento de bens de capital, relativas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico; (b) tenham sido computadas na base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); e (c) sejam reconhecidas após o protocolo do pedido de habilitação da pessoa jurídica (pois o crédito fiscal apenas será concedido a pessoa jurídica previamente habilitada pela RFB); e

- iv. será passível de ressarcimento ou de compensação com tributos administrados pela RFB.

Tendo sido essa a evolução legislativa mais recente até a conclusão do presente artigo, passamos agora a analisar a evolução jurisprudencial do tema.

### 3 EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL

Os longos debates em torno da tributação federal das subvenções estatais chegaram, naturalmente, ao Superior Tribunal de Justiça (STJ). Ao longo da última década, especialmente, a Corte pronunciou diversos entendimentos, por vezes modificando a sua interpretação com relação ao tratamento tributário a ser aplicado.

A 1<sup>a</sup> Turma do STJ tem mantido posicionamento linear ao longo da última década sobre o tema. Ainda em 2015, a Turma já havia externado o entendimento de que os créditos presumidos de ICMS concedidos pelos estados não deveriam compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL sob o fundamento de que não constituiriam lucro tributável e, mais importante, que a tributação destes valores seria uma indevida interferência da União na política de desenvolvimento econômico dos estados<sup>4</sup>.

A 2<sup>a</sup> Turma, por outro lado, entendia de forma contrária. Em julgamento realizado em 2014, que tratava também de créditos presumidos, a Corte firmou o entendimento de que o incentivo fiscal reduz a carga tributária do contribuinte e, por conseguinte, acarreta aumento do lucro da empresa, definindo a seguinte tese:

A escrituração dos créditos de ICMS caracteriza a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais, muito embora possa não significar aquisição de disponibilidade financeira quando há restrições ao

4 AgRg no REsp n. 1.227.519/RS, relator ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/3/2015, DJe de 7/4/2015.

uso dos créditos adquiridos, e, portanto, permite a tributação pelo IRPJ e pela CSLL<sup>5</sup>.

Diante do descompasso entre o entendimento das Turmas, a 1<sup>a</sup> Seção do STJ julgou Embargos de Divergência sobre o tema em 8 de novembro de 2017. Na ocasião, 1<sup>a</sup> Seção confirmou o entendimento da 1<sup>a</sup> Turma e sedimentou a tese de que a tributação dos créditos presumidos de ICMS manifestaria interferência da União na política fiscal adotada pelos estados, o que configuraria ofensa ao princípio federativo e à segurança jurídica<sup>6</sup>.

Nestas ocasiões, a Corte não tratou da diferenciação entre as “subvenções para investimento” e “subvenções para custeio”, apenas reconhecendo a impossibilidade de se tributarem os benefícios fiscais de crédito presumido.

Como a questão foi decidida sob o ponto de vista do pacto federativo, e não da perspectiva do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a 1<sup>a</sup> Seção também não tratou da necessidade de registro dos valores em reserva de lucros, apenas consignando a inviabilidade da tributação deste benefício.

Após a referida decisão, entrou em vigor a Lei Complementar nº 160/2017, que adicionou o §4º ao art. 30 da Lei nº 12.973/2014, equiparando todos os benefícios fiscais à condição de “subvenção para investimento” e vedando a imposição de outros requisitos e condições ali não previstos.

Com base neste novo regramento, a União defendeu que os créditos presumidos a serem excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL deveriam ser registrados em conta de reserva de lucros, conforme a determinação contida no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. No entanto, a Primeira Seção do STJ, novamente em julgamento de Embargos de Divergência, decidiu que o advento da Lei Complementar nº 160/2017 em nada alterou a conclusão de que a tributação federal do crédito

5 AgRg no REsp 1.448.693/RS, relator ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, DJe 12/08/2014.

6 EREsp n. 1.517.492/PR, relator ministro Og Fernandes, relatora para acórdão ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 8/11/2017, DJe de 1/2/2018.

presumido de ICMS representa violação ao princípio federativo, o que afastaria a necessidade de registro desses valores em conta de reserva de lucros<sup>7</sup>.

Os contribuintes buscaram então a extensão da tese às demais modalidades de benefício fiscal, especialmente as isenções e as reduções de base de cálculo. Em abril de 2022, a 2<sup>a</sup> Turma do STJ se pronunciou sobre o tema<sup>8</sup>. O ministro Mauro Campbell, relator do caso, entendeu inicialmente que não seria possível a exclusão dos incentivos concedidos a título de isenção e redução tributária da base de cálculo do IRPJ e CSLL, pois, diferentemente do crédito presumido, não seriam considerados “receita” e, portanto, não comporiam o lucro tributável. A exclusão destes valores da tributação federal resultaria em “isenção heterônoma”, pois excluiria da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que normalmente já não são levados à tributação.

Em março de 2023, diante da relevância do tema e do interesse especial do governo federal sobre a matéria, a 1<sup>a</sup> Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu submetê-la a julgamento sob o rito dos Recursos Repetitivos, sob o Tema nº 1.1829. O escopo do julgamento seria definir

se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR, que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

A matéria foi julgada pelo Superior Tribunal de Justiça na conturbada sessão de julgamento ocorrida em 26 de abril de 2023<sup>10</sup>. Já após o encerramento

7 AgInt nos EREsp n. 1.462.237/SC, relator ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 27/2/2019, DJe de 21/3/2019.

8 REsp n. 1.968.755/PR, relator ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5/4/2022, DJe de 8/4/2022.

9 *Leading cases:* REsp 1.945.110/RS e REsp 1.987.158/SC.

10 Em função de tentativa de suspensão quando o julgamento já havia sido iniciado, com base em medida liminar proferida monocraticamente pelo ministro André Mendonça, do Supremo Tribunal Federal.

da sessão e antes mesmo da publicação do acórdão, o STJ publicou a tese preliminar alcançada com base nos pronunciamentos proferidos no julgamento:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10 da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30 da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR, que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Como se vê, a Corte decidiu expressamente que o racional utilizado no julgamento do ERESP 1.517.492/PR – que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL – não se estende às demais modalidades de benefício fiscal. Na prática, isso significa que, na visão do STJ, eventual tributação federal desses outros benefícios não violaria o pacto federativo.

Apesar disso, os benefícios poderiam ser excluídos da apuração dos tributos federais, desde que fossem atendidos os requisitos previstos no art. 10 da Lei Complementar nº 160/2017 e no art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Esse racional está em linha com as decisões recentes da 2ª Turma do STJ. No entanto, o novo pronunciamento do STJ trouxe à discussão um elemento que parecia

já superado com o advento da Lei Complementar nº 160/2017. Eis então a maior – e remanescente – controvérsia.

Na tese preliminar, ao mesmo tempo que reconhece que a exclusão dos benefícios não deveria estar acompanhada da demonstração de sua aplicação em empreendimentos econômicos (item 2), o STJ autoriza a Receita Federal a fiscalizar e verificar se os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico e, se for o caso, efetuar o lançamento do IRPJ e da CSLL (item 3).

A aparente dubiedade das teses publicadas pelo STJ levou muitos contribuintes e governo a disputarem sobre quem teria sido o “vencedor” do julgamento. Com a publicação do acórdão em 11 de junho de 2023, o mundo jurídico passou a analisar os argumentos adotados pelos ministros julgadores, tentando construir coerência a partir das aparentes incongruências nas teses firmadas.

Para afastar a aplicabilidade da tese do pacto federativo ao Tema nº 1.182, o STJ tratou de distinguir o crédito presumido das demais modalidades de benefícios fiscais. Segundo o ministro relator Benedito Gonçalves, o crédito presumido se diferencia dos outros benefícios fiscais ali discutidos em função da inexistência de um “efeito de recuperação”, conceito doutrinário atribuído à técnica de compensação no sistema da não cumulatividade. De acordo com essa visão, benefícios como a isenção e a redução de base de cálculo representariam mero diferimento do imposto, uma vez que o fisco estadual disporia da técnica para recuperar a arrecadação em fases seguintes, ao passo que, com o crédito presumido, de fato se estaria tendo um dispêndio definitivo.

Em linha com esse raciocínio, o STJ decidiu que a tese antes estabelecida quanto aos créditos presumidos não se estende aos demais benefícios, o que significa que eventual tributação destes valores não violaria o pacto federativo. Assim, enquanto os créditos presumidos poderiam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sem que se fizesse necessária a observância dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a tese do pacto federativo não se aplicaria aos demais benefícios, de modo que eles poderiam ser excluídos da apuração do IRPJ e da CSLL somente se observadas as exigências da referida Lei.

Para alguns, a Corte expressamente reconheceu a equiparação entre as modalidades de subvenção e a consequente possibilidade de exclusão de todos os benefícios da base de cálculo dos tributos desde que cumpridos os requisitos previstos em lei, consistentes unicamente nos registros contábeis, sem a necessidade de se exigir qualquer comprovação da sua destinação. Este posicionamento funda-se em diversas passagens dos votos dos ministros nas quais reconhecem que as modificações inseridas no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 teriam pretendido equiparar as subvenções para custeio àquelas para investimento.

Para outros, as teses propostas autorizam a Receita Federal a proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se for verificado, em procedimento fiscalizatório, que os recursos foram utilizados para finalidade distinta da “garantia da viabilidade do empreendimento econômico”.

Tal posicionamento funda-se especialmente no voto do ministro Herman Benjamin, que foi exatamente quem propôs a terceira tese firmada no julgado, segundo a qual:

3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

A despeito de o ministro Herman Benjamin admitir expressamente comungar “do entendimento de que a norma do § 4º equiparou à “subvenção para investimento” todo e qualquer benefício fiscal que reduza ou exclua o ICMS”, ele destacou o fato de que, durante a tramitação do Projeto de Lei Complementar que resultou na edição da Lei Complementar nº 160/2017, o Parecer da Comissão de Finanças e Tributação reconheceu que o novo texto, ao buscar que a RFB parasse de autuar as empresas beneficiárias com base em interpretações

equivocadas, reforçava a segurança jurídica e garantia “a viabilidade econômica dos empreendimentos realizados”. A partir deste raciocínio, conclui considerar

que a manutenção da exigência de que os valores dos benefícios fiscais sejam mantidos em conta de reserva do Patrimônio Líquido da empresa conduz ao entendimento de que se preserva, ainda que em menor extensão, a *ratio* segundo a qual **tais benefícios devem estar minimamente relacionados com a viabilidade do empreendimento econômico.**

Como resultado,

eventual desvirtuamento, mesmo que posterior (por exemplo, utilização desse valor para aumento do capital social, com ulterior restituição ao titular das ações ou cotas empresariais), retirará – com base no § 2º do art. 30 da Lei 12.973/2014 (não revogado pela Lei Complementar 160/2017) – a aplicação do regime jurídico estabelecido na LC 160/2017, rendendo ensejo à instauração de procedimento fiscalizatório tendente a submeter a quantia à tributação (IRPJ e CSSL) [sic].

A partir das razões do ministro Herman Benjamin para propor a terceira tese, aprovada pelos demais ministros, tem-se a desnecessidade de se comprovar previamente que o benefício em questão teria sido concedido com o propósito de promover a implementação ou ampliação de empreendimento. Foram inegavelmente afastados os requisitos excessivamente restritivos do polêmico Parecer Normativo CST nº 112/1978. Contudo, para alguns parece ainda ter restado a necessidade de um mínimo de conexão entre o benefício fiscal e os empreendimentos econômicos incentivados. Esses dirão que a manutenção em conta de reserva seria insuficiente para se fazer prova deste “mínimo de conexão”. Aceitar que o mero registro contábil seria suficiente para se comprovar que não houve desvirtuamento do benefício fiscal não conjugaria apropriadamente as três teses aprovadas pela Corte, de modo a superar a aparente incongruência entre elas, pois a primeira tese já teria atingido o objetivo de exigir a correta contabilização ao mencionar expressamente os requisitos legais, particularmente do art. 30 da Lei nº 12.973/2014. O desvirtuamento posterior do benefício teria que ir para além do mero registro contábil para

que se observasse a referida “conexão mínima”, extraíndo-se algum sentido da terceira tese aprovada pelo STJ.

O caso ainda aguarda o julgamento de recurso de Embargos, havendo justa expectativa de que o Supremo Tribunal Federal (STF) venha futuramente a se manifestar sobre a matéria, que, a nosso ver (e no ver de tantos), é genuinamente baseada em temas constitucionais.

## 4 ASPECTOS JURÍDICO-CONTÁBEIS

Sem prejuízo de possíveis novos desdobramentos no Tema nº 1.182 do STJ, certo é que alguns pontos já podem ser extraídos das diversas decisões da Corte sobre a tributação federativa das subvenções.

É cristalino o entendimento de que os créditos presumidos de ICMS não podem se sujeitar à tributação corporativa federal em função da violação ao pacto federativo. A caracterização de um benefício fiscal como sendo de “crédito presumido” deve levar em conta a mecânica do incentivo concedido pelo estado, de creditamento ao longo da cadeia, com materialização definitiva da vantagem econômica proporcionada pelo ente da federação ao contribuinte, ignorando-se as nomenclaturas adotadas pela legislação e/ou regulamentação estadual concessivas. Ou seja, não importa se o estado ou o Distrito Federal chamou ou não o benefício em questão de “crédito presumido”; o que importa é a mecânica de creditamento e, sobretudo, a percepção definitiva do incentivo, sem possibilidade de posterior recuperação, pelo mesmo ou por outro fisco, em função das características de recuperabilidade dos tributos não cumulativos.

Tem-se ainda a inaplicabilidade da tese do pacto federativo aos demais benefícios fiscais (que não sejam de crédito presumido). Admitiu-se a possibilidade de exclusão desses outros benefícios da apuração dos tributos federais mediante a observância dos dispositivos agora revogados da Lei nº 12.973/2014, dentre os quais a alocação em conta de reserva de lucros (ressalvada a discussão sobre a necessidade de prova de sua destinação aos empreendimentos).

Como abordamos anteriormente, a finalidade por trás do dever de manter os valores subvenzionados em reserva de lucros é evitar a possibilidade de fuga do capital empregado no benefício para fora da sociedade. Noutras palavras, a intenção do legislador foi manter os recursos na empresa para promover a finalidade ligada ao benefício concedido.

À época da publicação do Decreto-lei nº 1.598/1977 e enquanto ainda vigentes as normas antigas de contabilidade, os valores correspondentes às subvenções para investimento eram computados em conta de reserva de capital, não transitando por contas de resultado.

O saudoso Nilton Latorraca, na sua icônica obra *Direito Tributário – Imposto de Renda das Empresas* (2000), constatava que:

Como já referimos, a Lei nº 6.404/76 dispôs que as subvenções para investimentos constituirão reserva de capital. Isto significa que, em princípio, **não constituem lucro nem estão disponíveis para distribuição como dividendo**.

O Decreto-Lei nº 1.598/77, ao adaptar a legislação fiscal às inovações da Lei das Sociedades por Ações, dispôs, em seu art. 38, §2º, que:

[...]

Assim, **como condição para obter a exclusão do imposto de renda, as pessoas jurídicas que obtiverem subvenções ou doações deverão creditá-las à reserva de capital [...]**. (Latorraca, 2000; grifos nossos)

O posicionamento acima, bem como o disposto no Parecer Normativo CST nº 112/1978, dão a entender que o art. 38, §2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977 é hipótese de inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL; em outras palavras, se não preenchidos os requisitos dispostos no §2º do art. 38, o valor correspondente à subvenção teria que ser incluído na apuração destes tributos corporativos, admitindo-se sua não inclusão apenas no caso de preenchimento.

Esta leitura pode encontrar respaldo na mecânica de apuração do lucro real determinada pelo acima transscrito art. 6º do próprio Decreto-lei nº 1.598/1977, segundo o qual “lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”

(*caput*), sendo que “o lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos **resultados não operacionais**, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial”. (§1º; grifos nossos). Como igualmente já visto, o art. 38 está contido na Seção III, que trata exatamente dos “Resultados Não Operacionais”. Tais resultados não operacionais, mesmo quando não compõem o resultado contábil da empresa, teriam que ser adicionados na apuração do lucro real quando não preenchidos todos os seus requisitos.

Sobre os requisitos para sua não inclusão, além da constituição de reserva, o Parecer Normativo CST nº 112/1978 diferenciou as “subvenções para investimento”, cuja tributação pode ser afastada pelo Decreto-lei nº 1.598/77, das chamadas “subvenções para custeio”, tributáveis como parte do resultado operacional, listando diversos requisitos para a caracterização de uma determinada subvenção como “para investimento” (e.g., a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento; a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; e o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico).

Com a adoção do IFRS no Brasil e o advento da Lei nº 12.973/2014, ajustou-se a obrigação de se manter reserva, que deixou de ser uma “reserva de capital” para passar a ser considerada “reserva de lucros”, em consonância com o art. 195-A da Lei das S.A. O art. 30 da Lei nº 12.973/2014 foi editado neste contexto, ajustando à nova realidade contábil aquilo que antes era regulado pelo Decreto-lei nº 1.598/1977.

Curiosamente, o texto adotado pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014 continuou a usar termos muito similares ao art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/1977. Com o novo contexto contábil, o novo texto legal certamente passou a compreender uma norma de exclusão, aplicável quando as receitas da subvenção tiverem sido efetivamente computadas no lucro líquido. Quando não computadas, seria possível interpretá-la como uma norma de inclusão? Sem nos aprofundarmos no tema, registramos que tal interpretação seria de duvidosa constitucionalidade

e questionável compatibilidade com o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN). Agora, defender a exclusão de algo que não teria sido nunca incluído no lucro líquido também nos parece frágil.

Do ponto de vista contábil, o Pronunciamento Técnico nº 7 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), ao delimitar seu “alcance”, determina que não comprehende “a contabilização de assistência governamental ou outra forma de benefício quando se determina o resultado tributável, ou quando se determina o valor do tributo, que não tenha caracterização como subvenção governamental” (item 2). O CPC 7 exemplifica ainda os benefícios que estariam fora do seu escopo, excluindo as isenções temporárias ou reduções do tributo sem a característica de subvenção governamental, como a permissão de depreciação acelerada, reduções de alíquota, etc.

Segundo o seu item 12, “uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido”. Assim, as subvenções governamentais reguladas pelo CPC 7 transitariam por contas de resultado, o que não necessariamente ocorreria com as demais. Em não havendo o trânsito por resultado, dificulta-se a formação da reserva antes exigida pelo Decreto-lei nº 1.598/1977 e que constava do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Na prática, isso significa que, de acordo com essa interpretação, outros benefícios fiscais que não possam ser contabilizados e que, portanto, não estejam claramente refletidos no resultado impossibilitam uma clara formação da reserva então exigida pela legislação tributária.

Se a reserva não pode ser formada de maneira contabilmente clara, fica prejudicada a eventual aplicação do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 como norma isentiva (de exclusão), inclusive por conta do art. 111 do CTN. Lembramos que, segundo o art. 111 do CTN: “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção [...]. A literalidade da interpretação da isenção deve compreender a aplicação dos requisitos isentivos (no caso, mediante a indubitável criação de reserva de lucros).

Importante repisar que essa discussão não se aplica aos créditos presumidos, pois a decisão anterior do STJ, sob o espectro do pacto federativo, dispensou a realização de reserva sobre os valores subvenzionados a esse título. A não tributação desses valores, portanto, independe de quaisquer leis, inclusive e particularmente do revogado art. 30 da Lei nº 12.973/2017 e da Lei nº 14.789/2023, com sistemática de creditamento que pretendeu substituir a não tributação das subvenções.

## 5 CONCLUSÕES

A tributação corporativa das subvenções tem gerado controvérsias e disputas entre contribuintes e autoridades fiscais há mais de quatro décadas, particularmente desde a edição do Parecer Normativo CST nº 112/1978.

As evoluções legislativas e jurisprudenciais ocorridas desde então não superaram as polêmicas, que continuam ativas e tendentes a serem multiplicadas pelos novos contenciosos a surgirem com a revogação do regime de não tributação anterior, mais recentemente baseado no art. 30 da Lei nº 12.973/2017, e a criação de uma sistemática de creditamento repleta de restrições pela Lei nº 14.789/2023, claramente estruturada para limitar as possibilidades de geração e aproveitamento de créditos.

Para o bem e a racionalidade do nosso sistema tributário, esperamos que as autoridades fiscais não apliquem os tais requisitos da Lei nº 14.789/2023 de maneira exageradamente restritiva, como se fez com o Parecer Normativo CST nº 112/1978, pois isto certamente multiplicará os litígios tributários.

A aplicação da Lei nº 14.789/2023 também deve se dar com respeito à já consolidada jurisprudência do STJ, particularmente à não tributação corporativa dos créditos presumidos de ICMS, o que violaria o pacto federativo. O creditamento prometido pela nova legislação não pode condicionar a benesse a um requisito já reconhecidamente constitucional. É possível que o tema tenha que ser judicializado, mas a melhor interpretação da prevalecente jurisprudência inevitavelmente resultaria no direito ao crédito de 25% de IRPJ

independentemente do fato de a receita decorrente dos créditos presumidos de ICMS não ter sido computada na apuração do IRPJ e da CSLL.

Por outro lado, também se espera dos contribuintes que utilizem os créditos e as possibilidades de não tributação em linha com as relevantes legislação e jurisprudência tributária.

Que todos os lados sejam razoáveis para que finalmente possamos atingir um ambiente tributário mais cooperativo e justo.

## REFERÊNCIAS

BACELO, Joice; OLIVON, Beatriz. Balanços mostram impacto de tributação de benefícios fiscais. *Valor Econômico*, São Paulo e Brasília, 25 maio 2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2023/05/25/balancos-mostram-impacto-de-tributacao-de-beneficios-fiscais.ghtml>.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Legislação informatizada. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017 – Veto. Brasília, *Diário Oficial da União*, Seção 1, p. 9, 8 ago. 2017.

GOVERNO FEDERAL. Receita Federal oferece oportunidade para contribuinte regularizar IRPJ e CSLL antes do início dos procedimentos de fiscalização. *Gov.br*, 10 maio 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/maio/receita-federal-oferece-oportunidade-para-contribuinte-regularizar-irpj-e-csll-antes-do-inicio-dos-procedimentos-de-fiscalizacao>.

LATORRACA, Nilton. *Direito tributário: imposto de renda das empresas*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2000.



# CRÉDITO FISCAL DECORRENTE DE SUBVENÇÃO PARA IMPLANTAÇÃO OU EXPANSÃO DE EMPREENDIMENTO ECONÔMICO

**Rodrigo Augusto Verly de Oliveira**

Graduado em Ciências Navais com habilitação em Administração pela Escola Naval. Especialista em Direito Tributário pela Escola de Administração Fazendária. Tutor em cursos de especialização em Direito Tributário pela Escola Nacional de Administração Pública. Exerce o cargo de auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil – RFB desde 2006. Atualmente é coordenador-geral de Tributação da Secretaria Especial da RFB.

## RESUMO

Este trabalho trata do crédito fiscal decorrente de subvenção governamental para implantação ou expansão de empreendimento econômico, tendo em vista a Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, que deve ser observada pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real desde 1º de janeiro de 2024. Importantes aspectos contábeis e tributários da receita de subvenção governamental para investimento e do crédito fiscal decorrente são analisados.

**Palavras-chave:** Legislação tributária; tributação da renda corporativa; subvenções para investimento; crédito fiscal.

## **ABSTRACT**

*This paper regards the tax credit resulting from a government grant for the implementation or expansion of an economic enterprise, in view of Law 14,789 of December 29, 2023, that must be observed by legal entities taxed by real profit since January 1, 2024. Important accounting and tax aspects of government grant revenue for investment and the resulting tax credit are analyzed.*

**Keywords:** *Tax legislation; corporate income taxation; government grants for investment; tax credit.*

## SUMÁRIO

1 Conceito tributário de subvenção governamental para investimento . . . . .	121
2 Aspectos contábeis da receita de subvenção governamental para investimento . . . . .	124
3 Aspectos tributários da receita de subvenção governamental para investimento . . . . .	126
4 Crédito fiscal decorrente de subvenção governamental para investimento . . . . .	137
Referências . . . . .	141



# 1 CONCEITO TRIBUTÁRIO DE SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL PARA INVESTIMENTO

As leis tributárias editadas no século passado não continham uma definição própria de subvenção governamental para investimento, conceito fundamental para a aplicação, em um primeiro momento, da legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e, posteriormente, da legislação da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apuradas no regime não cumulativo.

Uma breve incursão no histórico normativo revela que: (1) a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, definiu os primeiros conceitos relativos a subvenções, para fins da aplicação de normas de *finanças públicas*; (2) a Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e os proventos de qualquer natureza, estabeleceu que as *subvenções correntes*, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais, integram a receita bruta operacional das empresas; (3) a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, definiu que as doações e as subvenções para investimento deveriam ser registradas como *reserva de capital*, conta integrante do patrimônio líquido da empresa; (4) o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que altera a legislação do imposto sobre a renda, consignou, pela primeira vez, as condições necessárias para que as *subvenções para investimento* deixassem de ser computadas na determinação do lucro real; e (5) o art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, estabeleceu tratamento especial para fins de apuração do IRPJ e da CSLL aplicável a subvenções governamentais para investimento, tendo em vista as peculiaridades dessa forma de incentivo e o processo de convergência da contabilidade brasileira aos *padrões internacionais*.

Nesse quadro, em que a legislação tributária concedia um tratamento específico para as receitas de subvenção para investimento, mas não definia o referido conceito, o Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978, buscou estabelecer os seguintes critérios: (1) a intenção do ente federativo de destinar as subvenções para investimento; (2) a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou na expansão do empreendimento econômico projetado; e (3) a condição de o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. O binômio *intenção-aplicação* foi reproduzido em uma série de atos editados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, com a finalidade de uniformizar a aplicação da legislação. Apesar de críticas pontuais e bem fundamentadas da doutrina especializada,<sup>1</sup> o fato é que tais balizas guiaram a atuação da administração tributária por um longo período.<sup>2</sup>

Desde 1º de janeiro de 2024, com a publicação da Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, resultado da conversão da Medida Provisória nº 1.185, de 30 de agosto de 2023, as empresas e a administração tributária devem observar um conceito próprio de subvenção governamental para investimento.

No novo marco legislativo,<sup>3</sup> a subvenção é a assistência concedida em troca de determinadas condições – não são todas as ações governamentais (ações do governo que podem gerar benefício econômico a uma determinada entidade) ou assistências governamentais (assistências que geram um benefício específico para a entidade que atenda a determinadas critérios) que se qualificam como subvenções, mas somente aquelas em que o ente concedente

1 Bruno Fajersztajn e Fabiana Caroni Fernandes (2023, p. 123) advertem: “Realmente, exigir investimento em bens e direitos vinculados ao empreendimento econômico, bem como exigir sua sincronia e vinculação, equivale a criar regra jurídica que não consta em nenhum dos dispositivos legais que disciplinam a matéria”.

2 A uniformização da interpretação da legislação tributária é um importante pilar da segurança jurídica e do tratamento isonômico, uma vez que as empresas e os cidadãos, independentemente de sua jurisdição fiscal, podem observar a *interpretação institucional* devidamente fundamentada e publicizada pela administração tributária.

3 Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, art. 1º: “A pessoa jurídica tributada pelo lucro real que receber subvenção da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios para implantar ou expandir empreendimento econômico poderá apurar crédito fiscal de subvenção para investimento, observado o disposto nesta Lei” (Brasil, 2023a).

exige contrapartidas da entidade beneficiada (que não se confundem com contraprestações, pois neste caso haveria uma prestação de serviço ao ente federativo e o consequente pagamento de um preço).

A subvenção *governamental* é aquela outorgada a uma determinada entidade por um ente federativo (União, estados, Distrito Federal ou municípios) – o conceito contrapõe-se às subvenções privadas, concedidas por particulares.

A subvenção governamental para *investimento* é aquela concedida para implantação ou expansão de empreendimento econômico – as subvenções concedidas para custeio, operação ou para outras finalidades diferentes do investimento não são alcançadas pelo regime específico.

A *implantação* de empreendimento econômico é o estabelecimento de empreendimento para o desenvolvimento da atividade a ser explorada por pessoa jurídica não domiciliada na localização geográfica do ente federativo que concede a subvenção – evidencia-se o aspecto de atração de investimento para o território do ente federativo concedente.

A *expansão* de empreendimento econômico é a ampliação da capacidade, a modernização ou a diversificação do comércio ou da produção de bens ou serviços do empreendimento econômico, inclusive mediante o estabelecimento de outra unidade, pela pessoa jurídica domiciliada na localização geográfica do ente federativo que concede a subvenção – destaca-se a característica de ampliação de investimento instalado no território do ente subvencionador.

A qualificação da subvenção governamental para investimento será realizada a partir do exame do ato concessivo editado pelo ente federativo, tendo em vista que as contrapartidas exigidas da entidade subvencionada devem ser estipuladas expressamente e precisam estar relacionadas à implantação ou à expansão de empreendimento econômico, caso contrário, a assistência governamental não caracterizará uma subvenção para investimento, para fins de aplicação da legislação tributária.

Um exemplo pode facilitar a compreensão: se a companhia *Alpha*, pessoa jurídica tributada pelo lucro real, receber uma assistência estadual qualificada como

subvenção governamental para investimento (o ato concessivo editado pelo estado expressamente condiciona o recebimento do incentivo à implantação ou à expansão de empreendimento econômico), esta pessoa jurídica (e somente ela) poderá habilitar-se em um regime especial que lhe garanta o direito de apurar crédito fiscal, a ser resarcido ou compensado com débitos relativos a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.<sup>4</sup> Se a companhia *Alpha* receber também um outro incentivo estadual, cujo ato concessivo não estabelece a condição de implantação ou expansão de empreendimento econômico, a entidade não poderá habilitar-se ao regime especial de apuração de crédito fiscal.

## 2 ASPECTOS CONTÁBEIS DA RECEITA DE SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL PARA INVESTIMENTO

Do ponto de vista contábil, a divulgação e o reconhecimento de subvenções governamentais são importantes, visto que assistências concedidas pelo governo podem afetar significativamente o patrimônio da entidade.<sup>5</sup>

Cabe recordar que: (1) a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, revogou a alínea “d” do § 1º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, e inseriu nela o art. 195-A, para disciplinar a destinação da parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos à reserva de *incentivos fiscais*, excluindo-a da base de cálculo do dividendo obrigatório; e (2) a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, instituiu o Regime Tributário

4 Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, art. 9º: “O crédito fiscal de subvenção para investimento devidamente apurado e informado à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil poderá ser objeto de: I – compensação com débitos próprios, vincendos ou vencidos, relativos a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica; ou II – ressarcimento em dinheiro” (Brasil, 2023a).

5 De acordo com Silvio Sande e André Neiva (2022, p. 363), a entidade deve divulgar as seguintes informações: (1) a política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis; (2) a natureza e a extensão das subvenções governamentais ou assistências governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis e uma indicação de outras formas de assistência governamental de que a entidade tenha diretamente se beneficiado; e (3) condições a serem regularmente satisfeitas e outras contingências ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida.

de Transição de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 2007, e estabeleceu novas regras para o adequado registro contábil das subvenções para investimentos, que passaram a transitar por contas de resultado pelo *regime de competência*.

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC07,<sup>6</sup> a subvenção governamental: (1) é uma espécie de assistência governamental concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento de certas condições relacionadas às suas atividades operacionais; (2) não pode ser caracterizada pela previsão de alíquotas diferenciadas para produtos de determinados setores da economia, tendo em vista que o Pronunciamento Técnico não alcança isenções temporárias ou reduções do tributo, como a permissão de depreciação acelerada, reduções de alíquota, etc.; e (3) deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar.<sup>7</sup>

A subvenção governamental pode ser concedida sob diversas formas, inclusive por meio de redução do passivo da entidade, desde que se atenda às condições estabelecidas pelo ente subvencionador. Enquanto não atendidos os requisitos, a receita de subvenção deve ser reconhecida em conta específica do passivo (receita diferida). Do ponto de vista contábil, as receitas de subvenção, ao menos em regra,<sup>8</sup> não são reconhecidas imediatamente, mas sim confrontadas

6 Em 5 de novembro de 2010, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais, elaborado a partir do IAS 20 – Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance, emitido pelo International Accounting Standards Board (IASB), que foi posteriormente aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

7 Do ponto de vista contábil, as subvenções governamentais são definidas pelo CPC 07 como “uma assistência governamental *geralmente* na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade *normalmente* em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade”. O IAS 20 define as “*government grants*” desta forma: “*Assistance by government in the form of transfers of resources to an entity in return for past or future compliance with certain conditions relating to the operating activities of the entity*”. Conforme alerta Mateus Alexandre Costa dos Santos (2023, p. 513-514), o padrão internacional (IAS 20) não contém as expressões “*geralmente*” ou “*normalmente*”, o que pode gerar uma imprecisão na aplicação do CPC 07.

8 Conforme leciona Sérgio Adriano (2018, p. 456), “é fundamental, pelo regime de competência, que a receita de subvenção governamental seja reconhecida em bases sistemáticas e racionais, ao longo do período necessário, e confrontada com as despesas correspondentes” e “o reconhecimento da

com determinadas despesas – aspectos levados em consideração pela legislação tributária.

A título de ilustração, se a companhia *Bravo* receber uma subvenção governamental para a aquisição de um ativo depreciável, como uma planta industrial, com o compromisso de utilizá-la para implantar ou expandir um empreendimento econômico em determinado município (ente subvencionador), as receitas decorrentes serão reconhecidas de acordo com o regime de competência, em confronto com as despesas de depreciação da planta, e não no momento do recebimento dos valores. Esse regime de competência determinará o momento de reconhecimento das receitas para fins de incidência de tributos federais na sistemática de apuração com base no lucro real e, também, influenciará diretamente o momento de apuração do crédito fiscal decorrente de subvenção para investimento.

### **3 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA RECEITA DE SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL PARA INVESTIMENTO**

As questões relacionadas às reduções de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) concedidas pelos estados e Distrito Federal, à caracterização dessas ações governamentais como subvenção para custeio ou investimento e à possibilidade de incidência de tributos federais (IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins) podem ser agrupadas em dois grandes temas: o primeiro relativo ao crédito presumido de ICMS e o segundo relacionado a outros benefícios fiscais.

Neste artigo, será analisada somente a incidência de tributos federais sobre o crédito presumido de ICMS, considerando-se que, em relação aos *demais benefícios*, a Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, aprovada pelo Congresso Nacional, com efeitos desde 1º de janeiro de 2024, buscou solucionar as

receita de subvenção no momento de seu recebimento somente é admitido nos casos em que não há base de alocação da subvenção ao longo dos períodos beneficiados".

distorções tributárias causadas pela Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, na parte em que inseriu os §§ 4º e 5º no art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, de forma que as controvérsias de natureza infraconstitucional relativas aos demais benefícios fiscais restaram superadas pelo novo marco normativo. Para fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2023, prevalecerá o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que, ao julgar o Recurso Especial nº 1.945.110/RS, relativo à impossibilidade de exclusão de benefícios fiscais relacionados ao ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, esclareceu que: (1) não se aplica a tese do crédito presumido (Recurso Especial nº 1.517.492/PR) aos demais benefícios fiscais relativos ao ICMS; (2) não deve ser exigida a prévia demonstração de concessão como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos; e (3) em procedimento fiscalizatório, pode-se rejeitar a exclusão dos valores, caso seja constatado o desvio de finalidade relacionado à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.<sup>9</sup>

Para fins de análise da incidência de tributos federais sobre o crédito presumido de ICMS, pode ser adotado um esquema lógico-jurídico assim sistematizado: (1) delimitação da natureza jurídica do fato; (2) análise de eventual impedimento constitucional à incidência tributária; (3) subsunção à hipótese de incidência tributária prevista em lei; e (4) exame da aplicação de eventual norma desonerativa.<sup>10</sup>

Em relação à *natureza jurídica* do crédito presumido de ICMS, trata-se de uma das alternativas de política tributária que o ente federativo pode empregar para conceder um benefício fiscal, a fim de atender a objetivos sociais, econômicos, ambientais, entre outras finalidades. De acordo com a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e a Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, a concessão de créditos presumidos pelos estados e pelo Distrito Federal deve

9 Cf. Brasil (2023b).

10 Edmar Oliveira Andrade Filho (2021, p. 206) pontua que: "O fato é que toda espécie de subvenção – de caráter filantrópico ou não –, que implique acréscimo patrimonial para quem a recebe, deve ser tributada, salvo se houver determinação legal em contrário. Não importa, portanto, o título jurídico ou a justificação econômica; se alguém recebe ativos, sem obrigação de restituir, obtém receita. Há receita mesmo nos casos em que o recurso transferido tiver um fim determinado; ou seja, se aquele que recebe o recurso assumir outra obrigação que não a de restituir".

observar os convênios editados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) – a matéria encontra-se regulada pelo Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017.

Observada a norma específica que concede o crédito presumido de ICMS, o benefício fiscal poderá caracterizar uma subvenção governamental, caso a norma estabeleça condições a serem atendidas pela entidade subvencionada. Poderá, também, configurar uma subvenção para custeio ou para investimento, a depender das condições previstas na legislação própria.

No segundo passo da metodologia adotada, cabe verificar se há *impedimento constitucional* à incidência de tributos federais sobre o fato jurídico. Atualmente, a matéria é objeto de litígio, em estágio hierárquico avançado, tendo em vista os recursos especiais e extraordinários submetidos à apreciação do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, respectivamente.

Nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.517.492/PR, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento não realizado no rito dos recursos especiais repetitivos,<sup>11</sup> consignou a impossibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.<sup>12</sup> No caso apreciado pelo tribunal, discutia-se a incidência de IRPJ e CSLL sobre crédito presumido de ICMS concedido pelo estado do Paraná a estabelecimento fabricante de farinha de trigo e de mistura pré-preparada de farinha de trigo, conforme Decreto nº 6.080, de 28 de setembro de 2012.

Extraem-se importantes considerações de índole constitucional da referida decisão, especialmente no que tange ao princípio federativo, pois o colegiado entendeu que a União não poderia “retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou”. A aplicação do princípio constitucional, aparentemente de forma isolada,<sup>13</sup>

11 A ministra Assusete Magalhães afetou ao rito dos repetitivos o Recurso Especial nº 2.091.208/RS, em que se discute a possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (Brasil, 2023c).

12 Cf. Brasil (2018a).

13 Humberto Ávila (2019, p. 136) ensina: “Enfim, não é admissível afastar, nem aplicar além do limite

conduziria ao entendimento de que o crédito presumido de ICMS não pode compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que a entidade privada tenha o seu patrimônio aumentado, mediante redução de passivo, sem a correspondente redução do ativo – o que sensibiliza o lucro auferido em determinado período.

Interessante observar, a partir da experiência legislativa federal, que a própria União pode conceder incentivos ou reduções de dívidas que, por sua natureza, podem atrair a incidência de tributos federais. Nesses casos, a depender de diversos fatores, inclusive da capacidade estatal em absorver a renúncia de receita tributária, a lei poderá estabelecer uma regra desonerativa. Por exemplo: (1) a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, que dispõe sobre a transação tributária federal, estabelece que os descontos concedidos nas hipóteses de transação na cobrança não serão computados na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e (2) a Lei nº 13.969, de 26 de dezembro de 2019, que dispõe sobre a política industrial para o setor de tecnologias da informação e comunicação e para o setor de telecomunicações, estabelece que o crédito financeiro por ela outorgado a determinadas empresas não será computado na base de cálculo desses mesmos tributos.

A compreensão compartilhada é no sentido de que cabe ao Congresso Nacional ponderar em que medida um determinado incentivo tributário, seja ele federal, estadual, distrital ou municipal, que repercute na base de incidência de tributos federais, deve ser objeto de norma desonerativa, levando em consideração a dimensão dos gastos tributários<sup>14</sup> e a possibilidade de absorção orçamentária de eventual renúncia de receitas tributárias.<sup>15</sup> Simetricamente, cabe ao legislador

semântico intransponível, uma regra constitucional com base num princípio, por ser a regra a própria solução constitucional para determinado conflito de interesses. Ainda mais considerando que a Constituição Federal não tem apenas um princípio que possa afastar ou ampliar uma determinada regra, mas vários princípios, nem todos apontando numa só direção. A interpretação que se centra exclusivamente num princípio desconsidera o ordenamento constitucional como um todo. O mesmo ocorre com interpretações que, a pretexto de preservar valores supostamente prevalentes, terminam por afastar regras constitucionais que concretizam esses mesmos valores”.

14 O art. 4º da Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021, determina que o montante total dos incentivos e benefícios federais não deve ultrapassar 2% (dois por cento) do Produto Interno Bruto no prazo de 8 (oito) anos, contado do prazo de vigência da emenda (Brasil, 2021a).

15 De acordo com o art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, a

estadual ou municipal avaliar se determinada subvenção federal que repercuta na base econômica de tributos estaduais ou municipais deve ser objeto de norma que reduza, total ou parcialmente, a base de cálculo dessas exações.

Nessa linha de pensamento, o pacto federativo não será enfraquecido pela incidência de tributo de competência de determinado ente sobre o reflexo econômico no patrimônio de entidade privada decorrente de incentivo fiscal concedido por outro ente; ao contrário, o pacto federativo será fortalecido se os tribunais preservarem a *esfera de atuação política* de cada ente federativo, a teor do que dispõe o art. 150, § 6º, da Constituição Federal,<sup>16</sup> evitando-se, inclusive, que a política tributária de um ente federativo possa interferir na gestão orçamentária-financeira de outro.<sup>17</sup>

Ressalve-se a hipótese em que a entidade subvencionada integrar o núcleo resguardado pela imunidade tributária recíproca aplicável a impostos,<sup>18</sup> decorrente do princípio federativo,<sup>19</sup> observado o seu alcance subjetivo, na interpretação dada pelo tribunal constitucional, de forma a abarcar as empresas

renúncia de receita tributária decorrente de benefício fiscal deve estar acompanhada do seu impacto orçamentário-financeiro e deve ser considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, sem comprometer o alcance da meta fiscal, ou deve estar acompanhada de medidas de compensação, por meio do aumento de receitas tributárias (Brasil, 2020).

16 CF/88, art. 150, § 6º: “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g” (Brasil, 1988).

17 Na Exposição de Motivos MF nº 109, de 29 de agosto de 2023, que acompanhou a Medida Provisória nº 1.185, de 30 de agosto de 2023, o Ministério da Fazenda informou que “a concessão de benefícios em caráter geral ou de forma incondicionada pelos Estados e pelo Distrito Federal, com decorrente redução das bases de cálculo de tributos federais, provoca impacto fiscal negativo na ordem de R\$ 80 bilhões (oitenta bilhões de reais) ao ano, segundo estimativa realizada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil” (Brasil, 2023d).

18 A Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, incluiu o art. 149-B e o inciso V do art. 195, autorizando que a União institua a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que deverá observar a imunidade recíproca até então aplicável somente a impostos (Brasil, 2023e).

19 Mário Sérgio Fernandes Barroso (2018, p. 57) resume: “A imunidade recíproca, inserida nos textos constitucionais Brasileiros desde a Constituição de 1891, tem uma posição de destaque em relação às outras imunidades genéricas, pois visa [a]o princípio federativo ao evitar que entes tributem patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros”.

públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais, que não distribuam lucros a acionistas privados nem ofereçam risco ao equilíbrio concorrencial.<sup>20</sup> Nesses casos, independentemente da origem da subvenção (estatal ou privada), as receitas decorrentes, desde que relacionadas às finalidades essenciais da entidade, não poderão ser gravadas pelo IRPJ, tendo em vista a exoneração fixada constitucionalmente.<sup>21</sup>

O Supremo Tribunal Federal poderá manifestar-se sobre essa questão, tendo em vista o Recurso Extraordinário nº 835.818/PR, relativo à exclusão, da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de valores relativos a crédito presumido do ICMS, tendo o tribunal reputado constitucional a questão e reconhecido a existência de repercussão geral.<sup>22</sup> Embora não se trate de IRPJ ou CSLL, o tribunal constitucional poderá avaliar a questão de fundo relativa ao pacto federativo.

No terceiro estágio da investigação, deve-se verificar a subsunção do fato jurídico à *hipótese de incidência tributária*. Na sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real e no resultado ajustado, toma-se por base o lucro líquido do período, apurado de acordo com as leis comerciais, e realizam-se os ajustes (adições, exclusões ou compensações) determinados pela legislação tributária.<sup>23</sup>

20 Cf. Brasil (2021c).

21 Regina Helena Costa (2015, p. 58) define: “A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação”.

22 Cf. Brasil (2015).

23 Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 61: “Lucro real é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do IRPJ. § 1º Resultado ajustado é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão para a CSLL, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação da CSLL. § 2º A determinação do lucro real e do resultado ajustado será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais” (Brasil, 2017a).

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 47,<sup>24</sup> receita é “o aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio”.

O crédito presumido de ICMS reduz, total ou parcialmente, o valor do ICMS devido pela empresa, de forma que a redução do passivo, sem a correspondente redução do ativo, configura receita.<sup>25</sup> Esse acréscimo ao patrimônio da entidade influencia a composição do lucro líquido, que, por expressa previsão legal,<sup>26</sup> é adotado como base para a determinação do lucro real e do resultado ajustado. Do ponto de vista contábil-tributário, não se vislumbram maiores dificuldades em reconhecer que o crédito presumido de ICMS é receita da entidade subvenzionada que influencia diretamente a apuração do seu lucro.

Em relação à forma de apresentação dessa receita de subvenção no resultado da entidade, o Pronunciamento Técnico CPC 07 admite duas alternativas: (1) na primeira, a receita é apresentada como “outras receitas”, tendo em vista que a separação da subvenção facilita a comparação com outras despesas não afetadas pelo benefício; e (2) na segunda, a receita é apontada como dedução da despesa relacionada, sob a justificativa de que as despesas poderiam não ter sido incorridas pela entidade caso não houvesse a subvenção.

24 Em 4 de novembro de 2016, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente, elaborado a partir do IFRS 15 – Revenue from Contracts with Costumers, emitido pelo International Accounting Standards Board (IASB), que foi posteriormente aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

25 Solon Sehn (2022, p. 117) explica: “Receita – embora geralmente o seja – nem sempre constitui uma entrada de caixa, o que se dá apenas nos casos em que se tem ingresso patrimonial em dinheiro”, e adverte que, “ao contrário do faturamento – que sempre decorre da venda de mercadorias, prestação de serviços ou ambos –, a receita pode resultar de qualquer ato ou fato jurídico que represente alteração positiva do patrimônio líquido, pouco importando se apresenta ligação ou não com as finalidades estatutárias”.

26 Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º: “A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais” (Brasil, 1995).

Supondo-se que a companhia *Charlie* tenha vendido mercadorias, com o custo de R\$ 80,00, ao preço de R\$ 150,00, incidindo sobre essa operação o ICMS de R\$ 30,00, a companhia teria uma receita líquida de R\$ 120,00 (R\$ 150,00 - R\$ 30,00) e um lucro bruto de R\$ 40,00 (R\$ 120,00 - R\$ 80,00). Ocorre que o estado onde a empresa está localizada concede um crédito presumido de ICMS correspondente a 80% do ICMS devido. Ao beneficiar-se desse crédito no valor de R\$ 24,00 (80% x R\$ 30,00), a entidade pode contabilizar essa receita em “outras receitas”, aumentando o lucro líquido para R\$ 64,00 (R\$ 40,00 + R\$ 24,00), ou pode contabilizá-la como dedução do ICMS, que passa a ser registrado com o valor de R\$ 6 (R\$ 30,00 - R\$ 24,00), aumentando a receita líquida.

O exemplo serve para demonstrar que, independentemente da forma de apresentação contábil adotada, o crédito presumido de ICMS aumenta o lucro líquido da entidade, ponto de partida para a apuração do lucro real e do resultado ajustado, que passa de R\$ 40,00 para R\$ 64,00, acréscimo decorrente da assistência ou subvenção estadual. Evidencia-se também que, na sistemática de apuração de tributos que incidem sobre o lucro, não seria adequado afirmar, de maneira simplista, que a receita decorrente de crédito presumido de ICMS é tributada pela União. Conforme verificado, a inclusão da referida receita na base de cálculo do IRPJ e da CSLL tem por efeito a anulação do valor de ICMS que, embora tenha reduzido a receita líquida na demonstração do resultado do exercício, não será efetivamente recolhido ao estado.<sup>27</sup>

Em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, é preciso analisar, separadamente, os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa, visto que suas legislações estabelecem distintas hipóteses de incidência.

No regime de apuração não cumulativa, a base de cálculo é a totalidade das receitas,<sup>28</sup> de forma que a receita decorrente do crédito presumido de ICMS, em

27 De acordo com Paulo Henrique Pégas (2023, p. 164): “Não há sentido em considerar como despesa dedutível a alíquota cheia do ICMS, permitindo que a empresa pague menos impostos, mas mantenha a despesa contábil”.

28 Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 1º: “Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores

princípio, está sujeita à incidência dessas contribuições. Deve-se lembrar que, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tendo em vista que esses valores são devidos aos estados.<sup>29</sup> Adotando-se esse mesmo raciocínio, o crédito presumido de ICMS caracteriza receita da pessoa jurídica, na medida em que, ao reduzir o valor a ser repassado ao estado, incorpora-se definitivamente ao patrimônio da entidade.

No regime de apuração cumulativa, a base de cálculo é a receita bruta,<sup>30</sup> de forma que a receita decorrente do crédito presumido de ICMS, em princípio, não está sujeita à incidência dessas contribuições, por não configurar produto da venda de mercadorias, preço da prestação de serviços ou receita da atividade principal, conforme reconhecido pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.<sup>31</sup>

Observadas as diferenças entre os casos, a perspectiva acima defendida parece estar alinhada a decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal acerca da incidência do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o *crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)* concedido pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996. A comparação é interessante por revelar como os tribunais superiores compreendem a incidência de tributos federais quando se trata de incentivos

decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976" (Brasil, 2002). Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 1º: "Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976" (Brasil, 2003).

29 Cf. Brasil (2017b).

30 Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º: "O faturamento a que se refere o art. 2º comprehende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977" (Brasil, 1998).

31 A Solução de Consulta Cosit nº 438, de 18 de setembro de 2017, dispõe que "a Contribuição para o PIS/Pasep devida pelas pessoas jurídicas em regime cumulativo é calculada com base no seu faturamento, assim entendido como a receita bruta definida nos termos do art. 12 do DL nº 1.598, de 1977" e que "os créditos presumidos de ICMS, na modalidade subvenção, incluem-se nos 'outros resultados operacionais' da pessoa jurídica, sobre os quais não incide a contribuição" (Brasil, 2017c).

concedidos pela própria União, no caso, por meio de crédito presumido de tributo federal que também grava o consumo.

O crédito presumido de IPI é concedido a empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais, e pode ser compensado com débitos de IPI ou, no caso de impossibilidade de compensação, pode ser resarcido. De acordo com o art. 14 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro 2003,<sup>32</sup> esse crédito fiscal pode ser apurado somente pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Agravo Interno nos Embargos de Declaração nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.231.504/SC,<sup>33</sup> reiterou precedentes no sentido de que

o crédito presumido de IPI previsto no art. 1º da Lei 9.363/1996 integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, consequentemente, impactando na base de cálculo do imposto de renda, sobretudo à consideração de que, nessas situações, referido imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas etc.

O Supremo Tribunal Federal, em recente decisão, no Recurso Extraordinário nº 593.544/RS,<sup>34</sup> com repercussão geral, fixou a seguinte tese:

Os créditos presumidos de IPI, instituídos pela Lei nº 9.363/1996, não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, sob a sistemática de apuração cumulativa (Lei nº 9.718/1998), pois não se amoldam ao conceito constitucional de faturamento.

32 Lei nº 10.833, de 2003, art. 14: "O disposto nas Leis nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, e nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, não se aplica à pessoa jurídica submetida à apuração do valor devido na forma dos arts. 2º e 3º desta Lei e dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002" (Brasil, 2003).

33 Cf. Brasil (2021b).

34 Cf. Brasil (2024a).

O entendimento contido no voto<sup>35</sup> do ministro relator Luís Roberto Barroso pode ser sistematizado desta forma: (1) o crédito presumido de IPI consiste em uma subvenção corrente, para custeio ou operação; (2) a imunidade das exportações não limita a incidência dos tributos federais no caso; e (3) o crédito presumido de IPI, embora configure receita da entidade subvencionada, não se amolda ao conceito de faturamento (receita bruta).

Tendo em vista que o crédito presumido de IPI beneficia empresas submetidas ao regime de apuração cumulativa das contribuições, cuja base de cálculo é a receita bruta, o tribunal concluiu pela não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins – mas o voto do ministro relator deixa claro que se trata de receita da entidade subvencionada.

O tribunal não precisou analisar, portanto, se havia norma desonerativa incidente sobre o fato jurídico. Esse último passo seria necessário, caso se tratasse de empresa submetida ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, uma vez que a base de cálculo (totalidade das receitas) abarcaria a receita operacional decorrente da subvenção para custeio.<sup>36</sup>

Passando-se à quarta e última etapa da análise, cabe examinar a aplicação de eventual *norma desonerativa*. Para isso, é necessário considerar o marco legislativo inaugurado pela Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, que modificou profundamente o tratamento tributário aplicável à matéria.

Para fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2023, o art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, estabeleceu a possibilidade de exclusão das receitas de subvenção para investimento, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, desde que observadas as condições previstas no dispositivo. Essa mesma lei promoveu alterações na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para autorizar a

35 Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2640659>. Acesso em: 23 jan. 2024.

36 Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 441: "Serão computadas para fins de determinação do lucro operacional (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, caput, incisos III e IV; e Lei nº 8.036, de 1990, art. 29): I – as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais; [...]" (Brasil, 2018b).

exclusão, da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas no regime não cumulativo, dos valores relativos a subvenções para investimento. Admitida a inexistência de norma constitucional imunizante, esses dispositivos legais poderão ser aplicados ao crédito presumido de ICMS, observada a interpretação do Superior Tribunal de Justiça, especialmente quanto às modificações realizadas pela Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

Para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2024, tais dispositivos legais são inaplicáveis, tendo em vista a revogação operada pelo art. 21 da Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023. Ainda que a concessão do crédito presumido de ICMS possa, eventualmente, caracterizar uma subvenção para investimento, inexiste autorização legislativa para a exclusão da receita correspondente da base de cálculo de tributos federais. Contudo, na hipótese em que o crédito presumido de ICMS puder ser qualificado como subvenção para investimento, o regime especial de crédito fiscal poderá ser aplicado.

## **4 CRÉDITO FISCAL DECORRENTE DE SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL PARA INVESTIMENTO**

Desde 1º de janeiro de 2024, a administração tributária e as empresas devem observar um novo conceito de subvenção governamental para investimento. Do ponto de vista contábil, as receitas decorrentes da subvenção deverão ser reconhecidas ao longo do período das despesas que a subvenção pretende compensar. Do ponto de vista tributário, as receitas decorrentes de subvenção governamental, para custeio ou investimento, sensibilizarão a base de incidência de tributos federais. A fim de estimular as subvenções concedidas pelos entes federativos com o propósito de implantação ou expansão de empreendimento econômico, o novo marco legislativo autoriza a apuração de crédito fiscal pela pessoa jurídica subvencionada, observados determinados requisitos e procedimentos.

Para usufruir do crédito fiscal, a pessoa jurídica tributada pelo lucro real, beneficiária de subvenção governamental para investimento, deverá: (1)

habilitar-se perante a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil; (2) apurar o crédito fiscal na Escrituração Contábil Fiscal (ECF); e (3) utilizar o crédito fiscal para compensar débitos próprios ou solicitar o seu resarcimento em dinheiro, mediante os procedimentos previstos em legislação própria.

Para habilitar-se ao regime especial de apuração de crédito fiscal, a pessoa jurídica deverá demonstrar à administração tributária que é beneficiária de subvenção para investimento concedida por ente federativo. O principal documento comprobatório será o *ato concessivo da subvenção*, que deverá preencher três requisitos: (1) o cronológico, pois sua edição pelo ente federativo deve ser anterior à implantação ou expansão do empreendimento econômico; (2) o material, pois deverá estabelecer expressamente as condições e as contrapartidas a serem observadas pela pessoa jurídica subvencionada relativamente ao investimento; e (3) o formal, pois o ato concessivo do ente federativo será um ato normativo primário ou um ato decorrente de um ato normativo primário, tendo em vista que a destinação de recursos públicos para o setor privado deve ser autorizada por lei específica.<sup>37</sup>

Esse procedimento estabelecido pela lei deverá aperfeiçoar o *controle do benefício fiscal*, tendo em vista que, no modelo anterior, as pessoas jurídicas excluíam os valores relativos a subvenções para investimento da base de cálculo de tributos federais sem qualquer análise prévia por parte da administração tributária. A adoção do procedimento da habilitação visa garantir que somente as empresas realmente legitimadas possam usufruir do incentivo fiscal federal.

Uma vez habilitada, a empresa poderá apurar crédito fiscal na ECF relativa ao período de apuração de reconhecimento das receitas de subvenção. A escolha do instrumento de apuração do crédito fiscal decorre do fato de a ECF ser uma escrituração digital, apresentada anualmente, em que a pessoa jurídica apura o lucro real e informa todas as operações que influenciam a composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O crédito fiscal será calculado mediante

37 De acordo com o art. 26 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, a destinação de recursos para, direta ou indiretamente, cobrir necessidades de pessoas físicas ou déficits de pessoas jurídicas deverá ser autorizada por lei específica, atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias e estar prevista no orçamento ou em seus créditos adicionais (Brasil, 2000).

o produto do valor das receitas de subvenção e da alíquota de 25% relativa ao IRPJ.

A legislação também estabelece requisitos, positivos e negativos, relativos às receitas que poderão compor a base de cálculo do crédito fiscal passível de ressarcimento ou compensação, a fim de garantir que apenas os valores efetivamente aplicados na implantação ou na expansão de empreendimento econômico possam gerar crédito fiscal de subvenção para investimento.

São *requisitos positivos*: (1) a relação das receitas com a implantação ou a expansão do empreendimento econômico – não são admitidas receitas destinadas a custeio ou a outras finalidades, em convergência com a qualificação da subvenção para investimento; (2) para fins de composição da base de cálculo do crédito fiscal, consideram-se o reconhecimento das receitas reconhecidas após o protocolo do pedido de habilitação da pessoa jurídica – de forma que receitas auferidas antes do referido pedido e, portanto, antes da possibilidade de análise da qualificação da subvenção para investimento, não poderão compor a base do crédito fiscal; (3) a correlação das receitas com despesas de depreciação, amortização ou exaustão ou de locação ou arrendamento de bens de capital, relativas à implantação ou à expansão do empreendimento econômico – requisito que não será aplicado a bem não sujeito à depreciação, amortização ou exaustão, como terreno, por exemplo; e (4) a inclusão das receitas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL – de maneira que receitas não tributadas não podem gerar crédito fiscal, a fim de evitar a duplicidade de incentivos federais.

São *requisitos negativos*: (1) a parcela das receitas que superar o valor das despesas correlacionadas – nesta hipótese, o crédito fiscal estará limitado a este último valor; (2) a parcela das receitas que superar o valor das subvenções concedidas pelo ente federativo – a limitação, neste ponto, é uma questão lógica, pois o valor a maior não poderia ser considerado receita de subvenção; e (3) as receitas decorrentes de incentivos de IRPJ e do próprio crédito fiscal de subvenção para investimento – novamente, a legislação procura evitar a sobreposição de incentivos federais.

Suponha-se que a companhia *Delta* recebeu um terreno (ativo não monetário, tangível e não depreciável) de um determinado município, mensurado ao valor justo de R\$ 5 milhões, sob condição de instalar uma planta industrial. Embora não haja despesa de depreciação do terreno, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 07, o reconhecimento da receita deve acompanhar a apropriação das despesas necessárias ao cumprimento das obrigações, que, no caso, são as despesas de depreciação da planta industrial. Considerando-se um período de depreciação de dez anos, as receitas decorrentes da subvenção para o investimento serão reconhecidas na proporção de 10% ao ano. Em determinado exercício, será reconhecido o valor de R\$ 500 mil de receitas subvencionadas e poderá ser gerado um crédito fiscal no valor de R\$ 125 mil. O exemplo demonstra que, do ponto de vista contábil e tributário, as receitas de subvenção são reconhecidas em base sistemática, acompanhando determinadas despesas, e o crédito fiscal passível de resarcimento ou compensação também é apurado nessa mesma base racional.

Um último aspecto importante a ser considerado no presente artigo está relacionado à *transparência do benefício fiscal*, tendo em vista que o art. 45 da Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, que modificou o art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional –, autorizou a transparência ativa de incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica.

No novo modelo adotado pela Lei nº 14.789, de 29 de dezembro 2023, as empresas beneficiárias serão previamente habilitadas e os valores serão apurados e informados em campo específico da ECF, permitindo a operacionalização da divulgação dos beneficiários do incentivo fiscal e dos respectivos valores apurados.

A transparência relativa à renúncia de receita tributária permite maior controle social de parte dos gastos indiretos dos entes federados. A medida vai ao encontro da necessária avaliação de benefícios tributários, especialmente quanto aos custos gerados e aos benefícios alcançados.<sup>38</sup>

38 De acordo com a Lei nº 14.802, de 10 de janeiro de 2024, que institui o Plano Plurianual da União para o período de 2024 a 2027, os subsídios tributários da União alcançarão o patamar de R\$ 486 bilhões

## REFERÊNCIAS

ADRIANO, Sérgio. *Manual dos pronunciamentos contábeis comentados: IFRS*. São Paulo: Atlas, 2018.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas: lucro real e lucro arbitrado*. 14. ed. São Paulo: MP; APET, 2021.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BARROSO, Mário Sérgio Fernandes. *Competência tributária & imunidade recíproca das pessoas políticas: da extensão da imunidade recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista*. Curitiba: Juruá, 2018.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Parecer Normativo CST nº 112, de 29 de dezembro de 1978. *DOU*, 11 jan. 1979. Disponível em: [https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-112-1978\\_92493.html](https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-112-1978_92493.html). Acesso em: 15 fev. 2024.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 22 jan. 2024. 1988.

BRASIL. Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. *DOU*, Brasília, 23 jan. 1995. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8981.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm). Acesso em: 22 jan. 2024.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. *DOU*, Brasília, 28 nov. 1998. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9718.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm). Acesso em: 22 jan. 2024.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. *DOU*, Brasília, 5 maio 2000. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 25 jan. 2024.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. *DOU*, Brasília, 31 dez. 2002. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10637.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm). Acesso em: 22 jan. 2024.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. *DOU*, Brasília, 30 dez. 2003. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/l10.833.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm). Acesso em: 22 jan. 2024.

em 2024, representando 4,5% do Produto Interno Bruto (PIB), valor superior ao dobro da meta de 2% estipulada no art. 4º da Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021. Cf. Brasil (2024b).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário nº 835.818, Paraná. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 27 de agosto de 2015. *Diário da Justiça Eletrônico*, 22 set. 2015.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 23, 16 mar. 2017a. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 24 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário nº 574.706, Paraná. Relatora: Min. Cármem Lúcia. Brasília, 15 de março de 2017. *Diário da Justiça Eletrônico*, 2 out. 2017b.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta Cosit nº 438, de 18 de setembro de 2017. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 59, 21 set. 2017c. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86357>. Acesso em: 22 jan. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.517.492, Paraná. Relator: Min. Og Fernandes. Relatora para acórdão: Min. Regina Helena Costa. Brasília, 8 de novembro de 2017. *Diário da Justiça Eletrônico*, 1º fev. 2018a.

BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. *DOU*, Brasília, 23 nov. 2018b. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm). Acesso em: 22 jan. 2024.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021. *DOU*, Brasília, 16 mar. 2021a. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc109.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc109.htm). Acesso em: 22 jan. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. Agravo Interno nos Embargos de Declaração nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.231.504, Santa Catarina. Relatora: Min. Assusete Magalhães. Brasília, 9 de novembro de 2021. *Diário da Justiça Eletrônico*, 12 nov. 2021b.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário nº 1.320.054, São Paulo. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 6 de maio de 2021. *Diário da Justiça Eletrônico*, 14 maio 2021c.

BRASIL. Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023. *DOU*, Brasília, 29 dez. 2023a. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/lei/L14789.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14789.htm). Acesso em: 22 jan. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. Recurso Especial nº 1.945.110, Rio Grande do Sul. Relator: Min. Benedito Gonçalves. Brasília, 26 de abril de 2023. *Diário da Justiça Eletrônico*, 12 jun. 2023b.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 2.091.208, Rio Grande do Sul. Min. Assusete Magalhães. Brasília, 7 de agosto de 2023. *Diário da Justiça Eletrônico*, 14 ago. 2023c.

BRASIL. *Exposição de Motivos MF nº 109, de 29 de agosto de 2023*. Brasília, 29 ago. 2023d. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2023-2026/2023/Exm/Exm-1185-23.pdf](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Exm/Exm-1185-23.pdf). Acesso em: 25 jan. 2024.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. *DOU*, Brasília, 21 dez. 2023e. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 25 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário nº 593.544, Rio Grande do Sul. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Brasília, 19 de dezembro de 2023. Ata de Julgamento. *Diário da Justiça Eletrônico*, 8 jan. 2024a.

BRASIL. Lei nº 14.802, de 10 de janeiro de 2024. Anexo I – Dimensão Estratégica do PPA. *DOU*, Brasília, 11 jan. 2024b. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2024/lei/l14802.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/lei/l14802.htm). Acesso em: 26 jan. 2024.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2015.

FAJERSZTAJN, Bruno; FERNANDES, Fabiana Carioni. As subvenções para investimento. In: MARTINS, Ives Gandra; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Subvenções fiscais: aspectos jurídico-tributários e contábeis*. São Paulo: MP, 2023. p. 99-126.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de contabilidade tributária*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2023.

SANDE, Silvio; NEIVA, André. *Contabilidade geral e avançada*. Rio de Janeiro: Método, 2022.

SANTOS, Mateus Alexandre Costa dos. *Contabilidade tributária: um enfoque nos IFRS e da legislação do IRPJ*. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023.

SEHN, Solon. *PIS-COFINS: não cumulatividade e regimes de incidência*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2022.



# **DISTINÇÕES ENTRE BENEFÍCIOS E DESONERAÇÕES DE ICMS E A REPERCUSSÃO NA TRIBUTAÇÃO DO LUCRO**

**Gustavo Busato**

Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Graduado em Ciência da Computação pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Especialista em Direito Tributário, Financeiro e Econômico pela Faculdade de Direito da UFRGS.

**Jones Turatti**

Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Graduado em Engenharia Química pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

## **RESUMO**

Este trabalho tem o objetivo de demonstrar que a legislação federal sempre tratou da contabilização e da possibilidade de não tributação, pela pessoa jurídica, dos acréscimos de lucro ou de patrimônio decorrentes de benefícios fiscais recebidos de entes públicos. As decisões judiciais relacionadas à não incidência de IRPJ e de CSLL sobre os benefícios fiscais de ICMS em nenhum momento permitiram excluir da base de cálculo desses tributos valor superior ao da repercussão econômica percebida pelo beneficiário. Para os benefícios fiscais diferentes do crédito presumido de ICMS deve-se observar

as disposições do artigo 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Tal dispositivo legal somente produz efeito para benefícios que provocaram acréscimo ao lucro da pessoa jurídica. As diferentes espécies relacionadas como benefícios fiscais no Convênio ICMS nº 190, de 2017, não possuem o mesmo impacto para o contribuinte de direito. É preciso verificar, em cada caso, qual o efeito que a desoneração teve para as partes envolvidas na operação.

**Palavras-chave:** Desonerações de ICMS; benefícios fiscais; ônus do ICMS; incidência de IRPJ e CSLL.

## **ABSTRACT**

*This paper aims to demonstrate that federal legislation has always dealt with accounting and the possibility of non-taxation, by legal entities, of increases in profit or assets resulting from tax benefits received from public entities. The judicial decisions related to the non-levy of IRPJ and CSLL on ICMS tax benefits at no time allowed the exclusion of an amount greater than the economic repercussion perceived by the beneficiary from the calculation basis of these taxes. For tax benefits other than presumed ICMS credit, the provisions of article 30 of Law No. 12,973, of 2014, must be observed. This legal provision only takes effect for benefits that resulted in an increase in the legal entity's profit. The different types listed as tax benefits in ICMS Agreement No. 190, of 2017, do not have all the same impact on the taxpayer by law. It is necessary to verify, in each case, what effect the exemption had on the parties involved in the operation.*

**Keywords:** ICMS exemptions; tax benefits; ICMS fiscal burden; IRPJ and CSLL incidence.

# SUMÁRIO

1	Introdução .....	149
2	O tributo ICMS .....	152
2.1	Introdução .....	152
2.2	Fatos geradores e ônus tributário .....	153
2.3	Contribuintes de direito do ICMS e os entes tributantes .....	155
2.4	Contribuinte de direito como depositário do ICMS cobrado .....	158
2.5	Diferenças entre desoneração de ICMS e benefício fiscal .....	160
3	Consequências das diferentes espécies de desonerações de ICMS .....	163
3.1	Introdução .....	163
3.2	Desonerações de ICMS neutras .....	164
3.3	Desonerações de ICMS com geração de benefício econômico.....	165
3.4	Desonerações de ICMS que aumentam o ônus fiscal.....	167
4	Benefício fiscal de crédito presumido de ICMS.....	168
4.1	Características básicas .....	168
4.2	Quantificação do benefício fiscal .....	169
4.3	Métodos alternativos de apuração de ICMS .....	171
5	Legislação relativa à não tributação das subvenções para investimento .....	173
6	Subvenções para investimento – decisões judiciais relevantes .....	177
6.1	Introdução .....	177
6.2	Decisões relacionadas aos créditos presumidos de ICMS.....	177
6.3	Decisões relacionadas aos demais benefícios fiscais de ICMS .....	179

7 Conclusão.....	184
Referências.....	186

## 1 INTRODUÇÃO

A política de desenvolvimento econômico largamente praticada pelos entes públicos brasileiros contempla a concessão de benefícios econômicos por meio de incentivos ou benefícios fiscais ao setor privado como forma de indução do investimento, assim como do direcionamento destes investimentos a determinadas regiões que carecem de geração de emprego e renda.

A disputa travada entre os entes estaduais por estes investimentos, também conhecida como “guerra-fiscal”, acabou dando origem a diversas normas concessivas de benefícios, em especial as referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), que posteriormente foram declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (STF), o que levaria à necessária cobrança dos tributos anteriormente desonerados.

As pessoas jurídicas que percebem a repercussão econômica dos incentivos ou benefícios fiscais, concedidos sob qualquer forma, experimentam um acréscimo patrimonial, o qual é, em tese, fato gerador dos tributos incidentes sobre o lucro.

As normas constitucionais e o próprio Código Tributário Nacional (CTN) não excluem, de modo expresso, os acréscimos patrimoniais decorrentes de incentivos e benefícios fiscais da incidência dos tributos sobre a renda. Tais disposições estavam presentes apenas na legislação ordinária que trata da composição da base de cálculo dos impostos e contribuições incidentes sobre o lucro e sobre a receita, mas, ainda assim, de forma condicionada. Ou seja, a não tributação dependeria do cumprimento de requisitos legais vinculados ao incentivo fiscal federal.

As diferenças de interpretação, por parte do fisco e dos contribuintes, a respeito da legislação que trata da não tributação dos acréscimos patrimoniais decorrentes de benefícios fiscais, em especial os relativos ao ICMS, geravam litígios no âmbito administrativo, que, por vezes, eram estendidos ao Poder Judiciário.

Com o objetivo de resolver os impasses derivados da declaração de inconstitucionalidade de normas concessivas de benefícios fiscais de ICMS, assim como estabelecer questões relacionadas à não tributação dos benefícios fiscais decorrentes desse imposto, o legislativo federal editou a Lei Complementar (LC) nº 160, de 2017. Referida legislação proporcionou a convalidação dos benefícios anteriormente concedidos ao arrepio da norma constitucional, assim como permitiu a sua continuidade, desde que cumpridos certos ritos e procedimentos, o que trouxe segurança jurídica às partes envolvidas.

Mas, se a LC nº 160, de 2017, pacificou as questões relacionadas à validade das legislações estaduais concessivas dos benefícios fiscais, o mesmo não pode ser dito quanto aos litígios relacionados à incidência dos tributos sobre o acréscimo de lucro decorrente dos benefícios fiscais recebidos, haja vista a inclusão de dispositivos em lei ordinária federal com potencial de distorcer completamente o tratamento original. A alteração legislativa aumentou muito a litigiosidade sobre o tema, tendo em vista as múltiplas interpretações que passaram a ser dadas aos dispositivos introduzidos. Passou-se a reivindicar o reconhecimento do direito de excluir da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) valores equivalentes às desonerações tributárias mesmo quando estas não produziram nenhuma repercussão econômica ao contribuinte do ICMS ou a qualquer das partes envolvidas no fato gerador do imposto.

Em paralelo a todo esse movimento, o Judiciário já vinha sendo demandado a pronunciar-se sobre a possibilidade de incidência de tributos sobre o lucro em relação aos acréscimos patrimoniais decorrentes de benefícios fiscais de ICMS. Respondendo a essas demandas, muitas decisões foram emitidas afastando a tributação pelo IRPJ e pela CSLL de benefícios de ICMS, independentemente de qualquer disposição de lei ordinária nesse sentido.

A partir desse emaranhado formado pelas normas legais com múltiplas interpretações e das decisões judiciais, em diversos sentidos e fundamentações, muitas teses jurídicas passaram a ser aplicadas pelos contribuintes, o que levou a expressivas reduções das bases tributáveis dos tributos sobre o lucro, ocasionando, em última instância, uma constante e crescente perda de arrecadação.

Com o objetivo de tentar reverter ou minimizar a redução no recolhimento de tributos, ao final de 2023, a legislação relacionada à tributação de subvenções para investimento foi completamente alterada, sendo revogado totalmente o normativo até então vigente. As reais consequências jurídicas desta alteração ainda carecem de melhor avaliação. Mas como a nova norma é aplicável apenas a partir de 2024, para todo o período anterior, as divergências existentes terão que ser resolvidas exclusivamente a partir da base legal e jurisprudencial vigentes até então.

A grande divergência entre as decisões judiciais até aqui proferidas sobre o tema e, em especial, a diversidade da fundamentação que tem sido utilizada para embasar tais decisões, mesmo quando elas se dão no mesmo sentido, demonstram que se faz necessário um maior aprofundamento teórico relacionado ao ICMS, assim como um melhor entendimento das diversas espécies e consequências econômicas de benefícios fiscais desse imposto.

O presente trabalho tem como objetivo explicitar as peculiares características do ICMS, um tributo indireto incidente sobre o consumo e de apuração não cumulativa, e, a partir daí, demonstrar que desonerações tributárias desse imposto não necessariamente resultam em benefícios econômicos às partes envolvidas no fato gerador ou em perda de arrecadação ao ente tributante. Para a aplicação de norma federal ou de entendimento judicial que reconheça o direito de excluir benefícios fiscais de ICMS da incidência do IRPJ e da CSLL é imprescindível que se verifique se determinado contribuinte efetivamente auferiu renda ou lucro decorrente de benefício fiscal, ficando a exclusão limitada a este montante.

Por fim, pretende-se demonstrar que os contribuintes que não experimentam acréscimo patrimonial diretamente decorrente da desoneração de ICMS não auferem benefício fiscal desse tributo, para fins de aplicação da norma tributária federal, não havendo possibilidade jurídica de excluir do lucro líquido valor equivalente ao tributo desonerado. Não se pode pleitear que valores que não compuseram o lucro líquido sejam dele excluídos para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ou seja, há um ponto fundamental que é inafastável: não se pode excluir da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro aquilo que não foi acrescentado ao resultado em decorrência de benefício fiscal de ICMS.

## 2 O TRIBUTO ICMS

### 2.1 Introdução

O ICMS é um tributo indireto incidente sobre o consumo que, como tal, onera indiretamente a renda de quem consome. O seu encargo econômico-financeiro, a depender da espécie de fato gerador praticado, recai sobre pessoa diferente do sujeito passivo definido em lei. Isso significa dizer que o contribuinte de direito pode não assumir o ônus do tributo, o qual seria, nesse caso, assumido pelo que se chama de contribuinte de fato.

Embora haja uma certa controvérsia doutrinária na classificação entre tributos indiretos ou diretos, com alguns autores defendendo que qualquer tributo, conforme as circunstâncias, poderia ter seu ônus repassado a um terceiro, na fixação dos preços correspondentes, o fato é que o ICMS (tal como o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI), não só por ser um tributo sobre o consumo, mas também por suas características de seletividade, essencialidade e não cumulatividade, necessariamente se classifica como tributo indireto. No dizer de Hugo de Brito Machado Segundo:

[...] as alíquotas desses impostos geralmente são graduadas conforme a essencialidade dos produtos que oneram, o que é feito tendo em vista a capacidade contributiva de quem os consome, e não de quem os produz ou vende.

[...] Produtos da cesta básica, que figuram entre os principais itens consumidos por pessoas de baixa capacidade para contribuir, são geralmente submetidos a ônus tributário menor que produtos luxuosos ou suntuosos, em regras consumidos por pessoas mais ricas. E isso independentemente de os produtos da cesta básica serem fabricados por uma grande companhia, dotada de enorme capacidade para contribuir, e de o produto luxuoso ser fabricado por uma modesta sociedade comercial, o que revela que a capacidade para contribuir almejada com o tributo é a do consumidor, e não a do contribuinte legalmente definido como tal. (Segundo, 2012, p. 227)

Outra importante característica do ICMS é ele ser um imposto plurifásico ou de múltipla incidência, isto é, incide em todas as etapas de uma cadeia de produção, até sua aquisição pelo consumidor final.

Por determinação constitucional, o ICMS tem apuração não cumulativa, a qual é implementada deduzindo-se do imposto cobrado na venda da mercadoria ou serviço o valor do tributo incidente na aquisição da mercadoria ou insumo.

Nas operações entre contribuintes do imposto, quem cobra e recolhe o ICMS é o vendedor, enquanto o adquirente registra o crédito do tributo constante em nota fiscal, independentemente de seu efetivo recolhimento pelo vendedor. Dito de outra forma, o ICMS não se agraga ao custo de produção e não representa despesa para os contribuintes de direito desse tributo. O adquirente do insumo que sofreu a incidência do ICMS não sofre nenhum ônus decorrente dessa incidência, pois recupera o que pagou. Já o vendedor apenas recolhe o que cobrou do adquirente.

Tal sistemática, que difere da técnica de tributação sobre valor agregado, faz com que o ICMS cobrado ao longo da cadeia tenha natureza de antecipação, podendo ocorrer para o fisco a possibilidade de recuperar, em etapas posteriores, desonerações concedidas em etapas anteriores, assim como para o contribuinte a possibilidade de recuperar total ou parcialmente o tributo recolhido em etapas anteriores. É, portanto, pelo fato de o adquirente da mercadoria, em meio à cadeia de produção, registrar um crédito do imposto, o qual representa um direito perante o ente tributante, que os recolhimentos do ICMS ao longo da cadeia de produção somente se tornam definitivos quando o adquirente for o consumidor final, isto é, quando o adquirente da mercadoria ou serviço não puder recuperar o tributo integrante do preço cobrado na operação.

## 2.2 Fatos geradores e ônus tributário

A LC nº 87, de 1996, estabelece como fatos geradores do ICMS, dentre outros, as operações relativas à circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, assim como a entrada de mercadoria ou bem importado do exterior.

Contribuinte de direito é aquele que, por determinação legal, pratica o fato gerador e deve recolher o tributo aos cofres públicos. Contribuinte de fato é aquele que suporta o ônus ou sofre a repercussão econômica do imposto.

No caso das operações de circulação de mercadorias e de prestação de serviço de transporte, o contribuinte de direito é o vendedor ou prestador de serviço. Na hipótese de o adquirente da mercadoria ou serviço também ser contribuinte do ICMS, este também não suportará nenhum ônus tributário, pois todo o tributo incidente poderá ser recuperado ou deduzido quando o insumo ou mercadoria for vendido. Ou seja, muito embora tenha havido o recolhimento de tributo aos cofres públicos, nenhuma das partes foi onerada por este tributo. Somente ao final da cadeia de produção, quando o adquirente da mercadoria não for contribuinte do ICMS, temos que este efetivamente suporta o ônus do imposto, pois terá pago o preço do qual o tributo faz parte, configurando-se assim no contribuinte de fato do ICMS. Portanto, todos os participantes da cadeia de produção até a venda ao consumidor final não sofrem qualquer ônus tributário decorrente da incidência de ICMS.

Já para a entrada de mercadoria ou bem procedente do exterior, o contribuinte de direito é o importador da mercadoria. Se o ICMS pago na importação não for recuperável, o importador será ao mesmo tempo contribuinte de direito e contribuinte de fato, pois terá praticado o fato gerador definido em lei e terá suportado o ônus do tributo. Entretanto, na hipótese de a mercadoria importada ser revendida ou constituir insumo de atividade produtiva, ou se tratar de um bem relacionado ao processo de produção, de comercialização, ou de prestação de serviço tributado pelo ICMS, o imposto pago na importação será inteiramente recuperável, não constituindo custo ou despesa do importador, mas mera antecipação de recolhimento do tributo que incidirá na saída de produto ou mercadoria, de sorte que o importador será apenas contribuinte de direito do ICMS, não suportando nenhum ônus tributário. Nesse caso, um mesmo sujeito passivo será contribuinte de direito em duas operações relacionadas à mesma mercadoria (na importação e na revenda), e não será o contribuinte de fato em nenhuma delas, não suportando, em nenhum momento, o ônus do tributo.

De acordo com o art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87, de 1996, o ICMS integra o valor da operação, sendo este a sua base de cálculo. O cerne

da questão para compreender o mecanismo da transferência do seu encargo econômico é que ele se opera baseado no princípio constitucional da não cumulatividade e por força da LC nº 87, de 1996. Em consonância com esse entendimento, Misabel Derzi esclarece tal temática de forma definitiva:

[...] tanto o ICMS, quanto o IPI não podem onerar o contribuinte *de iure*. Destacamos, ainda, que essa afirmação [...] não é econômica, mas, ao contrário, encontra pleno apoio jurídico na Constituição brasileira.

É que a Constituição brasileira assegura, como de resto o fazem os países europeus e latino-americanos, que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou em suas aquisições (embora na posição de adquirente apenas tenha sofrido a transferência e nada tenha pessoalmente recolhido aos cofres públicos). Tal tributo não onera, assim, a força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa, porém a força econômica do consumidor, segundo ensina Herting. A rigor, quer do ponto de vista jurídico – pois há expressa licença constitucional para isso – quer do ponto de vista econômico, o imposto foi modelado para ser suportado pelo consumidor, jamais pelo contribuinte-comerciante. (Derzi, 1999, p. 370)

### 2.3 Contribuintes de direito do ICMS e os entes tributantes

O art. 121 do CTN previu que o sujeito passivo da obrigação de pagar tributo poderia ser contribuinte – aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador – ou responsável – aquele que, mesmo sem ser contribuinte, tem sua obrigação de recolher o tributo decorrente de disposição expressa em lei.

Sob o ponto de vista legal, a definição de “sujeito passivo” de cada tributo diz sempre respeito ao responsável tributário e ao contribuinte de direito, pois é deles e somente deles que o tributo pode ser exigido. São eles que pagam ou desembolsam o valor do imposto, tendo em vista a ocorrência do fato gerador. A legislação tributária não trata da figura do contribuinte de fato (salvo, de modo marginal, no artigo 166 do CTN), que não paga tributo, mas sofre sua

repercussão econômica pagando o preço da operação no qual o tributo está inserido.

Para fins de incidência da exação, do reconhecimento de isenção ou de imunidade de tributos indiretos como o IPI e o ICMS, o que importa é a definição legal do contribuinte do imposto (contribuinte de direito), não sendo relevante quem sofre a repercussão econômica do tributo<sup>1</sup>.

Especificamente com relação ao ICMS, a Lei Complementar nº 87, de 1996, também previu quais seriam os sujeitos passivos deste imposto, seja na condição de contribuinte de direito ou de responsável tributário. Sendo a relação fisco-contribuinte uma relação jurídica, decorrente do direito, toda a legislação tributária do ICMS trata apenas da relação do sujeito passivo – contribuinte de direito ou responsável tributário – com o ente tributante, de modo que para esse ente é absolutamente transparente a figura do contribuinte de fato.

Enquanto, para fins de lançamento e cobrança do ICMS, interessa apenas identificar quem se reveste da condição de sujeito passivo, seja como responsável tributário ou contribuinte de direto, para fins de oneração ou desoneração da operação que constitui o fato gerador, que leva em conta a capacidade contributiva de quem suporta o encargo da oneração ou é beneficiado com a desoneração, torna-se fundamental a identificação do contribuinte de fato. E é por esta razão que produtos essenciais, que têm peso relevante para os consumidores de baixa renda, são menos onerados.

Todo aquele que, mesmo tendo sido eleito como sujeito passivo da obrigação tributária, apenas cobra de terceiro o preço no qual o tributo a ser recolhido está inserido não suporta o ônus da exação. Do mesmo modo, o adquirente que, embora tenha pagado o preço pela aquisição da mercadoria ou serviço no qual o ICMS está inserido, credita-se e pode recuperá-lo na etapa seguinte também não suporta o ônus do imposto e não é beneficiado por eventual desoneração.

1 Súmula 591 e Tese de Repercussão Geral nº 342, ambas do Supremo Tribunal Federal.

Por essa razão, do ponto de vista do ente tributante e da legislação do ICMS, toda desoneração é um benefício fiscal para o contribuinte de direito, pois este deixará de ser obrigado a recolher aos cofres públicos o imposto incidente sobre cada operação em que ocorra o fato gerador. A cláusula primeira, § 4º, do Convênio ICMS nº 190, de 2017, para os fins a que se destina, denomina de “benefícios fiscais” toda e qualquer desoneração do imposto, mesmo quando representa a mera dispensa total ou parcial da obrigação do contribuinte de direito de cobrar e recolher o referido imposto, não proporcionando qualquer redução de onerosidade tanto para o vendedor quanto para o adquirente, salvo quando este último não é contribuinte do tributo e, com a desoneração, deixa de suportar o seu ônus.

Em uma operação desonerada ocorrida entre contribuintes do ICMS, por exemplo, o vendedor (contribuinte de direito) deixa de ser obrigado a cobrar e recolher aos cofres públicos o ICMS que incidiria na operação, ao passo que o adquirente da mercadoria deixa de pagar a parte do preço correspondente ao tributo que seria recuperado e o ente público deixa de receber o tributo. Embora tenha deixado de existir, neste momento, a arrecadação tributária, tanto vendedor quanto adquirente não auferiram nenhum benefício econômico. Ou seja, a legislação do ICMS também chama de “benefícios fiscais” as desonerações que não resultam em benefício econômico às partes que praticam o fato gerador do tributo.

Nas desonerações subjetivas de ICMS, como ocorre na aquisição de veículos por portadores de necessidades especiais, concede-se ao comprador o direito de adquirir o bem sem que haja a inclusão do tributo no preço a ser pago ao vendedor. Ou seja, mesmo quando a norma explicitamente tenha a intenção de beneficiar o contribuinte de fato, a legislação do ICMS trata a desoneração como um benefício fiscal concedido ao contribuinte de direito, pois ele está dispensado da obrigação de cobrar e recolher o tributo. A diferenciação entre o destinatário jurídico e o destinatário econômico da oneração ou da desoneração do ICMS é fundamental para identificar quem pode reivindicar benefícios fiscais relacionados a outros tributos, como os incidentes sobre o lucro, decorrentes de benefícios econômicos originados por desonerações ou benefícios fiscais de ICMS. Quando o contribuinte de direito não suporta o ônus do tributo, não experimenta aumento patrimonial decorrente da desoneração, não lhe sendo

aplicável qualquer norma de tributos federais que exclua da tributação o acréscimo de lucro.

## 2.4 Contribuinte de direito como depositário do ICMS cobrado

Não é recente a discussão travada no Judiciário sobre a inclusão do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço na receita do vendedor, uma vez que esta receita serviria de base de cálculo para outros tributos.

Os contribuintes de direito do ICMS e a doutrina sempre defenderam que o valor do referido imposto destacado na nota fiscal e cobrado do adquirente não comporia sua receita. O ICMS circula pela contabilidade do contribuinte, sendo um mero ingresso de caixa que não lhe pertence e não se incorpora ao seu patrimônio, sendo os recursos financeiros destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal (Carrazza, 2011, p. 636).

No início de 2017, quando do julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 69 – Inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão definitiva a respeito dessa discussão, aceitando o argumento da doutrina especializada de que o ICMS não comporia a receita do contribuinte de direito e, por decorrência, não poderia ser incluído na base de cálculo das citadas contribuições.

Fundamentando tal decisão, os senhores ministros afirmaram que o ICMS é um mero ingresso de caixa para o contribuinte de direito deste imposto, que tem a obrigação de repassá-lo ao ente tributante, e por isso não comporia ou se agregaria ao seu patrimônio. Também foi mencionado que os recursos financeiros referentes ao citado tributo estadual apenas transitam pelo patrimônio do vendedor da mercadoria ou serviço, sem se incorporar a ele, por ter destinação predeterminada. O valor do ICMS cobrado na operação não estaria à disposição do vendedor, não sendo sua receita, mas sim receita do ente tributante.

Tal decisão deu ao vendedor de mercadorias ou serviços sujeitos ao ICMS a especial condição de, ao mesmo tempo, ser o sujeito passivo da obrigação

tributária principal (contribuinte de direito) e ser mero depositário do tributo incluído no preço cobrado do adquirente da mercadoria (ou seja, não suportando o ônus da incidência tributária).

A referida decisão do Supremo Tribunal Federal não teve consequências apenas na esfera de incidência das contribuições para o PIS e a Cofins. Uma vez que o vendedor passou a ser um mero depositário de receita do Estado integrante do preço cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço, a falta de recolhimento de ICMS passou a ser enquadrada no crime previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137, de 1990, tipo penal este que já era aplicado à cobrança e não recolhimento do IPI.

O Superior Tribunal de Justiça, a partir da decisão da Terceira Seção no HC nº 399.109/SC (08/2018) e, também, do HC nº 556.551/SC (Sexta Turma – 05/2020), pacificou o entendimento de que o não recolhimento de ICMS é conduta típica do art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137, de 1990. Segundo o Tribunal, o termo “descontado”, constante no tipo penal, refere-se a tributos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo “cobrado” compreende os tributos indiretos, incidentes sobre o consumo, como o ICMS. Tanto para o ICMS próprio como para o ICMS por substituição, não há ônus para o contribuinte de direito, exceto quando ele também é contribuinte de fato (como pode ocorrer na importação).

O Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida no Recurso Extraordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC, em novembro de 2020, também entendeu que a falta de recolhimento de ICMS configura tipo penal previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137, de 1990, tendo apenas restringido o tipo penal à inadimplência sistemática e contumaz.

Outra importante consequência da decisão no Tema 69 diz respeito à atribuição de onerosidade do ICMS também para fins jurídicos. Além de o efeito econômico da oneração ou desoneração do imposto recair sobre o contribuinte de fato, com a referida decisão, juridicamente o vendedor passou a ser mero depositário do tributo integrante do preço cobrado, o que afasta qualquer possibilidade de, seja sob o ponto de vista econômico ou jurídico, ele ser onerado pela elevação do tributo ou beneficiado pela desoneração.

Assim, em uma operação de venda de mercadoria ou serviço, temos que o preço da transação é composto pela receita do vendedor mais o ICMS incidente, que é receita do ente tributante – estados e o Distrito Federal. Deste modo, a retirada parcial ou total do citado imposto em decorrência de uma desoneração parcial ou total não afeta a receita do vendedor, nem, portanto, sua lucratividade.

Não se pode perder de vista, contudo, que, como em todo tributo incidente sobre o consumo, a oneração e a desoneração geral e objetiva são transferidas para o preço, o que afeta o consumo do bem em questão, reduzindo ou aumentando o volume de vendas. A redução do preço ao consumidor decorrente de desoneração tributária beneficia indiretamente o vendedor, pois este experimentará ganho de escala, aumentando sua lucratividade, mas que não será decorrente de redução de custo tributário ou de apropriação de ICMS cobrado.

## 2.5 Diferenças entre desoneração de ICMS e benefício fiscal

A legislação do ICMS trata da relação do sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) com o ente tributante, de modo a impor àquele a obrigação de pagar o tributo quando da ocorrência do seu fato gerador. E todas as situações em que ocorre uma redução da exação são tratadas como “benefícios fiscais”, pois o sujeito passivo deixará de ser obrigado a pagar total ou parcialmente o imposto. Deste modo, para fins da legislação do ICMS, toda e qualquer desoneração, seja sob a forma de isenção, redução de alíquota, redução de base de cálculo ou diferimento da tributação para uma etapa posterior da cadeia de produção, é um “benefício fiscal”, mesmo quando essas desonerações não resultam em nenhuma redução de ônus tributário ou proveito econômico, embora haja redução do valor do tributo recolhido aos cofres públicos.

A legislação federal relativa ao IRPJ e à CSLL prevê a possibilidade de esses tributos não incidirem sobre “benefícios fiscais” concedidos por qualquer dos entes federativos, desde que atendidas certas condições. Assim, os acréscimos de lucros decorrentes do recebimento de “benefícios fiscais” concedidos pelos entes públicos, que são fatos geradores do IRPJ e da CSLL, deixariam de ser tributados pela União.

Logo, o conteúdo jurídico da expressão “benefício fiscal” de ICMS, para fins da legislação que trata desse imposto, não é igual ao conteúdo jurídico da mesma expressão contida na legislação tributária federal.

Uma vez que as desonerações de ICMS não resultam em nenhuma repercussão econômica ou redução de ônus ao contribuinte de direito desse imposto, em uma operação de venda de mercadoria ou serviço, por exemplo, não ocorre aumento de seu lucro, que é fato gerador do IRPJ e da CSLL. Não ocorrendo o fato previsto na hipótese de incidência da norma tributária, não nasce a obrigação de pagar tributo, não sendo aplicável a norma que afasta a incidência dos citados tributos.

Não há necessidade em desonerar o que não estava onerado, posto que inexistente. Não há norma que exclua da tributação aquilo que não é fato gerador do tributo. Se o “benefício fiscal” (para fins de legislação do ICMS) não resulta em benefício econômico (lucro ou aquisição de capacidade econômica ou jurídica de renda) para o contribuinte, já não haveria a incidência de IRPJ e de CSLL, pois não teria ocorrido o seu fato gerador. Não havendo repercussão econômica decorrente da desoneração de ICMS, não estamos diante do “benefício fiscal” que a legislação federal desonera.

Para fins da legislação tributária federal, “benefício fiscal” de ICMS é auferir receita ou deixar de suportar o ônus decorrente da incidência desse imposto, de forma total ou parcial, às custas de renúncia fiscal por parte do Estado. Ou seja, benefício fiscal importa em a pessoa jurídica deixar de computar o referido tributo como custo ou despesa, ainda que de forma parcial, e em o Estado deixar de receber arrecadação. Também ocorre nos casos em que é permitido ao contribuinte de direito, após ter cobrado do adquirente da mercadoria o preço do qual o imposto faz parte, apropriar-se destes recursos de forma total ou parcial, ou postergar o seu recolhimento<sup>2</sup>, utilizando temporariamente os valores em seu negócio. Nesse caso tem-se um benefício fiscal que não decorre de nenhuma desoneração, pois o ICMS é destacado na nota fiscal e incide normalmente na operação.

2 Vantagem de cunho financeiro tanto maior quanto for o diferimento no prazo de pagamento.

A repercussão econômica decorrente da desoneração somente é experimentada por quem suportava o ônus do tributo antes da desoneração. Se a oneração não gerava ônus fiscal para nenhuma das partes envolvidas na operação, ônus este representado pelo cômputo do imposto como custo ou despesa, a desoneração também não gera benefício fiscal para nenhuma das partes.

Como um tributo indireto, o ICMS tributa a renda de quem consome. Tributase, indiretamente, o consumidor. E, com o entendimento consagrado pelo STF no julgamento do Tema 69, de que o ICMS integrante do preço cobrado pelo vendedor ao adquirente da mercadoria ou serviço não é receita do vendedor, mas sim do Estado, a incidência deste tributo em nada onera o vendedor. Entretanto, se o adquirente da mercadoria ou serviço também for contribuinte do ICMS, ele irá creditar-se do imposto contido no preço pago, que será deduzido do que for cobrado quando da venda de seu produto ou serviço, e nada será computado como custo ou despesa.

Logo, é possível concluir que, em operações entre contribuintes do ICMS, tanto o comprador quanto o vendedor não são onerados pela incidência do tributo. Se ambos não são onerados pela incidência normal, as espécies de desonerações de ICMS, como isenção, redução de alíquota, redução de base de cálculo e diferimento para a etapa seguinte da cadeia de produção, em nada beneficiam tanto o comprador quanto o vendedor. Ou seja, são desonerações que, em certas operações, não geram o “benefício fiscal” de que trata a legislação tributária federal.

Muitas desonerações em etapas iniciais da cadeia de produção apenas evitam que o recolhimento multifásico do ICMS resulte em acúmulo de crédito do imposto ao final do ciclo produtivo, quando a última operação não sofre a incidência do citado tributo, como ocorre com as pessoas jurídicas predominantemente exportadoras. Assim, evita-se que a antecipação de arrecadação do tributo resulte em acúmulo de crédito da pessoa jurídica perante o ente tributante, muitas vezes de difícil realização.

Ou seja, a identificação da existência de “benefício fiscal” de ICMS e do seu beneficiário, para fins de aplicação da legislação tributária federal, demanda

a análise subjetiva das partes envolvidas na operação, da espécie de fato gerador praticado e da modalidade de desoneração eventualmente concedida.

### **3 CONSEQUÊNCIAS DAS DIFERENTES ESPÉCIES DE DESONERAÇÕES DE ICMS**

#### **3.1 Introdução**

O Convênio ICMS nº 190, de 2017, foi editado com o objetivo de tratar das remissões de créditos tributários que seriam devidos em função de irregularidades de normas anteriores que instituíram desonerações e benefícios fiscais. Foi com este objetivo que a cláusula primeira, § 4º, da citada norma, relacionou todas as formas de redução da incidência tributária, assim como de redução ou de postergação de arrecadação de ICMS, e denominou todas elas de “benefícios fiscais”. Para os fins pretendidos pelo citado convênio, podem ser tratadas de forma idêntica todas as espécies de desonerações ou benefícios fiscais, concedidos em proveito de quem quer que seja.

Entretanto, para fins de aplicação de normas relativas a outros tributos, como do IRPJ, cuja base de cálculo é o lucro, necessário se faz analisar individualmente cada um dos chamados “benefícios fiscais” citados no Convênio ICMS nº 190, de 2017, de modo a identificar aqueles que resultam em redução de ônus tributário, assim como o real beneficiário desta redução.

Como visto, o ICMS incide sobre o consumo e tem apuração não cumulativa, ou seja, o tributo contido no preço pago por determinado contribuinte quando da aquisição de mercadorias e insumos é deduzido do tributo incluído no preço cobrado pelo mesmo contribuinte do próximo adquirente da mercadoria ou serviço, e que não faz parte da receita do vendedor, o qual é mero depositário do tributo. Dada a complexidade econômica e jurídica que envolve o ICMS, não é possível esperar que as diferentes e diversas desonerações e benefícios fiscais constantes no Convênio ICMS nº 190, de 2017, produzam, todas, as mesmas consequências econômicas ou jurídicas, nem que estas consequências atinjam apenas o contribuinte de direito do imposto.

É possível demonstrar que há situações em que uma desoneração não resulta em nenhum benefício econômico para o particular e em nenhuma perda de arrecadação para o ente público, ou até mesmo, ao contrário, que pode resultar inclusive em aumento da arrecadação do estado ou Distrito Federal.

### 3.2 Desonerações de ICMS neutras

Desonerações de ICMS neutras são aquelas que não resultam em redução de ônus tributário para nenhuma das partes envolvidas na operação. Ou seja, a desoneração não reduz custo ou despesa com ICMS nem para o vendedor nem para o adquirente da mercadoria ou serviço, tampouco, por consequência, resulta em qualquer benefício.

As desonerações neutras ocorrem nas operações de circulação de mercadorias entre contribuintes do imposto, uma vez que, como nenhuma das partes envolvidas suporta o ônus do tributo quando a operação é normalmente tributada, ninguém será beneficiado com a desoneração. Também ocorrem na entrada de mercadorias procedentes do exterior, em relação às quais o importador recuperaria o ICMS pago na importação.

Nestas situações, o imposto que deixou de ser incluído no preço cobrado e recolhido pelo vendedor ou importador é igual ao imposto que deixou de ser creditado pelo adquirente da mercadoria ou serviço ou pelo próprio importador.

São desonerações em que a não tributação de determinada etapa da cadeia de produção representa mero diferimento de recolhimento de ICMS, que, porém, será recolhido em etapas subsequentes, caso estas sejam tributadas; ou então são desonerações que evitão o acúmulo de crédito do imposto ao final da cadeia de produção, caso esta operação não seja tributada.

Como exemplos desta espécie de desoneração podem ser citadas as isenções de ICMS em operações de circulação de mercadorias entre contribuintes do imposto, mas desde que seja permitida a manutenção dos créditos deste tributo decorrentes das entradas, pois, sem esta manutenção de crédito, nem mesmo haverá a neutralidade, como se demonstra na seção 3.4.

### **3.3 Desonerações de ICMS com geração de benefício econômico**

As desonerações de ICMS com geração de benefício econômico ocorrem em operações de circulação de mercadorias em que o adquirente é o consumidor final, ou alguém que não recuperaria o imposto contido no preço pago na aquisição. Também ocorre nas entradas de mercadorias procedentes do exterior, nas quais o importador não recuperaria o ICMS pago na importação. Ou seja, são operações em que a incidência normal do tributo geraria ônus para uma das partes envolvidas.

Nas operações de circulação de mercadorias em que são concedidas desonerações gerais e objetivas, e indistintamente a todos os contribuintes de direito, retira-se total ou parcialmente um dos componentes do preço, induzindo-se assim a uma redução do preço praticado, que segue livre. Tal redução é percebida pelo adquirente como um benefício econômico, posto que não é contribuinte do imposto, sendo para ele irrelevantes os componentes do preço.

São desonerações que induzem a redução do preço da operação, concretizando o princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade do produto, especialmente para alimentos da cesta básica, medicamentos e outros produtos considerados essenciais. Também são utilizadas em políticas de incentivo à atividade econômica, pois a redução do ICMS incidente provoca o aumento do consumo em função da redução do preço e, por decorrência, o incremento da atividade produtiva. Estas desonerações de ICMS somente representam um benefício econômico para quem arcava com o ônus do tributo.

Juridicamente, o vendedor, que é o contribuinte de direito, é mero depositário do ICMS integrante do preço cobrado do adquirente, com a obrigação de recolher o valor aos cofres dos estados e do Distrito Federal, conforme decidido pelo STF no Tema 69. E isso equivale a dizer que o preço praticado pelo vendedor é composto por sua receita mais o ICMS cobrado, que configura receita do ente tributante. Deste modo, se eventualmente o preço da mercadoria não sofre a redução equivalente à retirada da incidência tributária, isso decorre do aumento da receita do vendedor, e não de qualquer apropriação de tributo

pago pelo adquirente ou de redução de ônus tributário suportado, visto que o vendedor não suporta nenhum ônus decorrente da incidência do ICMS.

Logo, para fins de verificação da existência de benefício fiscal para o vendedor, não é relevante se a desoneração realmente produziu ou não a redução do preço da mercadoria. A prova de que houve redução ou manutenção do preço é uma prova impossível. Os preços variam livremente e em decorrência de diversos fatores, e muitas das desonerações foram concedidas há décadas e eram vigentes antes mesmo do surgimento de muitos dos contribuintes que efetuam operações com essas desonerações.

Como exemplo destas desonerações gerais e objetivas podem ser citadas as reduções de base de cálculo de ICMS incidente sobre as mercadorias que compõem a cesta básica, concedidas com amparo no Convênio ICMS nº 128, de 1994. E quando se cogita a reoneração desses produtos, os próprios varejistas se pronunciam no sentido de que haverá aumento de preços ao consumidor, uma vez que os comerciantes são meros repassadores dos tributos que serão majorados, como foi o caso da manifestação da Associação Gaúcha de Supermercados (Agas, 2024).

Algumas das disposições da Reforma Tributária implementada pela Emenda Constitucional (EC) nº 132, de 2023, comprovam que a onerosidade dos tributos indiretos, como o ICMS, recai sobre o consumidor final, que é o único que suporta o ônus do imposto, sendo também o único beneficiado por eventual desoneração. Por exemplo, em não se aplicando a desoneração geral e objetiva do novo tributo criado na citada reforma para os produtos essenciais, o que implicaria aumento nos seus preços, medidas alternativas como as previstas no art. 156-A, § 5º, inciso VIII, e § 13, possibilitam a devolução do tributo incidente aos consumidores pessoas físicas de baixa renda, reduzindo o ônus por eles suportado. Vejam que não se cogitou, por totalmente ilógico, a devolução do tributo aos produtores ou revendedores, de modo a lhes garantir maior lucratividade por vender ou produzir mercadorias essenciais.

Também cabe ser mencionado que as desonerações subjetivas de ICMS têm o benefício econômico voltado à pessoa do adquirente ou consumidor, e não do vendedor ou produtor. Exemplos dessas espécies de desoneração são a

aquisição de veículos por pessoas portadoras de necessidades especiais (Convênio ICMS nº 38, de 2012) e a aquisição de bens por órgãos estaduais (Convênios ICMS nº 48, de 1993, 107, de 1995, e 26, de 2003).

### **3.4 Desonerações de ICMS que aumentam o ônus fiscal**

Nas desonerações de ICMS, nas quais deixa de haver a apuração total ou parcial do débito do tributo na circulação da mercadoria ou na prestação de serviço, como regra geral também ocorre o estorno proporcional de créditos desse tributo apurado em função das entradas. E os créditos estornados incorporam-se ao custo do contribuinte de direito do ICMS.

Com a desoneração de uma determinada operação por isenção, por exemplo, o vendedor (A) não irá apurar débito de ICMS, assim como o adquirente (B) não irá se apropriar de nenhum crédito desse imposto, e todo o preço pago na operação de compra irá compor o custo do adquirente (B). O vendedor (A) irá estornar os créditos decorrentes das entradas, que serão incorporados ao seu custo, e não serão aproveitados na etapa seguinte da cadeia produtiva. Se a etapa seguinte da cadeia produtiva for tributada normalmente, quando o adquirente anterior (B) vender o produto ou serviço para o consumidor final (C), todo o ICMS incidente será recolhido, sem o desconto de qualquer crédito. Paradoxalmente, tem-se a situação em que uma desoneração de ICMS produz o aumento da arrecadação do ente tributante e o aumento do custo de produção ou redução da margem de lucro das partes envolvidas.

Ou seja, a operação desonerada não resulta em qualquer benefício fiscal, mas sim em uma perda econômica ou fiscal para as partes envolvidas, uma vez que os créditos estornados de ICMS não serão recuperados e resultarão em uma cumulação do tributo.

Tal situação pode ser facilmente constatada na isenção de ICMS concedida às prestações de serviço de transporte de cargas, entre contribuintes do imposto, iniciadas e concluídas dentro do mesmo estado. Em tal situação, o adquirente do serviço de transporte não poderá se creditar de nenhum valor de ICMS, ao passo que todo o ICMS integrante do preço pago pela transportadora na

aquisição de insumos, como nos combustíveis, comporá o custo de prestação de serviços.

Manifestações de associações de transportadores podem ser encontradas na internet, nas quais se reivindica do poder público estadual a retirada da norma isentiva, por ser esta a causa de perdas econômicas. É o que relata a Federação das Empresas de Logística e de Transporte de Cargas no Rio Grande do Sul:

Trata-se de uma isenção que, ao contrário das demais, causa prejuízo para a maioria dos contribuintes, pois o ICMS incidente sobre o frete deve ser tributado integralmente na venda pelo embarcador e, de forma respectiva, os créditos a que as Transportadoras de Cargas teriam direito, especialmente sobre Diesel, Ativo Imobilizado e outros insumos, são glosados por expressa determinação legal, aumentando o custo efetivo desse serviço [...].

[...] a maioria das empresas transportadoras é afetada de forma negativa pela norma isentiva. O resultado da pesquisa foi entregue, ainda no corrente ano, ao subsecretário da Receita com o pedido expresso de término da isenção e facilitação na adesão ao sistema de apuração de créditos e débitos. (Fetransul, 2019)

O exemplo acima é mais uma comprovação de que desonerações fiscais não podem ser tomadas como sinônimo de benefícios fiscais para efeitos da legislação tributária federal.

## 4 BENEFÍCIO FISCAL DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS

### 4.1 Características básicas

O crédito presumido de ICMS é um benefício fiscal que não decorre de nenhuma desoneração tributária. A operação que constitui o fato gerador é tributada normalmente; o respectivo tributo é destacado na nota fiscal, integrando o preço cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço, adquirente este que, em sendo também contribuinte do ICMS, irá creditar-se do imposto incidente na operação.

O crédito presumido de ICMS representa a permissão legal dada pelo ente tributante para que o vendedor ou contribuinte de direito aproprie-se de parte ou da totalidade do imposto que fez parte do preço cobrado do adquirente da mercadoria. Ou seja, o que era receita do ente público transforma-se em receita do contribuinte de direito, afetando positivamente o seu lucro e o seu patrimônio.

Tal benefício fiscal não tem a finalidade de reduzir o preço do bem ou serviço comercializados, os quais seguem sendo normalmente onerados, mas objetiva compensar outros custos ou despesas de natureza não tributária suportados pela pessoa jurídica destinatária do benefício fiscal, ou incentivar o seu investimento na aquisição de ativos de longo prazo. Nas hipóteses em que o benefício é concedido sem exigências de contrapartidas ou de estudos prévios que o justifiquem, serve, de fato, tão-só como meio de aumento de lucratividade do beneficiário. Apenas circunstancialmente pode levar à redução de preço, na hipótese de o destinatário do benefício utilizá-lo para ganhar mercado perante a concorrência.

A sistemática de apropriação do ICMS que integrou o preço cobrado do adquirente da mercadoria também está presente em benefícios fiscais que recebem outra denominação, como estorno de débito, crédito outorgado e desconto por pagamento antecipado do ICMS cujo recolhimento havia sido deferido.

Esta espécie de benefício fiscal, independentemente da denominação que receba, é o mecanismo mais utilizado pelos estados e pelo Distrito Federal para atrair investimentos privados para seus territórios, representando assim a principal munição empregada na “guerra fiscal” travada entre as unidades federativas.

## 4.2 Quantificação do benefício fiscal

O benefício fiscal de crédito presumido de ICMS pode ser concedido pelo ente tributante de diferentes maneiras, de sorte que é necessário identificar todos os aspectos envolvidos para a correta quantificação do benefício econômico

experimentado pelo destinatário do benefício, que necessariamente será igual à perda de arrecadação do ente público.

A sistemática mais simples de concessão do citado benefício é o estabelecimento de um determinado percentual a ser aplicado sobre as saídas de mercadorias e prestação de serviços de transporte. A determinação do valor do tributo a ser recolhido permanecerá sendo dada pelos débitos apurados nas saídas deduzidos dos créditos decorrentes das entradas, mas com a dedução de um “crédito presumido” adicional, que, em verdade, representa o montante de tributo integrante do preço cobrado do adquirente – receita do Estado – que será apropriado pelo contribuinte de direito. Por esta sistemática, o montante de benefício fiscal será proporcional às vendas de mercadorias e serviços, mas os recolhimentos aos cofres públicos não serão proporcionais às saídas, pois dependerão do confronto entre débitos e créditos decorrentes das entradas. O benefício econômico auferido pelo contribuinte de direito corresponde ao montante de crédito presumido lançado na escrita fiscal.

Uma outra sistemática de apuração do benefício fiscal de crédito presumido de ICMS compreende uma forma alternativa e opcional de apuração dos valores a recolher desse tributo, que não decorre do confronto entre débitos por saídas e créditos por entradas. Por este método, é estabelecido que os recolhimentos mensais do imposto corresponderão a um percentual fixo das saídas de mercadorias e serviços. Na escrita fiscal será lançado um montante tal de “crédito presumido” que, com a dedução de seu valor do total de débitos apurado nas saídas, resulte exatamente no valor a recolher de ICMS calculado com base na proporção previamente determinada. Todos os créditos decorrentes das entradas são estornados, uma vez que foram substituídos pelo “crédito presumido”. Logo, o montante de benefício fiscal auferido pelo particular não corresponde ao valor lançado na escrita fiscal a título de crédito presumido, mas sim à diferença entre este valor e o total de créditos estornados, pois esta será a perda efetiva de arrecadação do ente tributante.

Outro aspecto que necessita ser considerado para determinar o efetivo montante de benefício fiscal de crédito presumido auferido pelo seu destinatário é a eventual existência de contribuições obrigatórias a fundos instituídos e administrados pelo próprio ente tributante do ICMS, a partir do Convênio ICMS

nº 42, de 2016. O ente estadual exige, como condição para auferir o benefício fiscal, uma contribuição mensal a determinados fundos em percentuais variados, que podem chegar a 20% do benefício fiscal auferido. Como consequência, o efetivo benefício econômico e fiscal do particular, que também corresponde à perda de arrecadação do ente tributante, equivale ao crédito presumido de ICMS escriturado deduzido dos créditos por entradas eventualmente estornados em função da sistemática de apuração própria e ainda deduzido do valor das contribuições para os fundos.

Em 2023, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.635, o STF analisou a constitucionalidade de leis do estado do Rio de Janeiro que criaram contribuições a fundos estaduais como condição para o auferimento de benefícios fiscais. O Tribunal decidiu pela constitucionalidade das normas, mas deu às contribuições para os referidos fundos a mesma natureza de recolhimento de ICMS, devendo ser garantida a não cumulatividade e a não vinculação a programa específico.

Portanto, se a arrecadação para estes fundos equivale à arrecadação de ICMS, fica ainda mais evidente que para a apuração do montante de benefício fiscal auferido pelo destinatário do crédito presumido devem ser deduzidos os valores dos recolhimentos a estes fundos.

#### 4.3 Métodos alternativos de apuração de ICMS

Os estados e o Distrito Federal utilizam-se de diversos mecanismos de política de administração tributária com o objetivo de simplificar a apuração e o recolhimento dos tributos, assim como de simplificar as obrigações acessórias relacionadas a essa apuração e facilitar o trabalho de fiscalização.

Um destes mecanismos é aplicado ao ICMS, consistindo em um método alternativo de apuração do valor a recolher do imposto, diferente do tradicional confronto entre débitos por saídas e créditos por entradas.

Exemplos de tal método alternativo de apuração do ICMS devido são os que foram instituídos com amparo no Convênio ICMS nº 106, de 1996, que é

aplicável ao setor de transporte, exceto aéreo. É um método de apuração de ICMS optativo, cabendo a escolha ao contribuinte, que necessariamente deve ser aplicado a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica localizados no território nacional. É concedido um “crédito presumido” de ICMS de 20% do imposto apurado na prestação dos serviços – 20% do débito apurado nas saídas – em substituição à totalidade dos créditos decorrentes das entradas. Tal sistemática resulta no efetivo recolhimento de 80% dos débitos apurados nas saídas.

Tais métodos alternativos de apuração do valor a recolher de ICMS não se confundem com benefícios fiscais, ainda que circunstancialmente possam resultar em um valor a recolher em montante menor do que aquele que seria obtido com o uso do tradicional sistema de débitos das saídas menos créditos das entradas. Existem características que diferenciam claramente esses métodos alternativos dos verdadeiros benefícios fiscais de ICMS que eventualmente também utilizem uma sistemática de apuração diferente da usual – débitos por saídas menos créditos por entradas.

Uma das características dos métodos alternativos é que eles não decorrem de legislação estadual que tem o objetivo de atrair investimentos, fomentar a atividade econômica ou aumentar a competitividade dos produtos locais. Em geral são aplicados por todos os estados da Federação, de modo idêntico. Outra característica própria dos métodos alternativos está no fato de que apenas parte dos contribuintes faz a opção, renunciando à apuração do ICMS pelo confronto entre débitos das saídas menos créditos das entradas. Ou seja, muitos contribuintes não se interessam pela simplificação da apuração, mantendo a sistemática tradicional, haja vista a apuração de créditos por entradas resultar em montante superior à opção pelo crédito presumido nos seus casos em concreto. Para um verdadeiro benefício fiscal que se utilizasse da forma alternativa de apuração, o montante de crédito presumido seria substancialmente superior aos créditos por entradas a serem renunciados, de modo que nenhum contribuinte deixaria de adotá-lo, pois não há quem opte por não receber benefício fiscal.

No passado, a Confederação Nacional dos Transportes (CNT) protocolou a ADI nº 1.502/DF, pela qual questionava a constitucionalidade dos Convênios

ICMS nº 46 e 38, ambos de 1989, que foram os antecessores do Convênio ICMS nº 106, de 1996, e que instituíram um método alternativo de apuração de ICMS para o setor de transportes baseado na redução de base de cálculo dos débitos em substituição aos créditos do tributo decorrentes das entradas. No julgamento da ação, o Pleno do STF, por unanimidade, entendeu que a sistemática criada objetivou tão-somente simplificar o trabalho contábil do contribuinte, assim como facilitar a tarefa de fiscalização, uma vez que se tratava de um benefício vinculado unicamente às obrigações acessórias do contribuinte, que não importou em redução de imposto. Complementou dizendo que eventual supressão da vedação do aproveitamento de créditos, por parte do STF, equivaleria a transformar um simples processo simplificado de cálculo do imposto em substancial redução de tributo.

A legislação do ICMS de alguns estados, como a do Rio Grande do Sul, nomina como “créditos presumidos operacionais” aqueles concedidos com a finalidade de simplificar o cumprimento das obrigações relativas à apuração do imposto e elenca quais espécies de crédito presumido enquadram-se nesta sistemática<sup>3</sup>.

Assim, tais métodos alternativos de apuração de ICMS não representam nenhum benefício fiscal, ainda que, eventualmente, e em algum período de apuração, o total de créditos presumidos concedidos supere os créditos por entrada renunciados.

## 5 LEGISLAÇÃO RELATIVA À NÃO TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

As subvenções governamentais necessariamente resultam em benefícios econômicos para seus destinatários, de modo a aumentar o seu lucro e o seu patrimônio.

As disposições originais da Lei nº 6.404, de 1976, em seu art. 182, § 1º, alínea “d”, estabeleceram que as doações e as subvenções para investimentos

3 Art. 32, § 1º, inciso III, do Decreto Estadual nº 37.699/1997 – Regulamento do ICMS/RS.

recebidas pelas pessoas jurídicas seriam contabilizadas diretamente em conta de patrimônio líquido. Esse dispositivo estabeleceu indiretamente que as subvenções governamentais que não fossem concedidas para a realização de investimentos seriam contabilizadas em conta de resultados. O que seria contabilizado em conta de patrimônio líquido seria o acréscimo patrimonial decorrente de subvenções para investimento recebidas.

O Decreto-lei nº 1.598, de 1977, no art. 38, § 2º, em especial após a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, de 1979, estabeleceu que os acréscimos patrimoniais decorrentes de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, e as doações recebidas do poder público, contabilizados conforme disposto no art. 182, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, não seriam tributados pelo IRPJ, desde que atendidas determinadas condições. Ou seja, a norma fiscal tratou de afastar da incidência do imposto o fato gerador “aumento de patrimônio decorrente de subvenção recebida do poder público”, independentemente do meio utilizado para a transferência de recursos financeiros ao particular, sendo citadas, de modo exemplificativo, as isenções e reduções de impostos. Não havendo aumento de patrimônio, não há incidência de nenhuma norma relativa ao IRPJ.

A Lei nº 11.638, de 2007, editada com o objetivo de adequar a contabilidade brasileira às normas internacionais de informação financeira, dentre outros pontos, revogou as alíneas “c” e “d” do § 1º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, fazendo com que os acréscimos patrimoniais decorrentes de doações e de subvenções para investimento recebidas passassem a integrar o resultado do exercício, refletindo-se assim em um aumento do lucro do período, não sendo mais contabilizados diretamente em conta de patrimônio líquido.

Em função das alterações trazidas pelas novas normas contábeis, as bases de cálculo de diversos tributos sofreriam impactos, sejam positivos ou negativos. Para manter a chamada “neutralidade tributária” até que uma lei tributária tratasse especificamente do ajuste de cada uma das alterações nas normas societárias e contábeis, a Lei nº 11.941, de 2009, instituiu um regime tributário de transição. A lei tratou da não tributação dos acréscimos de lucro decorrentes das subvenções para investimento e das doações recebidas do poder público em seu art. 18, com os mesmos critérios e condições anteriormente vigentes.

Posteriormente, a Lei nº 12.973, de 2014, foi a norma que tratou individualmente de todos os ajustes necessários para adequar a legislação fiscal às novas normas contábeis, extinguindo o regime tributário de transição. A referida lei tratou da não tributação do aumento de lucro decorrente das subvenções para investimento e das doações recebidas do poder público em seu art. 30, basicamente reproduzindo as condições e limitações das legislações anteriores.

Todos os dispositivos da legislação federal citados trataram sempre da não tributação dos acréscimos patrimoniais ou acréscimos de lucro decorrentes de subvenções e doações recebidas de quaisquer dos entes públicos, em relação a quaisquer tributos, e mediante qualquer forma, contanto que atendidas determinadas condições ou requisitos. Em todas estas normas constaram, de modo exemplificativo, as isenções e reduções de tributo como formas de concessão das subvenções.

Muito embora pareça algo intrínseco, cabe ser enfatizado que somente os valores que se acrescem ao resultado do exercício em decorrência de uma subvenção recebida do poder público podem ser objeto de exclusão com base no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, tendo em vista que não se pode excluir o que não tenha sido acrescido ao lucro. Logo, a desoneração mediante isenção pode ser a forma adequada de concessão de um benefício fiscal em relação a determinados tributos, a determinados contribuintes e a fatos geradores específicos. Mas para ICMS, desonerações como a isenção não resultam em nenhuma repercussão econômica para o contribuinte de direito, como o vendedor de mercadoria ou o prestador de serviço de transporte, sendo experimentada apenas pelo contribuinte de fato.

Tal dispositivo não trata das meras desonerações tributárias que não produzem nenhum benefício econômico a determinado contribuinte, ainda que normas relativas a este tributo chamem esta desoneração de “benefício fiscal”. Não interessa à legislação do IRPJ e da CSLL eventos jurídicos ou econômicos que não alteram o lucro da pessoa jurídica.

A LC nº 160, de 2017, por seu art. 9º, inseriu no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2017, os parágrafos 4º e 5º. Esses dispositivos trataram de afastar a exigência do cumprimento de determinados requisitos quando a subvenção fosse concedida

com a utilização do ICMS, seja sob a forma de incentivos, seja sob a forma de benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

Mas os citados parágrafos não mencionam as formas de desoneração de ICMS, as quais podem gerar ou não um benefício econômico ao contribuinte de direito, nem afirmam que, para todas as espécies de desoneração de ICMS, considera-se existente um “benefício fiscal” passível de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mesmo quando inexistente qualquer repercussão econômica. Esses parágrafos estão relacionados ao *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, a qual, assim como na legislação que a antecedeu, desde a década de 1970, trata apenas dos acréscimos de lucros ou acréscimos de patrimônio decorrentes de subvenções recebidas.

O significado de “benefício fiscal” a que se refere o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, não pode ser equiparado à mesma expressão contida na Cláusula Primeira, § 4º, do Convênio ICMS nº 190, de 2017, seja porque este último foi publicado em data posterior à data de promulgação dos dispositivos legais antes vetados pelo presidente da República, seja porque a expressão “benefícios fiscais”, constante no referido Convênio ICMS, teve o fim específico de relacionar todas as espécies de desonerações e benefícios fiscais para fins de convalidação, conforme determinado pela LC nº 160, de 2017.

Ou seja, especificamente em relação ao ICMS, tanto o *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, quanto o § 4º do mesmo artigo tratam da não tributação dos acréscimos de lucro decorrentes de benefícios fiscais recebidos pela pessoa jurídica por meio desse tributo, seja auferindo receita ou não incorrendo em custo ou despesa relacionada ao citado imposto. As alterações introduzidas pela LC nº 160, de 2017, não determinaram que, para todo e qualquer “benefício fiscal” de ICMS, assim denominado pela legislação desse imposto, seria possível haver uma exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em montante equivalente ao tributo estadual que deixou de incidir na operação, mesmo quando a desoneração do ICMS não tiver produzido repercussão econômica (aumento de lucro) ao contribuinte.

A possibilidade de exclusão nas apurações do lucro real e da base de cálculo da CSLL prevista na citada norma não se aplica aos casos em que a desoneração

de ICMS não tenha resultado em benefício fiscal, como ocorre, por exemplo, nas operações de circulação de mercadorias com isenção do imposto, em relação ao vendedor ou contribuinte de direito.

## 6 SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO – DECISÕES JUDICIAIS RELEVANTES

### 6.1 Introdução

A partir de 2017, importantes decisões foram tomadas pelos tribunais superiores relacionadas à não tributação, pelo IRPJ e pela CSLL, de benefícios fiscais de ICMS, sejam decorrentes de crédito presumido ou de outras modalidades de benefícios diferentes de crédito presumido, algumas delas em repercussão geral ou sob o rito dos recursos repetitivos.

Desse modo, o debate em torno do tema deve levar em conta o que já foi estabelecido pela jurisprudência até aqui dominante.

### 6.2 Decisões relacionadas aos créditos presumidos de ICMS

Em sessão realizada em 18 de agosto de 2017, ao apreciar o Tema 957 – Inclusão de crédito presumido de ICMS, decorrente de incentivo fiscal estadual, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o STF fixou a seguinte tese: a controvérsia relativa à inclusão de créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL não possui repercussão geral, tendo em vista sua natureza infraconstitucional.

Com essa decisão, o STF tem afastado, até o presente momento, a apreciação de recurso extraordinário que trate da incidência de IRPJ e CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS.

Em sessão realizada em 8 de novembro de 2017, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), julgando os Embargos de Divergência em Recurso

Especial (EREsp) nº 1.517.492/PR, decidiu pela não incidência do IRPJ e da CSLL sobre os incentivos e os benefícios fiscais de ICMS concedidos sob a forma de créditos presumidos. Dentre os fundamentos de tal decisão, foi mencionada a necessidade de respeito ao pacto federativo e a impossibilidade de a União interferir na política fiscal adotada por estado-membro. Não foram apreciadas ou citadas as disposições relativas a subvenções contidas na legislação tributária federal.

Em sessão realizada em 25 de junho de 2019, a Segunda Turma do STJ, por unanimidade, negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional no Recurso Especial (Resp) nº 1.605.245/RS, também relativo à incidência de IRPJ e CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS. Como fundamento da decisão foi citado o precedente do EREsp nº 1.517.492/PR, mencionando-se também que seriam irrelevantes as alterações produzidas pelos artigos 9º e 10 da LC nº 160, de 2017, no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, irrelevância esta que já havia sido apreciada pela Primeira Seção do STJ em diversas oportunidades.

Embora essas decisões do STJ não tenham sido tomadas sob o rito dos recursos repetitivos, elas têm sido replicadas pelas instâncias inferiores. Contudo, em outubro de 2023, quando do julgamento do AREsp nº 2.388.499/RS, a Segunda Turma do STJ entendeu que a não tributação do crédito presumido de ICMS dependia da verificação dos requisitos do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, o que destoou da jurisprudência dominante até então, tendo o referido processo retornado ao tribunal *a quo* para que este proferisse nova decisão, avaliando o cumprimento dos requisitos legais.

As decisões até aqui majoritárias do STJ e dos Tribunais Regionais Federais são no sentido de os benefícios fiscais de crédito presumido de ICMS não se submetem à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, pelo menos até o final de 2023<sup>4</sup>. Tal situação não significa, entretanto, a ausência de litígios e de controvérsias a respeito da determinação da efetiva existência de benefício fiscal de crédito presumido, assim como da determinação de seu montante.

4 A partir de janeiro de 2024, passam a vigorar as regras estabelecidas pela Lei nº 14.789, de 2023, que alterou completamente as regras relacionadas à não tributação das subvenções para investimento.

O que vem sendo decidido nos tribunais é que “o benefício fiscal” de crédito presumido de ICMS, assim entendido o acréscimo de lucro ou acréscimo patrimonial decorrente da apropriação, pelo particular, de receita tributária do ente tributante, pode ser excluído da tributação pelo IRPJ e pela CSLL. Em momento algum foi decidido pelo Poder Judiciário que “o montante lançado na escrita fiscal a título de crédito presumido” poderia ser excluído.

Deste modo, para todos os casos em que o lançamento de crédito presumido de ICMS na escrita fiscal decorrer de opção por um método alternativo de apuração e recolhimento do imposto, em substituição aos créditos do tributo decorrentes das entradas, cujo objetivo seja a mera simplificação das obrigações acessórias e dos procedimentos de fiscalização, nenhuma exclusão pode ser efetuada, dada a ausência de benefício fiscal, ainda que, circunstancialmente, o montante dos créditos presumidos supere o montante dos créditos por entrada estornados.

Por sua vez, no caso de legislação estadual ou distrital que efetivamente conceda um benefício fiscal por meio de crédito presumido de ICMS, mas que demande a renúncia integral dos créditos decorrentes das entradas, ou exija contribuições a fundos administrados pelos entes tributantes, os quais possuem a natureza jurídica de recolhimentos de ICMS, o benefício fiscal efetivo e que corresponde ao valor passível de exclusão é o total de crédito presumido lançado na escrita fiscal, deduzido dos estornos de créditos por entradas e de contribuições aos fundos estaduais.

Embora as decisões judiciais até aqui majoritárias sejam pela não incidência de IRPJ e de CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS, não se pode excluir do lucro líquido, para efeitos de apuração da base de cálculo dos citados tributos, mais do que foi acrescido a título de benefício fiscal.

### 6.3 Decisões relacionadas aos demais benefícios fiscais de ICMS

As discussões e disputas relacionadas à possibilidade de excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores correspondentes às demais espécies de benefícios fiscais de ICMS diferentes de crédito presumido foram levadas

ao Judiciário. Dado o grande volume de processos e da diversidade das decisões que vinham sendo tomadas, em sessão finalizada em 7 de março de 2023, a Primeira Seção do STJ afetou os processos a que se referem os REsp nº 1.945.110/RS e REsp nº 1.987.158/SC ao rito dos efeitos repetitivos, delimitando a seguinte tese controvertida:

Definir se é possível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, imunidade, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (extensão do entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL).

Em sessão realizada em 26 de abril de 2023, com acórdão publicado em 12 de junho de 2023, a Primeira Seção do STJ julgou os referidos processos e fixou a seguinte tese:

1. Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (art. 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e art. 30, da Lei n. 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no ERESP 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.
2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS – tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.
3. Considerando que a Lei Complementar 160/2017 incluiu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei 12.973/2014 sem, entretanto, revogar o disposto no seu § 2º, a dispensa de comprovação prévia, pela empresa, de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSSL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Aos referidos acórdãos e tese foram opostos embargos de declaração, os quais ainda pendem de julgamento, mas que não possuem efeito suspensivo da decisão proferida, nos termos do art. 1.026 do Código de Processo Civil. Desse modo, a decisão passou a ter eficácia imediata, desde a publicação dos acórdãos.

A partir da leitura dos votos do ministro relator e dos demais ministros votantes, assim como da tese acima reproduzida, tem-se que as controvérsias jurídicas em torno dos requisitos e condições para a exclusão restaram resolvidas.

Assim, para os demais benefícios fiscais de ICMS diferentes de crédito presumido, o fundamento legal para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL decorre das disposições da LC nº 160, de 2017, artigos 9º e 10, e da Lei nº 12.973, de 2014, art. 30, não sendo aplicável o que havia sido decidido no EREsp 1.517.492/PR, que era a possibilidade de exclusão do benefício fiscal de crédito presumido em respeito ao pacto federativo, independentemente de qualquer condição ou requisito legal. Também ficou decidido que podem ser excluídos os demais benefícios fiscais de ICMS, mesmo que não tenham sido concedidos como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico. Os recursos financeiros decorrentes dos benefícios fiscais recebidos deveriam permanecer na pessoa jurídica, cabendo sua tributação em caso de qualquer outra destinação, nos termos do art. 30, § 2º, da Lei nº 12.973, de 2014.

Ou seja, o STJ entendeu que o § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, introduzido pelo art. 9º da LC nº 160, de 2017, equiparou a uma subvenção para investimento qualquer benefício fiscal de ICMS auferido, mesmo que não tenha sido concedido para implantação ou expansão de empreendimento econômico, autorizando sua exclusão para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que os recursos financeiros decorrentes destes benefícios fiscais não fossem distribuídos aos sócios.

Entretanto, mesmo que pacificadas as questões relativas aos requisitos e condições legais que devem ser cumpridos para que se autorize a exclusão dos demais benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a existência ou não de benefício fiscal em decorrência de desonerações de

ICMS não era matéria a ser decidida pela corte, não sendo objeto do referido julgamento.

Merece ser salientado que tanto a decisão judicial quanto o art. 30, § 4º, da Lei nº 12.973, de 2014, autorizam a exclusão dos “benefícios fiscais relativos ao ICMS” auferidos pela pessoa jurídica e que, portanto, aumentaram seu lucro e o seu patrimônio, seja pelo incremento de receitas ou por redução de despesas. Não foi autorizado que os “valores equivalentes às desonerações tributárias ocorridas em cada uma das etapas da cadeia produtiva”, que em nada afetaram o lucro ou o patrimônio das partes envolvidas, possam ser excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Saliente-se que o dispositivo legal trata de valores que “não serão computados na determinação do lucro real”, sendo que desonerações de ICMS que não aumentaram o lucro líquido da pessoa jurídica naturalmente já não estarão computadas no lucro real, de maneira que nenhuma exclusão deve ser realizada pela pessoa jurídica.

Em uma cadeia produtiva, as operações oneradas realizadas entre contribuintes do ICMS não resultam em receita, custo ou despesa tributária para nenhuma das partes da operação, pois o imposto cobrado pelo vendedor é receita do ente tributante, e o recolhimento do imposto aos cofres públicos não afeta o resultado ou o lucro do vendedor. Já para o adquirente, o imposto contido no preço pago quando da aquisição da mercadoria é inteiramente recuperável, não compondo seu custo ou despesa. Logo, para operações entre contribuintes do ICMS, desonerações como isenções, reduções de alíquota e reduções de base de cálculo do imposto não resultam em nenhum benefício fiscal para nenhuma das partes, não havendo nenhuma parcela de lucro decorrente de benefício fiscal que possa ser excluída na apuração do IRPJ ou da CSLL.

Por sua vez, nas operações em que o adquirente da mercadoria é o consumidor final, em uma operação onerada, o imposto cobrado pelo vendedor é receita do ente tributante, e o recolhimento do imposto aos cofres públicos não afeta o resultado ou o lucro do vendedor. Já o adquirente da mercadoria, que não pode recuperar o ICMS pago, suporta o ônus do imposto. Sendo a operação desonerada por isenção, redução de alíquota ou redução de base de cálculo, é o

adquirente da mercadoria que é beneficiado, pois deixa de sofrer a repercussão econômica do imposto, ao passo que o vendedor não aufera qualquer benefício fiscal, pois simplesmente deixa de cobrar e repassar o ICMS ao ente tributante, não havendo qualquer acréscimo de seu lucro passível de exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Admitir que os “valores equivalentes às desonerações tributárias ocorridas em cada uma das etapas da cadeia produtiva” podem ser excluídos, pelo vendedor ou contribuinte de direito, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL implica admitir, no limite, em uma cadeia produtiva inteiramente desonerada que seja longa, que cada uma das partes que a compõe poderá excluir o valor equivalente ao ICMS desonerado, mesmo sem auferir nenhum benefício. Como consequência dessa hipótese, o montante total excluído da tributação pelo conjunto de contribuintes será muito superior ao valor da mercadoria vendida ao consumidor final, embora somente este tenha sido beneficiado com a desoneração, e ninguém mais. Ou seja, haveria a multiplicidade e a cumulação de exclusão da base de cálculo dos tributos sobre o lucro mesmo sem ter havido qualquer acréscimo de lucro.

A tese a ser decidida pelo STJ sob o rito dos recursos repetitivos envolvia apenas a aplicação aos demais benefícios de ICMS do que já havia sido decidido para os benefícios fiscais de crédito presumido, que era a possibilidade de exclusão independentemente de qualquer requisito, condição ou norma legal. E o Tribunal decidiu que não caberia essa extensão. Logo, o que ficou definido para os demais benefícios de ICMS é que a possibilidade de exclusão deve seguir os termos e condições do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, afastada a exigência de aplicação dos recursos em investimentos. Como tal dispositivo trata de exclusão de benefícios fiscais, que somente ocorrem quando há aumento de lucro ou de patrimônio, não cabe a exclusão de nenhum valor em caso de desonerações de ICMS que não resultem em benefícios fiscais.

O julgamento do STJ no Tema 1.182 não abrangeu nenhuma outra questão ou aspecto legal ou fático, não adentrando a discussão sobre a existência ou não de benefício fiscal nas desonerações de ICMS de qualquer espécie, em relação a qualquer sujeito passivo. Em razão desse motivo, foi decidido que os processos afetados devem retornar às cortes de origem para que

estas verifiquem o cumprimento das condições e requisitos previstos em lei para autorizar a exclusão de benefício fiscal, sendo um deles, por óbvio, a própria existência de benefício fiscal. São os Tribunais Regionais Federais que decidirão, em cada caso concreto, sobre a existência de benefício fiscal e sobre o cumprimento dos requisitos legais, não afastada a possibilidade de a própria Receita Federal, em procedimento fiscalizatório, verificar se há acréscimos patrimoniais decorrentes dos benefícios fiscais e se tais valores foram utilizados para a garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

## 7 CONCLUSÃO

As decisões do Superior Tribunal de Justiça até aqui proferidas e descritas acima a respeito da não tributação pelo IRPJ e pela CSLL dos benefícios fiscais de ICMS não deixam qualquer margem para dúvidas ou questionamentos a respeito das normas jurídicas que devam ser aplicadas, assim como sobre quais os requisitos ou condições a serem observados.

Pela jurisprudência atual, a não tributação do benefício fiscal de crédito presumido de ICMS independe de qualquer dispositivo legal e, portanto, de qualquer condição ou requisito estabelecido em lei.

Já com relação aos demais benefícios fiscais de ICMS com denominação diferente de “crédito presumido”, decorrentes ou não de desonerações tributárias, a exclusão é autorizada somente nos termos e condições estabelecidos pelo art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, não podendo ser exigido que o benefício fiscal tenha sido concedido como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico.

Entretanto, para os dois grupos de benefícios fiscais de ICMS em relação aos quais o Poder Judiciário apresentou consequências e fundamentos jurídicos diferentes para embasar a exclusão da tributação pelo IRPJ e pela CSLL, deve ser comprovada a efetiva existência de um incremento de lucro ou de patrimônio, assim como o seu montante deve ser passível de determinação de forma inequívoca, sob pena de ocorrerem exclusões da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro de valores imaginários, decorrentes de

mera alegação. E são estas as questões que devem dominar os litígios sobre a matéria, de agora em diante, demandando o posicionamento dos julgadores tanto na esfera administrativa quanto judicial.

No que diz respeito ao crédito presumido de ICMS, que é inquestionavelmente um benefício fiscal não decorrente de nenhuma desoneração, o que restou definido é que o “benefício fiscal de crédito presumido” pode ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Não foi estabelecido que o montante de “crédito presumido de ICMS registrado na escrita fiscal” pode ser excluído na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Portanto, para se obter o montante de benefício fiscal auferido devem ser deduzidos os créditos por entradas eventualmente estornados em função da contabilização dos créditos presumidos, assim como devem ser deduzidas as contribuições efetuadas para fundos estaduais como requisitos para o auferimento dos créditos presumidos. Também cabe lembrar que, relativamente aos métodos alternativos de apuração de ICMS, instituídos com o objetivo de simplificar as obrigações acessórias, não cabe a exclusão de nenhum valor, posto que não se trata de uma legislação que objetiva a concessão de benefício fiscal.

Já quanto aos demais benefícios fiscais de ICMS diferentes de crédito presumido, o que ficou decidido pelo STJ no Tema 1.182, ainda que pendentes os embargos declaratórios, é que a exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL deve seguir os termos e condições estabelecidos pelo art. 30 da lei nº 12.973, de 2014. E tal dispositivo legal, assim como todos os que o antecederam na respectiva matéria, desde o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, trata exclusivamente de incentivos e de benefícios fiscais ou financeiro-fiscais que tenham aumentado o patrimônio do contribuinte.

O conceito de benefício fiscal de ICMS para fins da legislação tributária federal que trata da exclusão de tais valores na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL não é o mesmo conceito para fins da legislação de ICMS, em especial do Convênio ICMS nº 190, de 2017. Enquanto o primeiro diz respeito exclusivamente aos acréscimos patrimoniais decorrentes de benefícios fiscais do citado imposto, originados por receitas auferidas ou por despesas não incorridas, o segundo diz respeito a qualquer forma de desoneração de ICMS, sendo irrelevantes os efeitos patrimoniais percebidos pelo contribuinte de direito.

Não basta a espécie de desoneração tributária estar relacionada no Convênio ICMS nº 190, de 2017, para que se conclua pela ocorrência de benefício econômico atribuído ao contribuinte de direito e pela consequente exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Do mesmo modo, a mera existência de espécie de desoneração tributária listada de modo exemplificativo no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, não permite a conclusão de que é possível calcular o montante de ICMS que incidiria na operação, caso ela fosse normalmente onerada, e deduzir este valor da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mesmo que nenhuma das partes envolvidas tenha auferido qualquer benefício econômico.

Para os demais benefícios de ICMS que não o de crédito presumido, os processos que já chegaram ao STJ serão devolvidos aos Tribunais Regionais Federais, que deverão decidir, no caso concreto, se os requisitos previstos no art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, foram cumpridos. A principal verificação será quanto à própria existência de um benefício fiscal, uma vez que aqueles que praticam ou participam do fato gerador de ICMS em uma operação desonerada não necessariamente auferem um benefício econômico.

Para as desonerações decorrentes de ICMS, como isenção, redução de alíquota, redução de base de cálculo, diferimento da tributação para a etapa seguinte, dentre outras, nenhum benefício econômico é auferido pelo contribuinte de direito. Logo, não ocorre um benefício fiscal de ICMS, sob o ponto de vista da legislação do IRPJ e da CSLL, não sendo aplicáveis as disposições do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014. Neste caso, é irrelevante o eventual cumprimento do requisito da constituição de reserva especial de lucros. Uma vez que nenhum lucro decorreu de benefício fiscal, nenhum valor pode ser excluído.

## REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO GAÚCHA DE SUPERMERCADOS – AGAS. *Alimentos básicos podem ficar mais caros a partir de abril no RS*. Porto Alegre. 2024. Disponível em: [https://www.agas.com.br/site/default.asp?TroncoID=708180&SecaoID=0&SubsecaoID=0&Template=../artigosnoticias/user\\_exibir.asp&ID=937328](https://www.agas.com.br/site/default.asp?TroncoID=708180&SecaoID=0&SubsecaoID=0&Template=../artigosnoticias/user_exibir.asp&ID=937328). Acesso em: 11 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1502/DF. Requerente: Confederação Nacional do Transporte. Impetrado: Ministro de Estado da Fazenda. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 12 set. 1996. *Diário da Justiça*, Brasília, 12 nov. 1996. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347097>. Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. Embargos de Divergência em Recurso Especial 1517492/PR. Embargante: Fazenda Nacional. Embargado: COTRIGUAÇU Cooperativa Central. Relatora para o acórdão: Ministra Regina Helena Costa. Brasília, 8 nov. 2017a. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1619548&num\\_registro=201500416737&data=20180201&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1619548&num_registro=201500416737&data=20180201&formato=PDF). Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Tema 69: inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins. Relatora: Ministra Cármem Lúcia. Brasília, 15 mar. 2017b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312859807&ext=.pdf>. Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Tema 957: inclusão de crédito presumido de ICMS, decorrente de incentivo fiscal estadual, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 19 ago. 2017c. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312557294&ext=.pdf>. Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 3ª Seção. Habeas Corpus 399109/SC. Impetrante: Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Brasília, 22 ago. 2018. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1680819&num\\_registro=201701067980&data=20180831&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1680819&num_registro=201701067980&data=20180831&formato=PDF). Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial 1605245/RS. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Cia Hering. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 25 jun. 2019a. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1842794&num\\_registro=201601325448&data=20190628&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1842794&num_registro=201601325448&data=20190628&formato=PDF). Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário em Habeas Corpus 153334/SC. Recorrente: Robson Schumacher e outros. Recorrido: Ministério Público do Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Brasília, 18 dez. 2019b. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 6ª Turma. Habeas Corpus 556551/SC. Impetrante: Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. Brasília, 5 maio 2020. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1922207&num\\_registro=202000027553&data=20200805&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1922207&num_registro=202000027553&data=20200805&formato=PDF). Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. Tema Repetitivo 1182. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: VDA Logística e Transportes Ltda e outro. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Brasília, 26 abr. 2023a. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas\\_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo\\_pesquisa=T&cod tema\\_inicial=1182&cod\\_tema\\_final=1182](https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod tema_inicial=1182&cod_tema_final=1182). Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Agravo em Recurso Especial 2388499/RS. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Peccin S/A. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 3 out. 2023b. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/eletronico/documento/mediado/?documento\\_tipo=integra&documento\\_ sequencial=212636063&registro\\_numero=202302021289&peticao\\_ numero=&publicacao\\_data=20231011&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/eletronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_ sequencial=212636063&registro_numero=202302021289&peticao_ numero=&publicacao_data=20231011&formato=PDF). Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5635/DF. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Impetrado: Governador do Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Brasília, 18 out. 2023c. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15363109656&ext=.pdf>. Acesso em: 7 mar. 2024.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FETRANSUL. *A isenção sobre o frete e o potencial prejuízo causado às transportadoras*. Porto Alegre, 2019. Disponível em: <https://www.fetransul.com.br/a-isencao-sobre-o-frete-e-o-potencial-prejuizo-causado-as-transportadoras/>. Acesso em: 11 mar. 2024.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Ainda a restituição dos tributos “indiretos”. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito – UFC*, Fortaleza, v. 32, n. 2, p. 227, jul./dez. 2012. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/359>. Acesso em: 11 mar. 2024.

# **NÃO CUMULATIVIDADE DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS NAS LEIS Nº 10.833/2003 E Nº O 10.637/2002: UM MODELO IRRAZOÁVEL, CUMULATIVO E JURIDICAMENTE INSEGURO**

**Cassiano Menke**

Professor de Direito Tributário da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), doutor em Direito Tributário pela UFRGS, professor do curso de pós- graduação em Direito Tributário da PUCRS/IET, professor de Direito Tributário na Escola da Magistratura Federal do RS (Esmafe-RS) e na Escola Superior da Magistratura da Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul (Ajuris), sócio-coordenador da área tributária no Silveiro Advogados.

## **RESUMO**

A não cumulatividade da Cofins e da contribuição ao PIS é regra constitucional que outorgou, de um lado, a faculdade de o legislador escolher setores da economia para implementar o regime de tributação sobre valor agregado e, de outro lado, o dever de ser criado um regime efetivamente não cumulativo para os setores escolhidos. Em que pese isso, o modelo instituído pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 é cumulativo, irrazoável e juridicamente inseguro. Isso porque ele não permite aos contribuintes saberem, de antemão, quais são os gastos que efetivamente dão direito de crédito e, ainda, porque impede a tomada de créditos com relação a operações antecedentes oneradas pela Cofins e pelo PIS e que são incorporadas no preço de venda de bens e serviços. O referido regime deve, pois, mudar. Há de ser instituído novo modelo

em seu lugar, que assegure direito amplo e irrestrito ao crédito como regra, não como exceção, e que evite o uso de palavras marcadas com alto grau de genericidade e vagueza para regular a matéria no âmbito infraconstitucional.

**Palavras-chave:** Cofins/PIS; não cumulatividade; razoabilidade; segurança jurídica; aceitabilidade.

## **ABSTRACT**

*The non-cumulative system of Cofins and the contribution to PIS is a constitutional rule that granted, on the one hand, the power of the legislator to choose sectors of the economy to implement the value-added taxation regime and, on the other hand, the duty to create a effectively non-cumulative regime for the chosen sectors. Despite this, the model established by laws nº. 10.637/2002 and nº. 10.833/2003 is cumulative, unreasonable and legally uncertainty. This is because it does not allow taxpayers to know, in advance, which expenses effectively give rise to credit and, furthermore, because it prevents the taking of credits in relation to previous operations burdened by Cofins and PIS and which are incorporated into the sales price. of goods and services. This regime must therefore change. A new model must be instituted in its place, which ensures a broad and unrestricted right to credit as a rule, not as an exception, and which avoids the use of words marked with a high degree of genericity and vagueness to regulate the matter within the infra-constitutional.*

**Keywords:** taxes and contributions; non-cumulativeness; reasonableness; legal certainty; acceptability.

## SUMÁRIO

1	Introdução .....	193
2	Premissa, finalidade e conteúdo da não cumulatividade da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) na CF/88 .....	194
3	Duas características do modelo infraconstitucional da não cumulatividade da Cofins e do PIS: diferenciação comércio x indústria e serviços e a genericidade da palavra insumo .....	197
4	Dois problemas inerentes ao modelo infraconstitucional de não cumulatividade da Cofins e do PIS: irrazoabilidade-equidade e insegurança jurídica .....	199
5	Conclusões.....	208
	Referências.....	209



## 1 INTRODUÇÃO

A não cumulatividade da Cofins e da contribuição ao PIS é um dos mais controversos regimes jurídico-tributários implementados nos últimos vinte anos em nosso país. Sua fonte normativa primária é a Constituição Federal de 1988 (CF/88), que determinou ao Legislativo o dever de implementar, no âmbito das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, a tributação sobre o valor agregado para os setores da economia de escolha do legislador (art. 195, § 12, da CF/88).

Em que pese a referida disposição constitucional prescrever a vedação à cobrança de tributo sobre tributo relativamente aos setores econômicos escolhidos, o legislador, ao instituir o referido regime, em vez de criar disposições normativas para efetivamente evitar a tributação em cascata e para implementar um modelo juridicamente seguro, dotado de calculabilidade e cognoscibilidade, fez exatamente o contrário. Foi criado sistema que, de um lado, não permite ao contribuinte planejar sua atividade empresarial no sentido de saber, de antemão, a extensão do direito de crédito e que, de outro lado, promove curiosamente a cumulatividade da tributação, e não o oposto.

O que se vê, nesse contexto, de 2003 até hoje, é uma onda interminável de litigiosidade em torno do referido regime.

Exatamente nesse cenário é que o presente artigo visa a examinar o regime infraconstitucional da não cumulatividade da Cofins e da contribuição ao PIS, para o fim de apresentar duas das suas principais características, assim como para diagnosticar dois dos principais problemas implicados por essas características.

O que se sustenta no presente trabalho é que o referido regime jurídico deve mudar. Ele é irrazoável, juridicamente inseguro e cumulativo. Deve ser adotado outro modelo em seu lugar, mediante a aplicação do direito amplo e irrestrito ao crédito a todos os setores da economia, conforme se demonstra.

Para alcançar os objetivos almejados por este sucinto trabalho, mais precisamente o de identificar os problemas inerentes ao regime existente

e o de prevenir que esses problemas persistam na legislação que regulará a contribuição sobre bens e serviços (CBS), este artigo está dividido em três partes. Na primeira parte, são demonstrados o fundamento constitucional, a premissa, as finalidades e o conteúdo da regra jurídica da não cumulatividade das contribuições em exame. Na segunda parte, são apresentadas duas características do modelo de não cumulatividade criado pelo legislador ordinário. E na terceira parte, são expostos dois problemas inerentes ao modelo vigente, bem como são apresentadas as normas jurídicas que o aludido modelo menospreza, para, por fim, sugerir algumas mudanças no que se refere à lei complementar que instituirá a CBS.

## **2 PREMISSE, FINALIDADE E CONTEÚDO DA NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) E DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) NA CF/88**

A contribuição ao PIS e a Cofins são tributos cuja hipótese de incidência foi delimitada pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal de 1988 (CF/88) como sendo a receita e o faturamento.

Com relação à não cumulatividade, o § 12 do mesmo dispositivo outorgou ao legislador ordinário o poder de definir "os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita serão não cumulativas".

Ao outorgar o mencionado poder, a CF/88, de um lado, pressupôs uma premissa fundamental para a implementação do regime não cumulativo e, de outro lado, visou à promoção de certas finalidades.

Em primeiro lugar, quanto à **premissa** fundamental, o regime não cumulativo pressupõe a existência de tributação plurifásica, isto é, pressupõe que o tributo incida sucessivamente sobre negócios jurídicos que objetivem a circulação da riqueza de forma progressiva e encadeada entre si, desde a fonte produtora até o adquirente final de certo bem e/ou serviço ( Moreira, 2012, p. 104).

No caso da Cofins e da contribuição ao PIS, tais tributos incidem sobre a receita bruta oriunda dos negócios que são realizados pelas pessoas jurídicas. Isso desde, como se disse, a fonte produtora dos bens e/ou serviços até o adquirente que os consumirá, como ponto-final da cadeia econômica.

Em segundo lugar, quanto às **finalidades** a serem promovidas, a não cumulatividade objetiva evitar, em uma cadeia econômica plurifásica, que o tributo seja cobrado mais de uma vez sobre a mesma riqueza econômica. Em outras palavras, pretende-se que haja tributação apenas dos valores que, a cada etapa da produção e/ou da circulação da riqueza, são agregados aos bens e/ou aos serviços.

A essa finalidade outras são igualmente conectadas. A não cumulatividade também tem como fim evitar a chamada tributação *em cascata*, quer dizer, a tributação segundo a qual o tributo é cobrado sobre ele próprio, ao incidir coincidentemente sobre soma de dinheiro que já foi onerada pelo mesmo tributo.

Objetiva-se, ainda, a promoção mais intensa da liberdade de empresa, sobretudo no que se refere à inclusão dos médios e pequenos empresários no mercado. É que a tributação não cumulativa tende a estimular que, em uma dada cadeia econômica, haja *horizontalização* dos negócios. Isso significa a possibilidade de médios e pequenos fornecedores entrarem na cadeia de produção de bens e serviços para suprirem as necessidades dos grandes *players*.

Em um contexto de tributação não cumulativa da produção e da circulação da riqueza, os grandes produtores abrem-se ao relacionamento com fornecedores externos. As fábricas adquirem mais facilmente insumos de terceiros, já que o custo de assim fazê-lo tende a ser menor do que de produzir esses mesmos insumos internamente. Do contrário, em um cenário de tributação cumulativa, os grandes produtores tendem a *verticalizar* seu negócio e a internalizar, em seu estabelecimento, a realização de todas as etapas da produção, sem terceirizá-las a outras empresas.

Ainda como finalidade da tributação não cumulativa, busca-se tornar os produtos e serviços mais acessíveis à população em geral. Isso porque a

tributação cumulativa implica, via de regra, aumento dos preços dos bens e serviços, dada a cobrança de tributo sobre tributo.

Sendo assim, com base na premissa acima exposta e visando à promoção das finalidades antes mencionadas, é correto afirmar que o conteúdo normativo da não cumulatividade da Cofins e do PIS que foi pressuposto pela CF/88 é o seguinte: trata-se de regra jurídica que proíbe a cobrança dos referidos tributos sobre a parcela da receita bruta que já foi onerada na etapa antecedente da cadeia econômica. Por meio dessa regra, visa-se a assegurar que as referidas contribuições incidam somente sobre o valor da receita que é agregado na respectiva fase em que elas são cobradas, de tal sorte que, a cada etapa, só se tribute receita bruta *nova* (Ávila, 2023, p. 154). A receita bruta *velha*, isto é, receita bruta já tributada, deve ficar de fora da nova oneração.

Para finalizar esta parte, vale ainda realçar o seguinte ponto: ao outorgar a possibilidade de o legislador regular a não cumulatividade dessas contribuições, a CF/88 foi enfática na prescrição normativa em um certo sentido. Se, por um lado, ela permitiu ao Legislativo decidir sobre para quais setores as contribuições não deveriam ser cobradas em cascata, por outro lado, a CF/88 determinou que, escolhidos os referidos setores, as contribuições “**serão** não cumulativas”. Ou seja, uma vez decidido para quais setores da economia o modelo há de ser aplicado, o legislador tem o **dever** de concretizar tal regime em sua plenitude, de tal modo que os tributos incidam realmente uma só vez sobre a mesma grandeza econômica. Isso significa que a faculdade outorgada ao legislador diz respeito unicamente à escolha do setor da economia ao qual a não cumulatividade será aplicada, mas não à efetiva implementação desse regime ao setor escolhido, quanto ao que a Carta Magna prescreveu um dever, e não uma possibilidade.

Feitas, portanto, essas considerações, cumpre, agora, apresentar sucintamente o modelo pelo qual a não cumulatividade da Cofins e do PIS foi instituída pelo legislador ordinário, assim como cumpre evidenciar os dois principais problemas inerentes à adoção desse modelo.

### **3 DUAS CARACTERÍSTICAS DO MODELO INFRACONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE DA COFINS E DO PIS: DIFERENCIARÇÃO COMÉRCIO X INDÚSTRIA E SERVIÇOS E A GENERICIDADE DA PALAVRA INSUMO**

No plano infraconstitucional, a não cumulatividade foi regulada essencialmente pelas Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002. O art. 3º da Lei nº 10.637/2002, reproduzido pela Lei nº 10.833/2003, fixou os critérios pelos quais a regra constitucional em exame passaria a ser concretizada.

Com efeito, a legislação ordinária estabeleceu o regime não cumulativo do PIS e da Cofins por meio do sistema “base contra base”, pelo qual a aplicação das alíquotas dessas contribuições sobre determinados gastos efetuados pelo contribuinte gera créditos (base de créditos), os quais podem ser deduzidos do débito apurado em decorrência da aplicação dessas mesmas alíquotas sobre a sua receita bruta (base de débitos).

Para tanto, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 valeram-se da técnica de redação que implicou a fixação de um rol de despesas geradoras dos créditos. Nesse sentido, elas delimitaram, por meio do seu artigo 3º, os tipos de gastos que deveriam ser incluídos na base de créditos das contribuições, isto é, os gastos passíveis, como dito, de gerar créditos de PIS e de Cofins.

Dentre esses gastos, destacam-se, para fins do presente artigo, aqueles estabelecidos pelos incisos I (*gastos com bens adquiridos para revenda*), que contemplou preponderantemente o setor do comércio, e II (*gastos com bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na fabricação de bens ou produtos destinados à venda*), que visou a regular essencialmente o setor da indústria e dos serviços.

A leitura desses dispositivos e de outros incisos do art. 3º logo evidencia que o legislador estabeleceu diferenciação de alta importância entre os setores econômicos, de um lado o comércio e de outro a indústria e os serviços, conforme se passa a esclarecer.

Com relação ao comércio, a legislação restringiu a possibilidade da tomada de créditos principalmente aos bens adquiridos para revenda e a outras poucas hipóteses de gastos (aluguéis de prédios, bens recebidos em devolução, dentre outros). Não foram, todavia, assegurados créditos quanto à aquisição, por assim dizer, de *insumos* utilizados na atividade comercial. Exemplo disso são as despesas com publicidade e propaganda, gastos inequivocamente relevantes para o exercício da mercancia, cujo custo acaba sendo repassado ao consumidor, mas que ficaram de fora da aludida previsão legal.

Ao contrário disso, com relação aos setores da indústria e dos serviços, o legislador foi além. Ele possibilitou a tomada de créditos quanto às despesas com os chamados insumos, isto é, com os bens e serviços utilizados na produção de outros bens e na prestação de outros serviços. Foi assegurado também o creditamento referentemente às despesas com máquinas e equipamentos, desde que, segundo a lei, estes sejam utilizados na atividade de produção de bens e na prestação de serviços.

Além dessa importante (e, como se verá, equivocada) diferenciação entre os setores do comércio (para o qual os *insumos* não geram direito de crédito) e da indústria e dos serviços (para os quais os insumos geram direito de crédito), o legislador usou técnica de redação para assegurar a tomada de créditos em razão dos gastos com insumos (inciso II do art. 3º) mediante o emprego de termo com elevado grau de genericidade. Quer dizer, a palavra principal empregada no inciso II – *insumo* – não foi minimamente especificada e/ ou acompanhada de critérios para se definir o que seriam, a rigor, tais gastos. O legislador limitou-se a utilizar um termo carente de sentido preliminar capaz de permitir à administração tributária e aos contribuintes conhcerem seu significado.

A questão é que essas duas características do modelo da não cumulatividade criado pelo Legislativo (*diferenciação entre setores da economia e emprego de expressão com alto grau de genericidade*) acabaram por acarretar uma onda interminável de litigiosidade em torno do referido regime jurídico. De 2003 até hoje, o que se verifica é um enorme número de discussões no âmbito judicial e administrativo envolvendo o presente tema. Isso em decorrência, acredita-se, de **dois problemas** principais, os quais passam a ser examinados a seguir.

## **4 DOIS PROBLEMAS INERENTES AO MODELO INFRACONSTITUCIONAL DE NÃO CUMULATIVIDADE DA COFINS E DO PIS: IRRAZOABILIDADE-EQUIDADE E INSEGURANÇA JURÍDICA**

O **primeiro problema**, conforme enunciado anteriormente, é que a diferenciação acima exposta com relação aos setores da economia, por meio da qual foi permitido crédito amplo relativamente aos insumos apenas no âmbito da indústria e do serviço, revelou o emprego, pelo legislador, de um raciocínio completamente desajustado à realidade.

O raciocínio empregado nas aludidas leis ignorou que, no âmbito do comércio, a venda de mercadorias é permeada pela realização de uma série de despesas relevantes, para além de apenas se adquirirem bens para revenda. Máquinas e equipamentos, por exemplo, são utilizados, em não raras vezes, para implementar a venda de mercadorias em redes de supermercados. A publicidade e a propaganda, como se disse acima, são igualmente essenciais à prática do comércio de bens, sobretudo em uma economia virtualizada, em que, cada vez mais, as compras e vendas ocorrem *on-line*.

Quanto às despesas com publicidade e propaganda, **especificamente**, no mais das vezes elas são incorridas em face de pessoas jurídicas que recolhem Cofins e PIS ao prestarem o referido serviço. Tais gastos acabam, como se sabe, sendo incorporados ao preço final da mercadoria destinada à venda. Desse modo, o comerciante, ao ter de recolher Cofins e PIS sobre a receita oriunda da venda da aludida mercadoria, termina por pagar essas contribuições não apenas sobre a receita que foi por ele agregada na sua etapa de circulação da riqueza. Ele paga tais tributos também sobre a parte da riqueza que já foi tributada pela Cofins e pelo PIS quando do fornecimento desses *insumos* (publicidade e propaganda). Moral da história: o revendedor paga tributo sobre tributo, de forma cumulativa, e não o contrário.

Com efeito, esse desajuste acabou implicando violação de pelo menos duas normas jurídicas do sistema tributário brasileiro, quais sejam: razoabilidade-equidade e não cumulatividade.

Fala-se, de um lado, em violação à razoabilidade-equidade, na medida em que esta tem como conteúdo o dever de que o poder público, ao criar e ao aplicar o direito de maneira padronizada, leve em consideração a realidade para a qual ele dirige a norma jurídica a ser aplicada ou criada ( Ávila, 2005, p. 105). Devem ser verificadas as particularidades daquilo que comumente acontece, de tal sorte que, no âmbito da legislação, esta tenha a aptidão de se ajustar às especificidades de determinada classe de fatos e, sendo assim, de tal sorte que o direito cumpra a finalidade por ele perseguida naquele campo específico da regulação jurídica. Só assim a norma jurídica criada será razoável e, até mesmo, alinhada com o dever de igualdade ( Ávila, 2008, p. 97 e ss).

Na presente situação, todavia, a razoabilidade não foi respeitada. Isso porque, como se disse acima, o modelo da não cumulatividade criado pelo legislador não atende às particularidades do setor do comércio. Ele não se ajusta à realidade de que, para ser realmente não cumulativo, o regime deveria permitir a tomada de créditos relativamente a insumos também nesse âmbito da economia. O comerciante, consoante exemplificado, também tem gastos essenciais com insumos para poder revender mercadorias. E esses gastos deveriam, sim, ser base para a tomada de créditos, pois somente desse modo o sistema seria efetivamente não cumulativo.

Fala-se, de outro lado, em violação à regra jurídica constitucional da não cumulatividade, porque, a rigor, o desajuste acima evidenciado acaba tornando o regime da Cofins e do PIS cumulativo para o referido setor da economia. Pagam-se as contribuições em exame de maneira a que elas incidam sobre si próprias, conforme já exposto acima. Não se tributa, verdadeiramente, o valor agregado. Tributa-se, isto sim, a mesma riqueza de forma reiterada. Veja-se: a despesa com publicidade e propaganda é tributada pelo fornecedor; e, depois, quando tal gasto é incorporado ao preço de venda da mercadoria pelo comerciante, seu valor é tributado novamente.

Quanto ao ponto, não se pode esquecer o que se disse na primeira parte deste artigo: a concretização da não cumulatividade das aludidas contribuições para o setor da economia escolhido pelo legislador não é mero conselho que a CF/88 deu ao Legislativo. É, a rigor, um mandamento, uma ordem, mais precisamente um dever. Sendo assim, o fato de o legislador ter exercido a faculdade que lhe

foi dada para aplicar a não cumulatividade ao âmbito do comércio ordena que ele o faça de tal sorte que a tributação, nesse segmento, seja realmente sobre a receita bruta agregada, sob pena de, se assim não for, ter-se por violada, como está ocorrendo atualmente, a regra constitucional em exame.

O **segundo problema** diz respeito à genericidade da palavra *insumo* empregada no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Quanto ao ponto, vale fazer uma breve recapitulação das discussões que tratam do tema.

Como se sabe, após anos de controvérsias envolvendo o conceito de *insumo* para fins de creditamento de PIS e de Cofins, o Superior Tribunal de Justiça, por meio do Recurso Especial nº 1221170/PR e em sede de recurso repetitivo (vinculante para o Poder Judiciário e para a Receita Federal do Brasil), afastou as interpretações restritivas da Fazenda Nacional e definiu que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de **essencialidade** ou **relevância**, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”<sup>1</sup> (grifos nossos).

De um lado, segundo o voto condutor da ministra Regina Helena Costa, “o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Isto é, são insumos (por serem **essenciais**) os bens e serviços que: (a) *sejam elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço ou que* (b) *uma vez ausentes, gerarão uma privação de qualidade, quantidade e/ou suficiência no bem ou serviço final.*

1 STJ, REsp 1221170/PR, 1ª Seção, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, j. 22/02/2018.

De outro lado, segundo o voto condutor da ministra Regina Helena Costa,

a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual – EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Isto é, são insumos (por serem **relevantes**) os bens e serviços que, embora não sejam indispensáveis, integram o processo de produção em razão: (a) da *singularidade da cadeia produtiva* ou (b) de *imposição legal*.

As considerações anteriores permitem concluir que, segundo o STJ, deve ser considerado como *insumo* para fins de créditos de PIS e Cofins os itens essenciais ou relevantes para a produção de bens ou para a prestação de serviços. De um lado, são essenciais os itens que: (a) *sejam elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço* ou que (b) *uma vez ausentes, gerarão uma privação de qualidade, quantidade e/ou suficiência no bem ou serviço final*. De outro lado, são relevantes os itens que, embora não sejam indispensáveis, integram o processo de produção em razão: (a) da *singularidade da cadeia produtiva* ou (b) de *imposição legal*.

Ainda assim, considerando que o STJ, ao pretender resolver a questão quanto ao significado de *insumo*, introduziu duas novas palavras com considerável grau de vagueza (relevância e essencialidade), coube à Receita Federal do Brasil – RFB emitir ato interpretativo quanto ao sentido dessas palavras. O referido órgão fazendário então divulgou o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018. Neste, foi incorporado o entendimento daquele Tribunal Superior e foi manifestado entendimento a respeito das consequências normativas decorrentes daquela decisão. Em outras palavras: a Receita Federal do Brasil, por meio do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, visou a estabelecer alguns critérios específicos

para a tomada de créditos de PIS e de Cofins sobre insumos à luz do que decidira o Superior Tribunal de Justiça.

Conforme referido no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, por exemplo,

a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil .

Esse novo conceito, prossegue o Parecer, “afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento”.

Ocorre, todavia, que, ao buscar fazer essa interpretação da decisão do Judiciário, o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 chegou a algumas conclusões que, ao que tudo indica, pareciam não decorrer da literalidade da decisão daquele Tribunal Superior. Neste ponto, vale citar dois exemplos. Em primeiro lugar, o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 afirmou que os gastos decorrentes de aquisições de bens e serviços impostos pela legislação (*critério da relevância por imposição legal*) apenas seriam insumos caso fossem utilizados pelo adquirente no âmbito da produção dos seus bens ou da prestação dos seus serviços.

Em segundo lugar, o referido Parecer afirmou que os gastos com itens destinados a viabilizar a mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços não seriam essenciais e tampouco relevantes, razão pela qual não seriam insumos e não gerariam créditos de PIS e de Cofins.

Essas manifestações do órgão fazendário por meio do Parecer Normativo em questão foram seguidas da publicação de diversas soluções de consultas igualmente emitidas pela Receita Federal do Brasil. Isso em razão de os contribuintes almejarem ter, para o seu caso particular, segurança jurídica com

relação ao significado da relevância e da essencialidade para fins de créditos de Cofins e PIS, dada a crise de certeza quanto ao ponto que ainda persistia.

Fato é que, no contexto de todos esses acontecimentos, passou-se a se discutir não mais apenas o que significaria *insumo*, mas também o que caracterizaria, na prática, um item como sendo essencial e/ou relevante para uma dada atividade empresarial. Isso tudo em razão de que, ao tentar definir a palavra *insumo*, o Judiciário acabou por introduzir no debate duas novas palavras igualmente dotadas de indeterminação, sem, todavia, explicitar quais seriam os suportes argumentativos para a escolha das palavras *relevância* e *essencialidade* como instrumentos de densificação do significado de *insumo*. Vale dizer, no intuito de reduzir a indeterminação e a falta de critérios com relação à definição de uma palavra (*insumo*), o STJ utilizou, sem dizer exatamente o porquê, outras duas palavras altamente indeterminadas (*relevância* e *essencialidade*), o que, no final, contribuiu para alimentar o prosseguimento das discussões, que se estendem até hoje.

Tal contexto de litigiosidade e de incerteza evidencia a presença de verdadeiro estado de insegurança que se vive atualmente com relação ao tema. Não se sabe, ao certo, até o presente momento, o sentido normativo das palavras *relevância* e *essencialidade*. E não se tem a capacidade de antecipar os efeitos normativos futuros que advirão de atos que o contribuinte pratica quanto ao tema no presente. Ou seja, não se tem a promoção de duas das finalidades inerentes à segurança jurídica, a saber, a cognoscibilidade e a calculabilidade do direito ( Ávila, 2014, p. 265).

A cognoscibilidade, por um lado, implica determinabilidade, como capacidade material e intelectual de compreensão do sentido dos enunciados normativos que regem determinada conduta ( Ávila, 2014, p. 265). Em outras palavras, significa que o cidadão deve ter a capacidade de compreender as alternativas de sentidos interpretativos que podem ser construídos a partir dos dispositivos legais. Ou seja, cognoscibilidade é a aptidão para conhecimento da regra que regula determinada conduta. Somente em face de normas conhecíveis é que o cidadão pode livremente decidir sobre agir (e, então, suportar as consequências normativas) ou não agir.

A calculabilidade, por outro lado, diz respeito à possibilidade de o cidadão, com base nas normas vigentes, prever, o mais precisamente possível, dois elementos que dizem respeito à identificação e à aplicação dessas normas: I – a qualificação jurídica que será atribuída aos eventos concretamente existentes; II – as consequências jurídicas atribuídas pela norma em razão da prática de tais fatos ( Ávila, 2014, p. 267). O ideal de calculabilidade exige que haja um número controlável de alternativas possíveis de interpretação para os enunciados postos, exatamente porque ao cidadão deve ser garantida a antecipação do rol de tais possibilidades para que ele possa, em razão delas, programar o seu curso de ação ( Leoni, 2010, p. 84).

O que se vê, na prática, é que o regime não cumulativo analisado neste artigo não é juridicamente cognoscível, tampouco calculável. A cada item de despesa que se analisa sob a perspectiva da essencialidade e da relevância, têm-se dúvidas e insegurança sobre como se deve agir. Veja-se, por exemplo, o caso dos chamados incentivos comerciais pagos por certas indústrias ao comerciante varejista.

É sabido que muitas fábricas têm de pagar incentivos financeiros para que as grandes redes de varejo coloquem os produtos desses fabricantes nas prateleiras das lojas. Trata-se de despesas feitas em troca da preferência de posicionamento das mercadorias no interior do estabelecimento comercial; de ações de promoção de vendas; e da colocação de produtos para venda no mercado, dentre outros.

Esses *incentivos* são, no mais das vezes, altamente relevantes para a implementação da política de vendas dos fabricantes e para o desenvolvimento da marca atrelada a certa mercadoria. Há casos, os quais costumam envolver as maiores redes varejistas do país, em que, se o fabricante não pagar os aludidos incentivos, o produto não é posto à venda. O pagamento funciona quase como um *pedágio* para que se possa entrar no mercado e, enfim, vender a mercadoria e obter receita. Ainda assim, em que pese essa prática seja amplamente conhecida e difundida, fato é que, na prática, não se tem segurança jurídica para determinar se esses gastos com incentivos comerciais serão enquadrados na definição de insumos (falta de cognoscibilidade), muito menos se, uma vez tomados, no presente, créditos sobre essas despesas, tais créditos

serão, no futuro, reconhecidos como tais pela administração tributária (falta de calculabilidade).

O que todas essas considerações querem demonstrar é que o regime infraconstitucional da não cumulatividade está desalinhado com as normas jurídicas que o sistema tributário brasileiro apresenta e, sendo assim, está desalinhado com os valores que a CF/88 decidiu proteger e tutelar nesse âmbito da regulação jurídica.

O modelo não cumulativo da Cofins e da contribuição ao PIS é, como visto, irrazoável, cumulativo e juridicamente inseguro, constatação que é percebida não apenas pelos operadores do direito tributário, mas também pelos agentes econômicos em geral. Essa percepção acaba por alimentar a inaceitabilidade dos contribuintes quanto à aplicação do aludido regime. Tem-se verdadeiro inconformismo com relação ao tema. O contribuinte tende a querer discutir interminavelmente o assunto. Tudo por não se conformar que o direito, que, em última análise, era para ser seguro, não está cumprindo esse papel; que o direito, que era para ser razoável, levando em conta a realidade dos setores da economia, não está exercendo essa função; e que os tributos em questão, que deveriam ser não cumulativos, igualmente não o são.

A propósito, Aarnio trata do tema da aceitabilidade como um fator de legitimação das escolhas interpretativas feitas pelo poder público. Para ser aceitável, certa decisão e/ou escolha deve estar alinhada com os valores protegidos pelo ordenamento jurídico (Aarnio, 1997, p. 190; Peczenik, 2008, p. 26). Aceitabilidade é, portanto, qualidade essencial de um sistema jurídico que quer promover estabilidade e que pretende ser eficaz no que se refere aos valores que ele visa a assegurar. Do contrário, um sistema carente de aceitabilidade produz instabilidade das relações, gera sensação de insegurança e alimenta não a liberdade e a paz, mas a arbitrariedade e o conflito.

Em face dessas considerações, é certo afirmar que o modelo de não cumulatividade tributária das contribuições sobre a receita bruta deve mudar. O ensejo para que essa mudança ocorra, a propósito, é a recém-aprovada Emenda Constitucional nº 132/2023, a qual visa a implementar a *reforma tributária*.

Com relação à referida reforma, o Congresso Nacional editará lei complementar com o objetivo de instituir a contribuição sobre bens e serviços (CBS), tributo que substituirá a Cofins e a contribuição ao PIS e que, como estas duas, será submetido à não cumulatividade, conforme estabelecem o art. 149-B, IV, e o art. 195, § 12, da CF/88.

O que se espera, com relação à não cumulatividade da CBS, é que os problemas acima apresentados sejam corrigidos. Para tanto, cumpre estabelecer sistema no qual a tributação sobre o valor agregado tenha aplicação plena e irrestrita aos setores da economia em geral, sem restrições à tomada de créditos a um ou outro, como é hoje.

Essa aplicação plena e irrestrita passa, ao nosso ver, pela presença de disposições normativas na aludida lei complementar no sentido de estabelecer, dentre outros pontos, os seguintes:

- a. Base ampla e irrestrita de crédito com relação às aquisições antecedentes nas quais a CBS for cobrada. Isso mediante a previsão, como regra geral, do direito ao creditamento, abandonando-se a técnica atual de listar o que daria direito de crédito. Deve-se listar apenas o que não dá direito de crédito, a título de exceção.
- b. Limitação ao direito de crédito apenas à aquisição de bens e serviços de uso pessoal, que sejam totalmente desvinculados da atividade econômica realizada pela empresa adquirente e contribuinte da CBS.
- c. Direito de crédito relativamente à aquisição de máquinas e equipamentos.
- d. Direito incondicional de crédito independentemente do efetivo recolhimento da CBS na etapa antecedente. A apropriação dos créditos deve depender de a CBS ser cobrada na etapa anterior, e não de a contribuição ser efetivamente paga.

Enfim, o legislador, ordinário e complementar, está vinculado ao mandamento constitucional da não cumulatividade, no sentido de que deve assegurar ao contribuinte o direito amplo e irrestrito ao crédito relativamente à universalidade de gastos com bens e serviços que, direta ou indiretamente, são onerados

pela Cofins e pela contribuição ao PIS (e, futuramente, pela CBS) e que são incorporados no preço de venda e de revenda dos bens e dos serviços em geral.

## 5 CONCLUSÕES

Com base em todas as considerações acima expostas, é possível formular as seguintes conclusões:

- a. A CF/88 (art. 195, § 12) não permite que o legislador ordinário escolha quais são os gastos que implicam direito de crédito para fins da não cumulatividade da Cofins e do PIS, relativamente a um ou outro setor da economia, tal como foi feito no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Quanto a isso, não há faculdade para o legislador, mas, isto sim, dever jurídico.
- b. O regime não cumulativo da Cofins e da contribuição ao PIS estabelecido pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 é irrazoável, juridicamente inseguro e cumulativo. Irrazoável, porque está desalinhado com a realidade dos setores da economia para os quais se destina, não permitindo a tomada de créditos com relação a gastos relacionados à produção, venda e revenda de bens e serviços. Juridicamente inseguro, porque se vale de palavras com alto grau de indeterminação (*insumos, relevância e essencialidade*), o que compromete a promoção de cognoscibilidade e calculabilidade do direito. E cumulativo, porque, a rigor, ao não permitir a tomada de créditos quanto aos gastos da pessoa jurídica de forma ampla e irrestrita, o regime em exame, em vez de impedir a tributação em cascata, promove sua ocorrência.
- c. O legislador, ordinário e complementar, está vinculado ao mandamento constitucional da não cumulatividade, no sentido de que deve assegurar ao contribuinte o direito amplo e irrestrito ao crédito relativamente à universalidade de gastos com bens e serviços que, direta ou indiretamente, são onerados pela Cofins e pela contribuição ao PIS (e, futuramente, pela CBS) e que são incorporados no preço de venda e de revenda dos bens e dos serviços em geral.

- d. A lei complementar que criar a CBS deve assegurar a tomada de créditos como regra geral, não como exceção, e, ainda, deve buscar empregar palavras com baixo grau de indeterminação para o fim de definir o âmbito de aplicação dessas exceções à regra (bens de uso e consumo pessoal).

## REFERÊNCIAS

- AARNIO, Aulis. *The Rational as Reasonable*. Dordrecht: Kluwer, 1987.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- ÁVILA, Humberto. A não cumulatividade das contribuições sociais sobre a receita. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, IBDT, n. 55, ano 41, p. 133-175, 3º quadrimestre 2023.
- LEONI, Bruno. *La Libertà e la Legge*. Traduzione di Maria Chiara Pievatolo. 5. ed. Macerata: Liberilibri, 2010.
- MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.
- PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*. 2. ed. Berlim: Springer, 2008.





PARTE 2

## **TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL**







# **INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES PARA FINS TRIBUTÁRIOS: COMBATENDO A EVASÃO TRIBUTÁRIA E PRESERVANDO DIREITOS E GARANTIAS**

**Zayda Manatta**

Auditora-fiscal licenciada e, desde 2019, chefe do Secretariado do Fórum Global de Transparência e Intercâmbio de Informações Tributárias. Na RFB, exerceu as funções de chefe da Assessoria Internacional, superintendente da 5ª Região Fiscal e secretária-adjunta, além de representar o Brasil no Projeto BEPS. Psicóloga pela UFBA e mestre em Literatura pela Université Sorbonne Nouvelle, foi economista sênior do FMI antes de ingressar na OCDE.

## **RESUMO**

O intercâmbio de informações tributárias é uma ferramental essencial no combate à evasão tributária, sendo, portanto, necessário à garantia da efetividade e da justiça do sistema tributário. As normas do intercâmbio de informações prevêem a observância de direitos e garantias dos contribuintes, dentre os quais destacam-se o requisito de que a informação a ser intercambiada seja previsivelmente relevante e a confidencialidade da informação. Esses requisitos estão contidos nos marcos legais que regem o intercâmbio de informações e são objeto de revisões por pares realizadas pelo Fórum Global de Transparência e Intercâmbio de Informações Tributárias.

**Palavras-chave:** Intercâmbio de informação; cooperação internacional; transparéncia; direitos do contribuinte; Fórum Global; evasão tributária; justiça fiscal; confidencialidade da informação; relevância previsível; intercâmbio automático de informação.

## **ABSTRACT**

*The exchange of tax information is an essential tool in combating tax evasion, thus necessary to ensure the effectiveness and fairness of the tax system. The rules of information exchange provide for the observance of taxpayers' rights and guarantees, among which the requirement that the information to be exchanged be predictably relevant and the confidentiality of the information stand out. These requirements are contained in the legal frameworks governing information exchange and are subject to peer reviews conducted by the Global Forum on Transparency and Exchange of Tax Information.*

**Keywords:** exchange of information, tax transparency, international cooperation, taxpayers rights, Global Forum, tax evasion, fairness of tax system, confidentiality of data, foreseeable relevance, automatic exchange of information, tax transparency standards, exchange of information standards.

## SUMÁRIO

1	Introdução .....	217
2	Princípios fundamentais para um sistema tributário robusto .....	217
3	Base legal para o intercâmbio de informações.....	219
4	Garantias e direitos observados no intercâmbio de informações .....	221
4.1	Relevância previsível ( <i>foreseeable relevance</i> ).....	221
4.2	Confidencialidade .....	223
4.3	Exceções à obrigação de intercambiar informações .....	226
5	O Fórum Global: implementando os padrões de intercâmbio de informações.....	227
6	Conclusão.....	229
	Referências .....	230



## **1 INTRODUÇÃO**

O intercâmbio de informações para fins tributários é uma ferramenta fundamental ao combate à elisão e à evasão tributárias. O poder das autoridades tributárias de aceder a informações necessárias para compreender as atividades e a situação econômica dos contribuintes e, portanto, identificar os impostos devidos, encerra-se no limite das suas fronteiras. Num cenário cada vez mais globalizado, ter acesso às informações mantidas em jurisdições estrangeiras é de suma importância para assegurar que o sistema tributário seja justo e robusto. Todavia, não obstante sua importância, esse valor não é absoluto, existindo outros valores que também devem ser observados. Destacam-se nessa discussão, como valores a serem assegurados, os direitos e garantias dos contribuintes.

A obrigação de contribuir para a vida em sociedade mediante o pagamento de impostos é um princípio aceito de forma ampla na grande maioria das sociedades e serve como a forma mais usual e primária de financiamento dos bens e serviços prestados pelo Estado, como a manutenção da ordem pública e o provimento da infraestrutura.

## **2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS PARA UM SISTEMA TRIBUTÁRIO ROBUSTO**

O sistema tributário comporta as leis, práticas e procedimentos de um país e é ancorado em princípios. Os seguintes princípios são geralmente aceitos como críticos para um sistema tributário robusto (OCDE, 2014) :

- Neutralidade: o sistema tributário deve buscar ser neutro e equitativo em relação às diversas formas de atividades econômicas, evitando influenciar, seja promovendo ou penalizando, as escolhas econômicas dos contribuintes. Um sistema tributário neutro contribui para uma maior eficiência econômica, assegurando a alocação ideal dos meios e produção sem distorções.

- Eficiência: os custos de cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes e os custos da administração tributária devem ser minimizados o máximo possível.
- Segurança jurídica e simplicidade: as regras devem ser claras e simples de serem compreendidas, de forma que os contribuintes saibam o que é esperado deles e o que devem esperar da administração tributária, ou seja, seus direitos e deveres. A complexidade favorece o uso de planejamentos tributários agressivos, o que acaba gerando custos adicionais para a economia.
- Flexibilidade: o sistema tributário deve ser flexível e dinâmico, de forma a assegurar sua adaptabilidade aos desenvolvimentos tecnológicos e comerciais frequentes. Embora suas características estruturais devam ter uma permanência razoável, o sistema deve ser flexível e dinâmico para que os governos possam responder rapidamente aos novos desafios e práticas.
- Efetividade e justiça: o sistema tributário deve produzir o montante devido de impostos no momento correto e, ao mesmo tempo, evitar tanto a dupla tributação quanto a não tributação indesejada. Quando os contribuintes não pagam os impostos devidos em virtude da incapacidade da administração tributária fazer cumprir as normas, a sociedade percebe o sistema tributário como injusto e não efetivo, o que termina por comprometer a legitimidade da administração tributária e a aceitação social dos impostos.

Administrações tributárias modernas utilizam um conjunto de ferramentas para obterem informações relevantes com vistas a verificar o cumprimento das obrigações tributárias no âmbito da sua jurisdição. O intercâmbio de informações para fins tributários faz parte dessas ferramentas utilizadas pelas administrações tributárias para garantir a efetividade e a justiça do sistema tributário, por meio do combate à evasão tributária.

Informações para assegurar que o imposto devido está sendo apurado e pago de forma correta são coletadas mediante diversos mecanismos, os quais podem ser classificados em diretos e indiretos. Como mecanismos diretos, podem-se mencionar a apresentação de declarações por parte do contribuinte

e as auditorias fiscais. Como mecanismo indireto, tem-se como exemplo, no âmbito doméstico, o acesso a informações detidas por fontes pagadoras ou instituições financeiras. O intercâmbio de informações, no âmbito internacional, é também um mecanismo de verificação indireto, por permitir à administração tributária o acesso a informações detidas por terceiros.

O acesso a informações pode se dar: (a) caso a caso, mediante, por exemplo, a auditoria de um contribuinte ou o pedido de informações sobre um contribuinte ou um grupo de contribuintes; ou (b) mediante a imposição da obrigação de reportar operações de forma automática em uma periodicidade estabelecida, como a obrigação dos prestadores de serviços de saúde de apresentar a Declaração de Serviços Médicos e de Saúde (DMED)<sup>1</sup> anualmente, ou o intercâmbio automático de contas financeiras, por meio da Norma Comum de Comunicação (CRS, do inglês *Common Reporting Standard*) (OCDE, 2017a).

### 3 BASE LEGAL PARA O INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES

O intercâmbio de informações requer a existência de uma base legal que permita a solicitação de informações a outra administração tributária e que, ao mesmo tempo, estabeleça o dever desta de responder à demanda da primeira. Esta base legal do intercâmbio de informações é, em geral, o instrumento que garante o equilíbrio entre as necessidades de acesso à informação por parte da administração tributária e os direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

Usualmente, o intercâmbio de informações tem como base legal acordos tributários. Tradicionalmente, apesar de terem por objetivo evitar a dupla tributação, os acordos firmados para tal estabelecem uma base legal para o intercâmbio de informações. O artigo 26 tanto da Convenção Modelo de Acordo para Evitar a Dupla Tributação da Renda e do Capital<sup>2</sup>, da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), como do Modelo

1 Declaração estabelecida através da Instrução Normativa RFB nº 985, de 22 de dezembro de 2009.

2 Ver parágrafos 5, 5.1, 5.2 e 5.3 dos comentários ao artigo 26 do Modelo de Convenção para Evitar a Dupla Tributação da Renda e do Capital da OCDE (OCDE, 2017b).

de Acordo para Evitar a Dupla Tributação (ADT) entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento da Organização das Nações Unidas (ONU)<sup>3</sup> contém a previsão de intercâmbio de informações. Essa cláusula do artigo 26 foi estabelecida inicialmente pela necessidade de obtenção de informações junto à jurisdição parceira com vistas a administrar o ADT. Todavia, com o passar dos anos, a necessidade de se obterem informações de fontes no exterior foi aumentando. Por outro lado, a negociação de um ADT, além de levar um tempo razoavelmente longo, implica necessariamente concessões, limitando o poder de tributar de uma jurisdição ; portanto, outros elementos que não apenas a necessidade de acesso à informação são levados em consideração na decisão de celebrar um ADT.

Assim, cerca de duas a três décadas atrás, os países começaram a utilizar cada vez mais Acordos de Intercâmbio de Informações Tributárias (TIEAs, do inglês *Tax Information Exchange Agreements*) como base para o intercâmbio de informações<sup>4</sup>. Os TIEAs podem ser bilaterais ou multilaterais, sendo, neste caso, em geral, acordos regionais<sup>5</sup>.

Em 1988, a OCDE, juntamente com o Conselho da Europa, desenvolveu a Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária (MAAC, do inglês *Multilateral Convention on Mutual Administrative*

3 Ver parágrafos 7.2 a 7.5 dos comentários ao artigo 26 do Modelo de Convenção para Evitar a Dupla Tributação entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento da ONU (ONU, 2017).

4 Apesar de os Estados Unidos já possuírem então um padrão próprio de TIEA, o primeiro modelo desses acordos foi desenvolvido pela OCDE e pelo Conselho da Europa em 1986, e chamava-se Acordo Multinacional de Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária . O Centro Interamericano de Administrações Tributárias elaborou o segundo modelo internacional em 1990, o Intercâmbio de Informação entre as Administrações Tributárias . O Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias do CIAT foi publicado em 1999 e pode ser acessado em: [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/1999\\_modelo\\_acuerdo\\_intercambio\\_informaciones.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/1999_modelo_acuerdo_intercambio_informaciones.pdf). O atual modelo de acordo de TIEA da OCDE foi publicado em 2002 (OCDE, 2022a) e está disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264034853-en>.

5 Exemplos de acordos regionais de intercâmbio de informação são: o Acordo de Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária do Fórum Africano em Administração Tributária; o Ato Suplementar A/SA.3/07/23 em Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária da Comunidade Econômica dos Estados da África Ocidental; o Acordo de Assistência em Matéria Tributária da Comunidade de Desenvolvimento da África Austral; a Diretiva do Conselho da União Europeia 2011/16/EU e a Convenção Nôrdica de Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária.

*Assistance in Tax Matters*), a qual recebeu emendas em 2010 e foi aberta para assinatura de outras jurisdições (OCDE; Conselho da Europa, 2011). Hoje, a MAAC 6 é a mais utilizada base para o intercâmbio de informações<sup>7</sup> e já foi assinada por 147 jurisdições, estando em vigor em 137 delas<sup>8</sup>.

## 4 GARANTIAS E DIREITOS OBSERVADOS NO INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES

Em geral, os acordos internacionais que regem o intercâmbio de informações contêm cláusulas que preveem a observação de direitos fundamentais e garantias dos contribuintes. Entre esses direitos e garantias estão: (a) o requerimento de que a informação intercambiada seja previsivelmente relevante (*foreseeable relevance*), (b) a confidencialidade das informações e (c) as exceções à obrigação de intercambiar informações.

### 4.1 Relevância previsível (*foreseeable relevance*)

O princípio da relevância previsível assegura que o intercâmbio de informações não seja arbitrário e que as autoridades não se envolvam em intercâmbio de informações sem que haja uma razoável expectativa de que a informação seja relevante, ou seja, que não se engajem em solicitações de informação que não tenham nexo com uma investigação ou auditoria em curso (*fishng expeditions*). O objetivo claro da norma que rege o intercâmbio de informações é que este seja o mais amplo possível, mas que, ao mesmo tempo, as jurisdições participantes não tenham a liberdade de solicitar informações de forma especulativa, sem causa provável, ou que solicitem informações que provavelmente não serão relevantes para a análise das obrigações tributárias de um contribuinte.

- 6 O texto da Convenção com as emendas está disponível em: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>.
- 7 Informações sobre jurisdições que participam da MAAC estão disponíveis em: [www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information>Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information>Status_of_convention.pdf).
- 8 As demais jurisdições estão em processo de ratificação da MAAC.

Naturalmente, a relevância de uma informação só pode ser determinada após esta ter se tornado do conhecimento da autoridade tributária que a recebe; todavia, é necessário que, no momento do intercâmbio, seja razoavelmente esperado que ela seja relevante para a verificação dos impostos devidos pelo contribuinte – o fato de a informação ser ao final relevante é insignificante.

Como consequência deste princípio, jurisdições que não têm um sistema tributário não podem receber informações, pois é evidente que estas não poderão jamais ser relevantes. Assim, há jurisdições que, apesar de proverem informações, não as recebem.

No caso do intercâmbio de informações a requerimento (EOIR, do inglês *Exchange of Information on Request*) (OCDE, 2023a), a relevância previsível da informação é determinada caso a caso. Já no tocante ao intercâmbio automático de informações (AEOI, do inglês *Automatic Exchange of Information*) (OCDE, 2017c), essa determinação é feita *a priori*, com a celebração do acordo entre autoridades competentes<sup>9</sup>. O AEOI diz respeito a um conjunto de dados agregados e não individualizados, que têm uma relação clara com a identificação dos impostos devidos.

O processo de revisão por pares no âmbito do EOIR, levado a cabo pelo Fórum Global de Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (Fórum Global), tem como um dos aspectos a serem avaliados a observância pelas jurisdições do requerimento da relevância previsível nas suas práticas de intercâmbio de informações. Assim, avalia-se tanto se esse requisito está presente nas demandas feitas pela jurisdição, como a forma como tal requisito é interpretado na consideração de pedidos de informação recebidos pela jurisdição.

9 Em geral, apesar de se usar a MAAC como a base legal para o AEOI, há a necessidade da celebração de um acordo executivo entre as autoridades competentes (*Competent Authority Agreement – CAA*), no qual se estabelecem os detalhes do intercâmbio automático, como as informações a serem intercambiadas, sua formatação, ou o período anual do intercâmbio. Vide OCDE ([s.d.]), disponível em: [multilateral-competent-authority-agreement.pdf](#).

## 4.2 Confidencialidade

As normas de intercâmbio de informação preve em que a informação intercambiada seja mantida em sigilo e usada apenas para fins tributários. Ter suas informações tributárias protegidas é um direito do contribuinte, reconhecido e sustentado no âmbito das normas de intercâmbio de informações. É fundamental, pois, que a informação tributária não seja revelada inapropriadamente, seja por acidente ou intencionalmente – o que se aplica também às informações intercambiadas.

Tanto o arcabouço jurídico quanto o administrativo, incluindo os procedimentos adotados na prática, são instrumentais para garantir a confidencialidade desses dados. A garantia da confidencialidade dos dados requer a existência de diversos elementos, dentre os quais destacam-se: regras claras estabelecendo a obrigação dos funcionários da administração tributária de preservar o sigilo fiscal e procedimentos correspondentes; penalidades aplicadas em caso de descumprimento; controle do acesso às unidades da administração tributária; e proteção dos sistemas de tecnologia da informação. É esperado que a administração tributária tenha uma política abrangente para garantir a confidencialidade da informação protegida por sigilo fiscal, a qual deve ser aprovada pelas instâncias superiores da instituição, devendo ser designado um responsável por sua implantação (OCDE; Fórum Global, 2012) .

Naturalmente, o pedido de informação a uma administração tributária estrangeira deve ser remetido de forma segura e, caso a informação seja transmitida de forma eletrônica, deve ser encriptada. Informação ou solicitação de informação recebida de uma autoridade competente estrangeira deve ser submetida a medidas adequadas para preservar sua confidencialidade: ser classificada de forma adequada, ser guardada de forma segura, independentemente do seu formato e forma de comunicação, e ser submetida a todas as medidas necessárias para protegê-la durante a sua circulação e uso.

Além de garantir que a informação esteja protegida pelo sigilo fiscal, é necessário que ela só seja usada para os fins a que se destina no contexto da administração de impostos, ou seja, para as atividades vinculadas ao lançamento, arrecadação, cobrança, execução e decisão no contencioso

tributário. A informação só pode, pois, ser compartilhada com aquelas pessoas ou autoridades que têm a responsabilidade de administrar os impostos, mais especificamente de exercer as funções já mencionadas. Existe, todavia, uma exceção a esta regra, a qual requer que a jurisdição que provedeu a informação autorize seu uso para outro fim e que esse uso da informação detida pela administração tributária seja permitido pela legislação das duas jurisdições.

Os procedimentos relevantes da administração tributária normalmente asseguram o sigilo da informação tributária e devem também abranger a informação intercambiada a pedido. Além disso, o processo de revisão por pares do EOIR levado a cabo pelo Fórum Global avalia se os processos específicos associados ao intercâmbio de informações garantem a sua confidencialidade.

O intercâmbio automático de informações implica o manejo de dados de grande volume de forma digital e, por conseguinte, toda a estrutura de segurança da informação da administração tributária como um todo precisa ser robusta de forma a assegurar a salvaguarda desses dados e a confidencialidade das informações. O Fórum Global, reconhecendo a sensibilidade das informações e a necessidade de garantir a sua segurança e sigilo, estabeleceu um processo específico para avaliar se as administrações tributárias que participam – ou que estejam interessadas em participar – do intercâmbio automático de contas financeiras têm um arcabouço de segurança da informação robusto. Quando se identifica que o arcabouço de segurança da informação não é suficientemente robusto, a jurisdição é considerada como não apta ao recebimento das informações automáticas.

Esse processo de avaliação por pares, no âmbito do intercâmbio automático de informações sobre contas financeiras, envolve a participação de especialistas em segurança da informação, funcionários do Secretariado do Fórum Global e também funcionários das jurisdições- membros do Fórum Global.

As jurisdições são avaliadas antes e depois de terem iniciado o intercâmbio automático de informações. Nessa avaliação são levados em consideração os seguintes fatores (OCDE, 2020) , estabelecidos como requerimentos fundamentais no padrão do AEOI:

- Um sistema legal que garanta a confidencialidade das informações: as leis internas devem prover que a informação tributária seja confidencial; os funcionários, sejam eles permanentes, temporários ou contratados, devem estar obrigados a manter a confidencialidade das informações, durante ou mesmo depois de terminado o seu contrato de trabalho; devem estar previstas penalidades e sanções, as quais devem dissuadir e penalizar eventuais violações à confidencialidade da informação .
- Uma gestão da segurança da informação na administração tributária, incluindo a governança e a gestão de riscos, que esteja de acordo com melhores práticas internacionais<sup>10</sup>: a gestão da segurança da informação envolve um conjunto de arranjos de governança, políticas, procedimentos, práticas e controles de segurança (medidas para mitigar ou eliminar um risco à segurança, podendo ser um procedimento, um hardware, um software ou outros), e deve levar em conta o ciclo de vida da informação .
- Monitoramento dos recursos humanos, especialmente no tocante ao acesso dos funcionários aos sistemas informáticos: os funcionários devem estar submetidos a verificações regulares, ser treinados e alertados sobre os riscos à segurança da informação; o acesso, tanto físico quanto lógico, aos sistemas de informação deve ser restrito (baseado na necessidade do trabalho) e controlado.
- Segurança dos sistemas de tecnologia da informação, o que abrange, entre outros, o seu desenvolvimento, monitoramento e gerenciamento de incidentes: a proteção dos sistemas de tecnologia da informação deve incluir a infraestrutura, as redes, as aplicações, as estações de trabalho e os equipamentos periféricos; o acesso aos sistemas informáticos e o uso da informação devem ser monitorados; relatórios de incidentes e de auditorias internas e externas devem ser parte da rotina da administração tributária e seus resultados devem levar a melhorias nos processos e procedimentos.

<sup>10</sup> Padrões internacionais ou melhores práticas em gestão da segurança da informação referem-se a padrões como o ISO/IEC 27000-series, publicados em conjunto pela International Organisation for Standardisation (ISO) e pela International Electro-technical Commission (IEC), ou outros.

- A efetiva implementação e aplicação dos procedimentos e penalidades previstos: deve haver uma prática efetiva correspondente às políticas e procedimentos estabelecidos e, em caso de descumprimento, as penalidades devem ser aplicadas para que possam influenciar comportamentos.

#### 4.3 Exceções à obrigação de intercambiar informações

A obrigação de intercambiar informações está limitada por algumas exceções, as quais foram estabelecidas para garantir que direitos e garantias dos contribuintes sejam preservados. Uma dessas exceções é quando o intercâmbio de informações ensejaria a discriminação de contribuintes em situações similares. Outra exceção é quando revelaria segredos comerciais, industriais ou profissionais.

Vale destacar como uma dessas exceções aceitas a preservação do sigilo cliente-advogado. Todavia, tal exceção é limitada a situações em que a informação foi produzida no âmbito de um aconselhamento jurídico ou para uso em procedimentos judiciais ou administrativos existentes ou considerados. Não estão alcançadas situações nas quais um advogado age como representante do contribuinte, como procurador, ou quando presta serviços de outra natureza que não o aconselhamento jurídico.

Finalmente, uma jurisdição pode legitimamente recusar o intercâmbio de informação se este for contrário à ordem pública. Esse conceito de “ordem pública” refere-se às informações vinculadas aos interesses vitais de uma jurisdição. Trata-se, portanto, de um caso extremo, como um segredo de Estado, ou quando o pedido de informação envolve situações como discriminação racial, perseguição política, etc. Pode-se perceber que, apesar de o interesse maior a ser preservado nessa exceção ser o interesse do Estado, direitos e garantias fundamentais também estão sendo preservados.

Além disso, de forma geral, os direitos e garantias estabelecidos pelas leis ou práticas administrativas de um país não devem ser afetados pelo intercâmbio de informação. Todavia, a aplicação das leis domésticas não deve resultar num prejuízo à efetiva colaboração administrativa, seja por impedir ou retardar o

intercâmbio de informações. Como exemplo pode-se citar o direito à notificação, o qual, aplicando-se ao intercâmbio de informação, traduz-se no direito a ser notificado da existência de uma solicitação de informação por parte de outra jurisdição. Esse direito não está estabelecido nos acordos internacionais que regem o intercâmbio de informação, mas, caso exista em um país, é aceito como conforme às normas internacionais, desde que, em certas circunstâncias<sup>11</sup>, possa ser desconsiderado.

## 5 O FÓRUM GLOBAL: IMPLEMENTANDO OS PADRÕES DE INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES

Em resposta à necessidade de promover a cooperação internacional mediante o intercâmbio de informações, o Fórum Global foi constituído, na atual configuração, em 2009. Em fevereiro de 2024, o Fórum tem como membros 171 jurisdições, as quais incluem todos os países do G20, todos os membros da OCDE, todos os grandes centros financeiros internacionais e um número crescente de países em desenvolvimento.

A comunidade do Fórum Global trabalha conjuntamente para promover a transparência e o intercâmbio de informações, instrumentos fundamentais para combater a evasão tributária e promover a conformidade tributária. Todos os membros atuam em pé de igualdade, buscando o consenso nas decisões, assumindo o compromisso de implementação das normas internacionais de transparência e intercâmbio de informações para fins tributários, e sendo avaliados com base nos mesmos critérios.

O Fórum Global tem como responsabilidades assegurar a implementação global das normas de EOIR e AEOI ou AEOI-CRS, além de recentemente ter sido chamado a também trabalhar com o intercâmbio automático de informações sobre criptomoedas (CARF, do inglês *Crypto-Asset Reporting Framework*) (OCDE, 2022b).

11 Notadamente quando a revelação ao contribuinte de que a administração tributária requerente solicitou informações a seu respeito possa prejudicar uma investigação em andamento ou quando o pedido é urgente (por exemplo, em virtude dos prazos de decadência).

A implementação global das normas de intercâmbio de informação é assegurada por meio de um processo rigoroso de revisão por pares levado a cabo por grupos dedicados de representantes das jurisdições- membros, os grupos de revisão por pares. Os relatórios das jurisdições avaliadas, após serem aprovados pelo grupo de revisão por pares dedicado à norma de EOIR ou AEOI-CRS e adotados pelos membros do Fórum Global, são publicados – à exceção dos relatórios relativos à confidencialidade dos dados, no contexto do AEOI, que não são tornados públicos por conterem informações sensíveis. Decisões sobre relatórios de avaliação por pares são tomadas por meio de consenso menos um, o que significa que uma única jurisdição não pode impedir que um relatório seja aprovado ou adotado.

Os relatórios de avaliação, além de apresentarem uma descrição e análise da conformidade com a norma de intercâmbio de informação por cada jurisdição, contêm recomendações para aprimoramento de áreas nas quais a implementação ainda não é a ideal. As jurisdições devem agir em resposta a tais recomendações de forma que se possa garantir que a informação relevante para fins tributários esteja disponível, possa ser acessada pela administração tributária e seja intercambiada com as jurisdições parceiras.

Faz parte também da missão do Fórum Global o desenvolvimento de capacidades com vistas a que todas as jurisdições, especialmente os países em desenvolvimento, que são a maioria dos membros, possam efetivamente implementar as normas internacionais de intercâmbio de informação e as utilizar para promover o cumprimento tributário e assim mobilizar receitas. O desenvolvimento de capacidades envolve assistência técnica, treinamentos e desenvolvimento de ferramentas, como manuais, orientações ou formulários. Em 2023, 89 jurisdições foram beneficiadas com assistência técnica bilateral provida pelo Secretariado do Fórum Global (OCDE, 2023b). Dentre estas, 26 jurisdições foram assistidas em aspectos ligados à confidencialidade e segurança dos dados, o que inclui preparações para suas avaliações antes e depois de iniciado o intercâmbio automático.

Em 2023, 130 jurisdições fizeram uso do intercâmbio de informações a pedido como forma de apoiar suas investigações e auditorias, e mais de 26.600 pedidos de informações foram enviados. No ano de 2022, foram intercambiadas

automaticamente informações relativas a mais de 123 milhões de contas financeiras, abrangendo valores de cerca de 12 trilhões de euros. Como resultado de tais esforços, especificamente com o acesso a informações *offshore*, programas de regularização voluntária oferecidos em conexão com o início de AEOI, foi registrada a identificação de 126 milhões de euros em impostos adicionais. Esses números demonstram, de forma inequívoca, a escala da cooperação internacional, além da importância e do impacto do intercâmbio de informações para o fomento à conformidade tributária e para a mobilização de receitas. O acesso a um volume significativo de informações por meio das autoridades tributárias reduziu bastante as oportunidades para a evasão tributária, e esse fortalecimento da transparência é um forte incentivo para o cumprimento voluntário, além de permitir uma distribuição mais equitativa da carga tributária.

## 6 CONCLUSÃO

Através dos processos de revisão por pares, tanto no âmbito do EOIR quanto no do AEOI, o Fórum Global tem sido capaz de garantir um equilíbrio entre dois valores importantes: o acesso à informação relevante pela administração tributária e a preservação de direitos e garantias do contribuinte. Há que se destacar que o acesso da administração tributária à informação mantida em outras jurisdições permite que esta trate contribuintes em situações equivalentes da mesma forma e que o engajamento em operações transfronteiriças não seja um fator que possa permitir a um contribuinte não cumprir com suas obrigações tributárias. Garantir um ambiente de negócios equilibrado, sem vantagens indevidas oriundas de evasão fiscal, é uma obrigação das autoridades tributárias.

Equidade e justiça tributária são valores fundamentais que devem pautar a relação com todos os contribuintes, sendo cruciais para um sistema tributário robusto. Todavia, a atuação da administração tributária em todas as áreas – e o intercâmbio de informação tributária não é exceção – precisa preservar os direitos e garantias dos contribuintes para ter legitimidade e aceitação social. O equilíbrio entre esses dois valores termina por fortalecer a ambos. O intercâmbio de informações tem conhecido um progresso significativo,

especialmente nos últimos quinze anos, gerando benefícios claros para os países e seus cidadãos, e esse progresso só foi possível porque direitos e garantias do contribuinte foram respeitados.

## REFERÊNCIAS

CIAT. *Modelo de acuerdo de intercambio de informaciones tributarias del CIAT*. Ciudad de Panamá, [s.d.]. Disponível em: [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/1999\\_modelo\\_acuerdo\\_intercambio\\_informaciones.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/1999_modelo_acuerdo_intercambio_informaciones.pdf). Acesso em: 10 fev. 2024.

OCDE. Fundamental principles of taxation. In: OCDE. *Addressing the tax challenges of the digital economy*. Paris, 2014. Disponível em: [9789264218789-5-en.pdf](https://www.oecd-ilibrary.org/9789264218789-5-en.pdf) (oecd-ilibrary.org). Acesso em: 10 fev. 2024.

OCDE. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. Paris, 2017a. Disponível em : Common Reporting Standard (CRS) and Crypto-Asset Reporting Framework (CARF) - Organisation for Economic Co-operation and Development (oecd.org). Acesso em: 10 fev. 2024.

OCDE . *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris, 2017b. Disponível em: [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en). Acesso em: 10 fev. 2024.

OCDE . *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*. Paris, 2017c. Disponível em: Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition | READ online (oecd-ilibrary.org). Acesso em: 10 fev. 2024.

OECD. *Confidentiality and Information Security Management Toolkit*. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Paris, 2020. Disponível em: [https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/confidentiality-ism-toolkit\\_en.pdf](https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/confidentiality-ism-toolkit_en.pdf). Acesso em: 10 fev. 2024.

OCDE. *Agreement on Exchange of Information in Tax Matters*. Paris, 2022a. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264034853-en>. Acesso em: 10 fev. 2024.

OCDE. *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard*. Paris, 2022b. Disponível em: Common Reporting Standard (CRS) and Crypto-Asset Reporting Framework (CARF) - Organisation for Economic Co-operation and Development (oecd.org). Acesso em: 10 fev. 2024.

OCDE . *Handbook for Peer Reviews on Transparency and Exchange of Information on Request*. Paris, 2023a. Disponível em: Handbook for Peer Reviews on Transparency and Exchange of Information on Request - Second Round (oecd.org). Acesso em: 10 fev. 2024.

OCDE . *Pioneering Global Progress in Tax Transparency: a Journey of Transformation and Development (Global Forum Annual Report)*. Paris, 2023b. Disponível em: 2023 Global Forum Annual Report (oecd.org). Acesso em: 10 fev. 2024.

OCDE. *Multilateral Competent Authority Agreement*. Paris, [s.d.]. Disponível em: multilateral-competent-authority-agreement.pdf (oecd.org). Acesso em: 10 fev. 2024.

OCDE; CONSELHO DA EUROPA . *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters – Amended by the 2010 Protocol*. Paris, 2011. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115606-en>. Acesso em: 10 fev. 2024.

OCDE; FÓRUM GLOBAL DE TRANSPARÊNCIA E INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES PARA FINS TRIBUTÁRIOS. *Keeping it Safe – Joint OECD/Global Forum Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes*. Paris, 2012. Em: <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/global-forum-keeping-it-safe.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2024.

ONU. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* . New York, 2017. Disponível em: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf). Acesso em: 10 fev. 2024.



# TROCA DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS: A COOPERAÇÃO INTERNACIONAL MEDIANTE ASSISTÊNCIA MÚTUA ENTRE AS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

**Leandro Paulsen**

Doutor em Direitos e Garantias do Contribuinte (USAL, Espanha) e desembargador federal (TRF4, 2013-atualmente). É autor, dentre outros, dos livros *Curso de Direito Tributário Completo* (15<sup>a</sup> ed., 2024), *Constituição e Código Tributário Comentados à Luz da Doutrina e da Jurisprudência* (19<sup>a</sup> ed., 2023) e *Tratado de Direito Penal Tributário* (3<sup>a</sup> ed., 2024).

## RESUMO

O autor cuida da troca de informações financeiras para a viabilização da fiscalização e afirmação das ordens tributárias nacionais no contexto de uma economia globalizada. Expõe a legislação que autoriza a cooperação entre as Administrações Tributárias, com destaque para os acordos bilaterais e multilaterais em que são assumidos os compromissos de assistência mútua com autoridades estrangeiras. Explica os compartilhamentos automático, sob demanda e espontâneo e pontua a vedação de *fishng expedition*, bem como a importância da preservação do sigilo dos dados e da comunicação das operações aos titulares.

**Palavras-chave:** Administração Tributária; assistência mútua; cooperação internacional; *fishng expedition*; informações financeiras; sigilo fiscal.

## **ABSTRACT**

*The author deals with the exchange of financial information to enable the monitoring and assertion of national tax orders in the context of a globalized economy. They outline the legislation authorizing cooperation between Tax Administrations, highlighting bilateral and multilateral agreements where commitments to mutual assistance with foreign authorities are made. They explain automatic, on-demand, and spontaneous information sharing and emphasize the prohibition of fishing expeditions, as well as the importance of preserving data confidentiality and communicating operations to stakeholders.*

**Keywords:** Tax Administration; mutual assistance; international cooperation; fishing expeditions; financial information; tax confidentiality.

## **Lista de siglas**

<b>BEPS</b>	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
<b>CDI</b>	Convenio para evitar la Doble Imposición
<b>CRFB</b>	Constituição da República Federativa do Brasil
<b>CRS</b>	Common Reporting Standard
<b>CTN</b>	Código Tributário Nacional
<b>EUA</b>	Estados Unidos da América
<b>FATCA</b>	<i>Foreign Account Tax Compliance Act</i>
<b>LGT</b>	Lei Geral Tributária portuguesa
<b>LGT</b>	<i>Ley General Tributaria española</i>
<b>MC</b>	Modelo de Convênio
<b>MCAA</b>	<i>Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters</i>
<b>OCDE</b>	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
<b>OEA</b>	Organização dos Estados Americanos
<b>RFB</b>	Receita Federal do Brasil
<b>TIEA</b>	<i>Tax Information Exchange Agreement</i>
<b>UE</b>	União Europeia
<b>UIF</b>	Unidade de Inteligência Financeira



## SUMÁRIO

1	Introdução .....	239
2	Cooperação e assistência mútua entre Administrações Tributárias para a troca de informações.....	240
3	Acordos internacionais bilaterais e multilaterais para a troca de informações financeiras para fins tributários .....	245
4	Vedação de <i>fishing expedition</i> , preservação de sigilo e comunicação aos titulares.....	253
5	Conclusões.....	261
	Referências.....	262



# 1 INTRODUÇÃO

A troca de informações financeiras entre autoridades é realidade mundo afora, seja por razões de combate à criminalidade em geral, incluindo a corrupção, o tráfico de drogas e o terrorismo, seja, entre as Administrações Tributárias, para viabilizar a fiscalização de contribuintes no contexto da economia globalizada. Já em 1998, quando da apresentação do relatório da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) intitulado *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, sobre a competição fiscal praticada por paraísos fiscais, restou afirmado que é claramente prejudicial um regime fiscal privilegiado operado para facilitar a evasão de tributos devidos a outros países, que não é transparente e em relação ao qual não há troca de informações. O Conselho da EU mantém uma lista de jurisdições não cooperativas para fins fiscais que, atualizada em 20 de fevereiro de 2024, é composta por doze integrantes: Samoa Americana, Anguila, Antígua e Barbuda, Fiji, Guam, Palau, Panamá, Rússia, Samoa, Trinidad e Tobago, Ilhas Virgens Americanas e Vanuatu.<sup>1</sup>

Recursos financeiros constituem, a um só tempo, meio e produto de atividades de toda natureza, sobretudo econômicas, revelando grandezas tributáveis. A grande circulação de pessoas, capitais e mercadorias, envolvendo um volume imenso de transações financeiras, sobretudo no mundo sem fronteiras da economia digital, torna bastante complexo e difícil o trabalho das Administrações Tributárias, que somente se viabiliza mediante assistência mútua entre autoridades, com instrumentos efetivos de cooperação. Essa assistência envolve o compartilhamento de informações financeiras, apoio para prática de diligências e até mesmo ações conjuntas de fiscalização tributária.

A boa governança fiscal global envolve, a um só tempo, uma linha ligada à justiça fiscal, buscando uma tributação mais equilibrada, com patamares mínimos e combate à fraude, inclusive as perpetradas mediante planejamentos abusivos, e outra voltada à transparência, instrumentalizada pela troca de informações.

1 Disponível em: <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>. Acesso em: 21 fev. 2024.

Já não se trata mais de questionar a viabilidade jurídica da troca de informações, dentre as quais as financeiras, mas de trabalhar seus instrumentos e as cautelas a serem observadas para que seja efetiva e para que ocorra com respeito aos direitos fundamentais. Nesse sentido, no plano internacional, os acordos de assistência mútua vêm cumprindo um papel muito importante, viabilizando o compartilhamento de informações e, até mesmo, a realização de fiscalizações conjuntas e a cobrança dos tributos. Faremos uma breve exposição sobre os fundamentos, os instrumentos e os cuidados da troca de informações financeiras entre as Administrações Tributárias.

## **2 COOPERAÇÃO E ASSISTÊNCIA MÚTUAS ENTRE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS PARA A TROCA DE INFORMAÇÕES**

O exercício do poder de polícia fiscal dá-se por autoridades públicas devidamente constituídas e no exercício de suas funções de fiscalização, sendo certo que a tais autoridades se devem reconhecer as prerrogativas inerentes à autotutela administrativa, submetidos os procedimentos e atos da Administração Tributária a um controle judicial de última palavra, salvo nos casos em que o constituinte tenha estabelecido garantia maior mediante reserva de jurisdição que sujeite determinada matéria, necessária e diretamente, somente ao Judiciário. O Supremo Tribunal Federal (STF), no RE 601314, já decidiu que não há essa reserva no que diz respeito ao acesso, pelo fisco, às informações financeiras do contribuinte desde que respeitados os requisitos para a preservação do devido processo legal, dentre os quais a existência de procedimento de fiscalização devidamente formalizado e preservação do sigilo.

Em matéria de fiscalização tributária, particularmente, mediante acesso a informações financeiras e demais dados sensíveis dos sujeitos passivos, estamos entre deveres e direitos fundamentais, sendo que a caracterização do pagamento de tributos como dever fundamental influí, por certo, na análise das prerrogativas do fisco de acesso à informação, diretamente ou mediante

compartilhamento. Tratando-se de dever fundamental,<sup>2</sup> está no patamar dos direitos fundamentais, de maneira que se reveste de uma elevada carga axiológica, o que deve ser considerado nos juízos de proporcionalidade atinentes à restrição de direitos fundamentais. Os meios para a efetivação desse dever e para a afirmação da ordem tributária têm de ser efetivos.

Os procedimentos de fiscalização, com a possibilidade de lançamento de ofício, são a salvaguarda da ordem tributária e dependem, fundamentalmente, do acesso à informação, sobretudo financeira, pelas Administrações Tributárias. No plano interno, o acesso às informações financeiras pelo fisco dá-se, principalmente, através de requisições ou de obrigações acessórias periódicas (formais, instrumentais) impostas às instituições financeiras e, também, de comunicações oriundas do órgão de inteligência financeira dando conta de movimentações suspeitas. No plano internacional, o acesso às informações financeiras depende da cooperação de outras Administrações Tributárias que se comprometam a disponibilizar tais informações às autoridades brasileiras, mediante reciprocidade, exsurgindo o tema da troca de informações financeiras, troca essa que se apresenta como “condição para a efetiva aplicação das regras fiscais” (Dourado, 2022 [2018], p. 379).

Uma vez passando ao conhecimento do fisco, as informações financeiras ficam sob sigilo fiscal, o que não impede, todavia, seu compartilhamento com outras autoridades, desde que assegurada a preservação desse sigilo.

O ordenamento jurídico brasileiro dá sustentação a essa prática já no plano constitucional. A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) enuncia a cooperação como princípio estruturante do Sistema Tributário Nacional (art. 145, § 3º, incluído pela EC 132/2023),<sup>3</sup> autoriza a identificação da riqueza dos

2 Declaração Interamericana de Direitos e Deveres do Homem (OEA, 1948): “Toda pessoa tem o dever de pagar os impostos estabelecidos pela lei para a manutenção dos serviços públicos”. Declaração Universal dos Direitos Humanos (ONU, 1948): “Artigo 29 1. Todo ser humano tem deveres para com a comunidade, na qual o livre e pleno desenvolvimento de sua personalidade é possível”. Luigi Ferrajoli (2022) propõe uma Constituição mundial de cem artigos, sendo quatro deles dedicados à tributação, em que faz constar que existirá um fisco global como condição necessária para a efetiva garantia dos direitos fundamentais e dos bens vitais de todos, e segue especificando imposições tributárias, especialmente taxas e impostos.

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

contribuintes como instrumento para efetivação do caráter pessoal e para a graduação dos impostos conforme a capacidade econômica dos contribuintes (art. 145, § 1º)<sup>4</sup> e determina que as Administrações Tributárias da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios “atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio” (art. 37, XXII, incluído pela EC 42/2003).<sup>5</sup> Cabe ao legislador estabelecer as hipóteses e o modo como se dará a cooperação no que diz respeito ao compartilhamento de informações.<sup>6</sup>

O princípio da cooperação, aliás, orienta a construção de relações colaborativas em diversas frentes, dando ensejo a um ambiente em que as atividades privadas e públicas fluem com naturalidade e responsabilidade, favorecendo a concretização também da simplicidade, da transparência e da justiça tributárias. Cabe ter clareza quanto às suas três perspectivas: a primeira diz respeito à relação entre fisco e contribuintes ou terceiros colaboradores,<sup>7</sup>

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”.

- 4 CRFB: “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.
- 5 CRFB: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio”.
- 6 Quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5729, em 2021, o STF afirmou que “a Constituição, no art. 37, XXII, não determina o compartilhamento irrestrito de cadastro e de informações fiscais entre as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo viável limitação imposta pela lei”. O ministro relator ainda pontuou em seu voto: “O art. 199, caput, do Código Tributário Nacional reitera essa norma constitucional e remete, mais uma vez, a disciplina da permuta de informações fiscais à lei ou ao convênio [...]. Ao proibir os órgãos intervenientes do RERCT do compartilhamento com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios das informações prestadas pelos aderentes, o legislador federal criou uma restrição pontual e específica, dentro de sua margem de conformação da ordem jurídica”.
- 7 As relações entre fisco e contribuinte vêm se alterando positivamente mediante aperfeiçoamento dos mecanismos de atendimento ao contribuinte, fiscalização orientadora, indução do contribuinte à

que fundamenta as obrigações impostas às instituições financeiras de fornecimento de informações relativas às operações através delas realizadas;<sup>8</sup> a segunda diz respeito à relação entre a Administração Tributária e outros órgãos e instituições, como as unidades de inteligência financeira – no Brasil, o Conselho de Controle de Atividades Financeira (Coaf); a terceira refere-se às relações entre Administrações Tributárias, nacionais e estrangeiras, dando ensejo ao intercâmbio de informações sensíveis e à atuação conjunta para a realização de fiscalizações e autuações.

Passando ao plano infraconstitucional, vemos que o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 199, com as alterações da Lei Complementar (LC) 104/2001, estabelece a assistência mútua entre as Fazendas Públicas da União, dos estados e dos municípios para a fiscalização dos tributos e permuta de informações, na forma da lei ou convênio, e seu parágrafo único autoriza expressamente a troca internacional de informações: “A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos”.<sup>9</sup> Essa autorização é reforçada pelo art. 2º da LC 199/2023, que institui

adoção de mecanismos de conformidade e solução consensual dos conflitos tributários. A Lei Geral Tributária portuguesa, de 1998, faz referência a “uma nova filosofia na actividade tributária, assente numa cooperação mais estreita e sólida entre a administração tributária e o contribuinte”, fruto de uma “moderna concepção da fiscalidade”.

- 8 Há obrigações de colaboração impostas às instituições financeiras para que prestem informações e destaquem movimentações elevadas ou práticas suspeitas, de modo a subsidiarem a atuação tanto da Administração Tributária como dos órgãos de combate à lavagem de dinheiro. Vejamos: CTN: “Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros: [...] II - os bancos, casas bancárias, Caixas Económicas e demais instituições financeiras”; LC nº 105/2001: “Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente. Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária”. Vide, ainda, os artigos 9, 10 e 11 da Lei 9.613/1988, que dispõe sobre a lavagem de dinheiro, e a IN RFB 1571/2015, que estabeleceu a e-Financeira.
- 9 CTN: “Art. 199. As Fazendas Públicas da União, dos Estados e dos Municípios prestar-se-ão assistência mútua para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos”.

o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias: “As administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios poderão compartilhar dados fiscais e cadastrais, sempre que necessário para [...] aumentar a efetividade da fiscalização”.

Encontramos definição clara do que seja a assistência mútua no artigo 1º/2 da *Ley General Tributaria* espanhola (*Ley 58/2003*), que, ao cuidar da colaboração e da cooperação entre as Administrações Tributárias do Estados-membros da União Europeia, esclarece:

[...] se entenderá por asistencia mutua el conjunto de acciones de asistencia, colaboración, cooperación y otras de naturaleza análoga que el Estado español preste, reciba o desarrolle con la Unión Europea y otras entidades internacionales o supranacionales, y con otros Estados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales. La asistencia mutua podrá comprender la realización de actuaciones ante obligados tributarios.<sup>10</sup>

10 Parada Vázquez (2017), ao cuidar dos princípios da organização administrativa, abre um capítulo sobre colaboração e cooperação. Ensina: “La colaboración y cooperación entre entes públicos puede definirse conjuntamente como la actividad que deben asumir los Entes públicos para el ejercicio más eficiente de sus competencias, pero sin imperatividad ni coacción directa, ni siquiera recurriendo a la vía judicial. En otras palabras, la colaboración y cooperación equivalen a una coordinación voluntaria. Ello, no obstante, sin embargo, a que si una administración pública participa en un procedimiento participativo y, dentro él asume voluntariamente un acuerdo, resulta obligado por él mismo”. E prossegue: “La Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público define, separadamente, ambos conceptos: la colaboración como ‘el deber de actuar con el resto de Administraciones Públicas para el logro de fines comunes’ y la cooperación como ‘la situación que se da cuando dos o más Administraciones Publicas, de manera voluntaria y en ejercicio de sus competencias, asumen compromisos específicos en aras de una acción común’ (art. 140)”. E mais: “La Constitución no menciona el principio de colaboración ni el de cooperación, pero sí la jurisprudencia constitucional para la que el deber de colaboración o cooperación es un presupuesto implícito en el sistema de distribución de competencias, en la lealtad y solidaridad constitucional, que no necesita justificarse en títulos constitucionales expresos, dado que numerosas materias atribuidas al Estado y, sobre todo, a las comunidades autónomas y a los entes locales son objeto de potestades concurrentes en la normación y ejecución (SSTC 18/1982; 76/1983)”. Quanto aos deveres derivados do princípio da colaboração, aponta que: “La Ley 40/2025, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (art. 141) no obstante distinguir entre colaboración y cooperación, adscribe los correspondientes deberes que una y otra comportan al principio de colaboración. A tal efecto prescribe que las Administraciones públicas deberán: [...] d) Prestar, en el ámbito propio, la asistencia que las otras Administraciones pudieran solicitar para el eficaz ejercicio de sus competencias. e) Cumplir con las obligaciones concretas derivadas del deber de colaboración y las restantes que se

No ponto, aliás, houve uma mudança em acordo internacional, que inicialmente se referia à informação “necessária” e, atualmente, refere-se à “previsivelmente relevante”.

Conforme destacamos alhures (Ferreira Neto; Paulsen, 2016), o que vemos, nos últimos lustros, é a adoção de um paradigma de integridade, de transparência e de colaboração, de modo a instrumentalizar a fiscalização e tornar realidade, para todos, o dever de pagar tributos. De outro lado, há de se resguardar a liberdade e a privacidade dos sujeitos passivos, de modo que as prerrogativas do fisco precisam estar revestidas de obrigações de cautela, preservando-se as pessoas contra ingerências indevidas das autoridades, decorrentes de desvios de finalidade ou de exposições impróprias. Na questão do acesso às informações financeiras, com preservação do sigilo, o princípio da proporcionalidade opera impondo critérios de impessoalidade e relevância nos compartilhamentos gerais automáticos e espontâneos e de fundada e formalizada suspeita nos compartilhamentos a pedido.

### **3 ACORDOS INTERNACIONAIS BILATERAIS E MULTILATERAIS PARA A TROCA DE INFORMAÇÕES FINANCEIRAS PARA FINS TRIBUTÁRIOS**

O compartilhamento internacional de informações no interesse da fiscalização de tributos é regulado por tratados bilaterais e multilaterais. Firmamos convenções bilaterais para evitar a dupla tributação em matéria de imposto de renda [*Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI)*] e convênios bilaterais

establezcan normativamente. Al servicio del cumplimiento de estas obligaciones la Ley enumera unas técnicas que las hacen materialmente posibles (art. 142): a) El suministro de información, datos, documentos o medios probatorios que se hallen a disposición del organismo público o la entidad al que se dirige la solicitud y que la Administración solicitante precise disponer para el ejercicio de sus competencias. b) La creación y mantenimiento de sistema integrados de información administrativa con el fin de disponer de datos actualizados, completos y permanentes referentes a los diferentes ámbitos de actividad administrativa en todo el territorio nacional. C) El deber de asistencia y auxilio, para atender las solicitudes formuladas por otras Administraciones para el mejor ejercicio de sus competencias, en especial cuando los efectos de su actividad administrativa se extiendan fuera de su ámbito territorial. D) Cualquier otra prevista en una Ley" (Parada Vázquez, 2017, p. 121-122).

mais amplos, de intercâmbio de informações pertinentes para a administração e o cumprimento das leis internas concernentes aos tributos (TIEA) e também para a implantação da lei americana de conformidade fiscal de contas mantidas no exterior (IGA). E temos o convênio multilateral de assistência mútua em matéria fiscal firmado por 147 países no âmbito da OCDE (dos 193 países existentes), conforme dado de setembro de 2023.<sup>11</sup>

Quanto aos acordos bilaterais para evitar a dupla tributação em matéria de imposição sobre a renda, a troca de informações consta do art. 26 da convenção-modelo da OCDE [Modelo de Convenção (MC) CDI]. Nem sempre há correspondência numérica com os dispositivos dos acordos. O sítio da Receita Federal do Brasil apresenta as diversas CDIs firmadas.<sup>12</sup> O Brasil firmou uma CDI, por exemplo, com o Governo do Reino da Noruega, objeto do Decreto nº 86.710/1981, que cuida da matéria em seu art. 27, o qual, por força de Protocolo firmado em 2014, objeto do Decreto 9.966/2019, estabelece a troca de “informações previsivelmente relevantes para a aplicação das disposições da presente Convenção ou para a administração ou cumprimento da legislação interna relativa aos impostos de qualquer espécie e descrição exigidos por conta dos Estados Contratantes, nos níveis nacional ou federal”. Consta, também, o caráter secreto das informações recebidas e sua comunicação às autoridades encarregadas do lançamento ou cobrança dos impostos somente para esses fins. É esclarecido, ainda, que os Estados não estão obrigados a tomar medidas administrativas contrárias às suas leis e práticas administrativas, “fornecer informações que não possam ser obtidas com base na sua legislação ou no curso normal de suas práticas administrativas”. Em nenhum caso, porém, se dispensará a prestação de informações “somente porque tais informações são detidas por um banco, outra instituição financeira, mandatário ou pessoa que atue na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque estão relacionadas com direitos de participação na propriedade de uma pessoa”. No mesmo sentido está orientada a redação atual do art. 26 da Convenção firmada com o Governo da República da África do Sul, objeto do Decreto nº 9.559/2018.

11 Disponível em: [https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf).

12 Vejam-se os diversos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>.

Ainda em termos de tratados bilaterais, importa referir, pela sua relevância, o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos, que é um TIEA firmado em 2007 e promulgado pelo Decreto nº 8.003/2013.<sup>13</sup> Nesse acordo, os governos se obrigaram à assistência

mediante o intercâmbio de informações que possam ser pertinentes para a administração e o cumprimento de suas leis internas concernentes aos tributos [...] inclusive informações que possam ser pertinentes para a determinação, lançamento, execução ou cobrança de tributos em relação a pessoas sujeitas a tais tributos, ou para a investigação ou instauração de processo relativo a questões tributárias de natureza criminal.

O tratado envolve os impostos sobre a renda, produtos industrializados, operações financeiras e propriedade territorial rural e as contribuições de seguridade social sobre o faturamento ou receita e sobre o lucro, ou tributos similares instituídos após a assinatura do acordo. Prevê o intercâmbio a pedido e por outras formas que venham a ser acordadas pelas autoridades. É previsto que qualquer pedido deverá conter o maior grau de especificidade possível, indicando, dentre outros dados, a identidade do contribuinte, o período de tempo a que se referem as informações, sua natureza e os motivos pelos quais se entende que as informações sejam pertinentes. Também é preciso ter em conta que, em 2010, sobreveio a lei federal estadunidense conhecida como *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) ou Lei de Conformidade Fiscal de Contas Estrangeiras, que exigiu das instituições financeiras estrangeiras que reportassem à Administração Tributária norte-americana (*Internal Revenue Service – IRS*) informações sobre contas mantidas por contribuintes americanos ou por entidades estrangeiras nas quais contribuintes americanos mantivessem participação substancial, mediante colaboração direta ou Acordos Intergovernamentais (*Intergovernmental Agreement – IGA*). O FATCA implicou, efetivamente,

<sup>13</sup> O art. 114 do *Livre des Procédures Fiscales* francês autoriza a sua Administração Tributária a trocar informações com os Estados com os quais tenha convenção de assistência administrativa para combater a fraude e a evasão fiscais. A França mantém mais de 120 convenções bilaterais (Collet; Collin, 2024 [2011], p. 34).

acordos bilaterais com diversos países,<sup>14</sup> sendo que, com o Brasil, foi firmado o Acordo para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA em 2014, que restou promulgado pelo Decreto nº 8.506/2015. Ele estabelece a obtenção e troca anual das informações, de maneira automática, no prazo de até nove meses após o final do ano civil, quanto a cada conta mantida por instituição financeira brasileira de titularidade de pessoas dos Estados Unidos da América (EUA) ou por elas controlada, abrangendo, dentre outros dados, a sua identificação, o número de conta, o valor da conta no final do ano civil, o valor bruto de juros pagos e de dividendos de fontes dos EUA pagos ou creditados na conta, bem como o valor bruto de outras fontes de renda dos EUA pagas ou creditadas na conta (art. 2º). Toda informação trocada será objeto de confidencialidade (art. 3º). Prevê ainda a obrigação de cada instituição financeira brasileira informante de aceder ao endereço eletrônico de registro do IRS FATCA (art. 4º). O Governo dos Estados Unidos se compromete com nível equivalente de troca automática recíproca de informações (art. 6º). O acordo contém, inclusive, uma cláusula de extensão ao Brasil de eventuais termos mais favoráveis aplicados pelos EUA a outra jurisdição parceira igualmente obrigada (art. 7º).

O Brasil também firmou convenção multilateral de extrema relevância e alcance no âmbito da OCDE. Trata-se da *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* (MCAA) ou Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, internalizada pelo Decreto nº 8.842/2016. Consta do MCAA que a assistência administrativa compreende “a) troca de informações, incluindo fiscalizações tributárias simultâneas e a participação em fiscalizações tributárias levadas a efeito no estrangeiro; b) a cobrança de créditos tributários, incluindo as medidas cautelares; e c) a notificação de documentos” (art. 1º) e que se aplica a quaisquer tributos, como os sobre a renda, ganhos e lucros, sobre patrimônio e propriedade imobiliária e de veículos, sobre sucessões e doações, sobre o consumo, geral e específico, ou sobre contribuições de seguridade social (art. 2º).

14 Sobre os diversos acordos bilaterais, listados por país, vide: <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/foreign-account-tax-compliance-act>.

O compartilhamento de informações é objeto do Capítulo III (Formas de Assis-tência), Seção I (Troca de Informações), artigos 4º a 10, do MCAA. Segundo a Convenção, “as Partes trocarão quaisquer informações previsivelmente relevantes para a administração ou o cumprimento de suas legislações internas relativas aos tributos” (art. 4º). Ela cuida da Troca de Informações a Pedido, dispondo que: “A pedido do Estado requerente, o Estado requerido fornecer-lhe-á todas as informações”, sendo que: “Se as informações disponíveis nos arquivos do Estado requerido não lhe permitirem dar cumprimento ao pedido de informações, esse Estado deverá tomar todas as medidas necessárias a fim de fornecer ao Estado requerente as informações solicitadas” (art. 5º). Também trata da Troca Automática de Informações, para “determinadas categorias de casos” e de acordo com os procedimentos estabelecidos de comum acordo (art. 6º). E, ainda, disciplina a Troca Espontânea de Informações, determinando que:

Uma Parte fornecerá, sem pedido prévio, à outra Parte as informações de que tenha conhecimento, nas seguintes circunstâncias: a) a primeira Parte mencionada tem razões para presumir que possa haver uma perda de receita tributária na outra Parte; b) uma pessoa sujeita a tributação obtém, na primeira Parte mencionada, uma redução ou isenção de tributo suscetível de gerar uma majoração de tributo ou uma sujeição a tributo na outra Parte; c) as transações comerciais entre uma pessoa sujeita a tributação em uma Parte e uma pessoa sujeita a tributação na outra Parte são conduzidas através de um ou mais países, de tal modo que daí pode resultar uma diminuição do tributo numa ou na outra Parte ou em ambas; d) uma Parte tem razões para presumir que uma redução de tributo possa resultar de transferências fictícias de lucros no seio de grupos de empresas; e) na sequência de informações fornecidas a uma Parte por outra Parte, a primeira Parte mencionada pôde recolher informações que se revelam de interesse para a determinação do tributo na outra Parte. (art. 7º)

A par disso, importa ter em conta que a IN RFB nº 1680/2016 dispõe sobre a identificação das contas financeiras em conformidade com o Padrão de Declaração Comum (*Common Reporting Standard – CRS*) para os fins do compartilhamento automático no âmbito do MCAA. Ela deve ser analisada em conjunto com a IN RFB nº 1571/2015, que dispõe sobre a obrigatoriedade

de prestação de informações relativas às operações financeiras de interesse da RFB. Segundo a IN de 2016, as pessoas jurídicas obrigadas a apresentar a e-Financeira instituída pela IN de 2015 deverão indicar as contas financeiras em conformidade com o CRS, “estabelecido conjuntamente por diversos países”, sob a coordenação da OCDE. As informações abrangem, por exemplo, a identificação completa das contas e de seus titulares, “o saldo ou valor da conta no final do ano-calendário pertinente” e “o montante bruto total dos juros pagos ou creditados na conta durante o ano-calendário”.

No âmbito europeu, há regras próprias de assistência mútua entre os Estados-membros da União Europeia na forma de Diretivas sobre Cooperação Administrativa no âmbito da fiscalidade [*Directive on Administrative Cooperation (DAC)*]. A principal é a Diretiva 2011/16 UE,<sup>15</sup> já alterada ou complementada sete vezes, cujo texto original é conhecido como DAC1. A par de estabelecer normas e procedimentos de cooperação para o intercâmbio de informações entre os Estados-membros, vale destacar que seu art. 24 cuida do intercâmbio de informação com terceiros países, estabelecendo que, quando a autoridade competente de um Estado-membro receber informação de um terceiro país, poderá, na medida em que autorizado em virtude de acordo com esse terceiro país, fornecê-la às autoridades competentes dos Estados-membros aos quais possa ser útil (1), além do que, ao revés, as autoridades competentes poderão fornecer a informação obtida com base na Diretiva a um terceiro país, sempre que a autoridade competente do Estado-membro de origem concorde e que o terceiro país se comprometa a prestar a cooperação solicitada a fim de reunir provas sobre o caráter irregular ou ilegal de operações que pareçam infringir ou eludir a legislação tributária.

Por ocasião da aprovação da DAC1, o Conselho da União Europeia considerou que, na era da globalização, em que se tem um enorme incremento da mobilidade dos sujeitos passivos, o número de transações transfronteiriças e a internacionalização dos instrumentos financeiros dificultam a apuração adequada dos créditos tributários, de modo que a necessidade de assistência

15 Já em 1977, fora estabelecida a Diretiva 77/799/CEE, sobre a assistência mútua entre as autoridades dos Estados-membros no âmbito dos impostos diretos, mas restou obsoleta, tendo sido revogada pela Diretiva 2011/16 EU.

mútua entre Estados no âmbito da fiscalidade é cada vez mais imperiosa. Gil Rodriguez (2015, p. 238-241) recorda que esta Diretiva tem por objeto o estabelecimento de normas e procedimentos com base nos quais os Estados-membros devem cooperar entre si com vistas a trocar informação e que seu alcance é geral, porquanto se aplica a quase todos os impostos, com poucas exceções, como o IVA, que conta com suas próprias normas singulares em matéria de cooperação. Também destaca que a Diretiva estabelece distintos mecanismos de intercâmbio em seus artigos 5 a 9, quais sejam, as trocas mediante prévia solicitação, espontânea e automática.

A DAC1 vem sendo adaptada às necessidades, restando modificada pela Diretiva 2014/107 (DAC2) – para adaptação ao FATCA e observância do CRS –, pela Diretiva 2015/2376 (DAC3), pela Diretiva 2016/881 (DAC4), pela Diretiva 2016/2258 (DAC5), pela Diretiva 2018/822 (DAC6), pela Diretiva 2021/514 (DAC7) e, ainda, pela Diretiva 2023/2226 (DAC8). Essas últimas duas Diretivas cuidam de ampliar a obrigatoriedade de informações e seu intercâmbio aos valores oriundos de vendas realizadas através de plataformas digitais e às operações realizadas com criptoativos. A DAC7 procura melhorar o marco de intercâmbio de informação e a cooperação administrativa na União Europeia, ampliando a cooperação para âmbitos novos no contexto de digitalização da economia, e ajudar as administrações a arrecadar os impostos de modo mais eficiente. Essa diretiva tratou de uma nova obrigação de informação em relação aos operadores das plataformas digitais, cuidando, ainda, do seu intercâmbio automático.<sup>16</sup> Com isso, a diretiva original (DAC1) foi complementada para reger a troca automática de informações sobre receitas geradas por meio de plataformas de economia colaborativa (Collet; Collin, 2024 [2011], p. 36). A DAC8, por sua vez, tem em conta que: “El mercado de criptoactivos ha adquirido mayor importancia y ha aumentado su capitalización de forma sustancial y rápida en los últimos diez años”. Considera criptoativo “una representación digital de un valor o un derecho que puede transferirse y almacenarse electrónicamente, mediante la tecnología de registro distribuido o una tecnología similar”.

16 Os diversos Estados da União Europeia passaram, então, a adaptar a sua legislação. A Ley nº 2023/13 da Espanha, por exemplo, adaptou a legislação tributária do país à DAC7, inclusive com alterações na Ley General Tributaria (Ley 58/2003) e no Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (Decreto nº 1065/2007).

E determina que os provedores de serviços de criptoativos sejam obrigados a prestar informações sobre a origem, o valor e o beneficiário das operações, bem como prevê seu compartilhamento automático.<sup>17</sup> Esse alargamento das informações para alcançar os criptoativos veio no sentido da Recomendação 1.b do Relatório Especial do Tribunal de Contas Europeu intitulado *Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação*, de 2021. Aliás, é importante destacar outra conclusão constante desse relatório, tomada após análise em cinco Estados-membros (Espanha, Itália, Chipre, Países Baixos e Polônia), a de que “as informações trocadas tinham falta de qualidade e eram subutilizadas”, além do que “estavam a ser tomadas muito poucas medidas para acompanhar a eficácia do sistema”. É, efetivamente, importante esse acompanhamento, bem como sua adoção.

Da análise dos acordos bilaterais e multilaterais, seja no âmbito da OCDE ou da União Europeia, verifica-se que há três padrões de troca de informações: a pedido, automática e espontânea. A troca a pedido, conhecida pela sigla EOIR (*Exchange of Information on Request*), foi o primeiro dos padrões adotados internacionalmente, sobretudo no interesse dos Estados de residência em face da adoção do critério da universalidade na tributação da renda. Já a troca automática é conhecida pela sigla AEOI (*Automatic Exchange of Information*), tendo dado impulso enorme à fiscalização tributária dos diversos países, porquanto provê informação relevante, observados os critérios padronizados, e ocorre periodicamente, sem a necessidade de requisição, ensejando o cruzamento de dados e levando à identificação de evasões tributárias. Passou a ser adotada a partir da Diretiva da União Europeia nº 2011/16 [*Directive on Administrative Cooperation 1 (DAC1)*] e pelos Acordos Intergovernamentais (IGA) para implantação do FACTA, além do que foi estabelecida como padrão internacional pelo G20, em 2013, constando do relatório *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matter*, publicado pela OCDE em 2014 (Dourado, 2022 [2018], p. 300). A troca espontânea, por sua vez, conhecida pela sigla SEOI (*Spontaneous Exchange of Information*), implica um compartilhamento ativo pelas partes para a tomada de conhecimento de situações suspeitas que evidenciem prejuízo à arrecadação tributária de outro Estado.

17 Sobre criptoativos, vide, também, o Regulamento (UE) 2023/1114 do Parlamento Europeu e do Conselho, relativo aos mercados de criptoativos.

No âmbito da OCDE, o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários, que reúne países comprometidos com a implementação da transparência e com a troca de informações para fins fiscais, e procurando converter paraísos fiscais à tributação normal e à cooperação,<sup>18</sup> produziu o *Manual modelo sobre troca de informações fiscais*, de 2022, no qual refere que: “Cerca de 100 jurisdições trocaram automaticamente informações em 2019 sobre um número recorde de 84 milhões de contas financeiras”.<sup>19</sup> Há importantes esclarecimentos e orientações nesse manual, que foi concebido para ser adaptado à situação de cada jurisdição, conforme os acordos de troca de informações [*Exchange of Information (EOI)*] que tenha celebrado. Ele refere que a EOI “pode ser utilizada na maior parte das atividades fiscais da administração fiscal, como a auditoria e a investigação fiscais, a cobrança transfronteiriça de impostos e a gestão dos contribuintes”. Destaca o papel da Unidade de Troca de Informações, ou Unidade de EOI, que atua “como ponto entre as funções internas da administração [...] e as administrações fiscais estrangeiras”. Também aponta que os agentes fiscais “são os principais atores de EOI”, estando “na origem da maior parte dos pedidos de cooperação administrativa e, dependendo do modelo aplicado pela jurisdição, podem ser centrais para a recolha das informações solicitadas por uma jurisdição estrangeira”. O manual traz capítulos específicos com instruções voltadas à Autoridade Competente e à Unidade de Troca de Informações e com instruções voltadas aos “auditores-fiscais e aos agentes no terreno”.

#### **4 VEDAÇÃO DE *FISHING EXPEDITION*, PRESERVAÇÃO DE SIGILO E COMUNICAÇÃO AOS TITULARES**

A troca de informações financeiras entre as Administrações Tributárias em função dos acordos de assistência mútua em matéria tributária precisa estar revestida de cuidados, de modo que se preserve a liberdade e a privacidade

18 A propósito dos paraísos fiscais, muitos dos Estados que assim eram caracterizados passaram a adotar parâmetros de transparência e de cooperação. Note-se, por exemplo, o caso de Bermudas, que atualmente possui acordo para o intercâmbio de informações relativas a tributos com o Brasil, objeto do Decreto nº 11.612/2023.

19 Cf. OCDE (2022).

dos titulares das contas. Não há que se admitir as requisições infundadas, que desbordem para a prática de *fishing expedition*. A par disso, deve-se zelar pela preservação do sigilo. E, ainda, considerar-se a possibilidade de se avançar na concretização de garantias de transparência perante os interessados, comunicando aos titulares das contas a respeito da troca de informações.

O MCAA, em seu art. 4º, refere-se à troca de “informações previsivelmente relevantes para a administração ou o cumprimento de suas legislações internas relativas aos tributos”. O art. 26 do MC CDI, versão de 2017, também se refere às informações previsivelmente relevantes (*foreseeably relevant*). Conforme Dourado (2022 [2018]), “previsivelmente relevante” requer um juízo de prognose, enquanto a “necessidade”, expressão que já constou de convenção-modelo da OCDE e que foi substituída, só poderia ser avaliada no momento posterior à troca de informações. Refere o comentário nº 5 ao art. 26º da atualização de 2012 da CM da OCDE, quando aponta que “o padrão exige que, no momento em que o pedido é feito, haja uma possibilidade razoável de que a informação pedida venha a ser relevante” e destaca que “o limite do ‘previsivelmente relevante’ são as ‘expedições ao acaso’ (as ‘*fishings expeditions*’), ou seja, os ‘pedidos especulativos para obter informações que não têm um nexo aparente com um inquérito ou investigação abertos’” (Dourado, 2022 [2018], p. 309-310). O *Manual modelo sobre troca de informações fiscais* da OCDE, de 2022, aponta que, para “apreciar a pertinência previsível de uma informação”, deve ser considerado “que as jurisdições não podem participar em ‘expedições de pesca’ (*fishings expeditions*, ou seja, pedidos especulativos que não tenham aparente ligação com um inquérito ou investigação abertos) ou solicitar informações que não sejam suscetíveis de serem relevantes para os assuntos fiscais de um determinado contribuinte”. Também se deve ter em conta que a relevância previsível “aplica-se no momento em que o pedido é apresentado”, de modo que “o fato de a informação, uma vez fornecida, se revelar realmente relevante é irrelevante”. Além disso, as autoridades tributárias “devem consultar-se em situações em que a relevância previsível das informações solicitadas não seja clara para a jurisdição requerida” e, “uma vez que a jurisdição requerente tenha fornecido uma explicação sobre a relevância previsível das informações solicitadas, a jurisdição requerida não pode recusar um pedido ou recusar as informações solicitadas”. Destaca, ainda, que: “Todas as informações previsivelmente relevantes serão sujeitas à EOI, incluindo informações bancárias

e informações detidas por fiduciários". Caso a solicitação diga respeito a um grupo de pessoas, o manual destaca que:

O nível de "relevância previsível" pode ser cumprido relativamente a um grupo de contribuintes que não estejam individualmente identificados, desde que a jurisdição requerente forneça:

- Uma descrição pormenorizada do grupo e dos factos e circunstâncias que conduziram ao pedido;
- Uma explicação da lei aplicável e dos motivos pelos quais há razões para crer que os contribuintes do grupo não respeitaram essa lei, com base em factos claros; e
- Demonstração de que a informação solicitada ajudará a determinar o cumprimento por parte dos contribuintes do grupo [...].

A jurisprudência brasileira também apresenta censura às práticas de *fishing expedition*. Constituem desvio de finalidade, adentrando desproporcionalmente a esfera de privacidade do investigado. O STF, no RE 601314 e na ADI 2859, quanto à prestação de informações por terceiros, determinou que se assegure que não se prestem à prática de *fishing expedition*. Para evitar-se essa prática, como visto, condiciona-se o compartilhamento à demonstração da presumida relevância da informação. Aliás, o controle judicial dos atos administrativos visa à preservação dos direitos fundamentais, sobretudo contra perseguições instrumentalizadas por práticas ilegais de *fishing expedition*<sup>20</sup>,

20 STF, voto do ministro Gilmar no RCL 43379/2021: "No que se refere à loteria probatória, anoto que o conceito jurídico de *fishing expedition* nos Estados Unidos comprehende a ideia de um inquérito ou uma busca e apreensão desnecessariamente extensa ou não relacionada ao processo (DA SILVA, Viviani Ghizoni; SILVA, Phelipe Benoni Melo e; ROSA, Alexandre Moraes da. *Fishing Expedition* e Encontro Fortuito na Busca e na Apreensão: Um dilema oculto do processo penal. 1<sup>a</sup> ed. Florianópolis: Emais, 2019. p. 40). Também pode ser compreendido como 'uma investigação que não segue o objetivo declarado, mas espera descobrir uma prova incriminadora ou digna de apreciação', ou, ainda, uma investigação realizada 'sem definição ou propósito, na esperança de expor informação útil' (DA SILVA, Viviani Ghizoni; SILVA, Phelipe Benoni Melo e; ROSA, Alexandre Moraes da. *Fishing Expedition* e Encontro Fortuito na Busca e na Apreensão: Um dilema oculto do processo penal. 1<sup>a</sup> ed. Florianópolis: Emagis, 2019. p. 40). Na jurisprudência nacional, o conceito de *fishing expedition* foi delimitado nos autos do Habeas Corpus 0073.182-68.2013.8.26.0000, julgado pelo TJSP. Nesse julgamento, o Desembargador Amado de Faria assentou que: '*Fishing expedition* (expediente de pesca) é um termo legal informal usado pela defesa para se referir cinicamente à tentativa da promotoria em realizar buscas mais intrusivas nas instalações, na pessoa, ou nas possessões de um réu quando

ou seja, de busca indiscriminada de elementos para a incriminação, em que o ânimo punitivo prevalece sobre os fatos, não se dispondo de elementos suficientes autorizadores de diligências invasivas, mas realizando-as para encontrar pretextos com vista à punição pretendida. Há jurisprudência bastante interessante a respeito disso tanto do STF como do Superior Tribunal de Justiça (STJ).<sup>21</sup>

(na opinião da defesa), não há causa provável suficiente para realizar tal busca.' (TJSP, HC 0073.182-68.2013.8.26.0000, Rel. Des. Alberto Leme Carvalheiro, j. 16.7.2013). Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, fez-se menção ao conceito de *fishing expedition* no julgamento do HC 137.828 (Rel. Min. Dias Toffoli, j. 14.12.2016), no qual se discutia a ilicitude de interceptação telefônica não fundamentada em provas razoáveis. No AgRg-INQ 2.245 (Red. do acórdão Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 29.11.2006), também julgado por esta Corte, o Tribunal decidiu pela ilegalidade da quebra de sigilo bancário com base em lista genérica de pessoas que fizeram uso de conta titularizada por pessoa jurídica. Nesse julgamento, rejeitou-se essa ampla e indiscriminada devassa da privacidade que se encontra na base da compreensão da proibição do *fishing expedition*".

- 21 Do STF: "Processo penal. Alegação de nulidade de relatórios de inteligência financeira (RIFs) e de procedimento investigativo. Produção de RIFs a pedido sem a prévia instauração de investigação. Realização de diligências pelo COAF junto a bancos. Violação às regras estabelecidas pelo STF no RE 1.055.941/SP (tema 990 da repercussão geral). Prática de *fishing expedition*. Instauração de investigação sem prévia autorização e supervisão pelo Tribunal competente. Ordem concedida para declarar a nulidade de relatórios de investigação financeira e a imprestabilidade, em relação ao paciente, dos elementos colhidos em procedimento investigativo" (STF, HC 201965/2021); "A descoberta de delitos não conexos aos originalmente investigados dá azo ao denominado 'encontro fortuito de provas', fonte lícita e admissível em autos de investigações e processos criminais, resguardada a possibilidade de vedação se presentes indícios de *fishing expedition*, quando um meio de obtenção de prova é empregado com exclusivo fim de contornar uma proibição legal ou para realizar devassa na vida privada de um investigado" (STF, RHC 219193/2022). Do STJ: "Não se pode admitir que a entrada na residência especificamente para o cumprimento de mandado de prisão sirva de salvo-conduto para que todo o seu interior seja vasculhado indistintamente, em verdadeira pescaria probatória (*fishing expedition*), sob pena de nulidade das provas colhidas por desvio de finalidade [...]" (STJ, AgRg no HC n. 837387/2023); "[...] a) Exige-se, em termos de standard probatório para busca pessoal ou veicular sem mandado judicial, a existência de fundada suspeita (justa causa) - baseada em um juízo de probabilidade, descrita com a maior precisão possível, aferida de modo objetivo e devidamente justificada pelos indícios e circunstâncias do caso concreto - de que o indivíduo esteja na posse de drogas, armas ou de outros objetos ou papéis que constituam corpo de delito, evidenciando-se a urgência de se executar a diligência. b) Entretanto, a normativa constante do art. 244 do CPP não se limita a exigir que a suspeita seja fundada. É preciso, também, que esteja relacionada à 'posse de arma proibida ou de objetos ou papéis que constituam corpo de delito'. Vale dizer, há uma necessária referibilidade da medida, vinculada à sua finalidade legal probatória, a fim de que não se converta em salvo-conduto para abordagens e revistas exploratórias (*fishing expeditions*), baseadas em suspeição genérica existente sobre indivíduos, atitudes ou situações, sem relação específica com a posse de arma proibida ou objeto que constitua corpo de delito de uma infração penal. O art. 244 do CPP não autoriza buscas pessoais praticadas como 'rotina' ou 'praxe' do policiamento ostensivo, com finalidade preventiva e motivação exploratória, mas apenas buscas pessoais com finalidade probatória e motivação correlata" (STJ, HC nº 835.645/2023).

A proteção do sigilo dos dados é outra questão que merece atenção. Tanto os compartilhamentos internos como os internacionais (nos termos do IGA e do MCAA) devem ocorrer com respeito à privacidade dos titulares das contas. A par de a CRFB resguardar a privacidade, a honra e a imagem das pessoas como direitos fundamentais, bem como o sigilo de dados,<sup>22</sup> o art. 198 do CTN, com a redação dada pela LC 104/2001, “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”, e ainda que excetue “as solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa” (§ 1º, I), é expresso ao dispor que “o intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo” (§ 2º).

O MCAA, por sua vez, ressalta que os Estados, ao tomar medidas ou prestar informações, devem ter “em conta a necessidade de proteger o sigilo das informações, e bem assim os instrumentos internacionais relativos à proteção da privacidade e ao fluxo de dados de caráter pessoal”. E seu art. 22 estabelece que as informações são consideradas sigilosas e protegidas e que só poderão ser comunicadas aos encarregados do lançamento, arrecadação ou cobrança ou dos procedimentos de execução ou persecução e apenas para os fins mencionados, sem prejuízo de utilização para outros fins quando autorizado pela legislação de cada país.

22 CRFB: “Art. 5º [...] 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; XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal”.

Do *Manual modelo sobre troca de informações fiscais*, de 2022, da OCDE, consta a importância de se atingir uma proteção eficaz da confidencialidade nas trocas de informações, destacando que:

As disposições em matéria de confidencialidade fiscal constantes dos acordos de EOI contêm, em geral, os seguintes princípios fundamentais:

- A troca de informações só pode ser utilizada para fins específicos;
- As informações trocadas só podem ser divulgadas a determinadas pessoas específicas;
- A confidencialidade abrange todos os documentos, comunicações e informações de base conexos constantes de um pedido, informações recebidas em resposta a um pedido e qualquer outra correspondência entre as autoridades competentes em matéria de EOI para efeitos fiscais; e
- As disposições do Tratado e as leis nacionais aplicam-se para garantir a confidencialidade da informação trocada.

O documento esclarece ainda que, embora as “disposições em matéria de confidencialidade constantes dos acordos de EOI [exijam] que as informações trocadas só sejam utilizadas em processos fiscais”,

as informações obtidas através de EOI podem ser utilizadas para fins não fiscais, desde que satisfaçam as condições estabelecidas no acordo de EOI aplicável. Por exemplo, a atualização de 2012 do nº 2 do artigo 26º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE e do nº 4 do artigo 22º da MAAC prevê a utilização para fins não fiscais, se tal for emitido pela legislação de ambos os Estados e pelas autoridades competentes da jurisdição que a fornece.

A OCDE, através do *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, também oferece o *Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes*, de 2012.<sup>23</sup> Nele destaca que, para cumprir suas obrigações, os contribuintes precisam ter a confiança de que as

23 Cf. OCDE (2012).

susas informações financeiras, muitas vezes sensíveis, não serão divulgadas, seja intencionalmente ou por acidente. E esclarece que o que se aplica no contexto nacional no que diz respeito à proteção da confidencialidade da informação fiscal se aplica, igualmente, no contexto internacional. Ademais, ainda disponibiliza o guia intitulado *Confidentiality and Information Security Management Toolkit*, de 2020, produzido pelo Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informação para fins Tributários, com orientações no sentido de que os Estados que realizam a troca automática de informações implementem boas práticas de confidencialidade e assegurem a proteção dos dados.<sup>24</sup>

O STF, ainda que tratando da transferência de informações a órgãos de persecução penal, quando do julgamento do Tema 990 RG, destacou que, também nesse caso, deve ser “resguardado o sigilo das informações em procedimentos formalmente instaurados e sujeitos a posterior controle jurisdicional”, pontuando, ainda, que “o compartilhamento pela UIF e pela RFB [...] deve ser feito unicamente por meio de comunicações formais, com garantia de sigilo, certificação do destinatário e estabelecimento de instrumentos efetivos de apuração e correção de eventuais desvios”. No RE 601314 e na ADI 2859, também destacou a importância de que a transferência se dê com permanência do sigilo, resguardadas a intimidade e a vida privada, determinando que se assegure que as informações não sejam utilizadas para outros fins nem tornadas públicas.

Por fim, vale referirmos a questão da comunicação aos titulares das contas. O MCAA, em seu art. 4º, ao estabelecer a troca de informações, refere-se, em seu apartado 3, à possibilidade de qualquer parte “indicar, mediante declaração dirigida a um dos Depositários, que, em conformidade com o seu direito interno, as autoridades respectivas podem informar os seus residentes ou nacionais antes de prestarem as informações que lhes digam respeito”. O *Manual modelo sobre troca de informações fiscais* da OCDE orienta, quanto “às jurisdições cuja legislação exija a notificação da pessoa que é objeto de um pedido de informações e/ou do titular da informação sobre o pedido recebido antes de enviar a resposta à jurisdição requerente (notificação prévia) ou após ter enviado a resposta (notificação pós-troca)”, que: “Em conformidade com

24 Cf. OCDE (2020).

a norma internacional relativa à troca de informações a pedido, as regras de notificação devem permitir exceções”, não se aplicando a notificação prévia quando “i) o pedido de informação é de natureza muito urgente ou ii) a notificação é suscetível de comprometer a probabilidade de êxito da investigação realizada pela jurisdição requerente” e não se aplicando sequer a notificação pós-troca “quando essa notificação for suscetível de prejudicar a possibilidade de êxito da investigação realizada pela jurisdição requerente”, hipóteses essas que devem ser cuidadosamente analisadas.

Cabe dar atenção a essa previsão de notificação do titular de conta cujas informações venham a ser trocadas. O devido processo legal é princípio que diz respeito não apenas ao processo judicial, mas a todo e qualquer procedimento administrativo. Compõe o seu conteúdo o estabelecimento de procedimentos transparentes, com ciência dos interessados, cuja implantação seria adequada em matéria de troca de informações. Aliás, é interessante observar que a recente determinação constante da Diretiva 2021/514 UE para que as plataformas digitais sejam obrigadas a comunicar informações sobre as vendas através delas realizadas abrange a obrigação de comunicarem aos interessados as informações que prestarão à Administração Tributária. Imposta para cumprimento de política de proteção da informação, constitui medida que vem ao encontro do devido processo legal, ao tornar transparentes tais operações, fazendo com que o interessado delas tenha conhecimento. A Ley 13/2023, que incorporou ao ordenamento espanhol as inovações da Diretiva 2021/514, alterou dispositivos da LGT, inclusive sua disposição adicional 22<sup>a</sup>, que passou a dispor:

7. Toda institución financiera obligada a comunicar información conforme a lo dispuesto en la presente disposición deberá comunicar a cada persona física sujeta a comunicación de información, que la información sobre ella objeto de dicha obligación de comunicación será comunicada a la Administración tributaria y transferida al Estado miembro que corresponda con arreglo a la Directiva 2011/16/UE y los acuerdos internacionales indicados en la presente disposición. Dicha comunicación debe realizarse antes del 31 de enero del año natural siguiente al primer año en que la cuenta sea una cuenta sujeta a comunicación de información. Asimismo, la institución financiera facilitará a la persona física con suficiente antelación toda la información que esta

tenga derecho a recibir para que pueda ejercer su derecho a la protección de sus datos personales y, en cualquier caso, antes de que la información por ella recopilada sea suministrada a la Administración tributaria.

Seja na oportunidade de fornecimento da informação pelas instituições financeiras à Administração Tributária, seja na sua troca com outras Administrações Tributárias, a comunicação ao interessado de que suas informações estão sendo disponibilizadas é medida salutar que atende à transparência e à proteção dos dados.

## 5 CONCLUSÕES

1. O acesso às informações financeiras relevantes, inclusive no plano internacional, é essencial à fiscalização tributária, sendo que a troca de informações está universalizada, com mais de 147 países comprometidos com a transparência e a cooperação.
2. Tanto o acesso direto pelas Administrações Tributárias como o acesso mediante troca de informações (EOI) encontram suporte nos artigos 37, XXII, e 145, § 1º e 3º, da CRFB e no art. 199 do CTN.
3. O princípio da cooperação envolve perspectiva de assistência mútua entre as Administrações Tributárias, com troca de informações, fiscalizações conjuntas e apoio à cobrança.
4. O Brasil é signatário de acordos específicos para evitar a bitributação (CDI) e de acordos mais amplos de cooperação para fins tributários (TIEA), dentre os quais o que mantém com os EUA, Estado com o qual firmou igualmente acordo intergovernamental (IGA) para a implementação do FATCA. O Brasil também firmou a convenção multilateral de assistência mútua em matéria tributária no âmbito da OCDE, a MCAA. Todos estabelecem procedimentos e padrões para a troca de informações.
5. Estão previstas trocas de informações a pedido (EOIR), automáticas (AEOI) e espontâneas (SEOI).

6. As trocas de informações a pedido estão sujeitas a cautelas especiais para a verificação da presumida relevância das informações solicitadas, não se admitindo *fishing expedition*.
7. A preservação do sigilo dos dados por ocasião das trocas de informações é imperativo constitucional (CRFB, art. 5º, X e XII), legal (CTN, art. 198, parágrafo único) e convencional (IGA/FATCA, art. 3º; MCAA, art. 22).
8. É aconselhável a comunicação das trocas aos titulares (MCAA, art. 4º.3; Diretiva 2011/16 UE, art. 25.4, com a redação atribuída pela Diretiva 2021/514 EU; LGT espanhola, disposição adicional 22.7, com a redação da Ley 13/2023) tanto para ampliar a proteção dos dados como para atender, em maior grau, ao princípio do devido processo legal.

## REFERÊNCIAS

- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). *DOU*, Brasília, 27 out. 1966.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988.
- BRASIL. Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. *DOU*, Brasília, 11 jan. 2001.
- BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. *DOU*, Brasília, 11 jan. 2002.
- BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. *DOU*, Brasília, 31 dez. 2003.
- BRASIL. Decreto nº 8.003, de 15 de maio de 2013. *DOU*, Brasília, 16 maio 2013.
- BRASIL. Decreto nº 8.506, de 24 de agosto de 2015. *DOU*, Brasília, 25 ago. 2015.
- BRASIL. Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016. *DOU*, Brasília, 30 ago. 2016.
- BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. *DOU*, Brasília, 31 dez. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 199, de 1º de agosto de 2023 (Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias). *DOU*, Brasília, 2 ago. 2023.

BRASIL; EUA. *Tax Information Exchange Agreement (TIEA)*. Brasília, 20 mar. 2007.

BRASIL; EUA. *Acordo para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA (IGA)*. Brasília, 23 set. 2014.

COLLET, Martin; COLLIN, Pierre. *Procédures fiscales*. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt. 5. ed. Paris: PUF, 2024. [2011].

DOURADO, Ana Paula. *Governação fiscal global*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2022. [2018].

ESPAÑA. Ley nº 58, de 17 de dezembro de 2003 (*Ley General Tributaria*). *BOE*, n. 302, 18 dez. 2003.

ESPAÑA. Decreto nº 1.065, de 27 de julho de 2007 (*Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos*). *BOE*, n. 213, 5 set. 2007.

ESPAÑA. Ley nº 40, de 1º de outubro de 2015 (*Ley del Régimen Jurídico del Sector Público*). *BOE*, n. 236, 2 out. 2015.

ESPAÑA. Ley nº 13, de 24 de maio de 2023. *BOE*, n. 124, 25 maio 2023.

EUA. *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*. IRS, 2010.

FERRAJOLI, Luigi. *Per una Costituzione della Terra: L'umanità al bivio*. Milão: Feltrinelli, 2022.

FERREIRA NETO, Arthur M.; PAULSEN, Leandro. *A Lei de Repatriação: regularização cambial e tributária de ativos mantidos no exterior e não declarados às autoridades brasileiras*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

GIL RODRÍGUEZ, Isabel. Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad [DOUE L 359, de 16-XII-2014]. *Ars iuris salmanticensis*, v. 3, n. 1, p. 238-241, 2015.

OCDE. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. 1998.

OCDE. *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MCAA)*. 2010.

OCDE. *Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes*. 2012. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm>.

OCDE. *Confidentiality and Information Security Management Toolkit*. 2020. Disponível em [https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/confidentiality-ism-toolkit\\_en.pdf](https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/confidentiality-ism-toolkit_en.pdf).

OCDE. Fórum Global sobre Transparéncia e Troca de Informações para Fins Fiscais. *Manual modelo sobre troca de informações para fins fiscais*. 2022. Disponível em: [https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/EoI-manual\\_pt.pdf](https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/EoI-manual_pt.pdf).

OEA. *Declaração Interamericana de Direitos e Deveres do Homem*. Bogotá, 1948.

ONU. *Declaração Universal dos Direitos Humanos*. Paris, 1948.

PARADA VÁZQUEZ, Ramón. *Derecho Administrativo I*. 26. ed. Madrid: UNED/Ediciones Académicas, 2017.

PORTUGAL. Decreto-lei nº 398/98. Lei Geral Tributária. *Diário da República*, n. 290/1998, série I-A, 17 dez. 1998.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. IN RFB nº 1571, de 2 de julho de 2015. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 32, 3 jul. 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. IN RFB nº 1.680, de 28 de dezembro de 2016. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 648, 29 dez. 2016.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *AgRg HC 837387*. Brasília, 17 nov. 2023.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *HC 835645*. Brasília, 6 jul. 2023.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *ADI 2859*. Brasília, 20 mar. 2003.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RHC 83447*. Brasília, 26 nov. 2004.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE 601314*. Brasília, 24 fev. 2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Tema 990 RG*. Brasília, 21 jun. 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE 1055941*. Brasília, 4 dez. 2019.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *ADI 5729*. Brasília, 8 mar. 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *HC 201965*. Brasília, 30 nov. 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RCL 43379*. Brasília, 22 jun. 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RHC 219193*. Brasília, 7 dez. 2022.

UNIÃO EUROPEIA. *Diretiva 2011/16*. Bruxelas, 15 fev. 2011.

UNIÃO EUROPEIA. *Diretiva 2014/107*. Bruxelas, 9 dez. 2014.

UNIÃO EUROPEIA. *Diretiva 2021/514*. Bruxelas, 22 mar. 2021.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Contas Europeu. *Troca de informações fiscais na UE: bases sólidas, falhas na aplicação*. Relatório especial 03/2021. Luxemburgo, 2021.

UNIÃO EUROPEIA. *Diretiva 2023/2226*. Luxemburgo, 17 out. 2023.

ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.



# **OPÇÕES DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA PARA JURISDIÇÕES DE BAIXA TRIBUTAÇÃO NO ATUAL ESTÁGIO DE IMPLEMENTAÇÃO DO IMPOSTO MÍNIMO GLOBAL**

**Leidson Rangel Oliveira Silva<sup>1</sup>**

Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil, delegado do Brasil no Working Party nº 11 da OCDE, doutorando em Direito Fiscal pela Universidade de Lisboa, mestre em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília, graduado em Ciências Contábeis (FIPECAFI), Direito (Universidade Tiradentes) e Administração (Universidade Federal de Sergipe).

## **RESUMO**

Este artigo reflete sobre o estágio atual do processo de implementação do imposto mínimo global e os seus efeitos sobre as jurisdições de baixa tributação que ainda não adotaram opções de política tributária como resposta a esta nova realidade. Após apresentar um breve desenho das Regras GloBE e da sua interação com os incentivos fiscais, o artigo aborda os efeitos imediatos do imposto mínimo global sobre os grupos multinacionais e sobre as administrações tributárias, bem como os mecanismos de mitigação desses efeitos adotados

<sup>1</sup> As opiniões expressadas neste artigo são pessoais e não representam a visão da organização à qual o autor está profissionalmente vinculado. O autor agradece ao auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil Gilson Koga pelos valorosos comentários feitos à versão preliminar deste texto. A responsabilidade pela versão final do artigo é unicamente do autor.

pelas Regras GloBE. Além disso, explora algumas opções de política tributária passíveis de adoção pelas jurisdições de baixa tributação.

**Palavras-chave:** Imposto mínimo global; Regras GloBE; QDMTT; incentivos fiscais; opções de política tributária.

## **ABSTRACT**

*This article reflects on the current stage of the global minimum tax implementation process and its effects on low-tax jurisdictions that have not yet adopted tax policy options in response to this new reality. After presenting a brief outline of the GloBE Rules and their interaction with tax incentives, the article discusses the immediate effects of the global minimum tax on multinational groups and tax administrations, the mechanisms for mitigating these effects adopted by the GloBE Rules and explores some tax policy options that can be adopted by low-tax jurisdictions.*

**Keywords:** Global minimum tax; GloBE Rules; domestic minimum tax; QDMTT; tax incentives; tax policy options.

# SUMÁRIO

1	Introdução .....	271
2	O imposto mínimo global: visão geral, ordem de aplicação e impacto sobre os incentivos fiscais .....	274
2.1	Visão geral da apuração do Imposto Complementar ( <i>Top-up Tax</i> ) nas Regras GloBE .....	276
2.2	<i>O Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT)</i> .....	280
2.3	A ordem de aplicação das regras, a inevitabilidade da adoção de um QDMTT e a ineficácia da litigância contra a legislação .....	282
2.3.1	Ordem de aplicação das regras.....	282
2.3.2	A suposta inevitabilidade da adoção de um QDMTT.....	283
2.3.3	A ineficácia da litigância contra o imposto mínimo .....	283
2.4	O impacto do imposto mínimo global sobre os incentivos fiscais ..	285
3	Os efeitos imediatos da adoção do imposto mínimo global e os mecanismos de suavização do seu impacto .....	288
3.1	Efeitos imediatos sobre os Grupos Multinacionais .....	289
3.1.1	Carga tributária .....	289
3.1.2	Custos de <i>compliance</i> .....	290
3.1.3	Elementos de mitigação do impacto do imposto mínimo global.....	291
3.2	Efeitos imediatos sobre as jurisdições.....	299
3.2.1	Aumento na arrecadação.....	299
3.2.2	Carga administrativa.....	301
4	As opções de política tributária para as jurisdições de baixa tributação .....	302

4.1 Não fazer nada .....	303
4.2 Atacar as causas da baixa tributação .....	303
4.3 Introduzir um DMTT não qualificado.....	305
4.4 Introduzir um QDMTT.....	308
4.5 Introduzir um QDMTT com desenho de QDMTT SH.....	309
4.6 A importância do diagnóstico e a provável implementação às cegas .....	311
5 Conclusão.....	312
Referências.....	315

# 1 INTRODUÇÃO

O ano de 2024 será marcado pelo início da implementação efetiva do imposto mínimo global<sup>2</sup>, medida que busca garantir uma tributação mínima de grandes grupos multinacionais em todas as jurisdições em que atuam.

Trata-se de um dos componentes do Pilar Dois da denominada “solução de dois pilares”, conjunto de medidas debatidas e acordadas por mais de 135 jurisdições do *Inclusive Framework* (Quadro Inclusivo da OCDE/G20) para enfrentamento dos desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia, tema remanescente do projeto BEPS 1.0.

Além do Pilar Dois, a solução de dois pilares também é formada pelo Pilar Um. Este primeiro pilar tem como componentes o *Amount A* e o *Amount B*. O segundo pilar é formado pelas *Global anti-Base Erosion Rules* (daqui em diante, GloBE Rules ou Regras GloBE) e pela *Subject to Tax Rule* (STTR).<sup>3</sup>

São as Regras GloBE que conduzirão à implementação de uma tributação mínima global de 15% através da imposição de um Imposto Complementar. Trata-se de duas regras que operam de maneira coordenada e interligada, obedecendo a uma ordem de aplicação: a *Income Inclusion Rule* (IIR) e a *Undertaxed Payment Rule* (UTPR). O *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* (QDMTT), imposto mínimo doméstico desenhado em conformidade com as Regras GloBE, também exerce um papel relevante no alcance dos objetivos do imposto mínimo global através da imposição de uma tributação mínima na própria jurisdição em que ocorre a baixa tributação. Apesar de não ser usualmente considerado uma das Regras GloBE, a imposição do Imposto

- 2 Adotou-se o vocábulo “imposto” apenas em razão de ser esta a tradução que tem sido mais usualmente adotada pela comunidade acadêmica e pelos veículos de comunicação. No entanto, não se afasta com isso a possibilidade de que, no quadro jurídico brasileiro, uma medida desta natureza venha a ser implementada utilizando-se outra espécie tributária, nomeadamente a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Neste cenário, seria mais adequada a adoção da tradução “tributo mínimo global”. No entanto, diante das razões já expostas, optou-se pelo uso da expressão “imposto mínimo global”.
- 3 Este artigo se restringirá à discussão dos aspectos relacionados às Regras GloBE. Para uma visão geral da solução de dois pilares e dos demais componentes da proposta, ver OECD (2021a).

Complementar é feita prioritariamente através do QDMTT, e não da IIR ou da UTPR.<sup>4</sup>

A previsão inicial era de que a IIR e a UTPR seriam introduzidas nas jurisdições em 2022, com efeitos a partir de 2023 e 2024, respectivamente. Entretanto, fatores políticos dificultaram a implementação nestes anos e só em 2023 as legislações foram aprovadas, de modo que cerca de 36 jurisdições implementaram ou implementarão uma ou mais regras de cobrança do imposto mínimo global (IIR, UTPR e QDMTT) com efeitos em 2024, ao passo que outras 20 jurisdições estão adotando as medidas para implementação efetiva a partir de 2025 ou mais tarde<sup>5</sup>.

Com a adoção por estas jurisdições, estima-se que cerca de 60% das multinacionais em escopo, aquelas com receitas anuais superiores a 750 milhões de euros, estarão sujeitas ao Imposto Complementar até o fim de 2024 e 90%, até 2025, quando a UTPR começa a produzir efeitos. Calcula-se que o imposto mínimo global reduzirá em aproximadamente 80% (de 36% para 7%) o volume dos lucros globais subtributados e, conforme estimativas realizadas a partir de dados do período de 2017 a 2020, que arrecade entre 155 e 192 bilhões de dólares a cada ano em nível mundial (Hugger et al., 2024).

4 A expressão “Regras GloBE” é mais usualmente adotada para se referir à IIR e à UTPR. Apesar da citada importância do QDMTT, são essas regras que efetivamente garantem a imposição da tributação mínima das multinacionais pretendida pelo Pilar Dois. A sua introdução nos ordenamentos jurídicos é indispensável para o alcance desse objetivo, ainda que o imposto mínimo seja recolhido prioritariamente pelo QDMTT. Sem elas, a existência de uma tributação mínima global dependeria da introdução de QDMTT em todas as jurisdições. Consequentemente, a falta de introdução desse imposto doméstico em algumas jurisdições criaria oportunidades para que os grupos multinacionais não se sujeitasse à tributação mínima, fato que não ocorre diante da IIR e da UTPR. Em determinados contextos, a expressão “Regras GloBE” também pode ser utilizada para se referir a todo o conjunto de regras adotadas para o cálculo dos diversos elementos aplicáveis à determinação e à imposição do Imposto Complementar, situação em que possui um sentido mais amplo do que a referência à IIR e à UTPR, que, em última análise, são regras de cobrança que determinam quanto e em quais jurisdições o Imposto Complementar será pago. Como o desenho do QDMTT é quase integralmente baseado nesse conjunto de regras adotadas para o cálculo do imposto, convencionou-se no presente artigo que sempre que a expressão estiver sendo utilizada ao lado do termo QDMTT, ela possui o significado mais restrito, referindo-se à IIR e à UTPR. Por outro lado, quando adotada isoladamente, possui o significado adotado na sua acepção mais ampla.

5 Ver o estágio atual de implementação em KPMG (2024).

Apesar de ainda não ter ocorrido uma adoção generalizada do imposto mínimo global, essa previsão soa factível especialmente quando consideramos que várias jurisdições em que parte significativa das entidades dos grupos multinacionais está localizada implementarão a tributação mínima em 2024, a exemplo de vários países-membros da União Europeia, do Reino Unido, da Austrália, do Canadá, do Japão, dentre outros. Este cenário tende a deflagrar um efeito dominó e a provocar a implementação de uma ou mais regras nas demais jurisdições, especialmente aquelas que permitam o exercício da prioridade na ordem de aplicação das regras e que possibilitem a arrecadação de novas receitas tributárias.

É fato, entretanto, que outras grandes economias ainda não implementaram nenhuma das regras, como é o caso do Brasil, da China, dos Estados Unidos e da Índia. Essa omissão, entretanto, não impede que os efeitos da tributação mínima global recaiam sobre grupos multinacionais com presença nessas jurisdições, o que efetivamente é um dos resultados pretendidos com o desenho adotado.

Além desses países, inúmeros outros com menor representatividade econômica sequer anunciaram a intenção de adotar as medidas, o que pode ser um sinal de que estão enfrentando possíveis dificuldades quanto à definição da melhor opção de política tributária a ser adotada nesta nova era de tributação mínima global.

Diante deste cenário em que o imposto mínimo global já é uma realidade, este artigo objetiva essencialmente refletir sobre os efeitos que produz, os desafios que faz enfrentar e as alternativas que se colocam para as jurisdições de baixa tributação<sup>6</sup> que ainda não implementaram modificações em seus sistemas tributários em reação a este novo cenário.

6 De acordo com a definição contida no capítulo 10 das *Model Rules*, considera-se Jurisdição de Baixa Tributação (*Low-Taxed Jurisdiction*) aquela em que um Grupo Multinacional possui Renda Líquida GloBE (*Net GloBE Income*) para um determinado Ano Fiscal (*Fiscal Year*) e está sujeito a uma alíquota efetiva de imposto (*Effective Tax Rate*) inferior à Alíquota Mínima (*Minimum Rate*), que é de 15% (OECD, 2021b). O conceito de *Low-Tax Jurisdiction* é aplicado ao Grupo Multinacional, e não à jurisdição propriamente dita. Isto é, uma jurisdição pode ser considerada de baixa tributação para um Grupo Multinacional que apresentar ETR inferior a 15% e não ser considerada de baixa tributação para outro Grupo Multinacional que apresentar ETR superior à Alíquota Mínima.

O artigo está estruturado em três seções. Na seção 1 são apresentados, de maneira breve, o desenho e o *modus operandi* das Regras GloBE, com foco no cálculo do Imposto Complementar, na sua cobrança via IIR e UTPR, e no papel do QDMTT, bem como na interação e no impacto exercido sobre os incentivos fiscais. Na seção 2 discutem-se seus possíveis efeitos imediatos sobre as jurisdições de baixa tributação e sobre os grupos multinacionais, bem como mecanismos existentes nas Regras GloBE que suavizam o impacto do imposto mínimo global. Na seção 3 são exploradas algumas opções de política tributária passíveis de adoção pelas jurisdições. Por fim, são apresentadas as principais conclusões do artigo.

## 2 O IMPOSTO MÍNIMO GLOBAL: VISÃO GERAL, ORDEM DE APLICAÇÃO E IMPACTO SOBRE OS INCENTIVOS FISCAIS

Em 8 de outubro de 2021, a OCDE anunciou que o Quadro Inclusivo tinha alcançado um acordo sobre uma solução de dois pilares<sup>7</sup>, divulgando então os componentes do *Pillar One* e do *Pillar Two*, bem como um plano de implementação (OECD, 2021a).

O Pilar Dois (*Pillar Two*) possui como componentes a STTR e as Regras GloBE. Esta última consiste em duas regras interligadas: a IIR e a UTPR<sup>8</sup>. O QDMTT não é reconhecido como uma das Regras GloBE. No entanto, contribui para que o objetivo de elevação do piso da concorrência fiscal seja alcançado. Além disso, ele possui aplicação prioritária diante da IIR e da UTPR, permitindo que a própria jurisdição de baixa tributação recolha o Imposto Complementar a ser cobrado em razão das Regras GloBE.

7 Embora sejam apresentados como um pacote único, denominado de acordo fiscal internacional, os pilares atendem a objetivos radicalmente distintos. Cf. Parada (2022).

8 Os atuais documentos publicados pelo *Inclusive Framework* e pelas jurisdições evidenciam a mudança de perspectiva (de pagamentos para lucros) adotada desde o desenho inicial na UTPR esboçado antes da publicação das *Model Rules*, razão pela qual alguns documentos têm adotado a expressão *Undertaxed Profit Rule*.

No âmbito subjetivo, as Regras GloBE devem ser aplicadas aos grandes Grupos Multinacionais (*MNE Groups*) que tenham apresentado receitas anuais de no mínimo 750 milhões de euros em pelo menos dois dos últimos quatro exercícios fiscais, limite similar ao utilizado para os fins do *Country-by-Country Reporting* (CbCR)<sup>9</sup>.

Em linhas gerais, por meio da IIR, um Imposto Complementar (*Top-up Tax*)<sup>10</sup> é exigido de uma Entidade Investidora (*Parent Entity*) em razão de uma Entidade Investida (*Constituent Entity*) ter a sua renda tributada em níveis reduzidos. Por outro lado, a UTPR é aplicável quando aquela renda que foi tributada de forma reduzida não está sujeita à IIR.

As Regras GloBE foram desenhadas de modo a garantir que as multinacionais em escopo paguem um nível mínimo de imposto, fixado em 15%, sobre o rendimento oriundo de cada jurisdição em que atuam. Elas estão estabelecidas nas *Model Rules* (OECD, 2021b). Além desse documento basilar, o *Inclusive Framework* também publicou outros documentos necessários para a sua correta implementação: o *Commentary* (OECD, 2022c) e três *Administrative Guidance*. Esses últimos documentos foram publicados em fevereiro de 2023 (OECD, 2023b), julho de 2023 (OECD, 2023c) e dezembro de 2023 (OECD, 2023d).

Trata-se de regras coordenadas cujo objetivo final é o estabelecimento de um imposto efetivo mínimo capaz de desincentivar empresas multinacionais a explorarem taxas efetivas em países de baixa tributação e que funcionam sobre a ideia compensatória por meio da qual um Estado terá o poder de reagir, conforme a ação (ou inação) de outro Estado (Parada, 2021).

9 Sobre o CbCR, ver OECD (2015).

10 Buscando-se adotar uma abordagem conciliadora entre as necessidades de apresentar termos e expressões traduzidos para a língua portuguesa e de familiarizar o leitor brasileiro com aqueles utilizados nos documentos oficiais da OCDE sobre as Regras GloBE e nas publicações acadêmicas em língua estrangeira, optou-se por uma tradução livre das expressões estrangeiras para a língua portuguesa e a manutenção dos termos e expressões em língua inglesa entre parênteses imediatamente após a sua tradução. De igual modo, os elementos que possuem definições próprias para os fins das Regras GloBE foram mantidos com as suas iniciais maiúsculas. Portanto, adverte-se desde já o leitor de que expressões com iniciais maiúsculas possuem definições próprias para os fins das Regras GloBE e geralmente estão localizadas no capítulo 10 das *Model Rules*.

Normas dessa natureza têm sido designadas pela expressão *fiscal fail-safe rules* e, operando com o preenchimento de um vazio fiscal mediante o atendimento de certas condições, recuperam os benefícios do planejamento fiscal e dos incentivos fiscais concedidos pelo Estado e desencorajam tanto o planejamento fiscal agressivo como a concorrência fiscal (Mason, 2020).

Analizados em conjunto, e sob a perspectiva da concorrência fiscal, o *Pillar Two* e o seu conjunto de regras visam elevar o piso da concorrência fiscal dos atuais 0% para percentuais próximos às taxas mínimas adotadas pelas regras, impedindo que se concorra abaixo desses níveis (Dourado, 2022).

## 2.1 Visão geral da apuração do Imposto Complementar (*Top-up Tax*) nas Regras GloBE

A constatação de uma Alíquota Efetiva de Imposto (*Effective Tax Rate*, daqui em diante: ETR) inferior à Alíquota Mínima (*Minimum Rate*) de 15% é o gatilho que aciona os demais cálculos previstos nas Regras GloBE e que poderá levar à cobrança de um Imposto Complementar, elemento central das Regras GloBE.<sup>11</sup>

A ETR é calculada por jurisdição e para cada Ano Fiscal. Corresponde à soma dos Impostos Abrangidos Ajustados (*Adjusted Covered Taxes*) de cada Entidade Investida do Grupo Multinacional localizada naquela jurisdição, dividida pela Renda Líquida GloBE (*Net GloBE Income*) dessa jurisdição para aquele ano fiscal<sup>12</sup>.

As Regras GloBE adotam assim o chamado *Jurisdictional Blending*. Nessa abordagem, o cálculo da ETR e dos demais atributos GloBE não é feito entidade a entidade do Grupo Multinacional, mas sim considerando-se todas as entidades do grupo localizadas na mesma jurisdição. Esta regra difere de outras abordagens, como o *Global Blending*, não adotado para fins GloBE, no

11 A apuração de uma ETR inferior a 15% não conduz necessariamente ao recolhimento de Imposto Complementar, uma vez que outros mecanismos, como a SBIE e o QDMTT, podem zerar a base sobre a qual é calculado o *Top-up Tax* a ser recolhido pela IIR ou UTPR.

12 Artigo 5.1.1 das *Model Rules* (OECD, 2021b, p. 28; daqui em diante: OECD, *Model Rules* ou *Model Rules*).

qual os cálculos são efetuados considerando-se todas as entidades do Grupo Multinacional independentemente da jurisdição em que estão localizadas.<sup>13</sup>

Os *Adjusted Covered Taxes*, numerador do cálculo da ETR, adotam como ponto de partida a despesa tributária corrente (*current tax expense*) de cada Entidade Investida refletida nas suas demonstrações contábeis, devendo ser ajustada em razão de adições, reduções, diferimentos e outros ajustamentos previstos nas *Model Rules*.<sup>14</sup>

Já a Renda GloBE Líquida (*Net GloBE Income*), denominador do cálculo da ETR, equivale à diferença entre os Lucros GloBE (*GloBE Income*) e os Prejuízos GloBE (*GloBE Losses*) de todas as Entidades Investidas da jurisdição<sup>15</sup>.

Os Lucros ou Prejuízos GloBE (*GloBE Income or Losses*) são calculados tomando-se como ponto de partida o Lucro ou Prejuízo Líquido (*Net Income or Loss*) da Entidade Investida apurado pela contabilidade financeira na preparação das Demonstrações Financeiras Consolidadas da Entidade Investidora Final (*Ultimate Parent Entity – UPE*), antes de qualquer ajuste intragrupo, e ajustados conforme previsto nos artigos 3.2 a 3.5 das *Model Rules*<sup>16</sup>.

Constatando-se uma ETR inferior à Alíquota Mínima de 15% e havendo Renda Líquida GloBE, a jurisdição é qualificada como uma Jurisdição de Baixa Tributação (*Low-Tax Jurisdiction*). Consequentemente, acionam-se as demais regras necessárias à apuração do Imposto Complementar (*Top-up Tax*)<sup>17</sup>. Em sentido contrário, caso a ETR seja igual ou superior a 15%, nenhum procedimento adicional é necessário naquela jurisdição.

13 A seção 2.1.3 aborda os impactos positivos que a adoção do *Jurisdictional Blending* traz para os Grupos Multinacionais. Sobre outras possíveis abordagens de *blending*, ver Pereira (2023).

14 Artigo 4.1.1 das *Model Rules* (OECD, 2021b).

15 Artigo 5.1.2 das *Model Rules* (OECD, 2021b).

16 Artigo 3.1 das *Model Rules* (OECD, 2021b).

17 Apesar de o artigo traduzir a expressão *Top-up Tax* como Imposto Complementar, a expressão também poderia ser traduzida por Tributo Complementar. Assim, a adoção do vocábulo imposto não implica rejeição à utilização de outras espécies tributárias.

Assim, verificando-se uma ETR inferior a 15%, o passo seguinte é a determinação do Percentual de Imposto Complementar (*Top-up Tax Percentage*) daquela jurisdição, que corresponde à diferença positiva entre a Alíquota Mínima de 15% e a ETR apurada na etapa anterior<sup>18</sup>.

Conhecido o Percentual do Imposto Complementar, deve-se calcular a base sobre a qual incidirá para que se determine o Imposto Complementar da Jurisdição (*Jurisdictional Top-up Tax*).

Assim, determina-se inicialmente o Lucro Excedente (*Excess Profit*), que corresponde à diferença entre o Lucro Líquido GloBE daquela jurisdição e a parcela equivalente à Exclusão do Rendimento Baseado na Substância (*Substance-based Income Exclusion*, daqui em diante: SBIE)<sup>19</sup>. É sobre o Lucro Excedente que será multiplicado o Percentual de Imposto Complementar (*Top-up Tax Percentage*) apurado na etapa anterior.

A SBIE corresponde a uma exclusão calculada pela aplicação de percentuais predeterminados sobre as despesas com pessoal (*payroll*) e os montantes dos ativos tangíveis (*tangible assets*), desde que estes atendam critérios de elegibilidade previstos nas *Model Rules*. Trata-se de um *carve-out* que pressupõe um retorno fixo a partir dos montantes daqueles dois fatores e cujo montante é apurado de acordo com a seguinte fórmula devendo os percentuais aí previstos serem substituídos pelos percentuais estabelecidos para cada ano conforme artigo 9.2 das *Model Rules*.<sup>20</sup>

Identificados o Lucro Excedente e o SBIE, a determinação do Imposto Complementar Jurisdicional (*Jurisdictional Top-up Tax*) é realizada ainda com a soma do Imposto Complementar Corrente Adicional (*Additional Current Top-up Tax*) e com a subtração do Imposto Complementar Doméstico (*Domestic Top-up Tax*)<sup>21</sup>, montante pago na jurisdição num determinado Ano Fiscal em razão

18 Artigo 5.2.1 das *Model Rules* (OECD, 2021b).

19 Artigo 5.2.2 das *Model Rules* (OECD, 2021b).

20 Sobre o impacto do SBIE e críticas ao seu desenho, ver, respectivamente: Devereux, Paraknewitz e Simmler (2023) e SCHOUERI (2021).

21 Artigo 5.2.3 das *Model Rules* (OECD, 2021b).

da aplicação de um Imposto Complementar Mínimo Doméstico Qualificado (*Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax – QDMTT*)<sup>22</sup>. Essa subtração do montante pago a título de Imposto Complementar Doméstico explica, como veremos adiante, a prioridade que o QDMTT possui em relação à IIR e à UTPR.

A figura 1 permite uma visualização de todos esses passos necessários para a apuração do Imposto Complementar relativamente às Entidades Investidas do Grupo Multinacional numa determinada jurisdição.

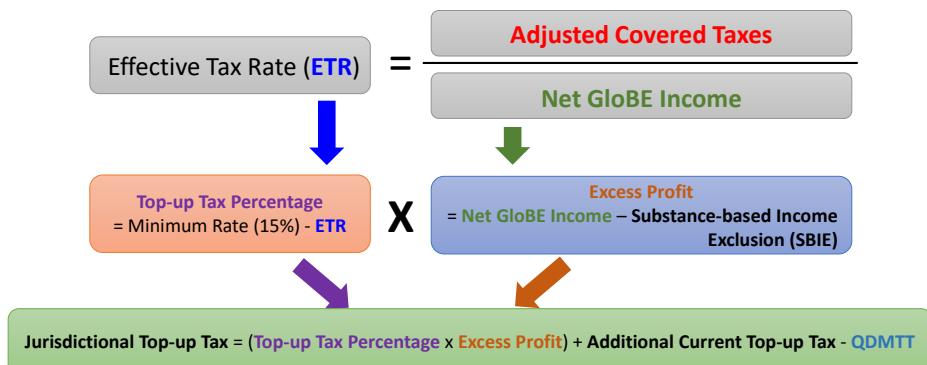


Figura 1 – Cálculo do *Jurisdictional Top-up Tax*. Fonte: Elaborado pelo autor.

Em geral, os passos para a apuração do Imposto Complementar a ser cobrado via QDMTT são os mesmos. Na fórmula acima, elimina-se a referência ao QDMTT no cálculo do *Jurisdictional Top-up Tax*<sup>23</sup>. Como, em essência, o seu montante é calculado seguindo-se esses mesmos passos e valores, e como ele ingressa na apuração do *Jurisdictional Top-up Tax*, reduzindo o valor deste, a cobrança do Imposto Complementar por meio de um QDMTT tende a zerar o valor do *Jurisdictional Top-up Tax* a ser cobrado via IIR ou UTPR.

A mensuração do Imposto Complementar Jurisdicional (*Jurisdictional Top-up Tax*) não é, por si só, suficiente para a aplicação da IIR e da UTPR. É necessário

22 Sobre o desenho do QDMTT, ver Galendi Júnior (2023).

23 O *Inclusive Framework* publicou dois documentos com instruções sobre o desenho do QDMTT: os *Administrative Guidance* de fevereiro de 2023 (OECD, 2023b) e de julho de 2023 (OECD, 2023c).

realizar a sua alocação para determinar qual jurisdição deverá cobrá-lo. Como as cadeias acionárias apresentam diversas formatações, inicialmente deve-se determinar o montante do Imposto Complementar (*Top-up Tax*) relativo a cada Entidade Investida (*Constituent Entity*) da jurisdição que apresentou Renda GloBE calculada conforme as GloBE Rules. Em seguida, é realizada a alocação do montante a ser cobrado relativamente a cada entidade conforme a fórmula a seguir, na qual a determinação da Renda GloBE Agregada de todas as Entidades Investidas (*Aggregate GloBE Income of all CEs*) é feita exclusivamente mediante a soma das rendas das entidades que tiveram resultados *GloBE* positivo, desprezando-se assim as eventuais *GloBE Losses* apuradas pelas Entidades Investidas.<sup>24</sup>

Portanto, é a partir do montante do Imposto Complementar de cada Entidade Investida (*Top-up Tax of a Constituent Entity*) que serão aplicadas as regras IIR e UTPR, e feito o recolhimento do Imposto Complementar (*Top-up Tax*) nas jurisdições correspondentes.

## 2.2 O Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT)

Enquanto as Regras GloBE impõem a cobrança de um imposto mínimo sobre lucros subtributados do Grupo Multinacional relativo a entidades localizadas em outras jurisdições diversas daquela em que se cobra o tributo, o QDMTT impõe a cobrança de um imposto mínimo sobre a renda subtributada doméstica, ou seja, o imposto é cobrado na própria jurisdição em que ocorre a baixa tributação.

Em termos conceituais, o QDMTT é definido nas *Model Rules* como um imposto mínimo incluído no direito doméstico de uma jurisdição e que: a) determina o Lucro Excedente da Entidade Investida localizada na jurisdição de uma maneira equivalente às Regras GloBE; b) opera para elevar a obrigação tributária doméstica relativamente ao Lucro Excedente para a Alíquota Mínima para a Jurisdição e Entidades Investidas para um Ano Fiscal; e c) é implementado e administrado de modo consistente com os resultados previstos pelas Regras GloBE e pelo Comentário, desde que tal jurisdição não forneça quaisquer

24 Artigo 5.2.4 das *Model Rules* (OECD, 2021b).

benefícios que estejam relacionados com tais regras. Por fim, a definição estabelece a possibilidade de se calcularem os lucros excedentes nacionais com base numa norma de contabilidade financeira aceitável permitida pelo organismo de contabilidade autorizado ou numa norma de contabilidade financeira autorizada e ajustada para evitar quaisquer distorções concorreciais significativas, em vez da norma de contabilidade financeira utilizada nas demonstrações financeiras consolidadas (OECD, 2021b).

O desenho de um QDMTT deve, em geral, espelhar as regras adotadas pelas Regras GloBE, de modo que, em teoria, o montante do Imposto Complementar a ser cobrado por meio de um QDMTT deveria corresponder ao mesmo montante que seria cobrado por meio da IIR ou da UTPR caso um QDMTT não tivesse sido adotado. Entretanto, permite-se que a legislação do QDMTT adote algumas variações de modo que, ao final, o Imposto Complementar pode divergir daquele a ser cobrado via Regras GloBE.

A possibilidade de adoção de uma norma de contabilidade financeira local, diversa daquela utilizada nas demonstrações financeiras consolidadas – utilizadas como ponto de partida no cálculo do Imposto Complementar a ser cobrado via IIR e UTPR –, é, talvez, o principal elemento capaz de conduzir a montantes de impostos complementares distintos.

Além dos elementos normativos relativos ao desenho do QDMTT previsto no texto das *Model Rules*, do *Commentary* e das *Administrative Guidance*, o *Inclusive Framework* também estabeleceu um QDMTT *Safe Harbour*, que dispensa o cálculo do imposto a ser cobrado via IIR e UTPR, e cujas principais características serão exploradas na seção 3.5.

## **2.3 A ordem de aplicação das regras, a inevitabilidade da adoção de um QDMTT e a ineficácia da litigância contra a legislação**

### **2.3.1 Ordem de aplicação das regras**

A estrutura normativa adotada na *Model Rules* permite, ao mesmo tempo, i) que não exista espaço para a não sujeição ao imposto mínimo e ii) que a jurisdição em que ocorre a baixa tributação possa exercer a prioridade no recolhimento do Imposto Complementar. Ao exercer essa prioridade via introdução de um QDMTT, a jurisdição impede que as receitas tributárias decorrentes da imposição do Imposto Complementar sejam recolhidas por outras jurisdições, o que configuraria uma verdadeira exportação de receitas tributárias.

Como visto, são três os mecanismos passíveis de aplicação para recolhimento do Imposto Complementar que resulta após a realização do cálculo numa determinada jurisdição.

O primeiro é o QDMTT, imposto mínimo doméstico que permite o recolhimento do Imposto Complementar na mesma jurisdição da qual decorre a baixa tributação. Os demais, IIR e UTPR, só recolhem o Imposto Complementar quando este não é integralmente recolhido através de um QDMTT.

Neste último caso, a IIR possui prioridade sobre a UTPR<sup>25</sup>. Como consequência da aplicação dessas duas regras, o Imposto Complementar é recolhido em uma jurisdição diversa daquela em que ocorre a baixa tributação. No caso da IIR, na jurisdição de uma Entidade do Grupo Multinacional que investe em uma Entidade do mesmo grupo localizada na jurisdição em que ocorre a baixa tributação. No caso da UTPR, na jurisdição de uma Entidade Irmã daquela que está localizada na jurisdição em que ocorre a baixa tributação. Na IIR, as entidades no topo da cadeia de comando do Grupo Multinacional têm preferência no recolhimento do Imposto Complementar (*top-down approach*)<sup>26</sup>;

25 Artigo 2.5 das *Model Rules* (OECD, 2021b).

26 Artigo 2.1 das *Model Rules* (OECD, 2021b).

na UTPR, o Imposto Complementar é alocado às jurisdições proporcionalmente ao número de empregados e valores de ativos tangíveis<sup>27</sup>.

### 2.3.2 A suposta inevitabilidade da adoção de um QDMTT

A ordem de aplicação das regras tende a atribuir um caráter de inevitabilidade à implementação do QDMTT. Afinal, se há um mecanismo que permite a cobrança do Imposto Complementar prioritariamente na própria jurisdição em que ocorre a baixa tributação, a não implementação de um QDMTT poderia ser considerada uma atitude irracional, pois as receitas tributárias que poderiam ser recolhidas na jurisdição e transformadas no fornecimento de bens e serviços públicos, como a construção de hospitais e escolas, estariam custeando esses mesmos bens e serviços públicos nas jurisdições onde estão localizadas as Entidades Investidoras, possivelmente países mais desenvolvidos.

Entretanto, conforme exploraremos na seção 3, nem sempre a adoção do QDMTT será a opção de política tributária que melhor atende aos interesses da jurisdição, tendo em vista a existência de outros elementos que vão além do recolhimento das receitas tributárias.

### 2.3.3 A ineficácia da litigância contra o imposto mínimo

A ordem de aplicação das regras, a sua atuação coordenada e os mecanismos de interligação também levantam uma reflexão sobre a ausência de vantagem econômica para o Grupo Multinacional ao tentar litigar contra a legislação que implementa o QDMTT, a IIR ou a UTPR.

Relativamente ao QDMTT, de acordo com as regras e orientações atuais, qualquer montante devido que tenha sido direta ou indiretamente contestado, tanto na via administrativa quanto judicial, com base em fundamentos constitucionais ou outros fundamentos extraídos de legislação complementar, não será considerado como um montante de QDMTT pago para os fins da mensuração do *Jurisdictional Top-up Tax* a ser recolhido via IIR ou UTPR. Ou seja, o valor do QDMTT terá efeito zero (OECD, 2023c).

27 Artigo 2.6 das *Model Rules* (OECD, 2021b).

Consequentemente, um questionamento dessa natureza levará ao recolhimento do Imposto Complementar em outras jurisdições, não trazendo qualquer vantagem econômica para o Grupo Multinacional. Esse parece ser o caso de eventuais questionamentos, por exemplo, quanto à própria constitucionalidade do QDMTT ou quanto ao questionamento dos seus efeitos indiretos sobre incentivos fiscais.<sup>28</sup>

Em geral, as longas cadeias de propriedade dos Grupos Multinacionais fazem com que eles possuam Entidades Investidas localizadas em muitas jurisdições. Neste cenário, a forma como as regras foram interligadas e coordenadas, aliada à sua implementação, ainda que não generalizada, mas suficiente para a formação de uma massa crítica, permite concluir ser bastante improvável que os Grupos Multinacionais em escopo consigam adotar estratégias efetivas para não se sujeitarem ao Imposto Complementar. Estratégias desta natureza dependeriam da não adoção das regras em jurisdições nas quais as operações econômicas dos grupos são bastante relevantes, o que não parece ser o cenário que se desenha.

Não se desconhece, entretanto, a existência de debates acerca da compatibilidade das regras com tratados e com os ordenamentos jurídicos nacionais<sup>29</sup>. Numa perspectiva pragmática, questionamentos desta natureza, ainda que tenham decisões isoladas favoráveis em tribunais nacionais, tendem a produzir efeitos econômicos nulos, pois uma decisão favorável em uma jurisdição não eximirá o grupo multinacional do pagamento de eventual Imposto Complementar em outra jurisdição em obediência à ordem de aplicação das regras.

Em suma, decisões contrárias às regras GloBE tendem a não beneficiar os Grupos Multinacionais e a apenas prejudicar a jurisdição cujo tribunal tenha proferido decisão contrária à legislação. Entretanto, não se defende com isso que as normas que introduzirão o imposto mínimo (QDMTT, IIR ou UTPR) devam

28 Alguns autores têm tecido críticas a este mecanismo, como é o caso de Kuzniacki (2023).

29 Desde a publicação dos primeiros documentos, a comunidade acadêmica tem confrontado as Regras GloBE com aspectos dos ordenamentos jurídicos domésticos e da tributação internacional. Como exemplos dessas discussões, cf. Andrade (2023), Carvalho (2023) e Van de Wilde (2022).

ser implementadas em flagrante desacordo com o ordenamento jurídico dos países.

## 2.4 O impacto do imposto mínimo global sobre os incentivos fiscais

A introdução do imposto mínimo global e o alcance dos resultados desejados pelo conjunto de países do *Inclusive Framework* passam pela imposição de restrições aos mecanismos usualmente adotados como instrumentos de concorrência fiscal, seja ela prejudicial ou não prejudicial.

A concessão de incentivos fiscais é uma das formas, senão a principal, por meio das quais as jurisdições atuam nesse ambiente de competitividade fiscal. Portanto, é natural que esses instrumentos sejam impactados, ainda que em intensidades diversas, conforme o desenho por eles adotado.

A fórmula de cálculo da ETR, representada a seguir, permite uma melhor visualização de como as Regras GloBE interagem com as variadas modalidades de incentivos.<sup>30</sup>

Como dito, as Regras GloBE adotam a contabilidade financeira como ponto de partida para os seus cálculos. Assim, os montantes adotados tanto no numerador (*Adjusted Covered Taxes*) quanto no denominador (*Net GloBE Income*) do cálculo da ETR são determinados tendo o *Current Tax Expense* e o *Financial Account Net Income or Loss*, respectivamente, como pontos de partida, sendo ambos ajustados para se amoldarem aos aspectos conceituais daqueles dois montantes GloBE.

Os incentivos fiscais possuem desenhos variados e os seus efeitos na apuração dos resultados das Entidades podem ser percebidos tanto nos montantes do *Adjusted Covered Taxes* quanto no da *Net GloBE Income*.

<sup>30</sup> Muito tem se discutido acerca do impacto do imposto mínimo global sobre os incentivos fiscais vigentes nas jurisdições. Não constitui objetivo deste artigo fazer uma análise aprofundada sobre como cada modalidade de incentivo fiscal é tratada dentro da mecânica das Regras GloBE. Para um aprofundamento nesta temática, ver: Chand e Romanovska (2024), Liotti et al. (2022) e Silva (2023).

Em linhas gerais, incentivos que adotam as formas de alíquota zero, alíquotas reduzidas, reduções de base de cálculo e isenções diminuem o *Current Tax Expense* e, consequentemente, reduzem a ETR, o que pode exercer um papel decisivo para que ela seja inferior a 15%. Estas modalidades de incentivo tendem a ser fortemente impactadas pelas Regras GloBE.

Incentivos que produzem diferenças temporárias, como é o caso da depreciação e amortização aceleradas ou da dedução imediata de despesas, tendem a não ser fortemente impactados em razão dos ajustamentos previstos para determinação do numerador da ETR. Como os tributos diferidos registrados na contabilidade financeira são ajustados e trazidos para o cálculo do *Adjusted Covered Taxes*<sup>31</sup>, o impacto sobre incentivos desta tipologia tende a ser menor. Entretanto, alguns deles estão sujeitos a uma regra de recaptura caso a diferença temporária não seja revertida dentro de cinco anos<sup>32</sup>. Há uma lista de exceção a este mecanismo, que acaba por afastar a sua aplicação sobre ativos tangíveis, mas não sobre ativos intangíveis de vida longa. Neste último caso, a ETR será afetada caso as diferenças não sejam revertidas dentro daquele prazo, o que pode contribuir para que o grupo multinacional apresente alíquota efetiva inferior a 15%.

Os créditos fiscais são outra espécie de incentivos que podem vir a ser fortemente impactados pelas Regras GloBE. De maneira similar às isenções e alíquotas zero, esta modalidade de instrumento atua reduzindo a *Covered Tax Expense* das entidades, resultando na diminuição do ETR.

Entretanto, as Regras GloBE conferem um tratamento diferenciado para uma categoria específica de crédito fiscal, os créditos fiscais qualificados passíveis de resarcimento (*Qualified Refundable Tax Credits – QRTC*). Um QRTC é definido como “um crédito fiscal concebido de tal forma que deve ser pago em dinheiro ou disponível como equivalente em dinheiro dentro de quatro anos a partir do momento em que uma Entidade Investida satisfaça as condições para receber o crédito de acordo com as leis da jurisdição que concede o crédito” (OCDE, 2021b, p. 65).

31 Artigos 4.1, 4.4 e 4.5 das *Model Rules* (OECD, 2021b).

32 Artigo 4.4.4 das *Model Rules* (OECD, 2021b).

Diferentemente dos demais créditos, o QRTC não é tratado pelas Regras GloBE como uma redução do numerador do cálculo da ETR, mas como um acréscimo ao seu denominador<sup>33</sup>. Isso torna por diluir o impacto do crédito no cálculo da ETR, pois, em geral, o montante do denominador tende a ser bastante superior ao montante do numerador. Recentemente, tratamento similar ao concedido aos QRTC foi estendido a outras modalidades de incentivos<sup>34</sup>.

Esse tratamento diferenciado pode estimular uma mudança no desenho dos incentivos fiscais concedidos pelas jurisdições, conduzindo a um novo ambiente de concorrência entre elas, que não mais empreenderiam concorrência fiscal (*tax competition*), mas uma concorrência por subsídios (*subside competition*).<sup>35</sup>

Essa migração poderá ser mais desafiadora para os países em desenvolvimento do que para os países desenvolvidos, pois, de acordo com a OCDE (2022a), os créditos fiscais são instrumentos mais adotados pelas economias desenvolvidas.

A tabela a seguir sumariza o impacto das Regras GloBE sobre as variadas modalidades de incentivos fiscais:

33 Artigo 3.2.4 das *Model Rules* (OECD, 2021b).

34 É o caso dos *Qualified Flow-Through Tax Benefits* (QFTB) e dos *Marketable Transferable Tax Credits* (MTTC), cujos tratamentos foram disciplinados nos *Administrative Guidance* de fevereiro de 2023 (OECD, 2023b) e julho de 2023 (OECD, 2023c), respectivamente.

35 Sobre o papel dos subsídios nessa nova era, ver Noked (2020).

Tabela 1 – Mapeamento do impacto do desenho do instrumento de incentivo fiscal no cálculo da ETR do GloBE

Nature of relief	Type of instrument	Tax benefits affected by the GloBE ETR calculation (intensity of the colour indicates intensity of effect)	Effect on GloBE ETR	
			Numerator	Denominator
Income-based incentives	Full exemption	More likely	↓	
	Partial exemption	More likely	↓	
	Reduced rates	More likely	↓	
	Tax allowances <sup>1</sup>	More likely	↓	
Expenditure-based incentives	Immediate expensing and accelerated depreciation	Less likely	Adjusted for timing differences	
	For tangible assets: machinery, equipment, buildings	Unaffected	No recapturing applies	
	For short-lived intangibles	Less likely	Recapturing may apply	
	Other assets	More likely	Recapturing may apply	
	Tax credits	Qualifying refundable tax credits	Less likely	↑
		Other tax credits	More likely	↓

Fonte: OCDE (2022d, p. 37).

Em síntese, o imposto mínimo global interage e impactará os incentivos fiscais concedidos pelas jurisdições, instrumentos atualmente relevantes para as estratégias locais de atração de investimento estrangeiro direto e atividade econômica real, mas que também são utilizados para a atração de lucros sem substância econômica. Apesar de pairar uma incerteza sobre os efeitos do imposto mínimo na atração de atividades substantivas (atividades que empregam muita mão de obra e utilizam muitos ativos tangíveis), o fato é que nesta nova era as jurisdições deverão reavaliar os instrumentos em vigor, tendo as Regras GloBE como baliza.

### 3 OS EFEITOS IMEDIATOS DA ADOÇÃO DO IMPOSTO MÍNIMO GLOBAL E OS MECANISMOS DE SUAVIZAÇÃO DO SEU IMPACTO

A existência de uma massa crítica de implementação já a partir de 2024 torna o imposto mínimo global uma realidade com forte impacto sobre parcela muito

elevada dos grupos multinacionais em escopo. Os efeitos imediatos deste processo de implementação serão sentidos tanto por esses grupos quanto pelas jurisdições, tenham elas implementado ou não o imposto mínimo.

Do lado dos grupos multinacionais, espera-se uma elevação da carga tributária e dos custos de *compliance*. Do lado das jurisdições que o implementarem, aguarda-se um aumento nas suas receitas tributárias e a elevação dos seus custos administrativos. Já no caso das jurisdições que não implementarem as regras, deve-se observar a existência de pressões políticas pela implementação do imposto mínimo doméstico no curto e médio prazo em razão do risco de “exportação de receitas tributárias”.

Todos esses efeitos estão interrelacionados e suas intensidades dependerão especialmente das opções de política tributária adotadas pelas jurisdições.

Apesar desses efeitos imediatos, alguns mecanismos das Regras GloBE permitem uma mitigação ou suavização dos seus impactos, especialmente sobre a carga tributária e os custos de conformidade dos grupos multinacionais.

### 3.1 Efeitos imediatos sobre os Grupos Multinacionais

#### 3.1.1 Carga tributária

A introdução do imposto mínimo global tende a provocar uma elevação na carga tributária sobre o Grupo Multinacional que apresenta alíquota efetiva inferior a 15% nas jurisdições em que atua. O Imposto Complementar a ser recolhido incrementará a atual carga tributária desses grupos, consequência que está alinhada aos objetivos da solução de dois pilares.

A combinação da ordem de aplicação das regras com sua efetiva implementação a partir de 2024 torna quase impossível ao grupo multinacional fugir dessa elevação de carga, ainda que a jurisdição em que ocorre a baixa tributação não tenha exercido a sua prioridade na arrecadação do Imposto Complementar pela introdução de um QDMTT, o que fornece um argumento favorável às jurisdições que ainda não tenham introduzido impostos mínimos domésticos e nas quais existam restrições políticas à elevação de carga tributária.

De igual modo, esta realidade mina eventual oposição dos grupos em escopo aos impostos mínimos domésticos qualificados com base em argumentos de elevação da carga tributária, já que o grupo multinacional terá que pagar o Imposto Complementar, seja na jurisdição em que ocorre a baixa tributação, seja em outras jurisdições via IIR ou UTPR.

Essa carga tributária, no entanto, poderá ser reduzida caso as jurisdições de baixa tributação decidam reformular os seus incentivos para modalidades menos impactadas pelas Regras GloBE.

### 3.1.2 Custos de *compliance*

A apuração dos resultados contábeis e dos tributos sobre a renda/lucro é uma atividade complexa. A determinação da base de cálculo desses tributos em sistemas que adotam o regime de dependência parcial com a contabilidade, como é o caso do Brasil, requer uma série de ajustamentos ao lucro contábil. Assim, apesar de a simplicidade ser uma característica almejada, é ilusória a ideia de que a determinação da base de cálculo desses tributos será uma atividade simples.

Em um cenário bastante comum, as Entidades Investidas pertencentes a grupos multinacionais tendem a, atualmente, enfrentar camadas de complexidade e custos de conformidade que decorrem da: i) apuração do resultado contábil mediante a utilização de um GAAP local; ii) apuração dos tributos sobre a renda/lucro, cujas bases de cálculo derivam de ajustamentos ao resultado apurado através do GAAP local; e iii) preparação de informações para a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas aplicando-se o GAAP adotado pela sua controladora final.

Neste contexto, as Regras GloBE tornam por adicionar uma nova camada de complexidade e elevar os custos de *compliance*, já que a base de cálculo do Imposto Complementar não é idêntica nem aos resultados apurados adotando-se o GAAP Local, nem à base adotada para os fins de apuração dos tributos sobre a renda/lucro, nem aos resultados apurados adotando-se o GAAP da controladora final.

Apesar de os ajustamentos adotados para os propósitos GloBE buscarem um alinhamento com aqueles majoritariamente adotados pelas jurisdições para a determinação da base fiscal, as Regras GloBE possuem ajustes próprios que requererão novos procedimentos de controle. Daí sobressai a relevância dos *Safe Harbours* na redução destes custos de conformidade, o que não elimina por completo a necessidade de adoção de novos procedimentos de *compliance* pelos grupos. Eles são considerados um dos elementos mais importantes das Regras GloBE em razão da simplificação, previsibilidade e segurança jurídica que fornecem (Silva, B., 2023).

Uma vez no escopo das Regras GloBE, os grupos multinacionais suportarão os novos custos de conformidade, ainda que nem todas as jurisdições onde atuem tenham adotado alguma das regras de imposição da tributação mínima. Assim, estando presente em ao menos uma jurisdição que adote uma daquelas regras, o grupo já incorrerá naqueles custos. A adoção subsequente de impostos mínimos domésticos em outras jurisdições, entretanto, pode não representar a necessidade de adoção de novos procedimentos e a elevação dos custos, o que dependerá de uma combinação de fatores, como o desenho adotado pela jurisdição que implementa o QDMTT e a estrutura de conformidade adotada pelo grupo multinacional (centralizada na UPE, coordenada pela UPE, mas descentralizada para as jurisdições, dentre outros exemplos).

### 3.1.3 Elementos de mitigação do impacto do imposto mínimo global

O impacto das Regras GloBE e alguns desses efeitos imediatos sobre grupos multinacionais e jurisdições podem vir a ser mitigados em razão da adoção de alguns mecanismos, como é o caso da regra de exclusão de *minimis*, da adoção do *Jurisdictional Blending*, da regra SBIE e dos *Safe Harbours* já acordados.

No primeiro caso, as Regras GloBE fornecem aos grupos multinacionais uma opção de considerar como zero o Imposto Complementar de uma jurisdição quando preencherem os requisitos da regra de exclusão de *minimis*.

Trata-se de uma opção a ser formalizada anualmente pelos grupos que apresentarem, cumulativamente, i) uma média anual de Receitas GloBE inferior a 10 milhões de euros e ii) uma média anual de Lucro ou Prejuízo GloBE inferior

a 1 milhão de euros. A média deve ser calculada levando-se em consideração o Ano Fiscal atual e os dois anteriores.<sup>36</sup>

Quando preenchidos esses requisitos, ainda que o grupo multinacional esteja em situação de baixa tributação, nenhum Imposto Complementar será devido relativamente àquela jurisdição. A adoção e a opção por uma regra dessa natureza reduzem parte dos custos de conformidade e da carga tributária incidentes sobre o grupo multinacional, pois este não se vê obrigado a empreender todos os cálculos das Regras GloBE e nem a pagar Imposto Complementar relativo àquela jurisdição. Noutra ponta, nenhuma arrecadação decorre desses grupos para as jurisdições.

A adoção do *Jurisdictional Blending* é outro elemento do desenho das Regras GloBE que minimiza o impacto sobre grupos multinacionais, especialmente aqueles que possuem, numa mesma jurisdição, entidades que usufruem de incentivos fiscais e outras que não gozam desses benefícios. Em cenários como este, a adoção de cálculos individualizados, entidade a entidade, conduziria ao pagamento de Imposto Complementar relativamente àquelas que usufruíssem de benefícios, ainda que as outras entidades do mesmo grupo localizadas na mesma jurisdição fossem altamente tributadas. Com a adoção do *Jurisdictional Blending*, os *Covered Taxes* pagos por entidades tributadas com ETR acima de 15% compensam os baixos montantes pagos por entidades que usufruem de incentivos, impedindo que o grupo multinacional incorra numa carga tributária mais elevada.

Um outro elemento com potencial para redução da carga tributária dos grupos multinacionais é a SBIE, parcela do Lucro GloBE do Grupo Multinacional que não estará sujeita à imposição do Imposto Complementar.

O montante a ser excluído leva em consideração dois fatores: as despesas com pessoal (*payroll*) e os montantes de ativos tangíveis (*tangible assets*). Consequentemente, quanto mais intensivo nesses fatores, menor o Imposto Complementar a ser pago pelo Grupo Multinacional.

36 Artigo 5.5 das *Model Rules* (OECD, 2021b).

Essa exclusão foi justificada pelo *Inclusive Framework* com base na necessidade de concentrar as Regras GloBE nos rendimentos mais suscetíveis aos riscos de erosão da base e de deslocamento de lucros, como é o caso dos rendimentos relacionados a ativos intangíveis. Assim, como os dois indicadores utilizados (*payroll* e *tangible asset*) estão diretamente relacionados à existência de atividades substantivas, ao excluir uma parcela daqueles montantes, as Regras GloBE tornariam por direcionar a sua aplicação à renda relacionada a intangíveis.<sup>37</sup>

O mecanismo torna por mitigar o impacto do imposto mínimo global sobre os grupos multinacionais. Num cenário em que a ETR do Grupo numa determinada jurisdição é inferior a 15%, a existência de despesas com pessoal e de ativos tangíveis em níveis elevados pode resultar na inexistência de Imposto Complementar a ser recolhido caso a aplicação do SBIE resulte em *Excess Profit* menor ou igual a zero.

De igual modo, o cálculo do Imposto Complementar num nível jurisdicional permite que o grupo multinacional seja beneficiado pela SBIE quando possui entidades com perfis de alíquotas efetivas e de SBIE distintos numa mesma jurisdição. Assim, em razão do *Jurisdictional Blending*, o grupo multinacional pode não estar sujeito ao Imposto Complementar quando possui, por exemplo, de um lado, uma entidade constituinte com baixa ETR e poucos montantes de *payroll* e *tangible assets* e, de outro, uma entidade com alta ETR e altos montantes daqueles fatores. Neste caso, como na aplicação do *Jurisdictional Blending* os montantes de todas as entidades constituintes são somados para o cálculo na jurisdição, elevados montantes de SBIE de uma entidade acabam contribuindo para a mitigação do Imposto Complementar de todo o grupo.

Além dos seus atuais possíveis efeitos mitigatórios, o SBIE também desenvolverá papel relevante no redesenho de incentivos fiscais. Dado o seu papel no cálculo do Imposto Complementar, é possível que aqueles dois direcionadores venham a ser considerados no desenho de incentivos fiscais que são atualmente impactados pelas Regras GloBE. Incentivos como isenções, alíquotas reduzidas e outros baseados no rendimento poderão ser calibrados para passarem a

37 Ver § 25 do *Commentary* ao artigo 5.3 das *Model Rules* (OECD, 2022c, p. 119).

exigir níveis mínimos de despesas de pessoal e de investimentos em ativos tangíveis, buscando alcançar um duplo objetivo: manter a mecânica atual do incentivo e não sujeitar o grupo multinacional ao Imposto Complementar em razão da baixa tributação provocada pela vantagem fiscal.

Na visão de Sanders (2023), o SBIE limita o alcance do imposto mínimo global e faz com que essa medida se aproxime de outras atualmente em curso e que resultaram do BEPS 1.0, característica que justificaria o aperfeiçoamento das atuais regras em detrimento da introdução das Regras GloBE.

Por fim, os *GloBE Safe Harbours*<sup>38</sup> também constituem um importante mecanismo de redução de custos de conformidade e redução de carga tributária para os grupos multinacionais, bem como de redução de carga administrativa para as jurisdições. Quando atendidos os requisitos desses mecanismos de simplificação, o Imposto Complementar a ser cobrado via IIR ou UTPR será considerado zero, conforme o caso.

Na ausência desses *Safe Harbours*, o Grupo Multinacional estaria obrigado a realizar todos os cálculos e apurações previstas nas Regras GloBE para possivelmente, ao final, apurar montantes nulos ou irrisórios de Imposto Complementar.

Até o momento, foram aprovados quatro *Safe Harbours*: i) *Transitional CbCR Safe Harbour*<sup>39</sup>; ii) *Permanent Safe Harbour*<sup>40</sup>; iii) *Transitional UTPR Safe Harbour*<sup>41</sup>; e iv) *QDMTT Safe Harbour*<sup>42</sup>.

38 Ver artigo 8.2 e definição de *GloBE Safe Harbour* no Capítulo 10 das *Model Rules* (OECD, 2021b).

39 Ver OECD (2022b).

40 O *Permanent Safe Harbour* está previsto no mesmo documento que tratou do *Transitional CbCR Safe Harbour* e lida essencialmente com os cálculos simplificados das Entidades Investidas Não Materiais (*Non-Material Constituent Entities*). Por razões de limitação de escopo, não abordaremos este *Permanent Safe Harbour* neste artigo.

41 Ver OECD (2023c).

42 Não é objetivo deste artigo realizar uma abordagem aprofundada sobre o *QDMTT Safe Harbour*. Os requisitos estabelecidos podem ser vistos em OECD (2023c, p. 77-88).

O *Transitional CbCR Safe Harbour* será aplicado durante um Período de Transição (*Transition Period*) e foi desenhado para operar com base nas informações disponíveis no *Country-by-Country Report* (CbCR).

O Período de Transição abrange os Anos Fiscais que se iniciem até 31 de dezembro de 2026, não incluindo aqueles que terminem após 30 de junho de 2028. Assim, considerando Anos Fiscais de doze meses e a implementação efetiva das Regras GloBE a partir do ano de 2024, o Período de Transição e, consequentemente, o *Transitional CbCR Safe Harbour*, cobrirão quatro Anos Fiscais.

Os cálculos realizados para a verificação do atendimento dos requisitos do *Safe Harbour* são feitos a partir de informações simplificadas obtidas de um *Qualified CbC Report*, como é o caso do *Total Revenue, Profit (Loss) before Income Tax, Simplified Covered Taxes* e *Simplified ETR*.

Sob esse *Safe Harbour*, o Imposto Complementar de uma jurisdição será considerado zero para o Ano Fiscal testado e, durante o Período de Transição (OCDE, 2022b), quando a jurisdição testada passar em ao menos um de três testes: o de *minimis test*, o *Simplified ETR test* e o *routine profits test*. Trata-se de testes semelhantes às regras e cálculos realizados para os fins GloBE (*de minimis exclusion, ETR e Excess Profit*), com a característica especial de que seus dados são extraídos de um *Qualified CbCR*.

Já o *Transitional UTPR Safe Harbour* será aplicado durante um Período de Transição que compreenderá os Anos Fiscais com não mais de doze meses que se iniciem até 31 de dezembro de 2025 e se encerrem antes de 31 de dezembro de 2026, ou seja, durante dois anos.

O mecanismo coloca o seu foco na jurisdição da UPE e mira o *Top-up Tax* que seria cobrado em outras jurisdições relativamente às operações do grupo multinacional na jurisdição da UPE. Como nestes casos não haveria a aplicação da IIR, todo o Imposto Complementar seria recolhido nas jurisdições em que o grupo multinacional estivesse estabelecido e em que a UTPR tivesse sido adotada.

De acordo com o *Transitional UTPR Safe Harbour*, o Imposto Complementar a ser cobrado relativamente à jurisdição da UPE será considerado zero caso a jurisdição tenha um imposto corporativo com alíquota nominal de no mínimo 20%.

Considerando o exemplo da estrutura societária da figura 2, na qual o grupo multinacional constituído pela UPE (Entidade Investidora Final), entidade que apresenta ETR inferior a 15% e que está localizada na Jurisdição A (que não implementou IIR ou UTPR), e por suas subsidiárias integrais B Co e C Co, que apresentam ETR superiores a 15% e que estão localizadas na Jurisdição B (que não implementou IIR ou UTPR) e na Jurisdição C (que implementou UTPR), respectivamente, o *Transitional UTPR Safe Harbour* operaria para considerar como zero o montante de Imposto Complementar a ser cobrado via UTPR na Jurisdição C (única que implementou UTPR). Neste caso, em razão do atendimento dos requisitos do *Safe Harbour*, o grupo multinacional não seria onerado pela introdução do imposto mínimo global.

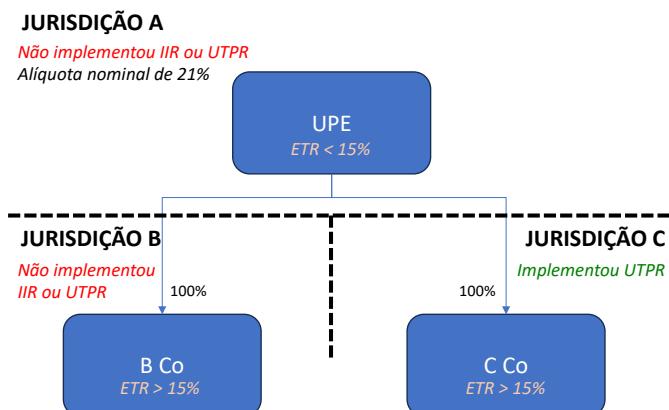


Figura 2 – Exemplo de aplicação do UTPR Safe Harbour. Fonte: Elaborado pelo autor.

O *Transitional UTPR Safe Harbour* foi estabelecido com o propósito de conceder às jurisdições da UPE um prazo razoável para que implementem um imposto mínimo doméstico (OCDE, 2023c, p. 89). Consequentemente, a regra só é aplicável enquanto a jurisdição da UPE não implementa um QDMTT. Caso a implementação ocorra antes do término do Período de Transição, o *Safe Harbour* deixa de ser aplicado. No exemplo acima, a introdução do QDMTT pela

Jurisdição A resultaria na cobrança de um Imposto Complementar naquela jurisdição e, como decorrência da ordem de aplicação das regras, nenhum montante de Imposto Complementar seria passível de cobrança na Jurisdição C via UTPR.

Além desses *Safe Harbours*, o Quadro Inclusivo também estabeleceu um QDMTT *Safe Harbour*. Como dito, a imposição de um QDMTT possui prioridade na ordem de aplicação das regras. Entretanto, as variações autorizadas para o desenho do QDMTT, que incluem a possibilidade de implementação com a adoção do padrão contábil local (GAAP Local), podem resultar em montantes de Imposto Complementar diferentes daqueles que seriam cobrados caso o cálculo fosse efetuado adotando-se o padrão contábil da UPE (GAAP da UPE).

Assim, como regra geral, a imposição do Imposto Complementar via QDMTT não afasta a necessidade de que o grupo multinacional verifique se ainda há imposto residual a ser cobrado após considerar o imposto mínimo doméstico. Em caso positivo, a parcela residual deverá ser cobrada seguindo-se a ordem de aplicação das regras IIR e UTPR, cujo Imposto Complementar é calculado utilizando-se o GAAP da UPE.

Havendo ou não Imposto Complementar residual, o grupo multinacional estará sujeito a um custo de *compliance*, pois necessitará efetuar todos os cálculos para os fins de verificar a existência de Imposto Complementar a ser recolhido via IIR ou UTPR.

Visando evitar essa carga desnecessária, o *Inclusive Framework* aprovou um QDMTT *Safe Harbour*, cuja principal consequência é considerar como zero o Imposto Complementar devido a ser cobrado via IIR e UTPR quando os requisitos daquele *Safe Harbour* forem atendidos.

A figura 3 permite visualizar a operacionalização do QDMTT numa estrutura simplificada de um grupo multinacional formado por duas entidades: a UPE, que apresenta ETR superior a 15% e está localizada na jurisdição A (que implementou a IIR), e a B Co, subsidiária integral que apresenta ETR inferior a 15% e que está localizada na Jurisdição B (a qual implementou um QDMTT com GAAP local). Em razão da ordem de aplicação das Regras, o QDMTT toma

precedência diante da IIR. Quando calculado a partir dos dados resultantes da aplicação do GAAP local, o Imposto Complementar devido em razão do QDMTT totaliza \$100.000. Por outro lado, quando o Imposto Complementar é calculado com base no GAAP adotado pela UPE, o montante do Imposto Complementar totaliza \$105.000, que também seria o montante a ser recolhido via IIR caso a Jurisdição B não tivesse implementado um QDMTT. Neste cenário, se preenchidos os requisitos do QDMTT Safe Harbour (estrutura da esquerda), o Imposto Complementar a ser recolhido via IIR é considerado \$0. Por outro lado, quando não preenchidos os requisitos, o montante pago a título de QDMTT (\$100.000) é creditado para fins de apuração do Imposto Complementar a ser pago via IIR, resultando na cobrança de \$5.000 (\$105.000 – \$100.000), a ser recolhido na Jurisdição A.

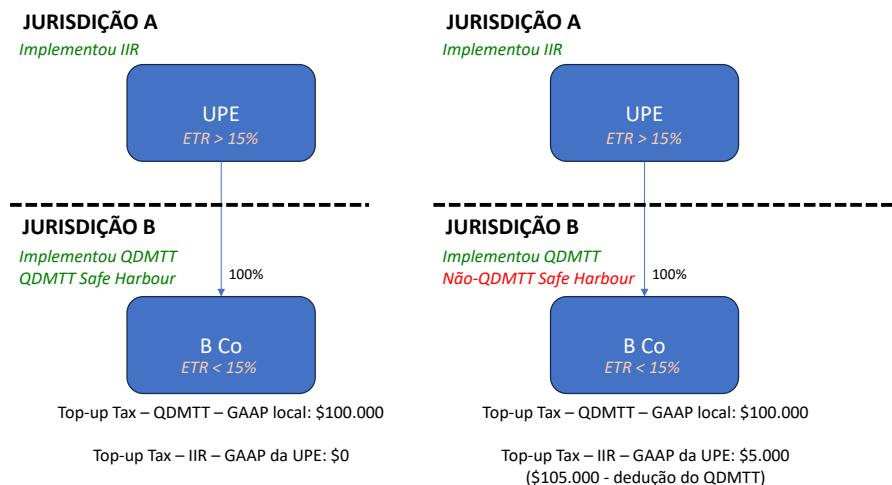


Figura 3 – Efeito do QDMTT Safe Harbour. Fonte: Elaborado pelo autor.

Como se observa, trata-se de um *Safe Harbour* que sempre reduzirá os custos de conformidade do grupo multinacional, pois elimina a necessidade de realização de cálculos para imposição da IIR ou UTPR, e, se considerarmos o potencial de existência de Imposto Complementar residual, também reduzirá a carga tributária final a ser suportada pelo grupo multinacional, pois evita a necessidade de pagamento de Imposto Complementar residual.

### 3.2 Efeitos imediatos sobre as jurisdições

Além dos efeitos sobre os grupos multinacionais, o imposto mínimo global também repercute sobre as jurisdições que o implementam. Assim, a sua introdução efetiva fará surgir uma nova fonte de receita tributária até então inexistente. Apesar de o objetivo principal do Pilar Dois ser a elevação do piso da concorrência fiscal internacional, o argumento da elevação das receitas tributárias das jurisdições tem sido utilizado como uma forte narrativa para a implementação das medidas, o que pode não se concretizar em algumas jurisdições, seja por pressões políticas sobre o redesenho de incentivos fiscais, seja pelo impacto, ainda não mensurado, da relocalização de lucros, inclusive relacionados a atividades reais.

Adicionalmente, ainda que o resultado na arrecadação não se concretize, a simples introdução das Regras GloBE demandará uma elevação na carga administrativa das jurisdições e das suas administrações tributárias em razão dos recursos necessários para introduzir e gerir o imposto mínimo.

#### 3.2.1 Aumento na arrecadação

Os últimos estudos e estimativas publicados sobre as alíquotas efetivas de grupos multinacionais<sup>43</sup> e sobre a previsão de arrecadação do imposto mínimo global trouxeram informações relevantes que, por um lado, reforçam a narrativa da arrecadação tributária e, por outro, colocam mais luz sobre a localização dos lucros subtributados.

De acordo com esses documentos, as jurisdições deverão arrecadar entre 155 e 192 bilhões de dólares por ano como consequência da introdução do imposto mínimo global (incluindo a adoção de QDMTTs). Dois terços desses ganhos vêm diretamente do imposto mínimo global (IIR, UTPR e QDMTT), enquanto um terço virá indiretamente através da redução do deslocamento de lucros (*profit-shifting*) (Hugger et al., 2024).

43 Ver Hugger, González Cabral e O'Reilly (2023).

Estima-se que cerca de 36% dos lucros dos Grupos Multinacionais em escopo são subtributados (ETR inferior a 15%). Esse percentual é de 74% no caso dos lucros em *hubs* de investimento, jurisdições que apresentam um total de investimento estrangeiro direto superior a 150% do seu Produto Interno Bruto, conforme média apurada no período de 2017-2020. Esse percentual é de 28% no caso de jurisdições de alta renda (*high income*) e de 19% nos países em desenvolvimento (*low income* e *low middle-income*) (Hugger et al., 2024).

O imposto mínimo global reduzirá as diferenças de ETR entre as jurisdições. No caso da diferença entre *hubs* de investimento e não *hubs*, esta redução será de aproximadamente 50%. Isso reduz os incentivos ao deslocamento de lucros e pode melhorar a alocação de capital, o que aumenta a importância de fatores não tributários, como educação e infraestrutura.

Estima-se que os ganhos de receita tributária com o imposto mínimo global serão mais elevados nos *hubs* de investimento, nas jurisdições de renda alta (países desenvolvidos) e nas jurisdições de renda baixa (classificadas como países em desenvolvimento), sendo relevantes, mas em menor grau, nas jurisdições de renda média baixa e de renda média alta (nas quais se inclui o Brasil).

Os documentos evidenciam ainda aquilo que soa óbvio: de que, quanto maior é o número de jurisdições implementando o imposto mínimo global, especialmente o QDMTT, maior será a receita arrecadada via imposto mínimo doméstico e menor a receita arrecadada via IIR ou UTPR.

O aumento na arrecadação de receitas tributárias é, de fato, o efeito mais imediato da implementação do imposto mínimo nas jurisdições, especialmente naquelas que adotarem um QDMTT.

Todos esses dados sobre montantes de receitas tributárias passíveis de arrecadação pelas jurisdições que implementarem o imposto mínimo reforçam a narrativa das receitas fiscais adicionais.

Evidenciar que as jurisdições poderão arrecadar bilhões de dólares, que as jurisdições que implementarem QDMTTs têm a prioridade na arrecadação

desses montantes e que o não exercício dessa prioridade permite que outros países recolham o Imposto Complementar soa como um argumento atraente e convincente (Parada, 2023).

No entanto, apesar de a adoção de um QDMTT elevar, num primeiro momento, a arrecadação das jurisdições, essa receita tributária pode desaparecer nos anos seguintes, conforme o lucro subtributado esteja ali localizado por ter sido deslocado ou pelo fato de os fatores não fiscais da jurisdição não serem tão atrativos a ponto de o grupo multinacional optar por sofrer a tributação mínima em outra jurisdição que forneça mão de obra qualificada, melhores condições de infraestrutura, estabilidade política, sistema financeiro regulado, dentre outros fatores não fiscais. Neste último caso, a introdução do QDMTT terá servido para afugentar atividades econômicas que, apesar de subtributadas, poderiam estar gerando externalidades positivas para a economia doméstica capazes de compensar a perda de receita tributária sofrida pela jurisdição.

Tudo isso aponta para a necessidade de que as jurisdições realizem diagnósticos precisos que permitam a identificação das reais causas da baixa tributação, da avaliação de alternativas menos impactadas pelo imposto mínimo global, dos custos de implementação do QDMTT para as administrações tributárias e dos seus efeitos sobre a localização de atividades econômicas reais.

### 3.2.2 Carga administrativa

Além do efeito arrecadatório, a elevação da carga administrativa é um outro efeito imediato a ser percebido pelas jurisdições que implementarem IIR, UTPR ou QDMTT.

A introdução e operacionalização desse conjunto de regras demandará recursos financeiros, tecnológicos e de pessoal que poderão não estar ao alcance de algumas jurisdições, em especial aquelas com capacidade administrativa e financeira limitadas (*low-capacity jurisdictions*).

Essa carga administrativa relaciona-se a todos os custos a serem suportados pelas jurisdições decorrentes da decisão de implementar o imposto mínimo, tais como os custos relacionados à compreensão, desenho, disseminação e esclarecimento sobre as regras, ao desenvolvimento ou adaptação de sistemas

tecnológicos para recepção e tratamento dos dados a serem fornecidos pelos grupos multinacionais e, possivelmente, trocados entre jurisdições, ao estabelecimento de critérios e procedimentos para a fiscalização das entidades sujeitas ao imposto, dentre outros. Ou seja, refere-se aos recursos financeiros, tecnológicos e humanos necessários para a implementação efetiva de um imposto mínimo.

Aqui, alerta-se para os riscos relacionados à adoção de um QDMTT calculado com base em GAAPs estrangeiros. Se, por um lado, um QDMTT com essa característica reduz os custos de conformidade dos grupos multinacionais, por outro, pode trazer riscos para a boa gestão do imposto mínimo e elevar os custos administrativos, pois as administrações tributárias estariam obrigadas a compreender o funcionamento de dezenas de GAAPs estrangeiros para poderem realizar avaliações de riscos e procedimentos de fiscalização.

Em síntese, quando analisados sob a perspectiva das jurisdições que ainda não adotaram medidas de resposta, em especial aquelas em que os grupos multinacionais apresentam baixa tributação, os custos administrativos a serem enfrentados pelas administrações tributárias impõem a necessidade de que sejam confrontados com o potencial arrecadatório da medida. Essa avaliação pode guiar a escolha da melhor opção de política tributária, conforme abordaremos a seguir.

## 4 AS OPÇÕES DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA PARA AS JURISDIÇÕES DE BAIXA TRIBUTAÇÃO

A existência de um diagnóstico confiável é o elemento-chave para a tomada de decisão acertada, capaz de balancear os interesses das jurisdições e dos grupos multinacionais em escopo.

Diversos autores e instituições têm publicado sugestões e diretrizes sobre como as jurisdições e as multinacionais poderiam atuar estratégicamente neste novo cenário em que vigerá o imposto mínimo global.<sup>44</sup> Nesta seção, e sem

44 Cf., por exemplo, O'Sullivan e Cebreiro Gómez (2022) e Parada (2024).

o objetivo de exaurir as possíveis opções de política tributária, exploraremos algumas alternativas passíveis de adoção pelas jurisdições de baixa tributação.

As opções que são exploradas nesta seção ponderam elementos como avaliação de impacto sobre incentivos fiscais, potencial arrecadatório, carga administrativa, custo de conformidade e carga tributária final.

#### **4.1 Não fazer nada**

Não fazer nada pode ser uma opção de política tributária a ser adotada pelas jurisdições de baixa tributação? Em algumas situações, a resposta pode ser afirmativa.

Como visto, a introdução do imposto mínimo global tende a elevar tanto os custos de *compliance* dos grupos multinacionais quanto a carga administrativa das administrações tributárias das jurisdições.

Neste cenário, os custos inerentes à implementação de um sistema normativo com a carga de complexidade das Regras GloBE poderão não ser compensados pelo volume de receitas tributárias a ser arrecadado pela jurisdição de baixa tributação, o que explicaria a inação da jurisdição e resultaria no recolhimento do Imposto Complementar em outra jurisdição.

Uma decisão desta natureza deve basear-se numa análise da relação entre o custo e os benefícios da implementação do imposto mínimo, o que pode não ser uma avaliação de fácil execução diante das limitações enfrentadas para a realização de um diagnóstico que revele o potencial arrecadatório da medida.

#### **4.2 Atacar as causas da baixa tributação**

Analisada sob a perspectiva exclusivamente teórica, não se revela complexa a atividade de identificar as possíveis causas da baixa tributação.

O desenho normativo das Regras GloBE permite a realização de uma análise teórica capaz de apontar os ajustes necessários na legislação doméstica para eliminar a baixa tributação e evitar a imposição do Imposto Complementar.

Como visto, o ponto de partida para a determinação do Imposto Complementar é o cálculo da ETR. Este indicador é diretamente impactado pela alíquota nominal do tributo sobre a renda corporativa adotada pela jurisdição. Ou seja, jurisdições que adotem alíquotas nominais inferiores a 15% tendem a ter a alíquota como uma das, e talvez a principal, causas da cobrança do imposto mínimo.

Com efeito, a opção de política tributária mais natural, diversa da adoção de um QDMTT, a ser implementada por jurisdições que adotam alíquotas inferiores a 15% é a elevação deste percentual para, pelo menos, a alíquota mínima de 15%.

Apesar de se revelar uma opção de política tributária de aparente simplicidade na sua implementação, a elevação da alíquota nominal da tributação corporativa pode gerar efeitos colaterais, o que pode demandar outros aperfeiçoamentos no sistema tributário. O principal efeito da implementação de uma opção de política tributária desta natureza é o impacto colateral em contribuintes que não estão no escopo do imposto mínimo global e que sofreriam uma oneração teoricamente injustificada. Obviamente, parece-nos que a adoção de uma opção desta natureza poderia estar acompanhada por outros aperfeiçoamentos que neutralizassem o efeito da majoração da alíquota para os contribuintes fora do escopo.

Os incentivos fiscais constituem uma outra causa de baixa tributação cuja identificação não é tarefa complexa, ao menos no plano teórico. Como visto na seção 1.4, eles são impactados de maneiras diversas conforme o desenho adotado. Ajustes como a inclusão de requisitos de substância alinhados ao SBIE ou a migração para o formato dos créditos fiscais são possíveis caminhos a serem seguidos pelas jurisdições.

No entanto, ainda que identificados os incentivos fiscais geradores da baixa tributação, é possível que a jurisdição tenha outras razões para não os eliminar ou aperfeiçoar. Assim como ocorre com a causa relacionada à baixa

alíquota nominal, é possível que a jurisdição decida não adotar o caminho da adequação dos incentivos fiscais em razão de gerar efeitos indesejados para os contribuintes fora do escopo.

Uma alternativa passível de avaliação poderia ser a adequação dos incentivos e da alíquota nominal do imposto apenas para as entidades pertencentes a grupos multinacionais que estejam no escopo. A jurisdição deve avaliar, entretanto, a compatibilidade dessa alternativa com o quadro jurídico nela aplicável, em especial confrontando a opção com as exigências constitucionais.

Alerta-se, entretanto, que a identificação feita no plano teórico pode não ser suficiente para a adoção de uma resposta assertiva em razão dos efeitos concretos da aplicação das Regras GloBE. A título de exemplo, podemos cogitar a hipótese de que a jurisdição identifique que um incentivo fiscal desenhado como uma isenção, concedida a setor econômico específico, seja teórica e potencialmente causador de baixa tributação. Admitamos ainda que todas as entidades desse setor econômico pertençam a grupos de empresas multinacionais no escopo do imposto mínimo global e que as entidades do grupo localizadas naquela jurisdição se beneficiem das regras de exclusão *de minimis*. Neste caso, a revogação do incentivo fiscal não produziria efeitos práticos no ano em que o grupo fosse beneficiado pela exclusão *de minimis*. Todavia, caso existissem entidades fora do escopo beneficiadas pelo incentivo, a revogação poderia não atender aos objetivos políticos desejados. Disto se conclui que a movimentação do aparelho normatizador estatal deve ser precedida por uma verificação do potencial efeito prático da medida que se deseja adotar. Com isto, evitam-se efeitos adversos indesejados.

#### 4.3 Introduzir um DMTT não qualificado

Uma outra opção de política tributária que pode ser tomada isolada ou conjuntamente com o saneamento das causas geradoras de baixa tributação é a implementação de um imposto mínimo doméstico não qualificado (*Domestic Minimum Top-up Tax – DMTT*).

Uma vez identificadas as causas geradoras de baixa tributação, é possível que a jurisdição decida corrigir parcialmente o seu sistema, de modo que na aplicação das Regras GloBE ainda remanesça Imposto Complementar a ser cobrado diante do imposto mínimo global.

Neste caso, a ordem de aplicação das regras GloBE atribui a prioridade da cobrança a um imposto mínimo doméstico qualificado (QDMTT), opção abordada na seção seguinte.

Apesar de existir alguma discussão acerca do tratamento de um imposto mínimo doméstico que não possui o *status* de qualificado, parece-nos que, se desenhado para incidir sobre uma base tributária similar à adotada para os fins de um imposto sobre a renda corporativa, ele deve ser considerado um *covered tax*.

Ao receber este tratamento, e a depender da situação fática do grupo de empresas multinacional na jurisdição, o DMTT pode ser mais oneroso em termos de carga tributária final do que um QDMTT. Isto ocorre porque o DMTT afeta indiretamente o cálculo do Imposto Complementar a ser cobrado via IIR ou UTPR, alterando o valor do ETR ao ser adicionado aos Impostos Abrangidos Ajustados. O QDMTT, por sua vez, é subtraído diretamente do produto do Percentual de Imposto Complementar com o Lucro Excedente no cálculo do Imposto Complementar a ser cobrado via IIR ou UTPR, como se fosse um crédito. A diferença, portanto, depende do valor do SBIE. Se o SBIE for zero, o DMTT não será mais oneroso que o QDMTT em termos de carga tributária final para o grupo de empresas multinacional. Por outro lado, quanto maior for o valor do SBIE, mais oneroso será o DMTT em relação ao QDMTT em termos de carga tributária final para o grupo de empresas multinacional.

Desta forma, uma distinção relevante entre um DMTT e um QDMTT é que este último compensa o Imposto Complementar que seria cobrado via IIR ou UTPR numa relação de \$1 para \$1, pois permite que se cobre via QDMTT o mesmo montante que seria cobrado via IIR ou UTPR, de modo a não haver Imposto Complementar residual a ser cobrado por estas últimas regras. Num DMTT a situação é diversa, pois é necessário cobrar mais imposto doméstico para compensar o \$1 que seria cobrado via IIR ou UTPR.

Neste cenário, a maior vantagem que observamos na adoção de um DMTT não qualificado é a possibilidade de se adotarem regras mais simplificadas e de fácil operacionalização que um QDMTT.

Atualmente algumas jurisdições já possuem impostos mínimos em vigor<sup>45</sup>. Nestes casos, como as entidades sujeitas ao imposto doméstico já estariam adaptadas à conformidade ao tributo, é possível que essas jurisdições não efetuem modificações para adaptá-lo às Regras GloBE. Ou seja, é possível que esses países que já possuem impostos mínimos em seus sistemas fiscais, com operacionalização menos complexa que um QDMTT, não migrem para um imposto qualificado.

O caso mais recente de introdução de um DMTT simplificado é o imposto mínimo doméstico introduzido pela Colômbia no final de 2022<sup>46</sup>. O ato normativo primário que introduziu o imposto mínimo colombiano possui poucos artigos e estrutura de apuração bastante simplificada comparativamente a um QDMTT.

Apesar de a adoção de um imposto mínimo simplificado trazer algumas vantagens, especialmente para as administrações tributárias, acredita-se que nesse novo ambiente em que já vigem as Regras GloBE poderá haver alguma oposição dos grupos multinacionais à adoção de um DMTT não qualificado, seja pela possibilidade de sofrerem uma carga tributária final mais elevada que a suportada com um QDMTT, seja pelo fato de já terem incorporado esta nova camada de complexidade, à qual estão obrigatoriamente sujeitos pelo fato de serem um grupo multinacional em escopo. Os grupos multinacionais poderão assim argumentar que os custos de *compliance* decorrentes da camada de complexidade das Regras GloBE poderiam ser aproveitados quando da introdução de um imposto mínimo doméstico qualificado.

Um DMTT não qualificado pode ser uma opção factível para jurisdições que, por dificuldade no diagnóstico ou resistência política, não consigam eliminar

45 A lista com as jurisdições que adotam impostos mínimos pode ser conferida em Tandon e Rao (2022). Das jurisdições ali apontadas, destaca-se a existência de um tributo mínimo na Índia, jurisdição que até o momento não anunciou se e quais medidas do imposto mínimo pretende adotar.

46 Artigo 10 da Ley 2.277, de 13 de dezembro 2022, disponível em: <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883>.

as causas atuais de baixa tributação e cujas administrações tributárias não tenham muitos recursos para administrar um imposto mínimo doméstico com a carga de complexidade apresentada pelas Regras GloBE.

Em síntese, a decisão quanto à adoção de um DMTT alternativo ao QDMTT deve sopesar duas características de difícil conciliação: a simplicidade na administração e a equivalência econômica com o QDMTT.

#### 4.4 Introduzir um QDMTT

Na impossibilidade de eliminação das causas geradoras de baixa tributação e tendo a jurisdição capacidade para administração de um imposto mínimo doméstico com regras mais complexas que um imposto mínimo não qualificado, a solução de política tributária que surge como mais recomendável para jurisdições com elevado potencial de arrecadação é a adoção de um QDMTT.

A equivalência de \$1 para \$1 contra o Imposto Complementar que seria cobrado por meio da IIR ou da UTPR aparenta ser a principal característica que pende para a adoção de um QDMTT. Se os grupos multinacionais estariam sujeitos a um Imposto Complementar a ser cobrado via IIR e/ou UTPR, o QDMTT tem o condão de conduzir aos mesmos montantes que são cobrados na jurisdição de baixa tributação. Portanto, a sujeição a uma carga tributária final superior à que seria experimentada com a cobrança através das Regras GloBE deixa de ser um argumento a ser apresentado pelos grupos multinacionais.

Um outro argumento favorável à adoção desta opção de política tributária é o fato de a introdução do QDMTT não representar um aumento relevante nos custos de *compliance* do grupo multinacional.

Conforme argumentado na seção 2.1.2, a implementação das Regras GloBE em uma das jurisdições nas quais o grupo multinacional esteja localizado adicionará uma nova camada de complexidade à apuração de impostos e um incremento nos custos de *compliance*, inclusive relativamente às jurisdições onde estejam localizadas as Entidades Investidas e que não adotaram aquele conjunto de regras. Neste cenário, caso estas jurisdições venham a introduzir

um QDMTT, não haverá acréscimo substancial de custos de conformidade, já que o QDMTT deve espelhar as Regras GloBE, cuja carga de *compliance* já foi absorvida com a introdução das regras anteriormente em outra jurisdição.

Esse argumento é válido inclusive se considerarmos a introdução de um QDMTT que use o Lucro ou Prejuízo Líquido da Contabilidade Financeira apurado a partir de um GAAP Local como ponto de partida para os cálculos GloBE. Os vários ajustamentos adotados pelas Regras GloBE tanto para o numerador quanto para o denominador da fórmula de cálculo da ETR tendem a aproximá-los dos montantes adotados para determinação da base fiscal. Por esta razão, acredita-se que um QDMTT baseado em GAAP Local atende a um duplo objetivo: não representa acréscimo significativo nos custos de conformidade do grupo multinacional e não eleva os custos administrativos da administração tributária que decorreriam da necessidade de se adotar um QDMTT baseado em GAAPs estrangeiros.

#### 4.5 Introduzir um QDMTT com desenho de QDMTT SH

Por fim, a introdução de um QDMTT desenhado com o fim de atender aos requisitos para sua caracterização como um *Safe Harbour* pode constituir uma opção de política tributária vantajosa para os grupos multinacionais. Entretanto, pode trazer bastante complexidade para as administrações tributárias.

O *Top-up Tax* relativo a uma determinada jurisdição será considerado zero para os fins de IIR e UTPR quando o QDMTT daquela jurisdição for considerado um *Safe Harbour*. O seu efeito imediato é desobrigar o grupo multinacional de realizar os cálculos GloBE para a jurisdição. Neste caso, o fato de o QDMTT se qualificar como um *Safe Harbour* para o grupo multinacional reduz os seus custos de conformidade em razão da desnecessidade de realização desses cálculos adicionais.

Para atender aos requisitos do *Safe Harbour*, o QDMTT deve observar três padrões: o *QDMTT Accounting Standard*, o *Consistency Standard* e o *Administration Standard* (OCDE, 2023c, p. 80).

É sobre o *QDMTT Accounting Standard* que podem recair algumas preocupações das jurisdições. Esse *standard* é atendido quando a legislação do QDMTT adota i) um dispositivo equivalente aos artigos 3.1.2 e 3.1.3 das *Model Rules*, ou seja, adota o GAAP da UPE como ponto de partida para os seus cálculos, ou ii) um *Local Financial Accounting Standard Rule* (OCDE, 2023c, p. 80).

De acordo com o *Local Financial Accounting Standard Rule*, o QDMTT pode ser computado com base em um *Local Financial Accounting Standard*. No entanto, nos casos em que o Ano Fiscal da contabilidade financeira das Entidades Investidas na jurisdição do QDMTT for diferente do Ano Fiscal adotado para os fins das Demonstrações Financeiras Consolidadas, o QDMTT da jurisdição deve adotar em seu cálculo o GAAP da UPE (OCDE, 2023c, p. 80).

Os riscos de as UPEs dos grupos multinacionais estarem estabelecidas em jurisdições que adotam Anos Fiscais diversos do adotado na jurisdição que implementa o QDMTT podem ser bastante elevados e não são algo gerenciável pela jurisdição que implementa o imposto mínimo doméstico.

Neste cenário, a autoridade tributária se veria obrigada a cobrar e fiscalizar um tributo puramente doméstico cujos cálculos adotariam como pontos de partida montantes determinados a partir de GAAPs desconhecidos pela administração tributária, o que dificultaria o processo de verificação de conformidade, pois, no limite, demandaria o domínio de dezenas de GAAPs estrangeiros.

Alguns podem argumentar que o fato de os padrões contábeis de muitas jurisdições serem fortemente baseados nos *International Financial Reporting Standards* (IFRS) minimizaria essas dificuldades. Apesar da validade, não é de se desconsiderar que ocorrerão variações<sup>47</sup> entre esses GAAPs e que essas diferenças poderiam gerar constrangimentos no processo de avaliação de conformidade por parte das autoridades tributárias, que, como dito, se veriam obrigadas a conhecer inúmeros padrões contábeis para inspecionarem os montantes apresentados nos cálculos do Imposto Complementar.

47 As próprias *Model Rules*, ao adotar o conceito de *Acceptable Financial Accounting Standard* e prevê-los em uma lista ao lado do IFRS, torna por reconhecer que os GAAPs das jurisdições não são idênticos àquele padrão internacional. Ver Artigo 10.1.1 das *Model Rules* (OCDE, 2021b).

Portanto, a opção por implementar um QDMTT com um desenho apto a permitir o atendimento dos critérios para ser um *Safe Harbour* pode apresentar vantagens para os grupos multinacionais, mas tende a dificultar as atividades das administrações tributárias.

#### 4.6 A importância do diagnóstico e a provável implementação às cegas

Todas as opções de política tributária exploradas acima apontam para a necessidade de uma criteriosa avaliação de impacto capaz de direcionar a opção que consiga balancear os interesses das jurisdições e dos grupos multinacionais.

Por isso, a realização de um diagnóstico é certamente uma das fases mais desafiadoras no processo de implantação do imposto mínimo global. Um primeiro desafio diz respeito à própria inexistência de dados, ou de dados confiáveis que permitam a realização de uma avaliação consistente.

Apesar das estimativas recentemente anunciadas pela OCDE possuírem a sua utilidade nesse processo de implementação, elas são fortemente baseadas nos dados do CbCR, o que pode levantar questionamentos quanto a sua acurácia, especialmente pelo fato de que atualmente o relatório funciona essencialmente como uma mera ferramenta para avaliação de riscos de preços de transferência, não gerando imposição de tributos sobre os grupos. É fato que o CbCR será uma ferramenta importante com a introdução das Regras GloBE, uma vez que o *Transitional CbCR Safe Harbour* baseia-se fortemente nas informações contidas naquele relatório. Assim, deveremos observar uma maior preocupação com a qualidade dos dados a serem enviados nos próximos anos.

Para as jurisdições que possuem dados próprios, o desafio está em remontar os cálculos GloBE a partir das informações disponíveis, tarefa tormentosa especialmente em razão das dificuldades em identificar os montantes dos ajustamentos a serem efetuados nos números trazidos da contabilidade financeira.

Assim, a combinação dos variados elementos que compõem o sistema de tributação da renda de um país pode apontar para a adoção de estratégia diversa da implementação do imposto mínimo global. É o que pode acontecer, por exemplo, quando o diagnóstico revelar que a baixa tributação doméstica ocorre exclusiva ou majoritariamente devido à existência de incentivos por cujo aperfeiçoamento a jurisdição se interessa em razão das externalidades positivas que geram. Nestes casos, a baixa tributação pode ser suavizada e o Imposto Complementar evitado por meio do redesenho do incentivo fiscal.

Como se observa, a tomada de decisão desta natureza depende essencialmente da realização de um diagnóstico preciso. A ausência de dados em qualidade e volume que permitam conduzir uma segura avaliação de impacto pode gerar alguma insegurança quanto à necessidade de introdução do imposto mínimo global e quanto à precisão das possíveis respostas a serem adotadas pelas jurisdições.

Diante deste cenário, assume-se que as jurisdições tenderão a adotar uma resposta preventiva, implementando QDMTTs sem a dimensão exata do seu alcance. Nestes casos, a jurisdições estariam apenas garantindo que as novas receitas tributárias não fossem recolhidas em outras jurisdições.

No entanto, se, por um lado, essa implementação às cegas garante o exercício da prioridade pela jurisdição e a não exportação de receitas tributárias, por outro, a implementação desamparada em dados poderá impor uma carga administrativa desproporcional sobre as administrações tributárias, o que poderia ser evitado caso a administração dispusesse de um diagnóstico preciso.

## 5 CONCLUSÃO

Os efeitos da implementação do imposto mínimo global já serão percebidos pelos grupos multinacionais e pelas jurisdições a partir de 2024, ano em que se inicia a sua efetiva implementação com a adoção das Regras GloBE por vários países.

A forma coordenada e interligada como essas regras operam, aliada à existência dessa rede crescente e relevante de jurisdições que as estão implementando, elimina a possibilidade de que grupos multinacionais escapem da sujeição ao Imposto Complementar e impõe uma pressão para que as jurisdições de baixa tributação adotem impostos mínimos domésticos qualificados (QDMTT), aos quais as Regras GloBE conferem preferência na cobrança do Imposto Complementar.

Ao elevar o piso da concorrência fiscal com a imposição de uma tributação efetiva mínima de 15% em todas as jurisdições onde operem os grupos multinacionais, o imposto mínimo global aumentará a carga tributária e os custos de conformidade desses grupos, e disponibilizará uma nova fonte de receitas tributárias para as jurisdições que o implementarem, o que será acompanhado por uma elevação na carga administrativa dessas jurisdições em razão da necessidade de recursos financeiros, tecnológicos e humanos necessários para a implementação das regras.

A prioridade dada ao QDMTT tende, no médio e longo prazo, a tornar residual a arrecadação de Imposto Complementar via IIR e UTPR. Legislações que tiverem implementado essas duas regras tenderão a funcionar como mecanismos de apoio à imposição da tributação mínima sobre os grupos multinacionais.

Neste cenário, em que possivelmente a IIR e a UTPR recolherão baixos montantes de Imposto Complementar, relevam os instrumentos que minimizem os custos de conformidade dos grupos multinacionais e os custos administrativos das autoridades tributárias, como é o caso dos *Safe Harbours*.

O potencial arrecadatório do imposto mínimo global é acompanhado por um forte impacto nos incentivos fiscais adotados pelas jurisdições, em especial, aqueles mais usualmente adotados pelos países em desenvolvimento, como as isenções, alíquotas zero e alíquotas reduzidas. Enquanto essas modalidades tendem a ser fortemente impactadas, os incentivos desenhados como créditos fiscais, instrumentos comumente adotados pelos países desenvolvidos, receberão um tratamento menos oneroso.

Diante dessa repercussão mais gravosa sobre determinados incentivos, os grupos multinacionais podem vir a reavaliar a localização das suas atividades econômicas, deslocando-as para jurisdições onde os incentivos fiscais são menos impactados pelo imposto mínimo ou que fornecem fatores não tributários mais atrativos, como mão de obra qualificada, boa infraestrutura, estabilidade política e regulação financeira.

Adicionalmente, apesar da presença de mecanismos que mitigam esse impacto, como a regra de exclusão de *minimis*, o *Jurisdictional Blending* e a SBIE, as jurisdições que estão sendo encorajadas a introduzir QDMTTs poderão se ver forçadas a revisarem o desenho dos seus incentivos fiscais, o que pode comprometer a arrecadação prometida com o imposto mínimo. Essa reavaliação se revela mais onerosa para os países em desenvolvimento do que para os desenvolvidos, uma vez que estes já adotam créditos fiscais em suas legislações.

Apesar do poder de convencimento da narrativa da arrecadação de receitas tributárias e da existência de mecanismos que mitigam alguns dos seus efeitos, o impacto da introdução de um QDMTT sobre a capacidade de atração e manutenção de atividade econômica real só será conhecido no longo prazo, razão pela qual um diagnóstico preciso deveria ser a bússola a guiar as jurisdições na definição da melhor opção de política tributária.

Infelizmente, a ausência de dados e/ou de dados confiáveis não permite a realização de um diagnóstico capaz de identificar as causas da baixa tributação e de direcionar as medidas menos onerosas para o seu combate.

O fato é que, apesar de não existir solução única aplicável a todas as jurisdições, a adoção às cegas de um QDMTT tende a ser uma das tendências nesse processo de implementação. Essa opção de política tributária terá com único propósito garantir o exercício da prioridade na arrecadação das novas receitas tributárias, sem que haja certeza quanto aos montantes a serem recolhidos com o tributo, tampouco quanto ao seu impacto na atração de investimentos e na localização de atividades. Se esse for o caminho a ser seguido, espera-se que o imposto mínimo doméstico seja implementado adotando-se o padrão

contábil local como ponto de partida, o que reduzirá os custos administrativos para as administrações tributárias.

Essa opção de implementação às cegas deve ao menos vir acompanhada por um monitoramento dos seus impactos na competitividade da jurisdição para que, caso existam consequências, ela possa reavaliar os seus incentivos e desenvolver fatores não fiscais de competitividade. Neste cenário, a destinação dos recursos arrecadados com o imposto mímino para o desenvolvimento de outros diferenciais competitivos (melhoria da infraestrutura e qualificação da mão de obra, por exemplo) surge como mais uma opção de política tributária.

## REFERÊNCIAS

- ANDRADE, L. A. As regras recomendadas pelo Pillar Two e a sua relação com o ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, São Paulo, IBTD, n. 12, ano 6, p. 133-219, 2º semestre 2023.
- CARVALHO, L. L. The Constitutional Case Against the UTPR in Brazil. *Tax Notes International*, v. 109, jan. 2023.
- CHAND, V. K.; ROMANOVSKA, K. The impact of Pillar two on corporate tax incentives and incentives post Pillar two – the potential rise of tax credits and subsidies. *International Tax Studies*, v. 6, n. 9, 29 jan. 2024.
- DEVEREUX, M.; PARAKNEWITZ, J.; SIMMLER, M. Empirical evidence on the global minimum tax: what is a critical mass and how large is the substance-based income exclusion? *Fiscal Studies*, v. 44, n. 1, p. 9-21, 1º mar. 2023.
- DOURADO, A. P. The Pillar Two Top-Up Taxes: Interplay, Characterization, and Tax Treaties. *Intertax*, v. 50, n. 5, p. 388-395, 2022.
- GALENDI JÚNIOR, R. A. The Single Top-Up Tax Principle: Justification, Content and Functions upon the Design of QDMTTs. *World Tax Journal*, v. 15, n. 4, 2 nov. 2023.
- HUGGER, F. et al. The Global Minimum Tax and the taxation of MNE profit. *OECD Taxation Working Papers*, Paris, OECD Publishing, n. 68, 2024. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9a815d6b-en>. Acesso em: 13 fev. 2024.
- HUGGER, F., GONZÁLEZ CABRAL, A.; O'REILLY, P. Effective tax rates of MNEs: New evidence on global low-taxed profit. *OECD Taxation Working Papers*, Paris, OECD

Publishing, n. 67, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/4a494083-en>. Acesso em: 13 fev. 2024.

KPMG. *BEPS 2.0 – Pillar Two: state of play. Global developments summary*, updated: 9 abr. 2024. Disponível em: <https://kpmg.com/kpmg-us/content/dam/kpmg/pdf/2023/beps2-state-of-play-summary.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2024.

KUŽNIACKI, B. Pillar 2 and International Investment Agreements: 'QDMTT Payable' Seals an Internationally Wrongful Act. *Tax Notes*, 9 out. 2023. Disponível em: <https://www.taxnotes.com/special-reports/oecd-pillar-2-global-minimum-tax/pillar-2-and-international-investment-agreements-qdmtt-payable-seals-internationally-wrongful-act/2023/10/06/7hdg1>. Acesso em: 7 fev. 2024.

LIOTTI, B. F. et al. The Treatment of Tax Incentives under Pillar Two. *Transnational Corporations Journal*, v. 2, n. 2, 1º jan. 2022.

MASON, R. The transformation of international tax. *American Journal of International Law*, v. 114, n. 3, p. 353-402, 6 maio 2020.

NOKED, N. From Tax Competition to Subsidy Competition. *University of Pennsylvania Journal of International Law*, v. 42, n. 2, p. 445-485, 2020. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3565835>. Acesso em: 13 fev. 2024.

O'SULLIVAN, D.; CEBREIRO GÓMEZ, Ana. *The Global Minimum Tax: From Agreement to Implementation – Policy Considerations, Implementation Options, and Next Steps*. Washington: World Bank, 2022. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10986/38099>. Acesso em: 13 fev. 2024.

OECD. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>. Acesso em: 13 fev. 2024.

OECD. *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. 8 out. 2021a. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2024.

OECD. *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2021b.

OECD. *OECD Investment Tax Incentives Database – 2022 Update: Tax incentives for sustainable development*. Paris: OECD, 2022a.

OECD. *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD, 2022b. Disponível em: [www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-andpenalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-andpenalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf). Acesso em: 13 fev. 2024.

OECD. *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2022c.

OECD. *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules*. Paris: OECD Publishing, 2022d.

OECD. *Minimum Tax Implementation Handbook (Pillar Two)*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD, 2023a. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2024.

OECD. *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD, 2023b. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2024.

OECD. *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, July 2023. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD, 2023c. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2024.

OECD. *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, December 2023. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD, 2023d. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-december-2023.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2024.

PARADA, L. La propuesta de um impuesto mínimo global: Una mirada crítica (The Proposal for a Minimum Global Tax: Critical Reflections). In: PRATS, Alfredo García (ed.). *Transformación Digital y Justicia Tributaria*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2021. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3916919>. Acesso em 13 fev. 2024.

PARADA, L. El Acuerdo Fiscal Internacional: Impacto en Economías Emergentes (The Global Tax Agreement: Impact on Emerging Economies) (December 14, 2021). In: *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior – Memorias: 46 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT, 2022. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3984969>. Acesso em: 13 fev. 2024.

PARADA, L. The OECD Global Tax Deal and Developing Countries: Where Do We Stand? *Caribbean Tax Law Journal* (forthcoming), 29 jul. 2023. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4525708>. Acesso em 13 fev. 2024.

PARADA, L. Global Minimum Taxation: A Strategic Approach for Developing Countries. *Columbia Journal of Tax Law*, v. 15, n. 2, 2024. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4280669>. Acesso em: 13 fev. 2024.

PEREIRA, R. Pillar two and Developing Countries: the perils of jurisdictional blending. *World Tax Journal*, v. 15, n. 4, 12 out. 2023.

SANDERS, A. P. *O Pilar 2 e a relevância do imposto mínimo global nos cenários internacional e brasileiro*. Belo Horizonte: Letramento, 2023.

SCHOUERI, L. E. Some considerations on the limitation of Substance-Based Carve-Out in the income inclusion rule of Pillar two. *Bulletin for International Taxation*, v. 75, n. 11/12, 25 nov. 2021.

SILVA, B. A. BEPS 2.0: os Pilares Um e Dois e a tributação da economia digital. In: CATARINO, J. R.; PEREIRA, P. R. *Fiscalidade internacional: questões atuais*. Coimbra: Almedina, 2023.

SILVA, L. R. O. Pillar Two and Tax Incentives in Developing Countries as Low-Tax Jurisdictions. *CIDEEFF Working Papers*, n. 9, 2023. Disponível em: [https://www.cideff.pt/xms/files/CIDEEFF\\_WP\\_n9-2023.pdf](https://www.cideff.pt/xms/files/CIDEEFF_WP_n9-2023.pdf). Acesso em: 13 fev. 2024.

TANDON, S.; RAO, C. *Evaluating the Impact of Pillars One and Two*. Genebra: South Centre, 2022. Disponível em: <https://www.southcentre.int/research-paper-165-4-october-2022/>. Acesso em: 13 fev. 2024.

VAN DE WILDE, M. Why Pillar Two Top-Up Taxation Requires Tax Treaty Modification. *Kluwer International Tax Blog*, 12 jan. 2022. Disponível em: <https://kluwertaxblog.com/2022/01/12/why-pillar-two-top-up-taxation-requires-tax-treaty-modification/>. Acesso em: 13 fev. 2024.

# **ACORDO DE PRECIFICAÇÃO ANTECIPADA (APA) E O PROCESSO DE CONSULTA ESPECÍFICO EM MATÉRIA DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA**

**Claudia Lucia Pimentel Martins da Silva**

Graduada em Engenharia Mecânica, pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) e em Direito, pelo Centro Universitário de Brasília (UniCEUB). É Mestre em Direito Tributário Internacional, pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Exerce o cargo de Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB) desde 1997. Ocupou diversas funções na RFB, como Coordenadora de Tributação Internacional e Coordenadora-Geral de Tributação. Também é representante do Brasil no Grupo de Direção do Quadro Inclusivo do Projeto BEPS no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Atualmente é Subsecretária de Tributação e Contencioso da RFB.

## **RESUMO**

A introdução de novas regras de preços de transferência no sistema brasileiro alinhadas ao padrão internacional tornou ainda mais importante a adoção de mecanismos de segurança jurídica para os contribuintes, em especial, no caso de transações complexas e únicas realizadas pelos grupos multinacionais. O presente artigo tem como objetivo analisar o programa de Acordo de Precificação Antecipada (*Advance Pricing Arrangement*), adotado por muitos países, e comparar esse programa com o tradicional Processo de Consulta acerca da aplicação da legislação tributária federal e com o recente Processo de Consulta Específico em Matéria de Preços de Transferência, estabelecido no art. 38 da Lei nº 14.596, de 2023. O artigo também apresenta as melhores práticas adotadas pelos países visando à efetividade e eficiência do programa.

**Palavras-chaves:** Preços de transferência; Acordo de Precificação Antecipada; Processo de Consulta Específico; Art. 38 da Lei nº 14.596, de 2023.

## **ABSTRACT**

*The introduction of the new transfer pricing rules in the Brazilian system in line with the international standards has made the adoption of mechanisms for tax certainty even more important, especially in case of complex and unique transactions carried out by multinational groups. This article analyzes the Advance Pricing Arrangement program adopted by many countries and make a comparison with the traditional Consultation Process regarding the application of federal tax legislation and the recent Specific Consultation Process on Transfer Pricing established by article 38 of Law No. 14,596, of 2023. This article also presents some best practices adopted by countries aiming at the effectiveness and efficiency of the program.*

**Keywords:** Transfer pricing; Advance Pricing Arrangement; Consultation Process; Article 38 of Law No. 14,596, of 2023.

## SUMÁRIO

1 Introdução .....	323
2 O Acordo de Precificação Antecipada (APA) .....	324
3 O Processo de Consulta Específico em Matéria de Preços de Transferência – modelo brasileiro de APA .....	328
4 Etapas do programa de APA e melhores práticas .....	334
5 Conclusão.....	342
Referências.....	343



# 1 INTRODUÇÃO

O princípio do *arm's length* estabelece que operações efetuadas entre partes relacionadas devem ser precificadas considerando-se as condições e os termos que teriam sido acordados caso fossem contratados entre partes independentes.

Por incorporar elementos subjetivos em sua definição, sua aplicação é frequentemente foco de disputas entre contribuintes e administrações tributárias. Na prática, sua aplicação pode resultar em diferentes propósitos, por um lado possibilitando que a administração tributária atue para coibir o deslocamento abusivo de lucros para países de baixa ou nula tributação e, por outro, permitindo que grupos multinacionais se estruturem para maximizar os resultados mediante redução da tributação global do grupo.

A segurança jurídica é um componente importante na decisão de investimentos e pode ter um impacto considerável no crescimento econômico de um país<sup>1</sup>. Assim, deve-se considerar a adoção de medidas de prevenção de controvérsias, em especial, no âmbito da aplicação de regras de preços de transferência. A Organização das Nações Unidas (ONU) recomenda a adoção de medidas de prevenção de disputas que sejam capazes de oferecer segurança jurídica ao sistema tributário.<sup>2</sup>

Existem diferentes mecanismos que podem ser adotados pelos países para a melhoria do ambiente de negócios e do relacionamento entre fisco e contribuintes. Entre eles podemos destacar o Acordo de Precificação Antecipada (APA)<sup>3</sup>, no qual a administração tributária realiza uma análise antecipada da

1 Cf. FMI e OCDE (2019).

2 Cf. United Nations (2021a, cap. 2, p. 25).

3 Os seguintes países adotam APA, de acordo com a tabela constante no endereço eletrônico da OCDE: Albânia, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Colômbia, Costa Rica, República Tcheca, Dinamarca, República Dominicana, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Índia, Indonésia, Irlanda, Israel, Itália, Jamaica, Japão, Coreia, Letônia, Liechtenstein, Luxemburgo, Maldivas, Malásia, Malta, México, Países Baixos, Nova Zelândia, Nigéria, Noruega, Peru, Polônia, Portugal, Rússia, Senegal, Singapura, Eslováquia, Espanha, Suécia, Suíça, Tunísia, Turquia, Ucrânia, Reino Unido, Estados Unidos da América e Uruguai. Cf. OECD (2023).

metodologia de cálculo das regras de preços de transferência, inclusive com indicação de possíveis comparáveis<sup>4</sup>.

Este artigo busca inicialmente apresentar o programa de APA adotado internacionalmente e, em seguida, analisar o mecanismo recentemente instituído no Brasil em sua nova legislação de preços de transferência. A partir de um estudo comparado, o terceiro tópico apresenta as melhores práticas adotadas por diversos países em programas de APA.

## 2 O ACORDO DE PRECIFICAÇÃO ANTECIPADA (APA)

Segundo a OCDE,<sup>5</sup> o APA consiste em um acordo firmado pelo contribuinte e a administração tributária que estabelecerá de forma antecipada, ou seja, antes da ocorrência das transações controladas, um conjunto apropriado de critérios, como o método, os comparáveis e os ajustes apropriados, para a determinação do preço de transferência aplicável a determinado grupo de operações, válido por um período. No mesmo sentido, o glossário do *Manual de preços de transferência das Nações Unidas*<sup>6</sup> conceitua o APA como um acordo, aplicável a transações específicas, que define antecipadamente os critérios apropriados para determinação do preço de transferência.

O APA é um mecanismo adicional de prevenção de disputas na área de preços de transferência, contribuindo efetivamente para a previsibilidade e a segurança jurídica. Sua denominação deriva do fato de ser um instrumento pelo qual a autoridade fiscal e o contribuinte definem antecipadamente a metodologia de precificação aplicável a transações específicas. Assim, é estabelecido um procedimento de análise antecipada da metodologia de cálculo aplicável na

4 Cf. OECD (2022a, cap. IV, p. 4.155).

5 Cf. OECD (2022a, Glossary, p. 19).

6 Cf. United Nations (2017a, p. 631).

determinação dos preços de transferência, inclusive em relação a possíveis comparáveis.

O APA pode ser unilateral, bilateral ou multilateral. É denominado unilateral quando a negociação do acordo envolver o contribuinte e apenas uma administração tributária, a fim de estabelecer o preço ou a metodologia de apuração do preço de transferência aplicável a determinado conjunto de transações que ocorrerão em períodos futuros. O APA bilateral (BAPA) e o APA multilateral (MAPA) envolvem uma negociação entre o contribuinte e outras autoridades tributárias além daquela perante a qual foi apresentado o pedido de abertura do procedimento. O MAPA, no caso, envolve três ou mais países.

O APA é o mecanismo recomendado no caso de transações internacionais que envolvam aspectos complexos e únicos, em que não é possível a identificação de transações comparáveis realizadas entre partes independentes. O APA é capaz de oferecer tranquilidade ao contribuinte, que passa a gozar de previsibilidade e segurança na tributação do grupo e da garantia de que as transações incluídas no APA não serão objeto de fiscalizações longas e onerosas. Uma vez acordado o APA, as verificações fiscais, em regra, limitam-se à conferência do cumprimento das condições estabelecidas no acordo. O BAPA ou MAPA ainda têm a vantagem de reduzir ou eliminar a dupla tributação econômica ou jurídica, uma vez que os demais países envolvidos participam do acordo.<sup>7</sup>

Os programas de APA também oferecem vantagem por utilizarem dados contemporâneos e contarem com a cooperação espontânea do contribuinte, que tem interesse em fornecer toda informação relevante para a finalização do acordo.<sup>8</sup> Ou seja, a análise do APA goza de um ambiente de cooperação entre fisco e contribuinte, em vez do ambiente conflituoso e dispendioso que normalmente é verificado em uma fiscalização de operações sujeitas às regras de preços de transferência.<sup>9</sup>

7 Cf. OECD (2022a, cap. IV, p. 4.155).

8 Cf. OECD (2012, p. 3).

9 Cf. OECD (2022a, cap. IV, p. 4.154).

Entretanto, é importante destacar que o APA não deve ser utilizado como forma de concessão individual de tratamento fiscal privilegiado, no caso de redução de base cálculo ou alíquota, visando à atração de investimentos para o país, o que é inconsistente com o princípio *arm's length*.<sup>10</sup>

Buscando desestimular esse comportamento, a Ação nº 5 do projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), OECD/G20 BEPS, teve como escopo a identificação e o combate aos regimes fiscais preferenciais, que podem ser utilizados para promover o deslocamento artificial de lucros. O relatório final de 2015 da Ação nº 5,<sup>11</sup> visando a combater a falta de transparência relativa à concessão de tratamentos fiscais preferenciais por meio de emissão de “*rulings*”, estabeleceu um mecanismo automático de troca de informações espontânea e obrigatória entre os países. De acordo com o referido relatório, a definição de *rulings* alcança qualquer conselho, informação ou compromisso estabelecido pela autoridade tributária e destinado a um contribuinte específico ou a um grupo de contribuintes relativamente à sua situação fiscal, e que vincula a administração tributária.<sup>12</sup> O APA está inserido nessa definição, devendo ser informado às demais autoridades tributárias dos países envolvidos na transação.

Apesar dos benefícios oferecidos pelo APA, é importante apontar as dificuldades na sua adoção. Trata-se de instrumento que demanda a utilização de recursos humanos altamente especializados da administração tributária. Como as análises e as negociações devem contar com equipe capacitada e especializada em preços de transferência, a adoção do programa pode reduzir a disponibilidade de pessoal especializado para outras atividades. A administração tributária deve ter cautela na alocação desses recursos.<sup>13</sup>

10 Cf. OECD (2015a, parágrafo 89, p. 45).

11 *Ibidem*.

12 Cf. OECD (2015a, parágrafo 95, p. 47).

13 Cf. OECD (2022a, cap. IV, p. 4.161).

É um mecanismo dispendioso, pois, muitas vezes, envolve custos de deslocamento e horas de dedicação de especialistas, e, por ser um instrumento individual, beneficia apenas um contribuinte.<sup>14</sup>

O APA unilateral não oferece previsibilidade e segurança jurídica no âmbito internacional, já que outras administrações tributárias podem divergir da conclusão do APA e ajustar a base tributável da operação, causando dupla tributação. É importante ressaltar que os países em desenvolvimento, muitas vezes, julgam estar em posição desfavorável em uma negociação de APA bilateral ou multilateral envolvendo países desenvolvidos, em razão de desequilíbrios decorrentes tanto da disponibilidade de especialistas quanto da experiência em conclusão de acordos. Esse desequilíbrio pode levar à conclusão de que alguns APAs são desvantajosos para o país em desenvolvimento.<sup>15</sup>

Assim, é comum que as administrações tributárias de países em desenvolvimento iniciem o programa a partir de negociações unilaterais com seus contribuintes e, apenas após adquirirem experiência em negociações de acordos, iniciem programas envolvendo outras administrações tributárias (BAPA ou MAPA).

O sucesso do APA depende da capacidade de o contribuinte atuar de forma transparente e cooperativa com a administração tributária. Essas características são frequentes entre contribuintes que apresentam um histórico de conformidade cooperativa voluntária e, por isso, com perfil de baixo risco para fins de seleção e de fiscalização menos frequente. Assim, a adoção do programa pode não acarretar efetiva redução de procedimentos fiscalizatórios e até mesmo provocar o deslocamento de equipes técnicas especializadas para esses programas, dificultando a verificação fiscal necessária de contribuintes de maior risco.<sup>16</sup>

Assim, a decisão política de adoção ou não do APA, em especial para países em desenvolvimento, deve ser antecedida de uma criteriosa análise de suas vantagens e desvantagens.

14 Cf. OECD (2022a, cap. IV, p. 4.169).

15 Cf. OECD (2022a, cap. IV, p. 4.158).

16 Cf. Cooper et al. (2016, cap. 7, table 7.1).

Não há um modelo único estabelecido para o processo de APA, com definição de fases, documentações e cronologia do processo. Os países adotam diferentes modelos, alinhados às necessidades da administração tributária. O Anexo II do Capítulo IV das Diretrizes da OCDE traz o esboço de etapas e orientações adotadas no processo de BAPA.<sup>17</sup>

Alguns países utilizam as chamadas “*rulings*” para emitir orientações e diretrizes para os contribuintes, determinando o tratamento tributário que deve ser aplicado a operações específicas, inclusive disciplinando a metodologia de cálculo dos preços de transferência, assim como um APA unilateral.<sup>18</sup> Na prática, apesar de as *rulings* possuírem um escopo mais amplo do que o APA, elas podem garantir um resultado semelhante aos APAs unilaterais.

### 3 O PROCESSO DE CONSULTA ESPECÍFICO EM MATÉRIA DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – MODELO BRASILEIRO DE APA

No Brasil, o processo de consulta tributária é um instrumento amplamente utilizado pelos contribuintes para o esclarecimento de dúvida sobre determinado dispositivo da legislação tributária federal aplicável a fato determinado, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar sanções decorrentes do desatendimento das referidas obrigações. O processo de consulta está disciplinado nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 e 49 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.<sup>19</sup>

Assim como as *rulings*, o processo de consulta tributário brasileiro tem escopo amplo, podendo orientar acerca de qualquer aspecto da legislação tributária e aduaneira que não esteja expressamente disciplinado em ato normativo e que possa gerar dúvidas quanto à sua aplicação. O processo é iniciado pelo

17 Cf. OECD (2022a, Glossary, p. 19) e OECD (2022b).

18 Cf. United Nations (2021a, cap. 2, item 2.3.2).

19 Cf. Brasil (2021).

contribuinte, que ingressa com pedido de esclarecimento acerca do tratamento tributário aplicável a determinada situação ou operação. A consulta eficaz tem o poder de proteger o contribuinte, impedindo a instauração de procedimento fiscal contra o sujeito passivo relativamente à matéria consultada, até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da decisão. A solução de consulta emitida vincula a Administração Pública, que não poderá penalizar o contribuinte que adotar as orientações nela contidas.

Historicamente, o processo de consulta brasileiro também é utilizado para indicação acerca da metodologia de cálculo das regras de preços de transferência aplicável a determinadas transações. Abaixo, transcrevem-se algumas ementas de soluções de consulta que trataram da aplicação das antigas regras de preços de transferência:

Solução de Consulta Cosit nº 319, de 3 de novembro de 2014<sup>20</sup>

Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)

Ementa: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PECEX. OBRIGATORIEDADE.

A previsão do produto dentre as commodities relacionadas no Anexo I da IN RFB nº 1.312, de 2012, e, cumulativamente, sujeito a preços públicos nas instituições de pesquisas setoriais reconhecidas internacionalmente, listadas no Anexo III da mesma IN, ainda que a cotação se refira ao produto base ou similar, obriga à utilização do método PECEX para arbitramento dos preços praticados nas operações de exportação para pessoa vinculada, a partir do ano calendário de 2013, observados os ajustes necessários, estando vedada a livre utilização de outros métodos.

Dispositivos legais: Lei nº 9.430 de 27 de setembro de 1996, arts. 19 e 19-A, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012; Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012, arts. 22 a 25, art. 30, §2º e art. 34, com redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.395, de 13 de setembro de 2013 e Instrução Normativa RFB nº 1.498, de 14 de outubro de 2014.

Solução de Consulta Cosit nº 13, de 13 de março de 2018<sup>21</sup>

20 Cf. Receita Federal do Brasil (2014).

21 Cf. Receita Federal do Brasil (2018a).

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ**

**EMENTA PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. AJUSTES. PREÇO LÍQUIDO DE VENDA.**

Os ajustes para fins de preços de transferência no método PRL devem ser calculados tendo por base o preço líquido de venda de acordo com a redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, ao art. 18, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996. Tal diploma alterador passou a admitir expressamente a exclusão dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e das contribuições incidentes sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas do preço de venda para aplicação da margem de lucro fixa e posterior determinação do preço parâmetro.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.430, de 27 de setembro de 1996, art. 18, com redação dada pela Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012; Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012, art. 12.

Solução de Consulta Cosit nº 95, de 17 de agosto de 2018<sup>22</sup>

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ**

**EMENTA: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IMPORTAÇÃO. CNAE 2599-3-99 DA IMPORTADORA. MÉTODO PRL. DETERMINAÇÃO DA MARGEM DE LUCRO.**

A simples importação de produtos para sua posterior revenda no mercado interno, quando o exportador é pessoa vinculada, sujeita o importador às regras de preços de transferência, sendo irrelevante que tais produtos sejam submetidos a processo industrial no Brasil.

Caso os produtos importados pelo consulfente sejam considerados commodities para fins da legislação, a aplicação do método Preço de Cotação na Importação (PCI) é obrigatória.

Na hipótese em que seja facultado ao consulfente optar pelo método do Preço do Revenda menos Lucro (PRL), a margem de lucro a ser adotada no cálculo do preço parâmetro é definida em função do setor econômico da pessoa jurídica brasileira sujeita aos controles de preços de transferência. No caso do CNAE 2599-3-99, a margem a ser adotada é de 20%.

22 Cf. Receita Federal do Brasil (2018b).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 27 de dezembro 1996, art. 18, caput, II e § 12, II; Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, art. 48; e Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012, art. 12.

Tendo em vista que as soluções de consulta emitidas com base no processo de consulta geral já tratavam da aplicação das regras de preços de transferência, uma questão que surgiu ao longo das discussões travadas entre OCDE e RFB no âmbito do desenvolvimento das novas regras de preços de transferência foi a manutenção desse processo para a implementação do procedimento de APA unilateral no Brasil alinhado ao padrão internacional, já que ambos os processos têm como objetivo final oferecer previsibilidade e segurança jurídica aos contribuintes.

O modelo brasileiro parece ter seguido um caminho semelhante às “*rulings*”, fazendo uso de parte do arcabouço legal do processo de consulta tributário, mas também introduzindo regras específicas e necessárias para a efetividade e eficiência do processo de APA.

A Lei nº 14.596, de 2023,<sup>23</sup> autorizou a Receita Federal do Brasil a instituir o Processo de Consulta Específico em Matéria de Preços de Transferência, em que a administração tributária, da mesma forma que ocorre no processo de consulta tributária, analisa o tratamento tributário de determinada transação a ser realizada pelo contribuinte e propõe a solução quanto à aplicação das regras de preços de transferência à situação concreta apresentada por ele. Fica claro que o modelo de APA adotado na nova lei tem como base o processo de consulta tributária, reconhecendo-se as similitudes entre os dois processos.

Uma diferença verificada entre o processo de consulta e o APA unilateral é que, no primeiro caso, a autoridade fiscal responsável pela análise não efetua uma profunda verificação dos fatos narrados pelo contribuinte, tendendo a abordar a dúvida com foco no aspecto jurídico de aplicação da legislação tributária. Assim, em regra, as soluções de consulta são uma análise em tese

<sup>23</sup> “Art. 38. A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil poderá instituir processo de consulta específico a respeito da metodologia a ser utilizada pelo contribuinte para o cumprimento do princípio previsto no art. 2º desta Lei em relação a transações controladas futuras e estabelecer os requisitos necessários à solicitação e ao atendimento da consulta.”

da situação narrada pelo consulente, sem uma verificação da exatidão dos fatos apresentados. Já o APA unilateral aborda a dúvida de interpretação da legislação, mas com um olhar especial para os fatos e as circunstâncias que cercam as transações objeto do pedido, que são fundamentais para a decisão acerca da aplicação das regras de preços de transferência.

É importante destacar que a diferença acima apontada não decorre de limitação trazida pelo Decreto nº 70.235, de 1972, ou pela Lei nº 9.430, de 1996, mas, sim, da prática administrativa, que buscou tornar o processo mais ágil e eficiente. A RFB emite em média 850 soluções de consulta tributárias ao ano. Assim, o processo de consulta tributário, na forma disciplinada na legislação geral, precisava de alguns ajustes para viabilizar a implementação de um programa de APA unilateral eficiente.

O primeiro ajuste necessário vem do fato de a consulta tributária, na forma estabelecida no Decreto nº 70.235, de 1972, e na Lei nº 9.430, de 1996, ser reconhecida como um direito do contribuinte, que pode requerer esclarecimentos à autoridade fiscal acerca da aplicação da legislação tributária, não podendo ser instaurado procedimento fiscal relativamente à matéria consultada enquanto não houver decisão acerca do questionamento. Uma vez apresentada a consulta tributária, o contribuinte tem o direito de ter a sua dúvida sanada e, salvo nas hipóteses previstas em lei em que a consulta não produz efeitos, a administração não pode se negar a analisar e responder a dúvida do contribuinte.

Por outro lado, o APA unilateral é um instrumento suplementar para solucionar questões referentes à aplicação das regras de preços de transferência, prevenir disputas e reduzir o risco de o contribuinte ter sua base tributável ajustada. Por envolver custos elevados para a administração tributária, que terá que alocar pessoal altamente especializado na análise e na verificação do acordo, esse instrumento é usualmente aplicado às transações complexas e de alto risco, cujas características únicas tornam difícil a utilização de outros mecanismos que proporcionem previsibilidade ao contribuinte. Por isso, a prática internacional consiste na realização de uma avaliação prévia do pedido, na qual se verifica sua viabilidade, considerando-se os fatos e as circunstâncias concretos que afetam as operações. Assim, sua aceitação é submetida a critérios subjetivos

da administração tributária, que irá decidir acerca da adequação do instrumento para o caso concreto.

Diferentemente do processo de consulta, o APA depende, além de análise jurídica da aplicação da legislação, de uma verificação detalhada dos fatos e das circunstâncias que envolvem as transações questionadas, para que se possa determinar a metodologia adequada para a precificação da operação. A conclusão do acordo depende da qualidade da prestação das informações e do fornecimento de documentação de suporte.

Como o APA unilateral tem como suporte as condições, as circunstâncias e os pressupostos que envolvem as operações abrangidas, considerando o contexto econômico e operacional em que devem ocorrer, o acordo deve estabelecer um prazo de validade não superior a cinco anos, de forma a permitir que a administração tributária verifique se as premissas consideradas não foram alteradas. O contribuinte fica obrigado a informar qualquer variação significativa das circunstâncias econômicas e operacionais que fundamentaram o acordo.

Em razão dessas diferenças, a Lei nº 14.596, de 2023, precisou estabelecer algumas distinções em relação ao clássico processo de consulta fiscal, por reconhecer se tratar o APA de processo que exige o emprego de recursos e custos adicionais à administração tributária, a qual precisará ampliar a equipe que atualmente lida com o processo de consulta, em regra, especializada na legislação, e complementá-la com a alocação de técnicos que detenham conhecimento econômico especializado para o atendimento a esse novo mecanismo.

Pelas razões acima, o Processo de Consulta Específico em Matéria de Preços de Transferência institui uma taxa de serviço para a sua utilização e exige a aceitação do pedido de consulta por parte da administração tributária. Assim, o § 2º do art. 38 da Lei nº 14.596, de 2023, deixa expresso que o pedido de consulta deve ser aceito pela autoridade competente e que só após essa autorização o contribuinte deverá efetuar o pagamento da taxa prevista no § 8º do mesmo artigo, possibilitando o início da análise da consulta.

É importante destacar que o programa brasileiro ainda precisa ser instituído pela RFB. O próximo tópico faz uma análise das principais características das etapas do processo de APA a partir das recomendações descritas no Anexo II do Capítulo IV das Diretrizes da OCDE e identifica algumas das melhores práticas adotadas pelos países.

## 4 ETAPAS DO PROGRAMA DE APA E MELHORES PRÁTICAS

Em regra, o APA é iniciado pelo contribuinte, mediante a apresentação de pedido à administração tributária do seu país de residência.<sup>24</sup>

Uma prática comum é a realização de reuniões preliminares com o contribuinte antes de o pedido formal de APA ser apresentado. Nessa reunião, o contribuinte tem a oportunidade de discutir com a administração tributária a viabilidade de seu pedido de APA, as informações e as documentações necessárias para a formalização do pedido e o tratamento das informações confidenciais partilhadas no processo. A administração tributária deve dar uma clara indicação quanto à probabilidade de o pedido formal ser aceito.<sup>25</sup>

As reuniões preliminares agilizam o processo, dando ao contribuinte uma percepção acerca da viabilidade do pedido e atuando como um filtro inicial dos processos a serem apresentados à administração tributária. A possibilidade de discussão informal prévia evita que tempo, trabalho e custos desnecessários sejam despendidos por ambas as partes.

Além disso, a reunião preliminar permite que a administração tributária avalie se as circunstâncias são adequadas para o processo de BAPA, caso envolvam dúvidas ou dificuldades na aplicação do ADT.

A depender da legislação doméstica do país, as reuniões preliminares podem ocorrer de forma anônima, ou seja, sem a identificação inicial dos contribuin-

24 Cf. OECD (2022a, cap. IV, p. 4.134).

25 Cf. Cottani (2021, cap. 22, 22.4.5).

tes envolvidos. Entretanto, devem ser apresentadas todas as informações necessárias para que a administração tributária tenha condições de fazer a avaliação inicial acerca da adequação do processo.<sup>26</sup>

A reunião preliminar também é útil para identificar questões colaterais associadas à transação controlada, tais como: (i) transações adicionais dentro do grupo econômico; (ii) regras de subcapitalização; (iii) estabelecimento permanente; (iv) imposto retido na fonte; ou (v) dedutibilidade de despesas. É importante definir como serão tratadas as questões colaterais antes do prosseguimento do processo de APA.<sup>27</sup>

O manual da União Europeia (EU) sobre APA descreve essa fase como uma etapa informal que possibilita que a administração tributária faça uma primeira verificação da possibilidade de aquisição do APA ser aceita. Também recomenda que nessa fase: (i) contribuinte e administração tributária discutam acerca da documentação a ser apresentada no pedido formal; (ii) a administração tributária oriente acerca do conteúdo do pedido, visando a um resultado eficiente do processo.<sup>28</sup>

A Austrália estabelece uma fase preliminar ao pedido de APA em que o contribuinte deve apresentar o formulário de pedido prévio, contendo um esboço do APA proposto. A partir do recebimento do formulário, é feita uma análise inicial do pedido e realizada uma reunião com a equipe técnica de APA, na qual se decidirá se o pedido deve ter prosseguimento ou não. Caso a equipe de APA rejeite o prosseguimento do processo, o contribuinte pode pedir revisão da decisão ao chefe da unidade de APA.<sup>29</sup>

Da mesma forma, o processo de APA no Canadá inclui a fase de reunião preliminar, sendo que o contribuinte deve apresentar um pedido de reunião preliminar (*submittal of pre-filing package*). A reunião preliminar deve ser realizada

26 Cf. OECD (2022a, 2022b).

27 Cf. United Nations (2017a, p. 324).

28 Cf. Commission of the European Communities (2007).

29 Cf. Austrália (2021, item 6).

dentro de 180 dias após o final do primeiro ano fiscal a ser coberto pelo APA. Se ela não for concluída até essa data, o APA não cobrirá as transações desse primeiro ano fiscal. A reunião preliminar conta com a participação do contribuinte e de técnicos da administração tributária do Canadá (Canada Revenue Agency – CRA), e visa a verificar a adequação do pedido de APA e informar acerca do processo. Essa fase antecede o registro formal do pedido de APA.

A Colômbia prevê uma fase preliminar, anterior à aplicação formal do APA. A reunião preliminar, apesar de ser uma etapa opcional, é altamente recomendável para o sucesso do APA. O objetivo dessa fase é permitir que a administração tributária colombiana (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN) entenda melhor o contexto da transação e a viabilidade do pedido, possibilitando que ambas as partes obtenham esclarecimento antecipado acerca das expectativas do acordo. Quaisquer declarações feitas durante a reunião prévia pela DIAN não constituem aconselhamento formal sobre o pedido e não são vinculativas para a administração tributária colombiana.<sup>30</sup>

Na Índia, há uma fase inicial de consulta prévia (*pre-filing consultation*). O contribuinte pode apresentar formulário de consulta prévia com informações quanto à adequação da transação internacional para realização do acordo. A apresentação do formulário de consulta prévia não representa nenhuma obrigação para as partes. Caso a consulta prévia conclua pela possibilidade de efetivação de um APA, poderá ser apresentado o pedido de APA, acompanhado do pagamento de taxa.<sup>31</sup>

Entretanto, o início formal do processo se dá com a apresentação do pedido de APA pelo contribuinte à administração tributária de sua residência. O pedido deve conter todas as informações relevantes para a análise da proposta.

A documentação e as informações a serem apresentadas no pedido dependem dos fatos e das circunstâncias de cada caso. Assim, não é possível estabelecer

30 Cf. IBFD (2021a).

31 Cf. IBFD (2021b).

uma orientação geral com a lista detalhada de informações e de documentos a serem apresentados.<sup>32</sup>

Tendo em vista que o APA tem como escopo transações futuras, a documentação de suporte difere substancialmente daquela verificada no caso de auditoria fiscal ou de procedimento de MAP. A orientação geral é de que devem ser apresentadas as seguintes informações acompanhadas de documentação relevante para a avaliação da administração tributária:<sup>33</sup>

- i. transações, produtos, negócios e compromissos que devem ser cobertos pela proposta;
- ii. as empresas e os estabelecimentos permanentes envolvidos nas transações ou nos compromissos;
- iii. informações acerca da estrutura organizacional mundial, históricos, demonstrativos financeiros, produtos, funções e ativos (tangíveis e intangíveis) de qualquer empresa relacionada envolvida;
- iv. descrição da metodologia de preços de transferência proposta, informações detalhadas e análises que suportam tal metodologia, indicação de preços ou margens comparáveis e o intervalo esperado;
- v. as premissas que sustentam a proposta e a discussão sobre o efeito de alterações nas premissas ou de outros eventos, tais como resultados inesperados que podem afetar a validade da continuidade da proposta;
- vi. os períodos contábeis e fiscais a serem cobertos pelo APA;
- vii. a descrição geral acerca das condições de mercado;
- viii. demonstração quanto à conformidade com a legislação doméstica; e
- ix. quaisquer outras informações que podem ter influência na metodologia de preços de transferência proposta.

32 Cf. United Nations (2021a, cap. 2, parágrafo 39, p. 41).

33 Cf. OECD (2022a, 2022b, p. 39).

Há alguns elementos que devem necessariamente compor o pedido de APA:

- a. **Metodologia:** é importante que o pedido de APA apresente uma descrição detalhada da metodologia proposta pelo contribuinte para a apuração dos preços de transferência. A proposta deve estar baseada em informações e em dados obtidos pelo contribuinte e que possam ser devidamente validados pela administração tributária.<sup>34</sup>
- b. **Premissas críticas:** também é necessário que sejam consideradas premissas acerca das condições econômicas e operacionais que afetam as transações controladas incluídas no APA. O contribuinte deve descrever na proposta as premissas que foram tomadas como base para o desenvolvimento da metodologia de forma a garantir que o resultado reflita o princípio *arm's length*.

O contribuinte também deve explicar como a metodologia proposta irá operar caso ocorram alterações nas premissas. De acordo com as Diretrizes da OCDE,<sup>35</sup>

as premissas serão consideradas críticas caso as condições reais existentes no momento em que as transações ocorrem puderem divergir daquelas que se supunha existirem, na medida em que a habilidade da metodologia de refletir de forma confiável os preços em condições de mercado é prejudicada.

Exemplos de premissas críticas seriam alteração no mercado em razão de novas tecnologias desenvolvidas ou alterações nas regulamentações do governo. No caso de alterações nas premissas críticas, o contribuinte deve informá-las à administração tributária para avaliação quanto à necessidade de revisão ou cancelamento do APA.<sup>36</sup>

Para aumentar a confiabilidade da metodologia a ser definida no APA, as premissas críticas devem considerar: (i) a legislação doméstica e o ADT; (ii) as tarifas, os encargos e as restrições à importação e as regulamentações governamentais; (iii) as condições econômicas e do mercado, o preço de

34 Cf. OECD (2022a, 2022b, item C.3.5).

35 Cf. OECD (2022a, p. 528, 2022b, item C.3.6, p. 43).

36 Cf. OCDE (2022b, p. 52).

venda final e o volume de vendas; (iv) as funções e os riscos das entidades envolvidas na transação; (v) estrutura do capital, taxas de câmbio e de juros; (vi) suposições acerca das empresas que vão operar em cada país e de sua forma de operação.

De acordo com o manual da UE sobre APA, a administração tributária deve se esforçar para responder ao contribuinte o mais rápido possível se o pedido de APA foi formalmente aceito e requerer a documentação adicional necessária para o prosseguimento da análise.<sup>37</sup>

A partir da aceitação do pedido de APA, a administração inicia a análise, fazendo a apuração, a revisão e a avaliação dos fatos e circunstâncias contidos no processo. Essa análise envolve: (i) requisição de informações complementares relevantes; (ii) verificação das atividades e funções desenvolvidas pelo contribuinte mediante trabalho de campo, como visitas às instalações do contribuinte e entrevista com os funcionários; e (iii) realização de estudos de *benchmarking* e busca de dados de contribuintes comparáveis. O contribuinte deve estar ciente da importância em auxiliar a administração tributária na obtenção dessas informações.

No caso de APA unilateral, a autoridade fiscal irá revisar e avaliar a proposta, podendo requerer informações complementares, e fará pesquisa relativa aos comparáveis, podendo visitar o contribuinte a fim de conhecer melhor suas atividades, inclusive entrevistar seus funcionários.<sup>38</sup>

No caso de BAPA, há uma diferença entre a fase de avaliação e a fase de negociação. Na fase de avaliação, a administração tributária formula sua visão sobre como aplicar o princípio *arm's length* e seus termos e condições para o APA. A fase de negociações, por sua vez, busca acordar um conjunto de termos e condições para as empresas envolvidas. As autoridades competentes podem querer avaliar completamente a proposta antes de iniciar as negociações.<sup>39</sup>

37 Cf. Commission of the European Communities (2007).

38 Cf. IBFD (2021b, item 22.4.7).

39 *Ibidem*.

Além disso, toda informação fornecida a uma administração tributária deve ser igualmente compartilhada com a outra administração tributária envolvida.<sup>40</sup>

O relatório da Comissão Europeia recomenda, para a maioria dos BAPAs, que cada autoridade competente produza um documento com o seu posicionamento (*position paper*) contendo a avaliação da administração tributária. A troca do documento com os posicionamentos deve ocorrer o mais rápido possível.<sup>41</sup>

Outro aspecto relevante é o tempo necessário para a conclusão do acordo, que irá depender em grande parte da disposição do contribuinte em fornecer todas as informações necessárias de maneira célere e de a administração tributária alocar os recursos necessários para o desenvolvimento dos trabalhos. É natural que o processo tome algum tempo, já que, em regra, envolve grandes contribuintes e transações complexas.

Caso o processo se estenda demasiadamente, extrapolando o período coberto pelo acordo, os objetivos do APA podem ser prejudicados, pois as autoridades fiscais podem ser tentadas a reavaliar a proposta, considerando os resultados efetivamente obtidos com a aplicação da metodologia nos períodos já ocorridos.<sup>42</sup>

A finalização de um APA se dá com a formalização e a assinatura do acordo. Infelizmente, nem sempre é possível atingir este estágio, principalmente, quando se tratar de BAPA ou MAPA. A assinatura do acordo depende da concordância e do compromisso do contribuinte e das autoridades fiscais dos países envolvidos.

No caso de APA unilateral, pode acontecer de o contribuinte não concordar com as conclusões da administração tributária. Essa situação tende a ser pouco frequente, já que os contribuintes que ingressam com o pedido de APA buscam previsibilidade e segurança jurídica quanto à tributação das operações.

40 Cf. IBFD (2021b, item 22.4.7).

41 Cf. Commission of the European Communities (2007).

42 Cf. OECD (2022a, 2022b, p. 32).

Sem ter o acordo finalizado, o contribuinte fica descoberto, e, possivelmente, uma auditoria fiscal tenderá a concluir da mesma forma que a equipe de APA.

Uma vez assinado, o acordo é vinculante para a administração tributária, desde que sejam observados os termos e condições do APA. Os termos e condições incluem as premissas críticas adotadas, que, se não forem verificadas, podem acarretar a revogação do acordo e ajustes à base tributável.

No caso de BAPA, as autoridades competentes participantes devem preparar uma proposta mútua da metodologia e demais termos e condições do acordo. Antes da finalização, a proposta deve ser apresentada ao contribuinte para sua concordância. Normalmente é exigida uma declaração formal do contribuinte, informando que serão dispensados recursos judiciais e administrativos relativos a lançamentos fiscais que implementem corretamente o APA.<sup>43</sup>

Finalizado o acordo, a administração tributária deve ter instrumentos para verificar se o contribuinte beneficiado com o APA está efetivamente cumprindo com os termos e condições estabelecidos. Para isso, durante os anos cobertos pelo APA, o contribuinte deve apresentar relatórios anuais com informações acerca das operações controladas ocorridas no período, demonstrando que atende aos termos e às condições do APA, inclusive as informações necessárias para que se verifique se as premissas críticas permanecem válidas.<sup>44</sup>

Se o contribuinte falhar em cumprir os termos e condições especificados no APA, este deixará de ser aplicado e de vincular a administração tributária.<sup>45</sup>

Em regra, a administração tributária e o contribuinte acordam as informações e a documentação que deverão ser apresentadas pelo contribuinte ao longo da vigência do APA. A documentação e os demais requisitos exigidos do contribuinte ao longo do período devem ser balanceados, não devendo representar excessivo custo e esforço para o seu cumprimento. No caso de BAPA

43 Cf. IBFD (2021b, item 22.4.7).

44 Cf. OCDE (2022a, p. 538, 2022b).

45 Cf. OCDE (2022a, p. 537).

ou MAPA, a documentação a ser apresentada para o monitoramento deve ser acordada com todas as administrações tributárias envolvidas.<sup>46</sup>

## 5 CONCLUSÃO

O APA é considerado um poderoso instrumento para oferecer previsibilidade e segurança jurídica para a tributação de operações sujeitas aos controles de preços de transferência, bem como para facilitar o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes e construir um ambiente de confiança e transparência entre contribuintes e a administração tributária.

O APA é um mecanismo utilizado pelas administrações tributárias para prevenir disputas relativas a preços de transferência. Ele tem como objetivo oferecer ao contribuinte e às autoridades fiscais segurança jurídica em relação ao tratamento tributário de transações controladas por um determinado período. Diferentemente das auditorias fiscais, que verificam transações já ocorridas, o APA estabelece antecipadamente a metodologia a ser adotada para as operações futuras.

Ele deve ser visto como um instrumento adicional de prevenção de litígios que, por requerer uma análise detalhada da situação comercial e econômica do contribuinte, torna-se uma solução que beneficia exclusivamente o demandante do processo. O APA exige a alocação de equipe multifuncional, com conhecimentos profundos em legislação e economia, o que representa a aplicação de recursos financeiros e humanos significativos por parte da administração tributária. Por isso, esse processo é extremamente relevante quando o contribuinte não dispõe de outra alternativa para obter a segurança jurídica quanto à tributação da operação.

Para garantir a eficiência e a eficácia do programa, é importante que a administração tributária tenha discricionariedade para definir os pedidos que devem ser aceitos, privilegiando as transações complexas e de alto risco que não dispõem de outros mecanismos que ofereçam previsibilidade ao contribuinte.

46 Cf. OCDE (2022b, p. 71).

Por fim, a Lei nº 14.596, de 2023, trouxe uma grande inovação ao sistema tributário brasileiro, ao autorizar a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a instituir o Processo de Consulta Específico em Matéria de Preços de Transferência. Esse novo Processo de Consulta permitirá a adoção de um programa de APA no Brasil aderente às melhores práticas internacionais, contribuindo para prevenir disputas tributárias, reduzir os custos das empresas e, principalmente, melhorar o relacionamento entre fisco e contribuintes, estabelecendo um ambiente de maior cooperação e transparéncia.

## REFERÊNCIAS

AUSTRÁLIA. Australian Taxation Office. *Practical Compliance Guidance PCG 2019/1*. 2019. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/law/view/print?DocID=COG%2FPCG20191%2FNAT%2FATO%2F00001>.

AUSTRÁLIA. Australian Taxation Office. *Practice Statement Law Administration PS LA 2015/4*. Sep. 30, 2021 (last update). Disponível em: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=PSR/PS20154/NAT/ATO/00001&PiT=99991231235958#ft1>.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Regulamenta o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 29, 13 dez. 2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=122079>.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 2.161/2023, de 28 de setembro de 2023. Dispõe sobre os preços de transferência a serem praticados nas transações efetuadas por pessoa jurídica domiciliadas no Brasil com partes relacionadas no exterior e dá outras providências. *DOU*, Brasília, 29 set. 2023.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Document 52007DC0071*. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU. Brussels, Feb. 26, 2007. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:52007DC0071>.

COOPER, Joel et al. *Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners. Directions in Development – Public Sector Governance*. Washington, DC: World Bank, 2016. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1596/978-1-4648-0969-9>.

COTTANI, Giammarco. *Transfer Pricing – Global Topics. Country Tax Guides*. IBFD, 2021.

FMI; OCDE. *2019 Progress Report on Tax Certainty*. Paris, 2019. Disponível em: [www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm).

IBFD. Tax Research Platform. *Country Tax Guides. Colombia – Transfer Pricing – Country Tax Guides – 17.3. Advance Pricing Agreements*. Last reviewed: 7 ago. 2021a.

IBFD. Tax Research Platform. *Country Tax Guides. India – Transfer Pricing & Dispute Resolution – Country Tax Guides – 5. Advance Pricing Agreements*. Last reviewed: Mar. 31, 2021b. Item 17.3.10. Ranbaxy Laboratories Limited (ITA No. 196/Del/2013).

IBFD. Tax Research Platform. *Country Tax Guides. Germany – Transfer Pricing & Dispute Resolution – Country Tax Guides – 5. Advance Pricing Agreements*. Last reviewed: Apr. 9, 2021c.

INDIA. Income Tax Department. *Advance Pricing Agreement (APA) – Programme of India. Annual Report 2018-19*. Nov. 2019. Disponível em: [https://www.incometaxindia.gov.in/Lists/Latest%20News/Attachments/360/FINAL\\_ANNUAL\\_REPORT\\_29\\_11\\_19.pdf](https://www.incometaxindia.gov.in/Lists/Latest%20News/Attachments/360/FINAL_ANNUAL_REPORT_29_11_19.pdf).

INDIA. Income Tax Department. *Advance Pricing Agreement Guidance with FAQ*. [201?]. Disponível em: [https://www.incometaxindia.gov.in/booklets%20%20pamphlets/advance-pricing-agreement-guidance-with-faqs-\(tpi-43\).pdf](https://www.incometaxindia.gov.in/booklets%20%20pamphlets/advance-pricing-agreement-guidance-with-faqs-(tpi-43).pdf).

INTERNAL REVENUE SERVICE (IRS). *Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements*. March 22, 2022. Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-22-07.pdf>.

OECD. *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*. February 2007 version. Disponível em: [www.oecd.org/ctp/memap](http://www.oecd.org/ctp/memap).

OECD. *Advanced Pricing Arrangements – Approaches to Legislation*. Pilot version for comments. Initial draft – October 2012. Disponível em: [https://www.oecd.org/ctp/tax-global/4.%20Advance\\_Transfer\\_Pricing\\_Arrangements.pdf](https://www.oecd.org/ctp/tax-global/4.%20Advance_Transfer_Pricing_Arrangements.pdf).

OECD. *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion

Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015a. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>.

OECD. *Making Dispute Resolution Mechanism More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015b. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris: OCDE Publishing, 2017. Disponível em: [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en).

OECD. *Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Brazil (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/12acb5ea-en>.

OECD. *Harmful Tax Practices – 2020 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/f376127b-en>.

OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing, 2022a. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>.

OECD. Annex II to Chapter IV: Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure (MAP APAs). In: OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Paris: OECD Publishing, 2022b. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>.

OECD. *Transfer Pricing Country Profile – Brazil*. February 2022c. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-brazil.pdf>.

OECD. *Transfer pricing Country Profiles*. Aug. 2, 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>.

OECD; RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Transfer Pricing in Brazil: Towards Convergence with the OECD Standard*. Paris: OECD, 2019. Disponível em: [www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-in-brazil-towards-convergence-with-the-oecd-standard.htm](http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-in-brazil-towards-convergence-with-the-oecd-standard.htm).

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta Cosit nº 319, de 3 de novembro de 2014. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 10, 17 nov. 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58810>.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Solução de Consulta Cosit nº 13, de 13 de março de 2018*. Brasília, 23 out. 2018a. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90947&visao=anotado>.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Solução de Consulta Cosit nº 95, de 17 de agosto de 2018. DOU*, Brasília, seção 1, p. 93, 30 ago. 2018b. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=94510>.

UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. New York, 2017a. Disponível em: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/Manual-TP-2017.pdf>.

UNITED NATIONS. *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. 2017b. Disponível em: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf).

UNITED NATIONS. *Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes*. New York, 2021a. Disponível em: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-10/Dispute%20Avoidance%20and%20Resolution%20English.pdf>.

UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. New York: United Nations, 2021b.

VOGEL, Klaus. *On Double Taxation Conventions*. 4. ed. Alphen aan den Rijn: Walters Kluwer Law & Business, 2015.



## PARTE 3

# **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E TRIBUTÁRIO**





# **LIMITE TEMPORAL À PRODUÇÃO PROBATÓRIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)<sup>1</sup>**

**Cleberson Alex Friess**

Pós-graduado em Direito Tributário e em Direito Previdenciário. Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil.

**Francisco Marconi de Oliveira**

Pós-graduado em Direito Tributário (UFPE) e mestre em Administração (UFRN). Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil.

## **RESUMO**

O presente artigo tem como objetivo oferecer um breve panorama a respeito da juntada extemporânea da prova na visão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), tendo em consideração uma interpretação menos restritiva do momento processual para apresentação de documentos trazido no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Tomam-se por base os acórdãos e resoluções proferidos durante o ano de 2021, com a finalidade de identificar os fundamentos mais significativos para tornar menos rígido o

1 Artigo originalmente apresentado à Universidade Católica de Brasília como requisito parcial para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário e Processo Administrativo Fiscal.

momento da exibição da prova e, a partir deles, verificar a existência de aspectos convergentes que levam os colegiados a atenuar a preclusão probatória.

**Palavras-chave:** Processo administrativo fiscal; prova documental; juntada posterior; preclusão; verdade material.

## **ABSTRACT**

*The purpose of this article is to provide a brief overview of the extemporaneous submission of evidence in the view of the Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), taking into account a less restrictive interpretation of the procedural moment for the submission of documents brought in § 4 of art. 16 of Decree No. 70.235, of 1972. The judgments and resolutions handed down during 2021 are taken as a basis, with the aim of identifying the most significant grounds for making the time for showing evidence less rigid and, based on them, verifying the existence of converging aspects that lead the collegiate bodies to mitigate evidentiary estoppel.*

**Keywords:** Tax administrative proceedings; documentary evidence; subsequent submission; preclusion; material truth.

## SUMÁRIO

1 Introdução .....	353
2 Metodologia .....	355
3 Apuração dos dados.....	359
4 Análise dos resultados.....	363
4.1 Flexibilização com base em princípios e garantias .....	364
4.2 Provas destinadas a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos .....	368
4.3 Aspectos convergentes e relevantes .....	372
5 Conclusão.....	373
Referências.....	376



## 1 INTRODUÇÃO

O processo administrativo fiscal (PAF), subordinado ao rito do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, comporta uma limitação temporal à apresentação da prova documental, meio mais comum de prova no processo tributário, consoante restrições trazidas nos §§ 4º e 5º do seu art. 16.<sup>2</sup>

A juntada da prova pelo sujeito passivo deve ser efetivada com a impugnação ou com a manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo nas situações expressamente enumeradas no texto legal, para as quais a parte tem o ônus de demonstrar nos autos do processo administrativo a ocorrência das condições.

A experiência profissional revela, contudo, que a limitação ao direito de produção probatória após a interposição da impugnação ou manifestação de inconformidade, nos moldes fixados no Decreto nº 70.235, de 1972, é alvo de controvérsias entre os órgãos julgadores administrativos.<sup>3</sup>

Em prol da segurança jurídica que deve orientar o avanço progressivo do processo, uma corrente é defensora da rigidez do sistema processual administrativo, que impõe limites temporais à prática de determinados atos com fundamento no instituto da preclusão. Assim, o legislador já teria contemplado no texto normativo todas as excepcionalidades para afastar a preclusão.

Por outro lado, decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), última instância administrativa de julgamento, chancelam a

2 O Decreto nº 70.235, de 1972, no art. 16, dispõe que: “[...] § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. § 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior”.

3 A regra de preclusão probatória se estende à manifestação de inconformidade em processos administrativos de compensação, pedidos de restituição e resarcimento de tributos, quando o pleito de iniciativa do sujeito passivo é indeferido, pois o litígio está submetido ao rito do Decreto nº 70.235, de 1972 (art. 61, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

possibilidade de relativização do princípio da preclusão, nas quais sobressai a ponderação de princípios aplicados ao processo administrativo tributário.

Este artigo se propõe a oferecer um breve panorama acerca das razões para se admitir a juntada extemporânea da prova no âmbito do CARF, a partir de interpretações mais extensivas às formalidades inerentes ao rito procedural instituído pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

Tomam-se por base as informações extraídas das decisões proferidas pelo CARF em determinado recorte temporal, no âmbito das três seções de julgamento<sup>4</sup>, a fim de identificar os fundamentos mais representativos para tornar menos rígido o momento processual da apresentação da prova e, a partir deles, verificar a existência de aspectos convergentes que levam os colegiados a atenuar a preclusão probatória.

O CARF é um órgão colegiado, paritário, que tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial, em face da aplicação da legislação tributária federal, cujas turmas de julgamento são compostas por conselheiros indicados pela Fazenda Nacional e pelos contribuintes (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 25, inciso II, e §§).

Sendo órgão administrativo, acolher a prova documental extemporânea em situações não contempladas pelas excepcionalidades do § 4º do art. 16 não deve representar prática generalizada. Daí acreditar-se que as discussões sobre prova tardivamente juntada aos autos tenham como norteador a ponderação do conteúdo axiológico de princípios de maior relevância ao processo administrativo fiscal, aliada à garantia da ampla defesa, e sem perder de vista a própria integralidade do rito procedural.

Em paralelo, a aceitação a destempo da prova documental, muito provavelmente, não estará dissociada dos fatos, pressupondo o exame das especificidades

4 O CARF é dividido em três Seções de Julgamento, especializadas por matéria, compostas de Turmas Ordinárias, Turmas Extraordinárias e Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (art. 2º, inciso II, do Livro II do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

do caso concreto e pautando-se na concepção moderna de que o processo tributário, integrante do sistema de tributação, não é um fim em si mesmo, devendo se mostrar eficiente aos litigantes (Nunes, 2022, p. 27).

## 2 METODOLOGIA

A metodologia empregada neste trabalho consiste na análise de precedentes do CARF, mediante técnica de coleta de dados quantitativos extraídos do repositório de jurisprudência que está à disposição para consultas na página do tribunal administrativo na internet, para fins de identificar o universo de decisões em que houve deliberação colegiada sobre a juntada de provas aos autos depois da impugnação ou manifestação de inconformidade.

Após a extração, segue-se à organização e análise dos julgados para sistematizar os principais fundamentos descritos pelos colegiados a fim de acolher a flexibilização da limitação temporal à atividade probatória.

Essa análise dos dados e as conclusões que dela resultam são orientadas pela leitura do conteúdo dos acórdãos e resoluções<sup>5</sup>, por meio dos quais os colegiados formalizam as decisões administrativas, possibilitando identificar os seguintes aspectos, dentre outros: (i) Seção de Julgamento; (ii) situação fática; (iii) fundamentos que suportam a decisão, assim como a forma de sua aplicação; e (iv) princípios do processo contencioso tributário em confronto.

Utilizou-se como fonte de pesquisa o portal do CARF na internet, no endereço <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>, opção Jurisprudência, “Nova Pesquisa de Acórdãos – VER”, restringindo-se o levantamento às sessões de julgamento ocorridas durante o período de janeiro a dezembro de 2021.<sup>6</sup>

5 A resolução é um ato decisório que não conclui o julgamento, podendo a turma se pronunciar sobre o mesmo recurso em momento posterior. É adotada, por exemplo, quando da conversão do julgamento em diligência.

6 Alternativamente, o acesso ao sistema de busca do CARF pode ser realizado diretamente através do endereço <https://acordaos.economia.gov.br>. Para efeito da extração dos dados, observaram-se as orientações básicas constantes do *Guia de uso da Plataforma VER – Sistema de busca de acórdãos e resoluções*.

A escolha do ano de 2021 se deu pela representatividade das decisões mais recentes para se particularizar uma amostra da jurisprudência do CARF, considerando ainda que, não raras vezes, os votos ou as declarações de votos consignados nos acórdãos e resoluções fazem alusão à existência de precedentes de colegiados para reforçar o entendimento sobre determinada matéria, incluindo aqueles da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).<sup>7</sup>

A extração não foi realizada de forma automatizada, por meio de programas para *download* de dados. Então, com a finalidade de direcionar a coleta de dados ao objeto de investigação, a estratégia foi fazer uso da sintaxe de consulta com palavras-chave e operadores booleanos.

De início, aproveitou-se o filtro denominado de “busca facetada”, já pronto, disponibilizado no lado esquerdo da tela inicial, referente ao ano da sessão de julgamento. Assim, a busca retornou somente os acórdãos e resoluções das sessões ocorridas no ano de 2021.

Tendo em conta a natureza da matéria que se pretende detectar nas decisões do CARF, os verbetes escolhidos são “preclusão”, “verdade material”, “juntada” e “posterior”, que devem integrar simultaneamente o texto do acórdão ou da resolução. As expressões foram procuradas no documento como um todo, e não apenas no texto-resumo da plataforma que contém a data da sessão, data de publicação, ementa e decisão, entre outros.

Adicionalmente, suprimiram-se da extração as decisões contendo a expressão “sistema dos recursos repetitivos”, exatamente porque integram o chamado “lote de recursos repetitivos”, em que o conteúdo do voto e o resultado do julgamento são idênticos aos do recurso paradigma, escolhido como representativo da controvérsia e sorteado entre os conselheiros para relatoria e inclusão em pauta no mesmo dia e sessão. Em razão da significativa quantidade, mantê-las na amostragem poderia desajustá-la e nada acrescentaria ao trabalho (RICARF, art. 87).

7 No ano de 2022 houve cancelamentos e suspensões das reuniões de julgamento mensais, por diversas razões, prejudicando sensivelmente a representatividade das decisões publicadas. Deste modo, optou-se por deixar de fora a coleta de dados do ano de 2022.

Chegou-se à seguinte configuração para a consulta na Plataforma VER: preclusão AND “verdade material” AND juntada AND posterior NOT “sistêmica dos recursos repetitivos”.

Apesar do esforço do CARF para conferência e uniformização dos acórdãos e resoluções, não se ignoram as falhas, omissões e deficiências de padronização dos textos. As ementas, por exemplo, nem sempre retratam de modo fiel a síntese da decisão quanto a cada um dos pontos controvertidos, de acordo com o entendimento do colegiado. Quanto à resolução, é desprovida do campo “ementa”.

Desta forma, a pesquisa de termos no documento como um todo significa maior confiabilidade da prospecção de dados, resultando em acervo decerto mais completo de decisões administrativas e, consequentemente, em um panorama adequado para traçar um diagnóstico dos fundamentos relacionados à possibilidade de juntada extemporânea da prova.

O critério trouxe o inconveniente de incluir no resultado uma quantidade significativa de acórdãos e resoluções que não interessam propriamente ao presente trabalho. Aparentemente a dificuldade é inherente ao tema pesquisado, para o qual seria um desafio construir a busca manual na Plataforma VER com uma combinação de expressões capaz de retratar rigorosamente os julgados contendo discussões sobre prova documental juntada em momento posterior à impugnação ou à manifestação de inconformidade.

Os verbetes “preclusão”, “verdade material”, “juntada” e “posterior” são termos que, mesmo em conjunto, podem estar presentes em diferentes trechos de acórdãos ou resoluções, não vinculados diretamente com os debates sobre limitação temporal à produção probatória a que alude a linha investigativa.

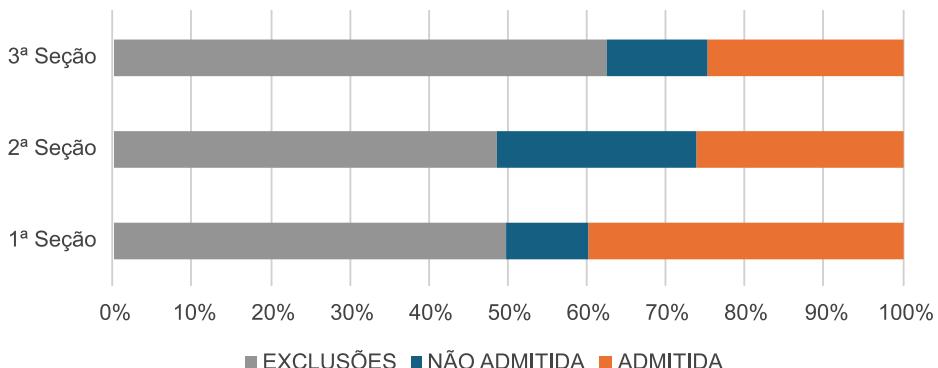
Entre os muitos casos em que a matéria de fundo decidida é distinta, podemos citar: (i) preclusão de matéria não impugnada/inovação recursal (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972)<sup>8</sup>; (ii) intempestividade recursal; (iii) preclusão

8 A investigação gira em torno da preclusão probatória associada à restrição de apresentação de novas provas/provas complementares na hipótese de matéria que integra o litígio fiscal. Logo, estão

e verdade material abordadas de forma tangencial pelo colegiado; (iv) inadmissibilidade de recurso especial; (v) verdade material como expressão de pedido de exame pormenorizado e valoração da prova apresentada; e (vi) nulidade da decisão de primeira instância que deixou de apreciar documentos tempestivamente apresentados.

Com a diferenciação do conteúdo das decisões após extração de dados da Plataforma VER, o quantitativo de decisões alheias ao objeto investigatório foi expurgado da compilação e análise dos precedentes. Essas, considerando a abrangência dos termos consultados, representaram aproximadamente 50% do total de decisões extraídas para análise.

Gráfico 1: Extração das decisões por percentual



Nota: As decisões extraídas foram divididas em três grupos: a) EXCLUSÕES, alheias ao objeto do estudo; b) NÃO ADMITIDA, cujas provas extemporâneas não foram conhecidas; c) ADMITIDA, cujas provas foram conhecidas.

Fonte: Elaborado pelos autores.

fora do escopo do trabalho as situações em que o colegiado reconhece ter havido inovação recursal, quando a parte deixa de contestar expressamente determinada matéria, operando a preclusão temporal para admissão de razões e provas.

A pesquisa retornou um número de 968 acórdãos e resoluções, no universo de 34.995 publicados, relativamente ao período de janeiro a dezembro de 2021.<sup>9</sup> Foram excluídos daquele total os julgados administrativos que, apesar de neles constar os termos pesquisados, não faziam parte do acervo de interesse da investigação, resultando a amostra final em 449 decisões.

### 3 APURAÇÃO DOS DADOS

Após o descarte daquelas decisões que não serviam ao estudo, os 449 acórdãos e resoluções extraídos do site do CARF foram analisados individualmente. Desse total, a maior quantidade de decisões que deliberaram sobre a apresentação extemporânea foi prolatada nas Turmas Ordinárias (TO) e Turmas Extraordinárias (TE) da 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento, seguidas das turmas da 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento. Essa proporção é mantida inclusive quando são adicionadas as decisões da Turma da CSRF correlata.

Tabela 1 – Seleção dos julgados com deliberação sobre provas extemporâneas – ano 2021

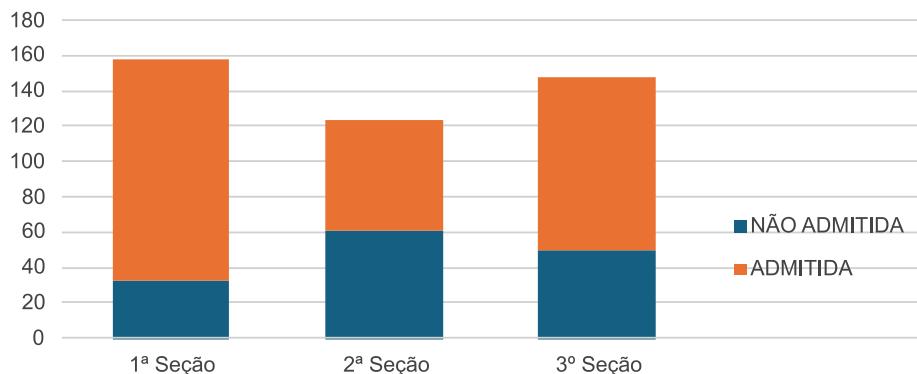
INSTÂNCIA	ADMITIDA	NÃO ADMITIDA	TOTAL
2 <sup>a</sup> Instância (TO e TE)	274	140	414
1 <sup>a</sup> Seção	117	31	148
2 <sup>a</sup> Seção	62	45	107
3 <sup>a</sup> Seção	95	64	159
Instância Especial (CSRF)	12	23	35
1 <sup>a</sup> Turma	8	2	10
2 <sup>a</sup> Turma	1	16	17
3 <sup>a</sup> Turma	3	5	8
Soma	286	163	449

Fonte: Elaborado pelos autores.

9 Período selecionado considerando-se a representatividade da base de pesquisa.

Por outro lado, notou-se uma maior incidência na 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento especificamente das decisões pela admissão da juntada extemporânea da prova.

Gráfico 2: Quantitativo de decisões, por Seção e Julgamento:  
provas admitidas e não admitidas



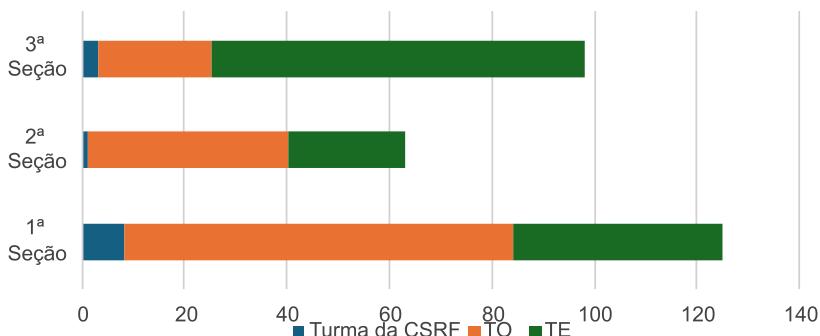
Fonte: Elaborado pelos autores.

Nas Turmas Extraordinárias da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento, com base no registro dos votos, foi observada uma baixa incidência de discussões relacionadas à apresentação de documentação extemporânea. Ao contrário, na 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento, a maior quantidade de provas admitidas se deu nas Turmas Extraordinárias.

Cabe ressaltar, ainda, a participação reduzida das Turmas da CSRF, seja porque as provas adicionais são eventualmente apresentadas em sede de recurso voluntário, seja porque as questões submetidas a essas turmas estão sujeitas à análise de admissibilidade do recurso especial, para o qual é exigido acórdão paradigmático dotado de similitude fática com o acórdão recorrido e que a decisão proferida seja contrária àquela contestada.<sup>10</sup>

10 Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial com o objetivo de uniformizar eventual dissídio divergente verificado entre turmas do CARF (art. 50 do Livro I do RICARF).

Gráfico 3: Decisões com provas extemporâneas admitidas / por tipo de turma



Fonte: Elaborado pelos autores.

No tocante às razões aventadas nas decisões para tornar menos rígido o momento processual da apresentação da prova documental, os acórdãos e resoluções foram compilados em quatro grupos, consequência da identificação das três hipóteses das alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, e da relativização da produção probatória com eixo nos princípios informadores do processo administrativo tributário.

A menção às exceções das alíneas “a” e “b” do § 4º do art. 16 foi detectada em amostra menos expressiva de julgados. Tais decisões estão concentradas sobretudo na 1ª Seção de Julgamento, envolvendo a retificação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), depois de prolatado o despacho decisório, em que a comprovação do erro se dá por meio de apresentação de prova idônea em sede recursal, por se referir a fato ou direito superveniente, conforme aplicação da Súmula CARF nº 164.<sup>11</sup>

Para respaldar a aceitação da prova extemporânea, a argumentação mais utilizada em todas as Seções de Julgamento remete à subsunção do caso

11 Súmula CARF nº 164: “A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamente a retificação (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)”.

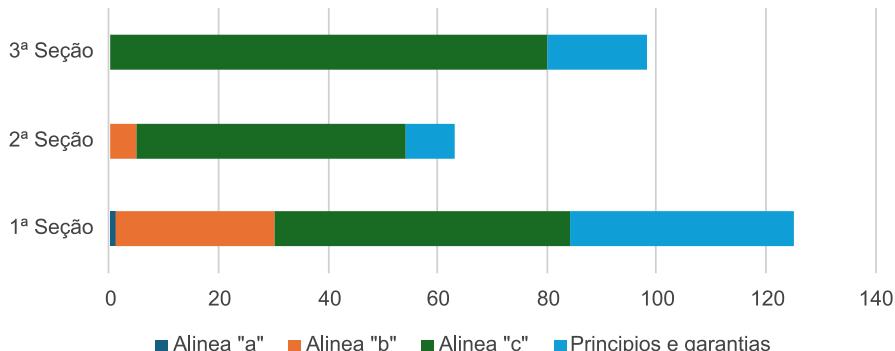
concreto à alínea “c” do § 4º do art. 16, já que a documentação teria por finalidade “contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos”.

Em relação a outros julgados, também distribuídos pelas três seções, a flexibilização da prova a destempo está assentada na lógica da prevalência de princípios do processo administrativo fiscal, independentemente de ocorrer o enquadramento nas hipóteses do § 4º do art. 16.

Cabe assinalar que, algumas vezes, as decisões fazem alusão à existência de fatos supervenientes ou à natureza complementar da prova, dificultando distinguir com exatidão o fundamento principal do órgão julgador para conhecer da prova documental em fase posterior.

O gráfico a seguir ilustra o agrupamento das decisões obtido neste trabalho, de acordo com a avaliação dos autores:

Gráfico 4: Provas admitidas por tipo de argumento



Nota: Na legenda, Alínea “a”, Alínea “b” e Alínea “c” referem-se ao § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Fonte: Elaborado pelos autores.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O lastro probatório documental deve ser apresentado por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade, caso contrário o sujeito passivo não terá mais oportunidade de fazê-lo em outro momento processual, operando-se a preclusão. Essa é a regra geral, nos moldes previstos no *caput* do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Nas alíneas do § 4º do art. 16, o próprio legislador buscou salvaguardar as excepcionalidades que tornam legítima a apresentação de elementos probatórios a destempo no processo administrativo fiscal, que não dependem, propriamente, do sujeito passivo, ficando estabelecido que incumbe ao interessado o ônus de demonstrar a ocorrência de uma delas: (a) motivo de força maior, (b) quando as provas se referem a fato ou direito superveniente ou (c) quando se destinam a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Com base nos precedentes do CARF, restou confirmada a permissão para a juntada de elementos probatórios em fase posterior àquela determinada pela legislação tributária por critérios diversos, sendo possível apontar duas linhas principais de fundamentação para o acolhimento da prova documental apresentada em momento extemporâneo, em que fica óbvio o propósito de não se ater à literalidade das hipóteses do § 4º do art. 16.

Em uma delas, defende-se que a possibilidade da prova documental intempestiva vai além das exceções previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, levando-se em consideração que a preclusão probatória deve ceder espaço para a primazia de princípios e garantias aplicáveis ao processo administrativo tributário, sobretudo a legalidade, a verdade material e a ampla defesa. Além disso, a atenuação das regras de preclusão obtém inspiração nos preceitos da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal.

Para outra vertente, a aceitação da prova a destempo poderá ocorrer nas hipóteses do § 4º do art. 16, razão pela qual a flexibilização do momento processual para apresentação da prova passa pela interpretação sistemática das suas próprias alíneas, em conjunto com outras disposições do próprio

texto legal, a fim de dar às excepcionalidades ali previstas um sentido que alcance mais efetividade para aplicação ao processo administrativo fiscal.<sup>12</sup>

Neste último caso, extrai-se das decisões do CARF que as situações dizem respeito, em sua grande maioria, à normatividade da alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, para efeito de enquadramento na hipótese legal da juntada de provas, em sede recursal, destinadas a contrapor fatos ou razões trazidas aos autos em decorrência da fundamentação exarada na decisão do órgão julgador de primeira instância.

Passa-se, a seguir, a discorrer sobre o tema de maneira mais aprofundada.

#### 4.1 Flexibilização com base em princípios e garantias

Historicamente, as decisões do CARF invocam a verdade material como principal vetor para a concretização de valores no âmbito do processo administrativo fiscal, em detrimento da literalidade da norma prescrita no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Dessa concepção resulta que as reprimeiro deles ocorreu em setembro de 2010. Daí em diante, o órgão vem fomentando a digras de preclusão probatória devem, e podem, ser temperadas com a busca da verdade material.

A preclusão é um instituto indispensável ao devido processo legal, porquanto visa garantir o andamento lógico do processo administrativo e, ao mesmo tempo, obstar o retorno às fases anteriores. Desse jeito a relação processual segue sua marcha procedural em frente com vistas à decisão final, garantindo a estabilidade da relação jurídica (Grinover et al., 2004, p. 329).

Para abrandar a rigidez da preclusão probatória e avançar sobre o quadro das excepcionalidades listadas no § 4º, os conselheiros trilham o caminho de buscar a interpretação principiológica das normas jurídicas envolvidas, sobretudo em

12 As ementas das decisões, não raro, deixam de fazer menção expressa às hipóteses do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Por isso, recorreu-se aqui à leitura dos fundamentos do voto condutor e, eventualmente, da declaração de voto que acompanha a decisão.

relação aos princípios da legalidade, verdade material e formalismo moderado, responsáveis por atribuir maior eficácia ao processo administrativo fiscal. Confira-se a ementa do acórdão abaixo:

#### ANÁLISE DE DOCUMENTOS JUNTADOS EXTEMPORANEAMENTE. BUSCA DA VERDADE MATERIAL

A verdade material é princípio que rege o processo administrativo tributário e enseja a valoração da prova com atenção ao formalismo moderado, devendo-se assegurar ao contribuinte a análise de documentos extemporaneamente juntados aos autos, mesmo em sede de recurso voluntário, a fim de permitir o exercício da ampla defesa e alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário, além de atender aos princípios da instrumentalidade e economia processuais. A busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedural a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dela decorrentes. (Acórdão CARF nº 1201-005.789, de 14 de abril de 2021)

A limitação ao momento em que a prova documental pode integrar os autos, contida no § 4º do art. 16, não condiz com a essência do processo administrativo fiscal, tampouco com o exercício da ampla defesa, considerando que a busca da verdade material<sup>13</sup> é princípio de observância indeclinável pela administração tributária, em oposição à verdade formal, que prioriza a formalidade processual probatória.

O formalismo moderado, ou instrumentalidade das formas, permeia a prática de atos no processo administrativo fiscal e dá sentido finalístico à verdade material (Acórdão nº 1201-005.222, de 18 de outubro de 2021).

13 Cabe anotar que parcela da doutrina considera a verdade material como um sistema probatório através do qual se expressa o princípio inquisitório, sem, contudo, reduzir sua importância ao processo administrativo (Nunes, 2022, p. 127). Além disso, a distinção entre verdade material e formal tem sido gradativamente eliminada, até porque, no processo civil, o juiz pode determinar de ofício a produção de provas. Para Michels (2015, p. 37-38), a denominada verdade material é apenas um mito. Nas lições de Tomé (2011, p. 26), o que se obtém é a verdade lógica, no processo administrativo ou judicial, em conformidade com as regras do respectivo sistema processual.

A verdade material é corolário do princípio da legalidade, daí sua visibilidade na jurisprudência do CARF. Os limites ao direito à prova, vinculados à preclusão dos meios de defesa processual, podem sofrer temperamentos com a finalidade de estabelecer a verdade e o controle do ato administrativo (Acórdão nº 2003-003.225, de 25 de maio de 2021).

Outrossim, a relativização das regras de preclusão probatória é medida que também contribui para a efetividade do processo administrativo fiscal, com efeito positivo, até mesmo, na redução de judicialização de litígios tributários e na sucumbência da Fazenda Nacional (Acórdão nº 9101-005.865, de 10 de novembro de 2021).

Por último, a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (art. 3º, inciso III, e art. 38)<sup>14</sup>, contém, em caráter complementar, importantes contribuições para a flexibilização da rigidez do sistema processual administrativo, por exemplo quando dispõe que o interessado, para fazer prova de fatos, poderá juntar documentos até a tomada de decisão administrativa, alinhando-se ao princípio da verdade material (Acórdão nº 1301-005.657, de 14 de setembro de 2021).

Então, muito embora estabeleça o § 4º do art. 16 regra de preclusão para a juntada de prova documental, como também suas próprias exceções, a linha de compreensão acima é mais ampla e permissiva, porquanto o órgão julgador, à luz dos princípios informadores do processo administrativo fiscal, pode conhecer de documentos posteriormente à impugnação ou manifestação de inconformidade ainda que as circunstâncias que envolvam a apresentação da prova extemporânea não se enquadrem em uma das excepcionalidades da legislação processual.

Não defendem os acórdãos do CARF a juntada da prova de forma irrestrita, haja vista que a verdade material não é capaz de mitigar por completo as regras de preclusão do processo administrativo fiscal e rechaçar o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Cabe atenuá-las toda vez que a prova

14 É importante ressaltar o caráter de norma geral da Lei nº 9.784, de 1999, segundo o art. 69, com aplicação apenas subsidiária às matérias reguladas por legislação específica, tal como as regras de preclusão integrantes do Decreto nº 70.235, de 1972.

extemporânea for eficaz, ou potencialmente eficaz, para o controle de legalidade do ato administrativo, recusando-se a prova meramente protelatória que vise postergar o julgamento da lide.

Pautado na busca da verdade material e na sua convicção motivada, o julgador avaliará em quais situações a prova extemporânea deve ser aceita, particularmente quando a documentação apresentada mantém pertinência e correlação com a matéria controversa para o deslinde do feito. Senão vejamos a ementa abaixo:

CONHECIMENTO. DOCUMENTOS ACOSTADOS APÓS A IMPUGNAÇÃO NO MOMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. ART. 16 DO DECRETO Nº 70.235/72. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E INFORMADA POR OUTRAS NORMAS. POSSIBILIDADE LEGAL.

As prescrições do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 devem ser interpretadas sistematicamente, considerando suas próprias exceções e outras disposições do próprio texto de tal Decreto, assim como à luz dos princípios da busca pela verdade material, da informalidade, da racionalidade e da efetividade do processo administrativo fiscal.

É legalmente possível e permitido ao Julgador conhecer de documentação acostada aos autos após a Impugnação, na oportunidade recursal, junto das razões da reclamação interposta, sobretudo quando estes elementos possuem evidente pertinência e correlação com a matéria controversa, revelando-se potencial elemento de formação de convencimento e do juízo a ser aplicado. (Acórdão nº 9101-005.865, de 10 de novembro de 2021)

Em suma, a despeito da utilidade do instituto da preclusão para o avanço lógico e desenvolvimento adequado da relação processual, em garantia da segurança jurídica, sua observância tem sido flexibilizada pela jurisprudência do CARF com fundamento na busca da verdade material, em favor do controle sobre a legalidade dos atos administrativos, que é tida como a razão existencial do processo administrativo fiscal (Rocha, 2010, p. 357).

#### **4.2 Provas destinadas a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos**

Pondera-se que a juntada da prova extemporânea em qualquer fase processual, desde que requerida antes da decisão final, atenua sobremaneira a preclusão e poderia ensejar a negativa de vigência da legislação processual. A relativização da interpretação do § 4º do art. 16 não deve levar à fragilidade do instituto da preclusão que comprometa a própria integridade das formalidades do rito procedural.

Nas alíneas do § 4º do art. 16 foram listadas situações para as quais se considerou plausível a apresentação extemporânea da prova, haja vista a impossibilidade concreta de fazê-lo no momento apropriado. Nesse sentido, a hipótese da alínea “c” se refere à possibilidade de juntada de documentos para contrapor fatos ou razões trazidos aos autos em momento posterior à impugnação ou manifestação de inconformidade.

É o caso, por exemplo, de diligências e perícias destinadas a esclarecer questões relevantes para o convencimento do julgador, como meio de apurar melhor a verdade material. Aberto o contraditório, a juntada de prova documental em consequência do resultado da diligência ou perícia não demanda maiores dúvidas, justificada que está para se contrapor aos elementos produzidos nos autos, enquadrando-se, de forma satisfatória, ao propósito da exceção na alínea “c” do § 4º do art. 16.

Em compensação, poderia se cogitar de outro entendimento quanto à prova documental destinada a confrontar as razões de decidir trazidas pela decisão de primeira instância, cujos fundamentos, aliás, são consequência da atividade típica do órgão julgador no exame e valoração do conjunto probatório carreado aos autos.

Ainda assim, a maioria dos precedentes examinados neste trabalho enxerga que a flexibilização do momento processual para apresentação de prova extemporânea está autorizada pela alínea “c” do § 4º do art. 16, na medida em que o dispositivo legal permite tal enquadramento.

A seguir, algumas situações que bem ilustram tal raciocínio. Uma delas diz respeito à juntada nos autos, em sede recursal, de documentos que se destinam a contrapor fundamentação surgida por ocasião do julgamento de primeira instância em controvérsias acerca de glosa de despesas motivada pela falta de comprovação à fiscalização tributária da regularidade das deduções (Acórdão nº 2402-009.599, de 10 de março de 2021).

A preclusão da prova também é afastada na compensação não homologada com base em análise eletrônica, por meio de sistemas informatizados, cujo despacho decisório, muitas vezes, é demasiadamente sintético e não fornece todas as orientações de que se deve valer o sujeito passivo, através da linguagem de provas, para demonstrar a certeza e a liquidez do direito creditório. Novos elementos de prova apresentados no recurso voluntário são admitidos, já que necessários para contrapor razões ou fatos da decisão de primeira instância (Acórdão nº 9303-011.585, de 22 de julho de 2021).

As situações excludentes do § 4º do art. 16 abrangeriam conceitos abertos ou indeterminados que permitem seguir uma interpretação mais ampla da norma jurídica nelas contida, sem, contudo, extrapolar o sentido da própria lei. Conhece-se de novos documentos, trazidos em recurso voluntário, para contestar a decisão que considerou insuficientes as provas reunidas na manifestação de inconformidade com a finalidade de demonstrar o saldo negativo pleiteado pelo contribuinte (Resolução nº 1302-000.978, de 16 de junho de 2021).

A hipótese da alínea “c” do § 4º foi examinada em conjunto com as demais disposições do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, oportunidade em que se concluiu não haver óbice à juntada de prova no recurso voluntário, desde que mantida a correlação da documentação com a matéria impugnada, objeto de discussão no acórdão recorrido, sem trazer inovação recursal (Acórdão nº 9101-005.474, de 13 de maio de 2021).

A juntada da documentação deve ocorrer na primeira oportunidade que a parte tem para se manifestar nos autos, ou seja, dentro do prazo de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida. Na prática, sucede a reabertura da instrução na fase recursal, de iniciativa do sujeito passivo, em analogia à expressão “a prova será apresentada na impugnação”, encartada

no § 4º do art. 16, ainda que limitada aos documentos destinados a infirmar os fundamentos do acórdão de primeira instância, relativamente à matéria contestada no momento inicial.

A jurisprudência do CARF não limita os documentos que podem ser incorporados aos autos, mesmo quando o sujeito passivo deles já dispõe para juntada em momento oportuno, nem exige fundamento específico para legitimar a apresentação tardia da documentação, estando ela justificada pela possibilidade de interpor recurso contra a decisão de instância anterior.

Aliás, a documentação extemporânea juntada no recurso voluntário é vista como reforço probatório, resultado da marcha natural do processo. A natureza é de prova complementar àquela carreada aos autos, vinculada à matéria contestada, considerada insuficiente pela decisão de primeira instância para comprovar o direito e os fatos alegados na manifestação de inconformidade (Acórdão nº 9101-005.475, de 13 de maio de 2021). O mesmo se aplica quando os documentos se prestam a contrapor fatos ou razões trazidos no julgamento da impugnação contra lançamento tributário (Acórdão nº 9202-009.662, de 28 de julho de 2021).

Disso tudo, enquanto se tolera, no prazo recursal, a apresentação superveniente de documentos para contrapô-los a fatos ou razões trazidos aos autos, tornando-se a fundamentação da decisão prolatada em primeira instância, é clara a proposta de tornar menos rígida a preclusão probatória quando for possível fugir da literalidade da norma e, a partir de um critério de interpretação sistemática, arrolar a situação na alínea “c” do § 4º do art. 16.

Para fins de interpretação sistemática, a prova documental para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos pela decisão recorrida carece de exegese que ultrapasse a análise conjunta com os demais dispositivos do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, e considere as normas correlatas que integram o ordenamento jurídico. Daí porque dizer que a subsunção à alínea “c” do § 4º extrai, ao mesmo tempo, sustentação em normas principiológicas afetas ao processo administrativo fiscal, tais como a verdade material e o formalismo moderado, que dão efetividade ao controle da legalidade do ato administrativo.

É possível confirmar esse raciocínio que leva à moldagem na alínea “c” do § 4º a partir da leitura de algumas decisões administrativas cuja fundamentação é mais analítica, inclusive fazendo alusão a precedentes anteriores do CARF. Confira-se a ementa do seguinte acórdão:

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES APRESENTADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO RELACIONADAS COM A FUNDAMENTAÇÃO DO OBJETO LITIGIOSO TEMPESTIVAMENTE INSTAURADO. APRECIAÇÃO. PRINCÍPIOS DO FORMALISMO MODERADO E DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL. NECESSIDADE DE SE CONTRAPOR FATOS E FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Em homenagem ao princípio da verdade material e do formalismo moderado, que devem viger no âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se conhecer a prova documental complementar apresentada no recurso voluntário que guarda relação com a matéria litigiosa controvertida desde a impugnação, especialmente para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. O documento novo, colacionado com o recurso voluntário, pode ser apreciado quando se destinar a contrapor fatos ou razões da própria controvérsia especialmente para infirmar as razões novas delineadas pela DRJ, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado, de modo a se invocar a normatividade da alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, não se cogitando de preclusão. (Acórdão nº 2202-008.546, de 12 de agosto de 2021)

Em resumo, parece haver um esforço para harmonizar, de um lado, o apego às regras do sistema processual administrativo, contidas no § 4º do art. 16, buscando-se manter a integridade do rito processual, em que conhecer da prova documental posteriormente juntada aos autos requer amoldar o caso concreto a uma das condições excludentes do Decreto nº 70.235, de 1972, e, de outro, a legitimidade de se atenuar a incidência da preclusão probatória em favor do desenvolvimento do processo fiscal orientado pela verdade material e pelo formalismo moderado.

Nessa linha de convicção, é aceita a prova documental nova, colacionada apenas no recurso voluntário, para contrapor os fundamentos da decisão

de primeira instância, relativamente aos fatos controvertidos, alegando-se a normatividade da alínea “c” do § 4º do art. 16.

#### **4.3 Aspectos convergentes e relevantes**

Em primeiro lugar, infere-se que a juntada de prova extemporânea é admitida quando destinada à comprovação de matérias litigiosas. Apesar da sua importância, a verdade material não é um princípio absoluto no processo administrativo, logo incapaz de ampliar os limites objetivos da lide delimitados pela impugnação ou manifestação de inconformidade, nos termos a que se propõe o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 (Acórdão nº 3302-012.426, de 24 de novembro de 2021).

Por sua vez, a jurisprudência do CARF não legitima a quebra generalizada da regra de preclusão probatória, até em razão da necessidade de transparência e controle da atuação do órgão julgador administrativo sob o rito procedural do Decreto nº 70.235, de 1972.

Isso significa que o conhecimento da prova extemporânea não é automático, pois o seu respaldo jurídico decorre das circunstâncias do caso concreto, bem como da avaliação racional do órgão julgador, no ato de decidir, e desde que a prova documental seja pertinente e correlata com a matéria controversa que integra os limites objetivos do litígio instaurado.

A consolidação das decisões administrativas relativas ao ano de 2021, extraídas do banco de dados do CARF, expõe que a juntada extemporânea de documentos aos autos do processo administrativo fiscal pode advir de uma pluralidade de situações, o que exige do órgão julgador avaliação do contexto fático, tomando-se por base os elementos que integram os autos do processo.

Nada obstante, é possível avistar um ponto de convergência entre as três Seções de Julgamento, que equivale a um alinhamento entre os conselheiros para encontrar um equilíbrio entre a interpretação mais elástica, com base em normas principiológicas, e aquela menos abrangente, que busca relativizar o momento processual para apresentação da prova, mantendo-se dentro dos limites das exceções legais para entrega extemporânea de documentos.

É dizer, esse equilíbrio é atingido quando se confirma que os documentos carreados aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância, particularmente junto ao recurso voluntário, mantêm relação com a matéria litigiosa, sem trazer inovação, possuindo a finalidade de contrapor razões ou fatos trazidos pela decisão recorrida, e destinados a complementar a prova documental já apresentada anteriormente, tida como insuficiente para demonstrar as alegações do interessado, justificando-se o conhecimento dos elementos probatórios em razão do enquadramento da situação na alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 (Acórdão nº 9101-005.474, de 13 de maio de 2021; Acórdão nº 9202-009.662, de 28 de julho de 2021, e Acórdão nº 9303-011.585, de 22 de julho de 2021).

A propósito, foram poucas as decisões que se ocuparam explicitamente das provas introduzidas no processo administrativo depois do recurso voluntário. Cabe mencionar, dado seu caráter uniformizador, que a 1ª Turma da CSRF se pronunciou quanto à juntada de provas após esgotado o prazo recursal no sentido de que a admissão passa, necessariamente, pelo exame das circunstâncias específicas de cada caso, avaliadas em conjunto, podendo, excepcionalmente, justificar a relativização da preclusão probatória insculpida no § 4º do art. 16 (Acórdão nº 9101-005.712, de 12 de agosto de 2021).

## 5 CONCLUSÃO

O CARF é a instância máxima de julgamento dos processos administrativos fiscais federais, exercendo relevante papel em prover oportunidades de solução de conflitos entre o sujeito passivo e a Fazenda Nacional, com base na aplicação do rito do Decreto nº 70.235, de 1972. Em diferentes questões se materializa um cenário mais previsível e estável, por meio de decisões reiteradas que consolidam sua jurisprudência em única vertente.

Quando o assunto é a aceitação da prova documental apresentada extemporaneamente, não se vê um entendimento uníssono em relação à aplicação e interpretação do Decreto nº 70.235, de 1972, embora haja nítida inclinação para admitir os documentos sempre que possam influenciar de modo substancial na solução da matéria controversa.

O § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, impõe como limite temporal para a juntada da prova documental o protocolo da impugnação ou da manifestação de inconformidade, excetuando, em suas alíneas, situações que, efetivamente, frustrariam sua apresentação naquele momento. E há decisões dos colegiados do CARF que entendem e deliberam assim, adotando uma interpretação que privilegia a literalidade na aplicação das regras do sistema processual.

Dentre as decisões proferidas no decorrer do ano de 2021 em que a questão da inclusão de novos documentos aos autos foi apreciada pelos colegiados, observou-se que em aproximadamente 36% delas não se conheceu da prova tida como extemporânea. Nos outros 64%, as diferentes turmas do CARF, nas três Seções de Julgamento, aceitaram como válida a documentação para integrar os autos do processo administrativo. Desse último grupo, foram identificadas duas principais linhas de fundamentação jurídica para fins de justificar o conhecimento da produção probatória a destempo nos autos.

A primeira delas tem por base argumentativa a incidência de princípios informadores do processo administrativo tributário, os quais são capazes de atenuar a rigidez da preclusão probatória, avançando sobre o quadro das excepcionalidades listadas no § 4º do art. 16. Nesse contexto, é feita a defesa da interpretação principlógica das normas jurídicas envolvidas, particularmente em relação aos princípios da legalidade, da verdade material e do formalismo moderado, responsáveis por atribuir maior eficácia ao processo administrativo fiscal; de forma adicional, invoca-se a conformidade da exegese com regras e princípios contidos na Lei nº 9.784, de 1999.

A segunda linha de pensamento, que predominou entre os acórdãos e as resoluções das Seções de Julgamento, está atrelada à ideia subjacente de assegurar a integralidade do rito processual, em que a juntada posterior de documentos deve se amoldar às situações excepcionais do § 4º do art. 16. Nada obsta, porém, contornar a literalidade da norma com base em interpretação sistemática que considera os demais dispositivos do Decreto nº 70.235, de 1972, mas também a incidência dos princípios da verdade material e do formalismo moderado, admitindo-se a apresentação de documentos extemporâneos colacionados com o recurso voluntário quando para infirmar a fundamentação

da decisão de primeira instância, com amparo na normatividade da alínea “c” do § 4º do art. 16.

Se bem que mais abrangente a primeira corrente, há a possibilidade de divisar um ponto de convergência entre as linhas de raciocínio que acaba por oportunizar a flexibilização do momento processual da apresentação da prova documental em grande parte das decisões examinadas.

É quando a documentação juntada não tiver a pretensão de iniciar a produção probatória na fase do recurso voluntário e, conjuntamente, estiver no contexto da discussão da matéria em litígio, sem inovação. Além disso, os documentos carreados aos autos na oportunidade recursal devem configurar prova complementar destinada a contrapor fatos ou razões trazidos com a decisão de primeira instância, enquadrando-se na normatividade da alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Nesse grupo de decisões têm significativa representatividade aquelas que tratam da apresentação extemporânea da prova em processos contenciosos de iniciativa do sujeito passivo ou de lançamento tributário em que novos elementos de prova documental são colacionados com o recurso voluntário, a partir de orientação que se extrai da própria decisão de primeira instância, como necessários à comprovação do direito de crédito ou da improcedência do lançamento fiscal, ainda que o interessado deles já dispusesse para juntada no momento inicial.

Para finalizar, reforça-se que não se identificou na jurisprudência analisada a legitimação para a quebra generalizada da regra de preclusão probatória, de maneira que a flexibilização do momento processual para apresentação da prova extemporânea não é levada às últimas consequências, com desprezo acentuado ao formalismo do rito processual, que poderia, eventualmente, resultar em consequências indesejáveis ao andamento do processo administrativo fiscal. A relativização da preclusão probatória é ponderada no caso concreto, à luz dos elementos dos autos, em que as turmas do CARF consideram, no ato de decidir, a convicção motivada sobre os fatos e o direito em discussão.

## REFERÊNCIAS

- BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal. *DOU*, Brasília, 7 mar. 1972. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm).
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 (revogada). Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 14, 10 jun. 2015. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/portarias/regimento-interno-do-carf-portaria-mf-343-09062015.pdf>.
- BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdãos publicados. Brasília, 2021. Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br>.
- BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). *Guia de uso da Plataforma VER – Sistema de busca de acórdãos e resoluções*. Brasília, versão nov. 2021. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/publicacoes/ver-guia-de-orientacao-nov2021-2.pdf>.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 55, 22 dez. 2023. Disponível em: [http://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/editado-ricarf\\_portaria-mf-1634\\_09\\_01\\_2024.pdf](http://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/editado-ricarf_portaria-mf-1634_09_01_2024.pdf).
- GRINOVER, Ada Pellegrini et al. *Teoria geral do processo*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MICHELS, Gilson Wessler. *Processo administrativo fiscal: comentários e anotações ao Decreto nº 70.235/1972*. Versão 20, atualizada até fev. 2015.
- NUNES, Cleucio Santos. *Curso completo de direito processual tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022.
- ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

# A UNIFORMIZAÇÃO DE DECISÕES NO PAF: ENTRE A CELERIDADE E A EFETIVIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

**Marcelo Rocha dos Santos**

Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Pós-graduado em Direito Tributário pelo IIRInstituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Mestre em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Consultor do Grupo de Estudos Tributários Aplicados (ETAP).

**Zabetta Macarini Carmignani Gorissen**

Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC). Pós-graduada em Direito Tributário e Direito Processual Civil pelo Centro de Estudos de Extensão Universitária (CEEU) e em Direito Empresarial pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (COGEAE). Secretária e executiva do Grupo de Estudos Tributários Aplicados (GETAP).

## **RESUMO**

O presente artigo analisa as funções da Câmara Superior de Recursos Fiscais e os expedientes atualmente previstos na legislação tributária federal para que se promova a uniformização das decisões divergentes proferidas no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais como pedida de celeridade processual.

**Palavras-chave:** Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Câmara Superior de Recursos Fiscais; jurisprudência; uniformização; CPC; Recurso Especial de Divergência; súmula; Resolução de Uniformização; Recurso Extraordinário.

## **ABSTRACT**

*This paper analyzes the functions of the Higher Chamber of Tax Appeals and the procedural instruments currently provided in the federal tax legislation in order to promote the standardization of the divergent decisions issued within the framework of the Federal Administrative Court of Tax Appeals as a mechanism of increasing the clarity of the decisions of such Administrative Tax Court.*

**Keywords:** *Administrative Court of Tax Appeals; Superior Chamber of Tax Appeals; jurisprudence; standardisation; CPC; Special Divergence Appeal; precedent; Uniformisation Resolution; Extraordinary Appeal.*

## SUMÁRIO

1	Introdução .....	381
2	Bases normativas do poder-dever de uniformização das decisões de tribunais administrativos .....	384
3	A uniformização dos precedentes no atual processo administrativo tributário federal .....	385
3.1	Breves considerações sobre o Decreto nº 70.235/1972. ....	385
3.2	O Recurso Especial de Divergência (REsp).....	387
3.3	A Resolução de Uniformização da CSRF.....	391
3.4	As súmulas.....	393
4	O novo RICARF e a uniformização de precedentes .....	394
4.1	A vedação ao sobrestamento de casos afetados por repercussão geral e recurso repetitivo .....	395
4.2	A manutenção do Recurso Extraordinário fora do RICARF .....	397
5	A reforma da tributação sobre o consumo e a uniformização de precedentes de IBS/CBS .....	399
6	Conclusões.....	401
	Referências.....	402



# 1 INTRODUÇÃO

Ao longo dos últimos anos, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem sido desafiado a tornar mais ágil o julgamento de seu estoque de processos (o qual, em uma dada estimativa, levaria cerca de 77 anos<sup>1</sup> para ser liquidado), em prol da razoável duração do processo administrativo tributário federal. Em paralelo, o Tribunal Administrativo lida com uma série de críticas que envolvem a tradição jurídica de sua estrutura paritária e busca aprimorar o seu Regimento Interno (RICARF) dentro dos limites da lei<sup>2</sup>, que é antiga, lacônica e, em muitos casos, incoerente não apenas com as disposições da Constituição Federal de 1988 (CF 1988) mas também com o próprio Código de Processo Civil de 2015 (CPC).<sup>3</sup>

Embora o cenário descrito seja desafiador, o trabalho que vem sendo realizado pelas recentes gestões do CARF tem revolucionado o Tribunal. No que tange especificamente à celeridade processual, medidas como o julgamento de processos em lotes temáticos, a elevação do limite de alcada para conhecimento de recursos de ofício e a criação de turmas extraordinárias resultaram em substancial<sup>4</sup> redução do acervo de processos pendentes de julgamento.

Em paralelo, o RICARF de 2015 foi submetido a uma consulta pública para colhimento de sugestões de aprimoramento – o que, apesar do atraso decorrente da pandemia da Covid-19, resultou na publicação do novo RICARF em 2023<sup>5</sup>. Ademais, o investimento em práticas de gestão do acervo do órgão paritário

1 Conforme estudo realizado em 2015 e divulgado no ano seguinte no acórdão nº 1.076/2016 do Tribunal de Contas da União (TCU).

2 O processo administrativo federal é regulado pelo Decreto nº 70.235/1972, que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária, conforme reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça.

3 Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

4 Cf. demonstrativo disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-2024/dados-abertos-202402-final.pdf>. Acesso em: 29 fev. 2024.

5 Portaria do Ministério da Fazenda nº 1.634/2023.

de julgamentos do Ministério da Fazenda (MF) resultou na obtenção, pelo CARF, do Selo ISO 9001.<sup>6</sup>

Por óbvio, do significativo aumento de produtividade (diga-se: a elevação do número de processos julgados) exsurgiu, naturalmente, o aumento potencial de divergências de interpretação da legislação tributária, implicando um novo desafio para o CARF dos dias atuais – a uniformização dos precedentes. Com isso, o aumento da eficiência na gestão e julgamento de processos trouxe luz à uniformização *qualificada* de precedentes (isto é, vinculante no âmbito da Administração Pública) como oportunidade de conjugar o aprimoramento da segurança jurídica e da razoável duração do processo.

A uniformização de decisões assumiu tamanha projeção que o atual presidente do CARF declarou publicamente, durante o Congresso de Direito Tributário e Aduaneiro da Receita Federal do Brasil, que inspirou a presente obra<sup>7</sup>, que uma das estratégias atuais para a redução do estoque de processos do CARF, em prol da segurança jurídica e da celeridade processual, é justamente investir em expedientes de uniformização de decisões (e.g.: súmulas). Em conexão com essa estratégia, o MF editou, em 21 de dezembro de 2023, a Portaria nº 1.634, a qual introduziu o novo RICARF, com uma série de medidas para otimizar ainda mais o julgamento de processos.

As iniciativas em questão se traduziram em inequívoca evolução do Tribunal, em prol do resgate da sua eficiência diante das preocupações da comunidade jurídica e da sociedade civil em relação ao CARF. De toda forma, não se pode olvidar que o período em que tal evolução se deu foi também marcado por uma judicialização sem precedentes<sup>8</sup> de decisões administrativas (e.g.: admissibilidade e conhecimento de Recursos Especiais de Divergência), além de acalorados debates sobre o uso excessivo do critério de desempate previsto

6 Conforme divulgado pelo órgão em seu sítio na internet. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/noticias/2019/carf-obtem-certificacao-iso-9001-2015-pelo-terceiro-ano-consecutivo>. Acesso em: 29 fev. 2024.

7 Disponível em: [https://www.youtube.com/live/s6cjb9kR8kM?si=ldN3LeDvHQsOQM\\_Q](https://www.youtube.com/live/s6cjb9kR8kM?si=ldN3LeDvHQsOQM_Q). Acesso em: 29 fev. 2024.

8 Vide, a título de exemplo, Racanicci (2017).

no art. 23 do Decreto nº 70.235/1972 (“voto de qualidade”) – critério esse que foi, por um curto espaço de tempo<sup>9</sup>, alterado para solução dos impasses em favor do sujeito passivo, nos termos do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002.<sup>10</sup>

Assim é que, embora a celeridade dos processos em trâmite no CARF seja altamente desejável<sup>11</sup>, é importante revisitar os expedientes de uniformização e demais iniciativas previstas na norma que rege o processo administrativo tributário federal, bem como as medidas de uniformização introduzidas no novo RICARF , como forma de estabelecer um juízo crítico a respeito da higidez das normas em vigor e, se for o caso, contribuir com o seu constante aprimoramento.

Noutro giro, a uniformização de precedentes é tema efervescente no contexto (i) da comissão de juristas criada no Senado Federal para a elaboração de projetos de lei<sup>12</sup> com o objetivo de modernizar o processo tributário e (ii) da reforma da tributação sobre o consumo, dada a recém-aprovação da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019, a qual viabilizou a instituição de um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) dual em nosso país (Emenda Constitucional nº 132/2023).

O objetivo do presente estudo, outrossim, é contribuir com o debate a respeito do binômio celeridade-efetividade do processo administrativo tributário.

9 O desempate em favor do sujeito passivo vigorou entre 14 de abril de 2020 (Lei nº 13.988/2020) e 20 de setembro de 2023 (Lei nº 14.689/2023).

10 O artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002 foi revogado por meio da Lei nº 14.689/2023, restabelecendo o voto de qualidade como critério de desempate para as decisões do CARF.

11 Em outro estudo, demonstramos que a uniformização de precedentes pelo CARF é não apenas um *poder*, mas, igualmente, um *dever*. Vide Santos (2020, p. 42).

12 Vide, em especial, o Projeto de Lei nº 2.483/2022, que se presta a regular o processo administrativo federal.

## 2 BASES NORMATIVAS DO PODER-DEVER DE UNIFORMIZAÇÃO DAS DECISÕES DE TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS

É na Constituição Federal de 1988 que estão os princípios<sup>13</sup> que demandam a atuação da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) para que haja uniformização das decisões proferidas pelo órgão paritário de julgamentos do MF, consoante a instrumentalidade do processo administrativo tributário federal. Nessa perspectiva, o professor Cassio Scarpinella Bueno (2017, p. 49-50) foi feliz ao utilizar a expressão “devido processo constitucional” – em contraponto ao “devido processo legal” – para designar o princípio segundo o qual a atuação dos tribunais deve contemplar os princípios consagrados pela Carta Política.

Nesse espectro, quanto à Administração Pública, é relevante destacar, inicialmente, o princípio da *igualdade tributária* (artigo 150, II, da CF 1988), segundo o qual é vedado à União instituir tratamento desigual a sujeitos passivos em situação equivalente. Em compasso com tal princípio, vige, ainda, o da *impessoalidade* da Administração Pública (artigo 37, *caput*, da Lei Maior), que, em última análise, compele o CARF a tratar igualmente os sujeitos passivos, cabendo, inclusive, a promoção da paridade de armas.

Já sob a ótica dos sujeitos passivos, a existência de um posicionamento coeso por parte da Administração Pública se apresenta como direito líquido e certo, na medida em que a Carta Magna assegura a todos o direito à isonomia (artigo 5º, *caput*, da CF 1988), em compasso com o princípio constitucional implícito da segurança jurídica.

É prudente, nesse compasso, que assentemos também, como premissa fundamental do presente estudo, que o direito é *uno* e, como tal, deve ser coerente (Bobbio, 1995, p. 37-110). Nessa perspectiva sistêmica, pois, a

<sup>13</sup> Não é objetivo do presente estudo enveredar sobre as divergências doutrinárias a respeito do conceito de princípios. De toda forma, por coerência técnica, há que se afirmar que não há consenso na doutrina a respeito do enquadramento de normas aqui adjetivadas de princípios como tal, segundo cada linha de pensamento.

uniformização das decisões do CARF se afigura, a um só tempo, como um dever da Administração Pública e um *direito* dos administrados.

Sem prejuízo disso, no âmbito infraconstitucional, temos que o CPC de 2015 representa um divisor de águas para o processo administrativo tributário federal. Com efeito, a norma em questão tem aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo tributário federal. Deste modo, sem dúvidas, quando cabível, é importante que as disposições do CPC sejam incorporadas ao processo administrativo tributário federal, a fim de que seja viável conjugar celeridade e efetividade do processo.

Nesse sentido, parece-nos que, em especial no que diz respeito à uniformização de precedentes, a regra do CPC que estabelece que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente” tem total pertinência, à luz dos princípios constitucionais supra-analizados, e, portanto, deve orientar a atuação do CARF.

### **3 A UNIFORMIZAÇÃO DOS PRECEDENTES NO ATUAL PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL**

#### **3.1 Breves considerações sobre o Decreto nº 70.235/1972**

Para o adequado prosseguimento do estudo, impõem-se algumas breves considerações sobre o Decreto nº 70.235/1972, que rege o processo administrativo tributário federal. A primeira delas diz respeito à (admirável, porém preocupante) longevidade da norma. Com efeito, o Decreto nº 70.235/1972 foi publicado no *Diário Oficial da União* em 7 de março de 1972. Trata-se, assim, de norma erigida à luz das disposições da Constituição Federal de 1967.

Nesse particular, em que pese o artigo 153 da Constituição Federal de 1967 tenha consagrado, em seu parágrafo 2º, o princípio da legalidade, a redação original do artigo 37 do Decreto nº 70.235/1972 delegava ao Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes a regulação do julgamento de segunda instância administrativa. Tal se dava com amparo na Emenda Constitucional

nº 01, de 17 de outubro de 1969, e o subsequente Decreto-lei nº 822, de 5 de setembro de 1969.<sup>14</sup>

O Decreto nº 70.235/1972, por sua vez, foi recepcionado pela CF 1988 com *status de lei ordinária*, por tratar de legislação processual, consoante a competência privativa da União, fixada pelo artigo 22 da Carta Magna. Isso, pelo que nos parece, implica trazer uma consideração elementar para o prosseguimento do estudo: na vigência da Carta Cidadã, o RICARF não pode invadir a competência do Legislativo, de modo a criar normas sobre o processo administrativo tributário federal, sob pena da inconstitucionalidade formal dos dispositivos.

Como alerta Bruno Fajersztajn (2004, p. 23-24):

Uma leitura desatenta do dispositivo acima mencionado pode levar o intérprete displicente a crer que não haveria limites materiais às regras previstas no regimento interno dos Conselhos de Contribuintes. No entanto, essa não é uma conclusão possível. O regimento interno dos Conselhos, em que pese a sua indispensabilidade ao regular desenvolvimento das atividades daqueles tribunais, deve ser composto de normas de caráter eminentemente procedural. Não é papel dos regimentos internos criar ou extinguir recursos ou estabelecer limites relativos à matéria a ser apreciada pelos órgãos julgadores. Esses últimos temas estão reservados à lei.

Não obstante isso, o Decreto nº 70.235/1972 ainda estabelece, em seu artigo 37, *caput*, que “o julgamento no CARF far-se-á conforme dispuser o seu regimento interno”. Diante disso, cabe observar que, não obstante o Decreto nº 70.235/1972 tenha sido criado sob a égide da Constituição Federal de 1967, é sob a perspectiva da Constituição de 1988 que deve ser, nos tempos atuais, analisado e interpretado. Portanto, caso a lei (em sentido estrito) não contemple todos os expedientes necessários à uniformização de precedentes, é cabível o seu aprimoramento, e não a tentativa, por parte do Poder Executivo, de suprir a deficiência da lei mediante ato administrativo (RICARF ).

14 Cf. Neder e López (2010, p. 19-20).

Como consequência, naquilo que o Decreto nº 70.235/1972 (ou o próprio CPC, que tem aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo) trata expressamente, o RICARF não pode modificar, ampliar ou restringir o conteúdo da norma. Tal será o espectro de observação do tema nas linhas que virão. Vejamos.

### 3.2 O Recurso Especial de Divergência (REsp)

O REsp, que está previsto no artigo 37, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972, é o expediente necessário e suficiente para que os sujeitos passivos e a Procuradoria-geral da Fazenda Nacional (PGFN) provoquem o saneamento das divergências verificadas entre as decisões proferidas no âmbito do CARF.

A hipótese autorizativa do manejo do apelo especial está contida no próprio Decreto nº 70.235/1972, artigo 37, § 2º, segundo o qual caberá REsp à CSRF no prazo de quinze dias da ciência do acórdão ao interessado de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

Em razão disso, não é dado à Administração Pública modificar ou mesmo flexibilizar, por meio do RICARF , a hipótese de cabimento do REsp. Ainda assim, parece-nos que a conformação atual da hipótese de acesso à CSRF prevista no indigitado diploma legal não é suficiente para viabilizar, da forma satisfatória, a uniformização das decisões colegiadas do órgão paritário de julgamentos do Ministério da Fazenda.

De outro lado, uma interpretação literal do dispositivo em apreço não deixa dúvidas de que o artigo 37, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972 não é suficientemente abrangente para viabilizar um tratamento isonômico entre os sujeitos passivos que litigam no processo administrativo fiscal (PAF), o que se traduz na impossibilidade de a instância especial do CARF garantir um tratamento isonômico aos sujeitos passivos.

Para que houvesse isonomia e celeridade no PAF, a norma que rege o acesso à CSRF deveria, em nossa visão, ser ampla o suficiente para contemplar

divergências não apenas no tocante à lei tributária (*stricto sensu*), mas à *legislação tributária*<sup>15</sup>, bem como às normas processuais aplicáveis ao PAF, tratando, inclusive, da hipótese de a divergência ocorrer no âmbito das turmas da própria CSRF.

Além disso, a norma não contempla nenhum expediente para que se opere a uniformização de decisões divergentes surgidas no âmbito da própria instância especial do CARF, a qual, em certos casos, já se manifestou, por meio de diferentes turmas, de forma incoerente (vide subtópico 3.3).

Atualmente, o artigo 37, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972 trata apenas da hipótese de cabimento do REsp – e mesmo assim numa perspectiva muito restrita, que não dialoga com a ampla defesa constitucionalmente assegurada aos que litigam no PAF. Com isso, a legislação atual dá margem para que o RICARF “legisle”, a pretexto de preencher lacunas que inviabilizariam o funcionamento do CARF se não fossem sanadas.

Como consequência, há um sem-número de discussões acerca do acesso à CSRF, tais como sobre o cotejo analítico das decisões paragonadas (acórdão nº 9101-003.057<sup>16</sup>), a identidade dos dispositivos legais invocados para demonstração da divergência (acórdão nº 9202-005.443<sup>17</sup>), a divergência quanto a matérias já

15 Conforme artigo 96 do Código Tributário Nacional (CTN).

16 “REQUISITOS OBRIGATÓRIOS AO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COTEJO ANALÍTICO EFETIVO. Compreende-se a flexibilidade que é dada ao cotejo analítico quando, de um lado, não se vê prejuízo à demonstração da divergência e, enfim, à compreensão do julgador. De outro lado, porém, não se pensa estar diante de um mero formalismo, o ponto é que não se pode ignorar uma regra que, por alguma razão, foi incluída no Regimento Interno deste Órgão e deve ser aplicada, estando diretamente atrelada à própria função do recurso especial de não devolver ao julgamento a necessidade de retorno a todo o processo ou nova abordagem fática, mas de se apresentar ao julgador dois entendimentos conflitantes, para que sejam dirimidos nesta instância, e não a ele transferi-lo essa função, o que se configura em razão da falta de analiticidade. Isso porque não exigiu o regimento um simples cotejo, mas este foi qualificado como “análtico”, o que requer mais do que a simples afirmativa de que a decisão recorrida decidiu de uma forma, e o paradigma de forma contrária, a não ser em casos em que o seja suficiente.”

17 “RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS NÃO ATENDIDOS. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO. Não há que se falar em dar interpretação divergente à legislação tributária, quando estão em confronto julgados exarados à luz de arcabouços normativos diversos, regulando incidências diferentes. Hipótese em que discute-se o momento da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, tendo sido trazido, como acórdão paradigma, decisão em que foram discutidos aspectos do fato gerador de contribuições previdenciárias.”

sumuladas (acórdão nº 9101-002.150<sup>18</sup>), o conhecimento de ofício de matérias de ordem pública (acórdão nº 9303-003.834<sup>19</sup>), a origem dos paradigmas ofertados (acórdão nº 9202-006.011<sup>20</sup>), a reforma dos paradigmas anteriormente à interposição do apelo (acórdão nº 9101-003.606<sup>21</sup>), o prequestionamento do sujeito passivo (9101-003.358<sup>22</sup>), o prequestionamento da PGFN (acórdão

- 18 "REGIMENTO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. De acordo com o § 3º do artigo 67 do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o atual Regimento Interno do CARF, c/c o artigo 5º dessa mesma portaria, não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso."
- 19 "NORMAS PROCESSUAIS. ADMISSIBILIDADE DO RECURSO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. LEGITIMIDADE PASSIVA. Aplicam-se, subsidiariamente, ao processo administrativo fiscal as normas do Código de Processo Civil, como a do seu artigo 485 (antigo 267), que permite o conhecimento de ofício das matérias de ordem pública ali expressamente enumeradas, entre as quais consta a legitimidade das partes."
- 20 "PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando é indicado como único paradigma acórdão proferido pelo mesmo colegiado que prolatou o acórdão recorrido."
- 21 "RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA. Conforme o §15 do artigo 67 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, 'não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente'. No caso, a admissibilidade do recurso especial só pode buscar embasamento no primeiro paradigma apresentado, já que o segundo paradigma foi totalmente anulado em razão da incompetência regimental do órgão que o preferiu, e, portanto, tal decisão não pode servir para a comprovação da divergência jurisprudencial suscitada pela recorrente. O entendimento pela manutenção da responsabilidade tributária no caso do paradigma válido não dá base para que se defenda o restabelecimento da responsabilidade tributária nos presentes autos. A caracterização da divergência jurisprudencial se dá quando o entendimento do caso paradigma pode ser transposto para o recorrido, produzindo o resultado pretendido pelo recorrente, mas isso não ocorre aqui, porque o acórdão paradigma examinou a questão da responsabilidade tributária num contexto bastante diferente daquele analisado pelo acórdão recorrido. A falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial."
- 22 "CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA NA INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA. DECRETO 70.235/1972, ARTIGO 17. ÔNUS DA PROVA. Não é conhecido recurso especial para enfrentamento de tema não tratado pelo acórdão recorrido, sem que a parte tenha apresentado embargos de declaração."

nº 9303-004.337<sup>23</sup>), a utilidade do apelo especial (acórdão 9101-003.348<sup>24</sup>), a reprodução parcial da ementa do paradigma (acórdão nº 9101-002.728<sup>25</sup>), a similitude fática das decisões (acórdão nº 9101-003.370<sup>26</sup>) e a suficiência recursal (acórdão nº 9101-003.009<sup>27</sup>).

Parece-nos, nessa ótica, que há dois problemas subjacentes à questão do acesso à CSRF para uniformização de precedentes – um decorrente do outro: o primeiro deles é, como visto, a clara ineficiência da norma que atualmente rege o acesso à instância especial do CARF; o segundo é o fato de a Administração Pública tentar suprir a competência do Poder Legislativo, como forma de buscar segurança jurídica e celeridade processual, justamente para compensar,

- 23 "RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS. É condição para que o recurso especial seja admitido que se comprove que colegiados distintos, analisando a mesma legislação aplicada a fatos ao menos assemelhados, tenham chegado a conclusões dispareces. Não tendo o colegiado recorrido analisado a matéria de que se pretende recorrer, mesmo a isso instado por meio de embargos, não se pode por falta de prequestionamento, admitir recurso que a pretenda discutir. Os embargos apresentados, por não acolhidos, apenas suscitam a divergência quanto a possível nulidade da decisão."
- 24 "RECURSO ESPECIAL. PERDA DE OBJETO. Não se conhece de recurso especial que questione exclusivamente a aplicação de multa, se a instância a quo afastou a exigência do principal, não subsistindo a infração da qual decorre a penalidade."
- 25 "RECURSO ESPECIAL. COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. REPRODUÇÃO DA ÍNTegra DA EMENTA. RICARF , ARTIGO 67, §11. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. Na hipótese de reprodução de ementa em razões de recurso especial para demonstrar a divergência na interpretação da lei tributária, cabe à Recorrente reproduzir a integralidade desta ementa, na forma do artigo 67, §11, do RICARF (Portaria MF 343/2015). Em sentido similar, previa o RICARF anterior (Portaria MF 256/2009)."
- 26 "ADMISSIBILIDADE. ARTIGO 67 DO ANEXO II DO RICARF /2015. AUSÉNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. DIVERSIDADE DE DISCUSSÕES JURÍDICAS. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO. Se os contextos fáticos analisados pelos acórdãos recorrido e paradigma são distintos e as discussões jurídicas que suscitam são diversas, logicamente constata-se a inexistência da divergência jurisprudencial requerida pelo artigo 67 do Anexo II do RICARF /2015 (a exemplo do que já acontecia na vigência do RICARF /2009), devendo, como consequência, ser negado o conhecimento do recurso especial."
- 27 "ADMISSIBILIDADE. ARTIGO 67 DO ANEXO II DO RICARF . MATERIA DEVOLVIDA INSUFICIENTE PARA REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA. NÃO CONHECIMENTO. O recurso especial interposto para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, para ser conhecido, deve demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária entre a decisão recorrida e a paradigma, que pode ter sido proferida por outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. Contudo, tal condição não resta atendida quando se constata que a matéria que teve seguimento no despacho de exame de admissibilidade não se mostra suficiente para reformar a decisão recorrida. Recurso não conhecido."

por meio de atos infralegais, a ineficiência da lei vigente – o que, a seu turno, expande o horizonte de (pertinentes) questionamentos dos atos normativos que regulamentam o PAF.

Em arremate, cabe ponderar que o fato de a Administração Pública ter relativa margem para disciplinar questões procedimentais no âmbito do CARF contribui para um ambiente de desconfiança institucional, sobretudo em casos em que os expedientes criados não produzem efeitos satisfatórios no que diz respeito ao tratamento isonômico dos sujeitos passivos – é o caso, por exemplo, da Resolução do Pleno (vide, infra, item 4.2), que, apesar de cabível desde 2015, jamais foi efetivamente empregada.

### 3.3 A Resolução de Uniformização da CSRF

A Resolução de Uniformização, que está a cargo do Pleno da CSRF, é um dos expedientes de uniformização mais críticos criados (sem amparo em *lei stricto sensu*) pelo RICARF. A uniformização, neste caso, tem origem na *divergência* de decisões, a exemplo do que ocorre no REsp, mas com efeitos vinculantes no âmbito do próprio CARF e das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJs).

Conquanto seja destinado à uniformização definitiva das decisões do órgão paritário de julgamento do MF, o expediente não possui natureza jurídica de recurso, por lhe faltar o requisito da voluntariedade, conforme atesta o artigo 51 do Anexo da Portaria MF nº 1.634/2023. Destaca-se, assim, o seu caráter *sui generis*.

No que diz respeito especificamente à divergência que o expediente se presta a sanear, os dissídios interpretativos podem surgir dentro de um mesmo colegiado da CSRF ao longo do tempo ou entre as diferentes turmas que a compõem. De forma semelhante, a divergência pode advir da interpretação de dispositivos comuns a todo o universo de processos administrativos – como regras processuais, por exemplo – ou mesmo como decorrência do enfrentamento de questões afetas a tributos de competência de diferentes turmas da CSRF.

Recentemente, por exemplo, a 1<sup>a</sup> e a 3<sup>a</sup> Turma da CSRF divergiram sobre a possibilidade de se fazer uso do instituto da compensação para garantir os efeitos da denúncia espontânea, de que trata o artigo 138 do CTN. Por meio do acórdão nº 9101-003.688<sup>28</sup>, a 1<sup>a</sup> Turma decidiu que a compensação do débito denunciado é suficiente para atrair os efeitos mencionados no artigo 138 do CTN; em oposição a tal julgado, a 3<sup>a</sup> Turma prolatou o acórdão nº 9303-006.011<sup>29</sup>, no qual ponderou que apenas o pagamento (*stricto sensu*) é que pode caracterizar a denúncia espontânea, de modo a afastar a penalidade. Eis, assim, um exemplo de divergência no que diz respeito a normas gerais de direito tributário.

A Resolução do Pleno da CSRF, nesse espectro, destina-se justamente a viabilizar a uniformização das decisões divergentes proferidas no âmbito da instância especial do CARF, o que ocorre com relativa – e temerária – frequência. O mecanismo foi introduzido no RICARF aprovado pela Portaria nº 256/2009, em substituição ao Recurso Extraordinário, anteriormente previsto exclusivamente no RI-CSRF.

Deste modo, cabe destacar que, diferentemente do que ocorria no caso do Recurso Extraordinário, o rol de legitimados para provocar uma Resolução do Pleno *não* contempla justamente o maior interessado na uniformização dos precedentes – o sujeito passivo. Isso, indiscutivelmente, limita o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa no PAF.

28 “COMPENSAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. A regular compensação realizada pelo contribuinte é meio hábil para a caracterização de denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN, cuja eficácia normativa não se restringe ao adimplemento em dinheiro do débito tributário.”

29 “MULTA DE MORA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO APRESENTADA EM ATRASO, MAS ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. CABIMENTO, POIS AFASTADA SOMENTE EM CASO DE PAGAMENTO DE VALOR NÃO PREVIAMENTE CONFESSADO. A compensação é forma distinta da extinção do crédito tributário pelo pagamento, cuja não homologação somente pode atingir a parcela que deixou de ser paga (artigo 150, § 6º, do CTN), enquanto, na primeira, a extinção se dá sob condição resolutória de homologação do valor compensado. Como o instituto da denúncia espontânea do artigo 138 do CTN e a jurisprudência vinculante do STJ demandam o pagamento, *stricto sensu* – ainda anterior ou concomitantemente à confissão da dívida (condição imposta somente por força de decisão judicial) –, cabe a cobrança da multa de mora sobre o valor compensado em atraso.”

No cenário atual, a provocação de uma Resolução do Pleno demanda a provocação por um dos legitimados (e.g.: presidente ou vice-presidente do CARF). Até que isso ocorra, não há previsão de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o que permite a execução, pelas autoridades preparadoras, de decisões contraditórias – por vezes proferidas em face de um mesmo sujeito passivo.

A Resolução do Pleno, portanto, é um expediente que merece aprimoramento, quando analisado sob o prisma da Constituição Federal de 1988. Em nossa visão, o mencionado expediente poderia, inclusive, coexistir com o Recurso Extraordinário. Todavia, não se pode prestigiar a Resolução do Pleno em detrimento do Recurso Extraordinário, pois, como visto, essa medida atenta contra o contraditório e a ampla defesa.

Esperamos, assim, que seja reintroduzido no processo administrativo tributário federal, por meio de lei, um *recurso* que, em harmonia com os dispositivos constitucionais, se preste a uniformizar definitivamente as decisões do órgão paritário de julgamentos do Ministério da Fazenda, a exemplo do antigo Recurso Extraordinário, que encontrava previsão no antigo RI-CSRF antes da criação do CARF por meio da Medida Provisória (MP) nº 449/2009.

### **3.4 As súmulas**

O RICARF prevê, também sem base em lei (em sentido estrito), a possibilidade de vinculação dos conselheiros a teses já pacificadas no âmbito do CARF (artigo 85, VI). Isso se dá por meio da aprovação, pelo Pleno da CSRF, de verbetes da súmula do órgão paritário de julgamentos do MF (artigo 123 e seguintes do Anexo do RICARF). A uniformização, nessa perspectiva, tem origem na convergência de decisões, com efeitos vinculantes tanto no âmbito do CARF como no das DRJs.

O papel das súmulas, como se sabe, é o de conferir celeridade processual aos julgamentos de matérias recorrentes e pacificadas, além, evidentemente, de projetar o entendimento sumulado entre as instâncias administrativas, já que os verbetes, atualmente, vinculam inclusive as DRJs, de modo a preservar a

estabilidade da jurisprudência administrativa, em compasso, inclusive, com o disposto no artigo 996, *caput*, do CPC de 2015<sup>30</sup>. Trata-se, portanto, da uniformização *qualificada*, que é altamente desejável no processo administrativo tributário federal, na medida em que tal expediente conjuga segurança jurídica e celeridade processual.

Nesse particular, a avaliação crítica que cabe no tocante a este expediente é quanto ao necessário aprimoramento da norma, a fim de que o rito de aprovação e os efeitos jurídicos das súmulas sejam levados para o bojo da lei processual (em sentido estrito).

Além disso, em nossa visão, a lei processual não deveria admitir a aprovação de súmula com base em precedente exarado mediante algum critério de desempate – seja o voto de qualidade ou mesmo o desempate em favor do sujeito passivo, tal como previa o art. 19-E da Lei nº 10.522, revogado pela Lei nº 14.689/2023, dado que o uso de um critério de desempate – qualquer que seja ele – é incompatível com a noção de estabilidade da jurisprudência que antecede, logicamente, a uniformização qualificada de precedentes.

## 4 O NOVO RICARF E A UNIFORMIZAÇÃO DE PRECEDENTES

Em 21 de dezembro de 2023 foi publicada pelo Ministério da Fazenda a Portaria nº 1.634, que aprovou o novo RICARF. A nova norma apresenta quatro principais pilares, a saber: (i) diminuição da temporalidade dos processos que aguardam julgamento, (ii) maior produtividade e especialização dos conselheiros, (iii) ampliação do direito de defesa do sujeito passivo e (iv) maior transparência nos julgamentos.

De fato, grande parte das medidas incorporadas ao RICARF estão em linha com a celeridade processual, a produtividade dos conselheiros e a transparência dos julgamentos. Nesse sentido, merecem destaque:

30 “Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.”

- i. a possibilidade de realização de sessões assíncronas (“plenário virtual”), nas quais há o depósito do relatório e dos votos em um sistema informatizado, sem prejuízo da possibilidade de se modificar a forma de julgamento, a depender da complexidade do caso e dos valores envolvidos;
- ii. a simplificação dos procedimentos para aprovação de súmulas das turmas da CSRF e do Pleno da CSRF, com redução (de cinco para três) do número de acórdãos necessários para embasar a proposta;
- iii. a possibilidade de rejeição, por despacho, de recursos que versem sobre matérias acerca das quais o CARF esteja obrigado a seguir entendimento vinculante (e.g.: súmula ou repercussão geral com trânsito em julgado); e
- iv. a desnecessidade de devolução dos processos às turmas ordinárias, após a apreciação de recurso especial de divergência, para eventual apreciação de matéria que restara prejudicada quando da análise de recurso voluntário ou de ofício, se o CARF estiver, nesse ponto, obrigado a seguir entendimento vinculante – que, nesse caso, será aplicado pela própria CSRF.

Não obstante haja inegáveis avanços no novo RICARF , particularmente sob o prisma da uniformização de precedentes, há dois principais aspectos que saltam aos olhos. O primeiro diz respeito ao distanciamento em relação ao comando expresso do CPC quanto ao procedimento a ser adotado nos processos que tratam de temas afetados por repercussão geral reconhecida no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF) ou por recurso repetitivo do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Já o segundo diz respeito a uma matéria que causa inquietação dos que militam no CARF, a saber: o surgimento de divergências na instância especial do CARF, que é responsável justamente por uniformizar os precedentes. Tais aspectos serão analisados individualmente a seguir.

#### **4.1 A vedação ao sobrerestamento de casos afetados por repercussão geral e recurso repetitivo**

O novo CPC, instituído por meio da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, estabeleceu um novo sistema de valorização de precedentes, que se mostrou

um grande avanço da norma.<sup>31</sup> Para o que interessa ao presente estudo, é relevante consignar que o artigo 313 do CPC determina, em linhas gerais, a suspensão do processo nos casos em que a solução do litígio depende do julgamento de outra causa ou da declaração de existência ou de inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente.

Nesse espectro, o artigo 1.030, III, determina o sobrerestamento do processo que versar sobre controvérsia de caráter vinculante ainda não decidida pelo STF (repercussão geral) ou pelo STJ (recurso repetitivo), respectivamente, caso se trate de matéria constitucional ou infraconstitucional. O racional por trás dos comandos legais ao norte expostos é claro: privilegiar a uniformização *plena* das decisões, evitando o seguimento improdutivo (e custoso) de processos, ao revés da instrumentalidade do processo e da primazia do julgamento de mérito. A sistemática adotada pelo sistema de precedentes do CPC, nesse aspecto, é louvável.

A Portaria nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, por seu turno, estabeleceu, no artigo 100, uma disposição em sentido rigorosamente oposto ao do CPC, vedando o sobrerestamento de processos afetados por repercussão geral ou recurso repetitivo enquanto não houver acórdão do STF ou do STJ, respectivamente. A vedação em comento merece ser revista, por uma série de questões.

A primeira delas diz respeito ao desvio do comando legal expresso do CPC, que tem aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo fiscal, quanto à necessidade de sobrerestamento. Com efeito, o fato de o RICARF ignorar a necessidade de sobrerestamento deixa claro que a norma privilegia a celeridade processual em detrimento da instrumentalidade do processo. Nesse compasso, é possível antever a provocação do Poder Judiciário para fazer valer a regra de sobrerestamento, o que sem dúvidas implica maior onerosidade do contencioso, tanto para o sujeito passivo como para a própria Administração Pública.

A segunda está relacionada com a (in)eficiência da Administração Pública, dado que, no cenário colocado pelo atual RICARF, há empenho de recursos públicos em um litígio estéril, visto que, independentemente do resultado do

31 Cf. Faro e Moreira (2015, p. 279).

processo administrativo, a decisão judicial do STJ ou do STF, conforme o caso, há de prevalecer. Tais recursos poderiam, em nossa visão, ser direcionados ao julgamento do estoque do CARF em relação a temas não afetados por repercussão geral e recurso repetitivo.

Por fim, nos casos em que, da aplicação do RICARF , resultar uma decisão favorável à Fazenda Pública, os débitos serão acrescidos de encargos legais. Deste modo, a necessidade de prestação de garantia dos débitos majorados implica injustificável oneração do litígio que deveria restar sobrestado.

#### **4.2 A manutenção do Recurso Extraordinário fora do RICARF**

Como visto no subtópico 3.3, supra, a Resolução do Pleno da CSRF é o expediente atualmente previsto no RICARF (art. 130 do Anexo II) para provocar a uniformização de decisões divergentes surgidas no âmbito da própria instância especial do órgão paritário de julgamentos do MF.

No passado, as decisões conflitantes, oriundas das turmas que compunham a instância especial do CARF poderiam ser desafiadas por meio de Recurso Extraordinário, dirigido ao Pleno da CSRF. Previa o antigo RI-CSRF, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, em seu artigo 9º: “Compete ao Pleno julgar recurso extraordinário de decisão de Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Turma ou o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais”.

A disciplina do Recurso Extraordinário, prevista no artigo 43 do RI-CSRF, era semelhante à do Recurso Especial de Divergência, já analisado, no que diz respeito aos pressupostos recursais e requisitos de admissibilidade. A Resolução do Pleno, nessa perspectiva, é uma nova roupagem do Recurso Extraordinário<sup>32</sup>, ainda que a Resolução não ostente natureza jurídica de recurso, por lhe faltar o requisito da voluntariedade, inerente aos recursos. A distinção,

32 A Resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais e o Recurso Extraordinário estiveram concomitantemente previstos no Regimento Interno aprovado pela Portaria do antigo Ministério da Fazenda nº 256/2009.

no entanto, repousa na natureza jurídica dos expedientes, bem como no rol de legitimados<sup>33</sup> a provocar a atuação do Pleno.

Nesse aspecto, portanto, o novo RICARF andou mal, distanciando-se do próprio pilar iii (ampliação do direito de defesa do sujeito passivo) da Portaria nº 1.634/2023. Com efeito, se o maior interessado em obter a palavra final da Administração Pública acerca da correta interpretação da legislação tributária não tem legitimidade para provocar uma Resolução do Pleno da CSRF, tal como era feito por meio do Recurso Extraordinário, parece-nos que há um nítido comprometimento do devido processo constitucional, que, por sua vez, pode abrir portas para a instituição de tratamento desigual entre os sujeitos passivos.

Tomando novamente como exemplo a questão da denúncia espontânea via compensação, à luz do regramento atual, pode-se chegar à situação extrema em que um mesmo contribuinte tenha o procedimento legitimado e negado, a depender da turma da CSRF que aprecie o seu apelo especial. Nessa perspectiva, parece-nos que manter o Recurso Extraordinário fora do RICARF é medida que está em franco descompasso (i) com a Constituição Federal de 1988, (ii) com o sistema de valorização de precedentes do CPC e (iii) com os próprios princípios que orientaram a nova norma.

Cabe insistir, todavia, que, tivesse o Recurso Extraordinário previsão em lei (em sentido estrito), não poderia – pelo menos não sem incorrer em ilegalidade – o Ministério da Fazenda retirar esse expediente do RICARF . Assim é que, malgrado o interesse na celeridade processual, nem a lei que rege o processo administrativo federal (leia-se: o Decreto nº 70.235/1972) nem tampouco o RICARF contemplam, atualmente, os expedientes necessários para viabilizar, com ampla defesa, a uniformização *plena* das decisões do Tribunal Administrativo.

33 No rol taxativo consagrado pelo artigo RICARF (artigo 130 do Anexo da Portaria MF nº 1.634/2023), não consta o sujeito passivo como parte legítima a provocar a atuação do Pleno; já no que toca ao Recurso Extraordinário, tanto o sujeito passivo como a representação fazendária tinham legitimidade para manejá-lo.

## 5 A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E A UNIFORMIZAÇÃO DE PRECEDENTES DE IBS/CBS

Em 20 de dezembro de 2023, o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional nº 132, com o objetivo de reformar a tributação sobre o consumo no Brasil, estabelecendo competência para a criação de um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) dual. Em termos práticos, isso será concretizado por meio da unificação de tributos, padronização<sup>34</sup> de bases de cálculo e alíquotas, além da centralização da arrecadação no local do consumo dos bens e serviços (“princípio do destino”) e do estabelecimento de regras para que a não cumulatividade seja plena, de modo que haja neutralidade na tributação.

Pretende-se, assim, substituir o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Serviços (ISS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que terão características de Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) dual.<sup>35</sup> Dentre os vetores que orientam a indigitada reforma, estão a simplicidade, a transparência e a justiça do sistema tributário.

Conquanto a reforma tributária seja necessária e desejável, é preciso cuidar para que, no tocante ao contencioso administrativo relativo ao IBS e à CBS, a lei preveja, taxativamente, a utilização de métodos categóricos e eficientes de uniformização de precedentes, de modo que não se instale um ambiente esquizofrênico no que diz respeito à interpretação conferida por cada ente federativo à legislação destes novos tributos.

34 A Emenda Constitucional nº 132 prevê regimes específicos para determinados setores (e.g.: saúde, educação e insumos agropecuários), que terão, portanto, uma tributação inferior.

35 Para que se tenha uma noção da expressividade dos problemas relacionados a tais tributos, confira-se o relatório *Contencioso tributário no Brasil*, do Insper (com dados referentes ao ano de 2020), que revela que há um valor de aproximadamente R\$ 5.44 trilhões (cerca de 75% do PIB) em discussão tributária na via administrativa ou judicial (Insper, 2020).

Para esse desiderato, parece-nos que, à luz da simplicidade almejada, a regulamentação, a fiscalização, a interpretação e o julgamento do IBS e da CBS devem se dar de forma *unificada*. A unificação, nessa perspectiva, darse-ia desde o nascedouro da norma, perpassando pelo enfrentamento de problemas práticos surgidos em procedimentos de fiscalização, em processos de consulta e, no limite, no curso do processo administrativo que solucionaria as demandas tanto de IBS como de CBS.

Quanto à criação das normas, a integração da União e do Comitê Gestor na produção da norma competente viabilizará que tenhamos uma única norma para IBS e CBS. Somente assim teremos a uniformidade pretendida, de modo a se evitarem/reduzirem conflitos de interpretação que irremediavelmente desembocarão no contencioso (administrativo ou judicial).

No plano das consultas, é prudente que haja (i) a possibilidade de a União e o Comitê Gestor do IBS providenciarem – de ofício ou mediante provocação – a uniformização de precedentes, mediante solução de divergência com efeito vinculante no âmbito das respectivas administrações tributárias; e (ii) a possibilidade de o sujeito passivo apresentar recurso contra eventual solução de consulta que revele divergência na interpretação da legislação do IBS e da CBS.

Já no que tange às fiscalizações, é prudente que regulamentação preveja expressamente (i) a possibilidade de realização de convênios entre os entes federativos, (ii) regras que tornem claramente prevento um determinado ente federativo em cada circunstância prática (inclusive que resguardem os servidores públicos que as observarem, deixando de fiscalizar um determinado sujeito passivo, em detrimento do dever de ofício) e (iii) regras que disciplinem eventual caracterização de conflito de competência (sobretudo entre estados e municípios).

Da mesma forma, é imprescindível que seja estabelecida a unificação de sistemas dos procedimentos fiscalizatórios (assim como a RFB utiliza o e-CAC), para concentrar o sistema em que as notificações e comunicados serão recebidos e o ambiente no qual os processos tramitarão, facilitando a garantia de amplo acesso à informação, a eficiência na gestão de dados e a transparência.

Em arremate, quanto ao contencioso administrativo, é necessário que sejam criados mecanismos conjuntos de uniformização de precedentes (e.g.: recurso especial, súmulas vinculantes e recurso extraordinário), cabendo, conforme o caso, a vinculação das administrações tributárias ao entendimento manifestado pelos órgãos conjuntos de uniformização, inclusive contemplando os mecanismos já previstos no CPC para esse desiderato (e.g.: sobrerestamento e observância obrigatória de processos com decisão vinculante proferida em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo).

## 6 CONCLUSÕES

Ao longo do presente estudo, analisamos as normas constitucionais, legais e infralegais que orbitam a uniformização, pela Administração Pública, das decisões proferidas no processo administrativo tributário federal, estabelecendo um juízo crítico a respeito dos expedientes de uniformização presentes tanto no Decreto nº 70.235/1972 como no RICARF . Nossa análise permite as seguintes conclusões:

- i. A uniformização das decisões do CARF é, a um só tempo, um *dever* da Administração Pública e um *direito* dos administrados, e deve ocorrer de modo a prestigiar a segurança jurídica, a igualdade e a celeridade processual constitucionalmente asseguradas, sem perder de vista a própria instrumentalidade do processo;
- ii. Sob a égide da CF 1988, é função da lei (*stricto sensu*) disciplinar a atuação da CSRF para corrigir as assimetrias geradas por decisões conflitantes surgidas tanto no âmbito do CARF ou mesmo (e principalmente) entre as diferentes turmas que compõem a instância especial do órgão paritário de julgamentos do MF;
- iii. Os expedientes atualmente previstos na legislação tributária não são suficientes para viabilizar a uniformização plena das decisões do CARF e da CSRF, de modo a conferir segurança jurídica, igualdade e celeridade processual no sistema tributário nacional;

- iv. Enquanto não são supridas as deficiências da norma que regulamenta o acesso à CSRF para saneamento dos dissídios interpretativos, o CPC de 2015 desempenha um importante papel na conformação de mecanismos para que as decisões do CARF sejam uniformizadas, e a sua aplicação deve ser orientada em compasso com o devido processo constitucional, de modo que, se necessário, deve-se prestigiar a efetividade do processo em detrimento da celeridade processual;
- v. O RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 concentrou medidas em prol da celeridade processual e da eficiência do CARF, porém, no que diz respeito à uniformização de precedentes, (a) deixou de lado a instrumentalidade do processo no tocante aos casos afetados por repercussão geral ou recurso repetitivo e (b) não viabilizou o exercício pleno do devido processo constitucional, na medida em que impede que os sujeitos passivos possam provocar, quando for o caso, a uniformização das divergências surgidas entre as turmas da CSRF;
- vi. As normas que se prestam a viabilizar a uniformização de precedentes de tribunais administrativo-tributários serão ainda mais desafiadas à luz da CF 1988 e do CPC no contexto da regulamentação da reforma da tributação sobre o consumo, dado que o IBS e a CBS envolverão entes tributantes distintos e a sua implementação tem o propósito de simplificar o sistema tributário brasileiro e dar mais segurança jurídica aos contribuintes;
- vii. Uniformizar as decisões dos tribunais administrativo-tributários é um desafio que demanda o aprimoramento constante dos expedientes de uniformização, a fim de que o processo administrativo possa conferir segurança jurídica aos administrados.

## REFERÊNCIAS

- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 6. ed. Brasília: Editora UnB, 1995.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Portaria MF nº 1.634, Brasília, 21 dez. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-003.688.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-006.011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-003.841.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-006.715.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-003.057.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-005.443.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-003.500.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-003.834.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-006.011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-003.606.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-003.358.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-004.337.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-003.348.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-002.728.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-003.370.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-003.009.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 1.076/2016.

BUENO. Cassio Scarpinella. *Manual de direito processual civil*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CONRADO, Paulo César; PRIA, Rodrigo Dalla. Aplicação do Código de Processo Civil ao processo administrativo tributário. In: CONRADO, Paulo César; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. *O Novo CPC e seu impacto no direito tributário*. São Paulo: Fiscosoft, 2015.

FAJERSZTAJN, Bruno. Aplicação das normas constitucionais pelos Conselhos de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, após a Portaria MF nº 103/02. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 104, p. 18-33, maio 2004.

FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. O Novo Código de Processo Civil e seus reflexos no processo administrativo tributário. In: SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos F. de; CUNHA, Leonardo Carneiro (coord.). *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Focofiscal, 2015.

INSPER. *Contencioso tributário no Brasil: relatório 2020 – ano de referência 2019*. São Paulo, 2020. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso\\_tributario\\_relatorio2020\\_vf10.pdf](https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf). Acesso em: 29 fev. 2024.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

RACANICCI, Jamile. Decisões judiciais não garantem reconhecimento no Carf. *Jota*, 15 dez. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2tuXcAA>. Acesso em: 29 fev. 2024.

SANTOS, Marcelo Rocha dos. *A Câmara Superior de Recursos Fiscais e os expedientes de uniformização de decisões no processo administrativo federal*. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020. 124 f.

# **DIREITO ADUANEIRO SANCIONADOR À LUZ DO AFC/OMC, DA CQR/OMA E DO ATEC**

**Fernando Pieri Leonardo**

Bacharel e mestre em Direito pela UFMG, pós-graduado em Direito Aduaneiro Europeu pela Universidade Católica de Lisboa, professor de Direito Aduaneiro e Tributário na pós-graduação da PUC-MG, membro no 51 da International Customs Law Academy (ICLA), presidente da Associação Brasileira de Estudos Aduaneiros (Abead), fundada em 2009, membro da Comissão Especial de Direito Aduaneiro do Conselho Federal da OAB, presidente da Comissão de Direito Aduaneiro da OAB/MG, advogado e sócio-fundador da HLL & Pieri Advogados.

## **RESUMO**

O presente artigo trata das sanções aduaneiras vigentes, considerando os princípios constitucionais aplicáveis, julgados do Superior Tribunal de Justiça e do CARF e a aplicação de tratados sobre facilitação comercial assinados pelo Brasil.

**Palavras-chave:** Aduana; infrações aduaneiras; sanção; facilitação.

## **ABSTRACT**

*This article delas with the custos sanctions in force considering the applicable constitutional principles, judged by the Superior Court of Justice and Administrative Court and application of the treaties about trade facilitation signed by Brazil.*

**Keywords:** Customs; customs infractions; sanction; facilitation.

# SUMÁRIO

1	Introito .....	409
2	Sanções aduaneiras .....	413
2.1	Sanção e estrutura da norma jurídica. Funções.....	413
2.2	Natureza jurídica das sanções .....	416
2.2.1	Sanções administrativas, tributárias e aduaneiras.....	416
3	Princípios constitucionais aplicáveis às sanções aduaneiras .....	419
4	Infrações e penalidades aduaneiras: critério objetivo .....	422
4.1	Decisões do Poder Judiciário e do CARF sobre as sanções aduaneiras.....	425
5	AFC/OMC, CQR/OMA e ATEC: novo marco regulatório aduaneiro .....	428
6	Conclusões.....	436
	Referências .....	436



## 1 INTROITO

Nos últimos trinta anos houve um aumento significativo do comércio global. Esse incremento do fluxo de mercadorias entre origens e destinos situados em distintos países é notório. Quanto mais se desenvolveram os meios de comunicação e de transporte, mais se deslocaram as fontes produtivas em busca de localização geográfica mais eficiente no globo. As companhias que perseguiam o crescimento e os lucros se multiplicaram pelo mundo, especialmente as multinacionais<sup>1</sup>. Espalharam-se pelo mundo buscando as melhores condições logísticas, menores cargas tributárias, maior eficiência nas fronteiras, segurança jurídica, estabilidade política e todos os fatores capazes de afetar positivamente o crescimento de suas atividades<sup>2</sup>. Importar e exportar são indispensáveis para as empresas multinacionais e para todas aquelas que participam do comércio internacional. O consumo de produtos globais alimenta a cadeia produtiva internacional, o ciclo contínuo de crescimento, investimentos, produção, distribuição, de forma cada vez mais intensa e ininterrupta.

O direito nesse *continuum* é desafiado a regular relações novas, dinâmicas e complexas. As aduanas, nas questões que lhes são pertinentes, relativas ao controle das entradas e saídas de mercadorias dos territórios aduaneiros<sup>3</sup>, têm que se aprimorar. Maiores volumes, ameaças diversas: riscos relacionados à segurança nacional, ao tráfico de armas, drogas e pessoas, à sonegação de tributos, à falsificação de produtos, à lavagem de dinheiro, ao meio ambiente, à saúde e ao patrimônio histórico. As fronteiras dos países são as portas desse fluxo internacional de mercadorias. Não há comércio internacional de mercadorias sem a transposição dos limites territoriais dos países. Estes se reúnem no Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), ou Organização

1 Cf. World Customs Organization (2018).

2 “[...] os operadores econômicos agigantaram-se e o fenômeno da competitividade em escala internacional tomou proporções inimagináveis, objetivando o melhor preço, maior qualidade e lucro, motivo pelo qual o menor custo fiscal das operações passou a ser um fator decisivo.” (Torres, 2001, p. 35-36).

3 Sobre território aduaneiro, recomendamos a leitura de artigo (Trevisan et al., 2021) presente na coluna de mesmo nome, na qual escrevemos juntamente com Liziane Meira, Fernanda Kotzias, Rosaldo Trevisan e Leonardo Branco, e que é publicada às terças-feiras na revista eletrônica de direito ConJur.

Mundial das Aduanas (OMA)<sup>4</sup>, como é mais conhecida, sendo essa organização responsável por congregar 184 países-membros<sup>5</sup>.

Nesse fluxo e contrafluxo do comércio exsurge a necessidade de compatibilizar o controle aduaneiro e a facilitação comercial. O primeiro é definido como “o conjunto de medidas tomadas pelas Alfândegas com vista a assegurar a aplicação da legislação aduaneira”<sup>6</sup> e o segundo como um “conjunto de medidas utilizadas com a finalidade de tornar o comércio entre os países mais acessível, visando uma variedade de esforços para reduzir os custos do comércio transfronteiriço”<sup>7</sup>. O controle aduaneiro inteligente e eficiente imprescinde de medidas de gestão de risco aduaneiro<sup>8</sup>, entre outras ferramentas, sendo ele vital à soberania e à segurança das nações. Vital também se afigura estimular e possibilitar, com rapidez, segurança e previsibilidade, o fluxo do comércio internacional, mola de crescimento da economia global, responsável por reduzir a pobreza e promover melhoria na qualidade de vida das populações. A harmonização e a simplificação das normas aduaneiras, nesse contexto, são vitais para o alcance desses objetivos.

Na OMA, esse fim é perseguido por diversas ações e iniciativas de grande relevância. Destaque-se a codificação aduaneira consubstanciada na Convenção de Quioto Revisada, aprovada em 1999, em vigor a partir de 2006<sup>9</sup>. E, da sua estrutura e conteúdo, a Organização Mundial do Comércio (OMC) elaborou e aprovou o texto do Acordo sobre a Facilitação do Comércio (AFC) por todos os seus membros, 164 países buscando desburocratizar e efetivar a implementação de uma verdadeira revolução normativa, com o intuito de reduzir os custos globais de comércio e adotar as melhores práticas de gestão e controle

4 Cf. Allende (2020, p. 15).

5 Disponível em: <http://www.wcoomd.org/en/about-us/wco-members/membership.aspx>. Acesso em: 20 jul. 2022.

6 Conceito da Convenção de Quito Revisada, em seu Anexo Geral, artigo 2º - Definições. Cf. Brasil (2020).

7 Cf. Morini et al. (2013, p. 46). Sobre o tema da facilitação comercial, ver Coelho (2008).

8 Cf. Basaldúa (2015, p. 5-44).

9 Cf. Basaldúa (2022).

aduaneiro<sup>10</sup>. Podemos dizer que os referidos tratados são respostas bem urdidas que visam regular os fatos, as inovações e as transformações no cenário global, tanto por parte da OMA<sup>11</sup>, quanto da OMC<sup>12</sup>, para fomentar um comércio internacional pujante e necessário.

No Brasil, as alterações nesse período também foram muito significativas. O crescimento dos números e valores das operações foi muito expressivo<sup>13</sup>. Igualmente, houve muitas mudanças normativas, como, exemplificativamente, podemos mencionar os textos do Regulamento Aduaneiro de 1985, o Decreto nº 91.030/1985, revogado pelo seu sucessor Decreto nº 4.543/2002, responsável por atualizar as normas aduaneiras anteriores então vigentes, e depois também substituído pelo vigente Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 6.759/2009. Destacamos, em especial, a ampliação do controle prévio das operações, com habilitação dos intervenientes para operarem no comércio exterior (IN SRF nº 1.984/2020); o SISCARGA – SICOMEX Carga (IN SRF nº 800/2007) e o Programa OEA<sup>14</sup> (IN SRF nº 1.985/2020); o esforço na redução dos tempos de permanência da carga em área alfandegada com ampliação do gerenciamento de riscos aduaneiros; a mudança do processo de exportação com a implementação da DU-E – declaração única de exportação (IN SRF nº 1.702/2017); os avanços na implementação da janela única, via PUCOMEX – Portal Único de Comércio Exterior e NPI – Novo Processo de Importação, com seus módulos LPCO –

10 Estima-se que a implementação completa do Acordo sobre a Facilitação do Comércio (AFC) pode reduzir o custo do comércio em aproximadamente 14,3% e incrementar o comércio global em um trilhão de dólares por ano, com maiores ganhos para os países menos desenvolvidos. Sobre a implementação do AFC/OMC entre nós, ver Mineiro (2022).

11 A OMA reúne 184 países em todos os continentes, responsáveis por 98% do comércio global.

12 “A CQR representa a explicitação normativa das melhores práticas aduaneiras internacionais, trazendo institutos de vanguarda, como gestão de risco e a figura do ‘Operador Econômico Autorizado’ - operador que apresenta, em síntese, bons antecedentes e baixo grau de risco - e valorizando a informatização como ferramenta nas atividades aduaneiras. [...] Pode-se, assim, dizer, sem medo de errar, que a CQR/OMA, de 1999, é a precursora do TFA/OMC, de 2013.” (Trevisan, 2018, p. 133).

13 Em 1990, o Brasil exportou cerca de 34 bilhões e importou em torno de 20 bilhões. Em 2021, atingiu o recorde da balança comercial, exportando 280 bilhões e importando 219 bilhões (em US\$, FOB). Os dados estão disponíveis em: <https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/comercio-exterior/estatisticas/balanca-commercial-brasileira-acumulado-do-ano>. Acesso em: 2 fev. 2022.

14 Sobre o tema, ver Leonardo (2022).

licença, permissões, certificados e outros documentos; o catálogo de produtos e o cadastro de atributos.

A maior transformação, no entanto, que permeia de alguma forma as demais, é a mudança de *mindset*, de visão e de posicionamento da aduana em relação ao setor privado. Historicamente, sempre houve distanciamento e desconfiança entre as partes; especificamente entre a fiscalização aduaneira e as empresas<sup>15</sup>. Desde 2014, com o início do Programa OEA, verdadeiro exemplo de concretização do pilar aduana-empresa do Marco SAFE da OMA<sup>16</sup>, essa relação vem se solidificando, gerando confiança e mútua assistência. Nesse ambiente, com o mesmo norte, na esteira da valorização da boa-fé e da experiência exitosa do Programa OEA, elaborou-se o Programa Nacional da Malha Aduaneira (PNMA) (Portaria Coana nº 76/2020). Através dele, permitiu-se à aduana comunicar indícios de irregularidade aos contribuintes antes de realizar o lançamento de ofício da infração. O contribuinte, a partir da provocação administrativa, pode conferir seus procedimentos e regularizá-los, o que lhe assegura a manutenção da espontaneidade. Excluem-se, portanto, as multas no ajustamento promovido pelo contribuinte a partir do aviso do fisco. Tal procedimento é inovador, valorizando a boa-fé e a confiança entre a aduana e as empresas. O procedimento seria impensável anos atrás. A atuação da fiscalização aduaneira seria integralmente focada no *enforcement* ou em fiscalizar e punir, lavrando auto de infração para a cobrança de tributos não recolhidos, com o acréscimo de multa de ofício e juros de mora.

Observamos, entretanto, que em matéria de infrações e penalidades, os avanços têm sido mais lentos no sentido de introduzir no nosso ordenamento jurídico sancionador aduaneiro as tendências e boas práticas internacionais. Nesse sentido, é de se lamentar que o Brasil, ao internalizar a CQR/OMA, não tenha aderido ao Anexo Específico H, que trata das infrações aduaneiras e

15 Essa necessidade de evolução nos diálogos e no fortalecimento da relação das aduanas com o setor privado é tema de tanta relevância, quanto aos impactos positivos que pode provocar, que a OMA elaborou um compêndio para orientar seus membros no desenvolvimento dessa relação. Cf. World Customs Organization (2015).

16 Cf. World Customs Organization (2021, p. 24): "IV- Pillar 2 - Customs-to-Business: 'The cornerstone of successful Customs-to-Business Partnerships relies on several critical factors, accompanied by a mutual respect for each other's roles and responsibilities in this regard'".

prevê garantias importantes para sua regulação, quais sejam: o princípio da proporcionalidade entre o ilícito e a sanção correspondente; a análise dos antecedentes dos infratores; a avaliação das medidas tomadas pelo interveniente para evitar erros; a exclusão da punibilidade em hipóteses de força maior e casos fortuitos, em que se comprove a sua boa-fé; e a previsão de que as cargas retidas sejam liberadas sob garantia. Nesse campo, a mudança de mentalidade de todos que lidam com a legislação infracional aduaneira pátria tem sido lenta, tendendo a manter-se conservadora e arraigada à visão antiga, presa a um suposto caráter objetivo que lhe seria inerente. Nosso objetivo nesse espaço é nos aproximarmos das normas jurídicas aduaneiras vigentes e das internacionais internalizadas, observando se permitem leituras e resultados diferentes quanto ao tema das sanções aduaneiras, reconhecendo-se a necessidade de respeito a princípios e garantias mais usuais e aprimoradas no âmbito do direito penal, especialmente a verificação da culpa para aplicação das sanções aduaneiras.

## 2 SANÇÕES ADUANEIRAS

### 2.1 Sanção e estrutura da norma jurídica. Funções.

O direito regula condutas. Não é um sistema descriptivo, e sim prescritivo. Prescreve condutas que devem, ou não, ser realizadas. O ordenamento jurídico é composto por normas jurídicas. Possui normas que regulam a produção de outras normas, denominadas normas de estrutura, e que disciplinam as condutas das pessoas, os comportamentos desejados e estimulados e os que não são desejados, antes reprovados – essas são as normas de conduta. As normas jurídicas de conduta são prescrições que contêm modais deônticos próprios à linguagem do direito (permitido, proibido e obrigatório)<sup>17</sup>. Os indivíduos podem adotar, ou não, a conduta desejada pelo ordenamento jurídico, ilustradamente, a obrigação pode ser cumprida ou descumprida; um prazo pode ser respeitado, ou não<sup>18</sup>.

17 Cf. Greco (1974, p. 20).

18 “O direito positivo se exprime com locuções como ‘estar facultado a fazer ou omitir’, ‘estar obrigado a

A observância das normas jurídicas é o estado desejável. O seu descumprimento pode ocorrer e deve ter uma consequência, sob pena de as prescrições deônticas, para serem cumpridas, dependerem da voluntariedade dos seus destinatários, que as observariam, ou não, conforme suas convicções. A resposta do ordenamento jurídico ao descumprimento da norma é a sanção<sup>19</sup>.

Seguindo as lições de Hans Kelsen, as normas jurídicas podem ser classificadas em norma primária e secundária. Na visão do mestre de Viena, a norma primária seria aquela que contém no seu antecedente a sanção, enquanto a secundária descreveria o comportamento desejado. O jurista argentino Carlos Cossio, responsável pela teoria egológica do direito, propõe a decomposição da norma na endonorma (comportamento desejado) e na perinorma (sanção prevista para a hipótese do descumprimento da endonorma). Paulo de Barros Carvalho afirma, após análise das duas teorias, que “o enfoque dicotômico da norma jurídica tem o condão de demonstrar as funções radicalmente diversas de cada norma”. Em seguida, arremata: “[...] a verdade é que ambas terão a mesma estrutura lógica: uma hipótese que se associa a uma consequência” (Carvalho, 2002, p. 39-49). Observando as conclusões de Cossio<sup>20</sup>, a norma primária ou endonorma é aquela que prescreve o comportamento ou a abstenção desejados. É o procedimento em conformidade com o ordenamento jurídico, o lícito. O descumprimento ou violação da norma primária configura o ilícito. Este está descrito na norma secundária ou perinorma, atraindo a consequência negativa, a sanção. Em sua anatomia, tanto a primária quanto a secundária

fazer ou omitir', 'estar impedido de fazer ou omitir'. E tais locuções não descrevem como factualmente o sujeito agente se comporta, mas como deve comportar-se.” (Vilanova, 1997, p. 69).

- 19 “Sanção, portanto, é a consequência negativa atribuída pelo ordenamento à inobservância de um comportamento prescrito pela norma primária. Ou, simplesmente: a sanção é a consequência de um ilícito.” (Mello, R., 2007, p. 37).
- 20 “Percebeu Cossio que toda conduta humana juridicamente relevante será inexoravelmente lícita ou ilícita, carecendo a norma jurídica de uma estrutura disjuntiva abrangente de ambas as possibilidades. Nessa ordem de ideias, a norma jurídica é concebida como o conjunto disjuntivo de dois juízos hipotéticos: no primeiro, prescreve a conduta desejada (prestação); no segundo, prescrevem-se as consequências da transgressão (sanção).” (Silva, 2007, p. 45-46). Sacha Calmon, em sua obra *Teoria e prática das multas tributárias*, é assertivo: “O importante é a função dos dois tipos de normas: as impositivas, que criam deveres e direitos, tendo por hipóteses fatos lícitos, e as sancionantes, que atribuem penas aos que descumprem deveres legais pré-estatuídos (princípio da legalidade formal)” (Coêlho, 1992, p. 15).

possuem hipótese e consequência/mandamento. São compreendidas através da equação: se *A* é, *B* deve ser ou se não *B*, deve ser *C*.

À guisa de exemplo, vejamos o tributo. Ele está compreendido na norma primária, haja vista que a hipótese abstrata descrita como capaz de fazer nascer a consequência deve ser sempre um fato lícito, pois do seu conceito excluem-se as sanções a atos ilícitos. A consequência da realização dessa hipótese é o dever de recolher o montante devido no *quantum* e no *tempus* certo. Essa é a norma primária. Se descumpriada sua consequência, a norma secundária será atraída. Esta tem por hipótese o comportamento contrário à norma primária, ou seja, o indesejado, o ilícito (não pagamento, ou pagamento a destempo, do tributo devido). Decorre daí a aplicação da consequência, qual seja, a sanção, que, no caso, pode ser a aplicação de uma multa pecuniária sobre o montante não recolhido e a cobrança de juros pelo atraso. A sanção, pois, é a consequência do ilícito<sup>21</sup>.

A sua análise permite reconhecer-lhe as seguintes funções: preventiva, repressiva, reparatória, didática, incentivadora e assecuratória<sup>22</sup>. Rafael Munhoz de Mello, tratando das sanções administrativas, reconhece nelas duas espécies de funções: a retributiva e a resarcitória. A primeira caracteriza-se por ser “preventiva: pune-se para prevenir a ocorrência de novas infrações, desestimulando a prática de comportamentos tipificados como ilícitos”<sup>23</sup> (Mello, R., 2007, p. 76). Consoante a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello: “[...] quando uma sanção é aplicada, o que se pretende com isso é tanto

21 “O Direito, sendo uma ordem coativa, não prescinde da previsão de formas de reação às condutas socialmente reprováveis ou perniciosas, imposto (impondo) aos seus protagonistas uma resposta consistente num ato de coação. Nessa ordem de ideias, a sanção consiste em uma consequência desfavorável, a ser aplicada mediante ato de coação, na medida em que será imposta com uso da força em caso de resistência.” (Silva, 2007, p. 41).

22 Cf. Silva (2007, p. 60-80).

23 Para o presente artigo, interessa-nos a sanção retributiva e os princípios conformadores de sua aplicação: a) a conduta proibida deve ser detalhadamente descrita em lei prévia, para que os particulares saibam exatamente o comportamento indesejado que pode sujeitá-los à imposição da sanção; b) a sanção somente pode ser imposta a quem agiu de modo voluntário e culposo, pois a finalidade preventiva que justifica a imposição da medida não será atingida se o infrator agiu de modo involuntário ou sem culpa; c) a sanção deve ser imposta apenas ao sujeito que agiu de modo ilícito, sendo vedada sua transmissão a terceiros que não praticaram o comportamento proibido (Mello, R., 2007, p. 80).

despertar em quem sofreu um estímulo para que não reincida, quanto cumprir uma função exemplar para a sociedade” (Mello, C., 2019, p. 815). Já a sanção administrativa resarcitória caracteriza-se pela reparação do dano causado à vítima da infração. Exemplo é a cobrança de juros pelo atraso no pagamento dos tributos<sup>24</sup>.

## 2.2 Natureza jurídica das sanções

### 2.2.1 Sanções administrativas, tributárias e aduaneiras

Considerando a sanção uma consequência de um ato ilícito, ela está presente nos diversos ramos do direito, como penal, civil, administrativo, tributário ou aduaneiro. Na sua essência e estrutura ontológica, as sanções nesses diferentes campos não se distinguem. Podem merecer tratamento distinto, tendo regulação diferente, sem que deixem de ser ontologicamente idênticas<sup>25</sup>. Podem receber tratamento semelhante. Essa é uma decisão tomada e incluída no ordenamento jurídico, seguindo-se suas regras de produção normativa.

O Estado, no exercício do seu *ius puniendi*, cria ilícitos penais; os crimes e as sanções; as penas, a serem impostas pelo Poder Judiciário. No exercício do mesmo poder punitivo, cria os ilícitos administrativos e as sanções correspondentes, a serem aplicadas pela Administração Pública. É o mesmo poder punitivo estatal<sup>26</sup>. A distinção que se pode fazer entre os ilícitos penais e administrativos está tanto na sanção penal e administrativa aplicada, como na autoridade competente para aplicá-la. Na sanção penal, o Poder Judiciário. Na sanção administrativa, a autoridade administrativa competente.

24 Cf. Coêlho (1992, p. 76-78).

25 Para Luciano Amaro, “não há diferença ontológica entre a infração civil, ou administrativa ou trabalhista, ou econômica, ou tributária, ou infração penal. A infração caracteriza sempre um comportamento, omissivo ou comissivo, contrário à norma jurídica. Dependendo da valorização jurídico-positiva que se fez dessa infração é que vamos ter uma sanção meramente civil ou meramente administrativa, ou, além disso, ou lugar disso, uma sanção também penal” (Amaro, 2004, p. 26-27). Em igual sentido, ver Pacheco (1997, p. 49).

26 “O legislador goza de ampla liberdade para seleção das condutas que serão tipificadas como ilícito penal ou como ilícito administrativo. Enfim, a escolha entre um ou outro tipo de ilícito é uma questão de política legislativa.” (Mello, R., 2007, p. 59).

Pode-se conceituar a sanção administrativa como medida aflativa imposta pela Administração Pública em função da prática de um comportamento ilícito. Pode-se falar em medida aflativa na medida em que a sanção administrativa impõe ao infrator um mal, algo desfavorável. Em nosso ordenamento jurídico, a Constituição Federal exclui das sanções administrativas a restrição de liberdade, eis que o artigo 5º, LXI, determina que somente autoridade judiciária competente poderá decretar prisão.

Analizando a natureza jurídica da sanção, Paulo Roberto Coimbra Silva preleciona: “A qualificação da natureza jurídica do ilícito e a da consequência que o ordenamento lhe imputa encontram-se em uma indissociável relação de reciprocidade” (Silva, 2007, p. 88). Para o autor podemos ter sanções de natureza civil, comercial, trabalhista, processual, penal, administrativa, tributária, etc. Da sua obra *Direito tributário sancionador*, com os ajustes necessários, podem ser colhidos subsídios para o direito aduaneiro sancionador.

Após analisar a sanção na doutrina dos mais relevantes juristas que sobre ela discorreram, Paulo Coimbra leciona sobre suas funções e arrosta o tema da natureza das obrigações descumpridas para adjetivação da sanções. Descreve as sanções civis, comerciais, trabalhistas, administrativas para defender, ao cabo, a autonomia didática das sanções tributárias. Utilizando-se do mesmo ferramental, pode-se, igualmente, defender-se a necessidade e a existência da sanção aduaneira, apartada da administrativa e da tributária. Para tanto, *mutatis mutantis*, valem as lições registradas pelo professor mineiro: “Recordese ser este o elemento que serve para adjetivar a sanção, na medida em que é a natureza jurídica da infração relacionada aos deveres afetos aos tributos que permite qualificá-la de tributária” (Silva, 2007, p. 118). O que permite qualificar uma sanção de aduaneira é a natureza jurídica da infração relacionada a deveres afetos ao controle aduaneiro.

Para defender a autonomia das sanções tributárias em face das administrativas, o autor desenvolve bem urdida argumentação, que transcrevemos:

Notória é a grande e crescente abrangência das potestades sancionadoras da administração, muito mais ampla do que a das sanções penais, podendo incidir sobre diferentes e largos aspectos atraentes de sua atuação

fiscalizadora e repressiva, e.g.: ilícitos de trânsito, de urbanismo, de polícia, tributários, orçamentários, financeiros, atentatórios à saúde pública e à ordem pública. Alguns autores chegam a forjar distinções entre diversas (sub)espécies de sanções administrativas, tais como: sanções militares, fiscais, ambientais e urbanas. Essas subclassificações justificam-se e revelam sua utilidade sempre quando nelas se identificam peculiaridades relevantes ao seu estudo e compreensão, como, ilustre-se, a identificação de suas fontes, sua interpretação, aplicação, imputação, responsabilidade, procedimento sancionador e prescrição. Por todas essas razões, explicitese, desde logo, adota-se neste trabalho a tese da autonomia da natureza jurídica das sanções tributárias não-delituosas.

Por certo, o direito administrativo sancionador tem sua abrangência alardeada à medida que se ampliam e se incrementam as atividades cujo exercício, por concernirem ao interesse público, deve a Administração assegurar, disciplinar e, eventualmente, limitar. Regulamentação e sanção revelam-se indissociáveis, tendendo a progredir de maneira pariforme, como duas face de uma mesma moeda. Notória, portanto, a amplitude do alcance do poder/dever sancionador da Administração, máximo ao considerar-se a indisfarçável tendência de extensão do poder/dever regulatório do Estado contemporâneo, que tem deixado de se imiscuir no desempenho de atividades econômicas, confiando sua exploração à iniciativa privada, sob a atenta vigilância das Agências Nacionais reguladoras (ANATEL, ANEEL, ANVISA, ANP, etc.) nos termos e condições impostas pelas respectivas legislações editadas para assegurar a consecução dos interesses públicos. (Silva, 2007, p. 106-107)

A defendida autonomia encontra-se cada vez mais sedimentada, e com razão. De igual maneira, é necessário reconhecer a autonomia das sanções aduaneiras, na mesma medida em que se deve reconhecer a autonomia do direito aduaneiro. A regulamentação das relações entre a aduana e os intervenientes é profícua, relevante e autônoma. O outro lado da moeda é a sanção, seguindo a mesma natureza jurídica da obrigação em relação à qual se dê o descumprimento<sup>27</sup>.

27 Algumas obras de referência desse crescimento e do reconhecimento do direito aduaneiro são: *Temas atuais de direito aduaneiro* (Trevisan, 2008); *Regimes aduaneiros especiais* (Meira, 2002) e *Tributos sobre o comércio exterior* (Meira, 2012). Na obra *Temas atuais de direito aduaneiro*, sobre os conceitos próprios do direito aduaneiro, vale a leitura do artigo de autoria do coordenador sob o título "Direito aduaneiro e direito tributário – distinções básicas" (p. 11-55). Destacam-se também as obras *Introdução ao direito aduaneiro* (Mineiro, 2018) e *Curso de direito aduaneiro* (Sehn, 2021a). No

Quanto às funções, as de natureza aduaneira exercem as funções preventivas, didáticas e, principalmente, punitivas. Exercem a função preventiva na medida em que visam desestimular o rompimento da ordem jurídica, intimidar os possíveis infratores, gerando uma convicção de que não é interessante cometerem a infração. A função didática almeja a educação, a correição, preconizando a não reincidência. A função punitiva ou repressiva impõe castigo ou aflição.

Fazendo referência à pirâmide de risco da OMA, desenvolvida no seu compêndio de gestão de riscos aduaneiros, as normas sancionatórias tendem a seguir a sua lógica e classificação. Assim, deve-se penalizar com maior rigor quanto maior for a intenção de cometer o ilícito, a fraude e a simulação, por exemplo. Nesse patamar estão presentes e comprovadas a intenção e a gravidade das infrações, tendo em vista a ofensa ao controle aduaneiro. No extremo oposto da pirâmide, na relação de confiança e parceria, não se pode tratar de forma igual o interveniente, sob pena de desigualdade e desestímulo ao cumprimento das normas. Nessa posição, se ocorrer, o ilícito deve ser avaliado sob a ótica da culpa e, eventualmente, sequer punido, como veremos mais adiante.

### 3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS ÀS SANÇÕES ADUANEIRAS

O sistema sancionatório, como exercício do *ius puniendi* do Estado, limitador da liberdade, do direito de propriedade, só se legitima se respeitadas as garantias individuais próprias do Estado de Direito, sobretudo as de caráter penal material e processual. Sua observância diz com a manutenção do próprio Estado de Direito, sob pena de se transformar em um “ordenamiento meramente tecnocrático o funcional, sin referencia a los valores” (Cotter, 2020, p. 762). É pacífico entre a melhor doutrina, em decorrência mesmo do Estado de Direito, de uma exigência constitucional, que o exercício da potestade punitiva do Estado seja limitada e conformada por um “regime jurídico punitivo, assim designado o conjunto de preceitos constitucionais e legais que estabelece limites procedimentais e substanciais à ação do Estado, nesta matéria (exercício

mesmo sentido, ver nosso artigo na coluna Território Aduaneiro (Leonardo, 2022a).

do *jus puniendi*)” (Ataliba apud Mello, R., 2007, p. 80). Nesse sentido, convém mencionar as lições de Cotter (2011, p. 76-100), Silva (2007, p. 294-298)<sup>28</sup> e Mello, R. (2007)<sup>29</sup>.

Ao fim e ao cabo, toda a harmonia e integração dos princípios conformadores da atuação do Estado, especialmente ao aplicar as normas sancionatórias, sejam penais, administrativas, tributárias ou aduaneiras, é a concretização de valores que buscam elevado sentido de justiça. Tomando de empréstimo as lições de Paulo Coimbra, dentre os múltiplos princípios gerais da repressão a serem observados nesse diapasão, podemos destacar os da: estrita legalidade, tipicidade ou especificidade conceitual, vedação à analogia *in mala partem*, irretroatividade da *lex gravior* e retroatividade benigna, presunção de inocência, verdade material, insignificância ou bagatela, proporcionalidade, individualização da sanção, dosimetria da sanção, personalidade da sanção, *non bis in idem*, interdependência das instâncias punitivas, concurso de infrações e vedação ao confisco<sup>30</sup>.

Dentre todos esses princípios, destaca-se a proporcionalidade, na medida em que “impõe ao ente estatal moderação no seu agir, mormente em situações em que a esfera jurídica dos particulares seja atingida”. Deve-se perseguir a “justa medida” da sanção administrativa”, que só pode ser atingida com a análise detida do caso concreto, visando “sopesar as circunstâncias fáticas de cada infração” (Mello, R., 2007, p. 174).

28 “[...] ressalve-se, desde logo, a existência de princípios e regras gerais comuns da repressão, cuja prevalência se faz sensível sempre que se manifeste qualquer potestade punitiva do Estado, aplicáveis a sanções de naturezas diversas.” (Silva, 2007, p. 89).

29 “Ocorre que tais princípios do regime jurídico punitivo decorrem da opção constitucional por um Estado de Direito. São corolários do princípio do Estado de Direito, uma das ‘decisões políticas estruturais do Estado’, segundo Luís Roberto Barroso. Tratando-se de princípio constitucional fundamental, seus efeitos incidem sobre toda a ordem jurídica – o que inclui o regime jurídico que disciplina a imposição de sanções retributivas pela Administração Pública. Não se trata, portanto, de princípios de direito penal, mas sim de princípios que regem toda a manifestação do poder punitivo estatal, seja penal ou administrativa. Tampouco se trata de aplicar no campo do direito administrativo sancionador os princípios que são próprios do direito penal mas apenas os que são comuns a ambos os ramos jurídicos, corolários da opção constitucional por um Estado de Direito.” (Mello, R., 2007, p. 104-105).

30 Cf. Silva (2007, p. 296-297).

O princípio da proporcionalidade, como um dos pilares da nossa Constituição Federal, é reconhecido e deve ser respeitado, ainda e principalmente, nos procedimentos que mais limitam direitos e garantias individuais, como o são aqueles investigatórios e especiais, como os de combate às fraudes aduaneiras. Essa é a lição de Caio Roberto Souto de Moura em relação à análise promovida por ele do princípio da proporcionalidade em face dos procedimentos especiais de controle aduaneiro<sup>31</sup>. Na mesma linha, Solon Sehn, reconhecendo a relevância constitucional do controle aduaneiro, insculpido no art. 237 da Carta Magna, alerta para a necessidade da sua ponderação com outras relevantes garantias e princípios postos no mesmo altopiano constitucional<sup>32</sup>.

Os diversos princípios gerais de repressão devem permear os subsistemas do direito sancionador. Coimbra destaca os da insignificância, da proporcionalidade, do *ne bis in idem*, da interdependência das instâncias punitivas e da presunção de inocência. Dentre eles, o princípio da insignificância, segundo o autor, está implícito, pois que não se encontra em lei em sentido formal, sendo de criação doutrinária. Para ele, o princípio enseja, quando aplicável, a exclusão da tipicidade da conduta, permitindo que sua utilização em matéria punitiva, em atenção às circunstâncias de uma determinada situação fática, mitigue os efeitos da sanção ou descaracterize a infração<sup>33</sup>.

As reflexões sobre o princípio da insignificância, como desdobramento dos princípios da proporcionalidade, da equidade e da isonomia, aplicam-se, em sua inteireza, às sanções aduaneiras. Devem ser fundamento para se reconhecer que descumprimentos de obrigações das quais não decorra prejuízo

31 Cf. Moura (2012, p. 134-135).

32 "A Constituição Federal, de um lado, reconhece a importância do controle aduaneiro, enunciando – em seu art. 237 – que a fiscalização sobre o comércio exterior é essencial à defesa dos interesses fazendários nacionais. Porém, também consagra o direito de propriedade (art. 5º, XXII), a livre iniciativa (art. 170, *caput*), a liberdade do exercício de atividade econômicas (art. 170, parágrafo único) e a vedação ao confisco (art. 150 IV), garantindo que ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal, inclusive em sua dimensão material de proibição de excesso (art. 5º, LIV). Tais princípios apresentam a mesma relevância normativa. A aplicação de um não pode ocorrer em prejuízo do outro. O texto constitucional deve ser interpretado de forma global, ponderando-se os diversos valores e interesses consagrados, de modo a minimizar tensões e contradições." (Sehn, 2021a, p. 439).

33 Cf. Silva (2007, p. 298-302).

ao erário, quando não praticados para encobrir infração de natureza material, não devem sofrer as sanções aduaneiras por descaracterização da infração, pois “a irrelevância de seus efeitos exclui a tipicidade da conduta ilícita” (Silva, 2007, p. 303).

Dentre os princípios destacados a serem observados na aplicação da sanção pelo Estado, destaque-se a culpabilidade. Juan Cotter afirma, peremptório, que “la premisa debe ser que no existe sanción sin culpa” (Cotter, 2020, p. 773). No mesmo sentido está a lição de Solon Sehn, citando as lições de Horácio Félix Alais, ao estatuir: “Se reconhece que o denominado Direito administrativo sancionador (que envolve as infrações) deve acatar os princípios da tipicidade, legalidade, culpabilidade – o que exclui a responsabilidade objetiva” (Alais, 2011, p. 20). Ainda, conforme leciona Coimbra, pode-se afirmar que a culpabilidade, em conjunto com a ilicitude, é elemento integrante e essencial de toda norma sancionadora e o juízo de culpabilidade pode ser descrito em duas proposições distintas: (i) não há sanção sem culpa; (ii) a pena não poderá ultrapassar a medida da culpabilidade, arrematando: “A gravidade da sanção punitiva deve, pois, corresponder à gravidade da culpa” (Silva, 2007, p. 319)<sup>34</sup>.

## 4 INFRAÇÕES E PENALIDADES ADUANEIRAS: CRITÉRIO OBJETIVO

As infrações e penalidades no ordenamento jurídico brasileiro estão reunidas, salvo normas esparsas, nas previsões do Título IV, do Decreto-lei no 37/1966, entre os artigos 94 a 117, e no Título VI, do Regulamento Aduaneiro, Decreto no 6.759/2009, entre os artigos 673 e 74335. O artigo 94 do Decreto-lei no 37/1966 e seu § 2º preveem:

34 Em igual sentido, ver Osório (2022, p. 391-403).

35 Rosaldo Trevisan empreendeu relevante estudo sistemático sobre as infrações e penalidades aduaneiras. “Buscando romper a fragmentação, e apresentar, por completo, o universo infracional brasileiro – com os riscos que tal pretensão envolve – o presente estudo busca explorar, ainda que de forma geral, as 175 penalidades aduaneiras vigentes, atualmente, no Brasil, que serão classificadas e detalhadas nos itens subsequentes.” (Trevisan, 2022, p. 571-630).

Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los. [...] § 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Rodrigo Mineiro defende a impertinência de qualquer análise do aspecto volitivo no tipo infracional, não sendo, na sua visão, necessária qualquer apreciação de culpabilidade do agente para configuração da infração aduaneira, à luz do art. 94, § 2º, do Decreto-lei no 37/196636. Da leitura do normativo, tanto doutrinadores quanto julgadores têm afirmado, com relativa certeza, que as infrações aduaneiras têm caráter objetivo, sendo despicada a avaliação de dolo ou culpa. No entanto, esse entendimento não se alinha com a melhor compreensão do alcance da disposição normativa, adotada e acatada por outros respeitáveis doutrinadores. O que se deve compreender é que a infração independe do dolo, mas não da comprovação da culpa. Situações que configurem infração à legislação aduaneira mas, comprovadamente, não dependam do agente, extrapolando sua possibilidade de evitar o descumprimento da norma, não devem ser sancionadas. São os casos de comprovação de força maior ou de caso fortuito, ou situações em que se possam comprovar a boa-fé e o erro involuntário que fuja, por completo, ao controle e atuação do interveniente. Nesses casos, não se deve impor penalidade porque não há infração<sup>37</sup>. Esse entendimento, destaque-se, encontra-se em sintonia com a previsão do Anexo Específico H-2, Capítulo I, Norma 25, da Convenção de Quito Revisada, conforme comentário de Juan Patrício Cotter:

[...] cuando se acrede que una infracción se ha cometido como consecuencia de un acto de fuerza mayor u otras circunstancias que no puedan ser

36 Cf. Fernandes (2018, p. 125-126).

37 "O Decreto-Lei nº 37/1966, por sua vez, inclui as ações e as omissões involuntárias no conceito de infração. Essa previsão não é compatível com o Estado Democrático de Direito. Dele decorre a garantia *nullum crimen sine conducta*, que impede que se considere como delito ou infração algo que não configure uma ação humana. Por isso, não há que se falar em infração em face de ações involuntárias, simplesmente porque não há uma conduta." (Sehn, 2021a, p. 399).

controladas por la persona implicada y no haya pruebas de negligencia o intención fraudulenta de su parte, no se aplicará sanción alguna en la medida em que se demuestren tales actos a entera satisfacción de la aduana. (Cotter, 2020, p. 750-751)

Para a análise do dispositivo aduaneiro em comento, vale recordar aquele semelhante que o antecedeu, qual seja, o artigo 136 do Código Tributário Nacional, de 25 outubro de 1966 – enquanto a lei aduaneira foi publicada em 18 de novembro do mesmo ano. A dicção guarda identidade com o artigo 94 supratranscrito, senão vejamos: “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

No sentido da responsabilidade objetiva, compreendendo suficiente o simples descumprimento da obrigação de pagar o tributo devido, na obrigação principal, ou deixar de fazer o previsto quanto à obrigação acessória, encontramos posições como a de Ângela Maria Motta Pacheco<sup>38</sup>, em obra específica sobre o tema das sanções tributárias. No entanto, a doutrina pátria não deixa de destacar a necessidade de avaliação da intenção do agente, assim como avaliação das atenuantes, inclusive expressamente previstas nos artigos 108 e 112 do Código Tributário Nacional<sup>39</sup>.

À guisa de síntese, em que pese posicionamentos em contrário, a doutrina reconhece a aplicabilidade às sanções aduaneiras dos princípios constitucionais aplicáveis ao sistema repressivo, mormente em relação às infrações aduaneiras, a necessidade de verificação da culpa do agente para aplicação legítima da

38 Cf. Pacheco (1997, p. 235-236).

39 “O preceito questionado diz, em verdade, que a responsabilidade não depende da intenção, o que torna (em princípio) irrelevante a caracterização de dolo (vontade consciente em adotar a conduta ilícita), mas não afasta a discussão da culpa (em sentido estrito). Se ficar evidenciado que o indivíduo não quis descumprir a lei, e o eventual descumprimento se deveu a razão que escaparam ao seu controle, a infração ficará descharacterizada, não cabendo, pois, falar-se em responsabilidade. [...] Assim sendo, a intenção ardilosa de lesar o Fisco, geralmente, leva a um maior rigor da lei contra o infrator. Em contrapartida, diante da inexistência de intenção dolosa, a escusabilidade do erro, a inevitabilidade da conduta infratora, a ausência de culpa, são fatores que podem levar à exclusão de penalidade. Na dúvida, prestigia-se a presunção de inocência (art. 112).” (Amaro, 2004, p. 430-431).

punição. Esse não é, no entanto, o entendimento da aduana pátria, que reconhece nas normas jurídicas do sistema sancionatório aduaneiro a presença do critério objetivo para aplicação das sanções aos ilícitos aduaneiros que identifica.

#### **4.1 Decisões do Poder Judiciário e do CARF sobre as sanções aduaneiras**

O Poder Judiciário, em diversas manifestações, tem externado o reconhecimento de que as infrações aduaneiras não prescindem da avaliação da culpa e da existência e extensão do dano, atento aos princípios da proporcionalidade e da insignificância. Nesse sentido, destacamos oito acórdãos do Superior Tribunal de Justiça cujo objetivo foram aplicações de sanções aduaneiras considerando-se critérios subjetivos; em alguns deles, com questões relativas a erros meramente formais, tais penalidades foram afastadas pelos ministros daquela Corte. Seguem os referidos julgados:

- REsp nº 1.142.402-SP: a decisão suscita a necessidade da análise de situações fático-probatórias, motivo pelo qual o recurso não foi provido mas faz menção a decisão do tribunal *a quo*, a qual indica que a conduta do importador não tipifica fato que imponha multa, abrindo margem para a subjetividade na análise da norma pelo administrador.
- REsp nº 1.137.331-SP: trata-se de preenchimento incorreto de informações referentes à indicação do produto importado, com a possibilidade de retificação da DI e ausência de prejuízo ao erário, afastando-se a aplicabilidade da multa.
- AREsp nº 693.859-DF: agravo regimental negado, reconhecendo-se a inexistência de fraude; incabível aplicação de multa e/ou pena de perdimento; não demonstrada a ilegalidade pela administração aduaneira.
- REsp nº 1.307.212-BA: erro na indicação do país de origem na importação; sem dano ao erário; possibilidade de retificação; ausência de má-fé; pagamentos dos tributos devidos.

- REsp nº 1.159.602-SP: erro na indicação do país de origem do fabricante na DI; pagamento correto dos tributos incidentes; ausência de má-fé do contribuinte, afastando a aplicabilidade de multa e/ou pena de perdimento.
- REsp nº 1.141.162-SP: erro na indicação do país de origem; mera irregularidade.
- Ag nº 1.160.816-SP: descrição equivocada do país de origem; mera irregularidade; margem de subjetividade do administrador não compatível com o princípio da legalidade; não tipificação de conduta que autorize aplicação de multa; possibilidade de retificação.
- REsp nº 577.056-AL: erro formal de obrigações acessórias retificadas não altera as reduções tributárias devidas.

Em pesquisa à jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), destacamos dois acórdãos que afastam a aplicação da penalidade em razão da comprovação de erros formais:

- Acórdão nº 3401-008.036; Proc. nº 11968.000225/2006-58: erro formal no dígito do lacre de contêiner afasta a aplicação de multa prevista no art. 107, IV, alínea f, do DL nº 37/1966.
- Acórdão nº 3003-000.583; Proc. nº 13895.000049/2006-81: mero erro na indicação na DI do acordo que prevê o benefício fiscal não é suficiente para afastá-lo.

O acórdão da Apelação Cível nº 5016027-27.2015.4.04.7201/SC, relatora juíza federal Cláudia Maria Dadico, prolatado pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, e julgado em 23 de agosto de 2016, ilustra bem a aplicação dos princípios e garantias constitucionais em matéria infracional aduaneira. No caso julgado, a empresa importadora foi autuada por ter prestado informações em campos incorretos da DI. Observa-se no relatório fático que tanto a DI original quanto a DI retificada continham as mesmas informações, porém a primeira em local incorreto. O Tribunal, assim como já o tinha feito o juízo monocrático, afastou a aplicação da multa consubstanciada no art. 711, III, do RA/09, de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria. A

relatora transcreveu trechos da sentença com os quais se alinhou, merecendo destaque o trecho abaixo:

Toda sanção, seja ela tributária ou não, deve ser informada pelos princípios da legalidade, proporcionalidade e da razoabilidade, devendo a autuação da Administração Pública seguir esses parâmetros. O ato administrativo que não guarda uma proporção entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar deve ser afastado.<sup>40</sup>

No julgamento do Recurso Especial nº 1.417.738 – PE (2013/0376016-2)<sup>41</sup>, relator ministro Gurgel de Faria, julgado em 9 de maio de 2019, a 1ª Turma do Tribunal, por unanimidade, negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional para afastar aplicação de pena de perdimento. As razões da decisão foram a desproporcionalidade entre a sanção aplicada na espécie (pena de perdimento) e a comprovação de erro involuntário e de ausência de dano ao erário, dolo, má-fé ou intenção de fraudar a legislação aduaneira pátria. Do voto do relator, ministro Gurgel de Faria, extraem-se lições sobre a temática em apreço:

A observância ao princípio da proporcionalidade, portanto, é imanente à aplicação da pena pela autoridade aduaneira, visto que a autoridade julgadora não pode se afastar desse princípio por ocasião do julgamento administrativo. A propósito, convém lembrar dos comandos insertos nos incisos do art. 2º da Lei n. 9.784/1999, totalmente aplicáveis aos procedimentos aduaneiros, dentre os quais merecem ser ressaltados: VI – adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior às aquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; X – garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio; XIII – interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta

40 Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/2a-turma-trf-mantem-sentenca-derrubou.pdf>. Acesso em 18 jul. 2022.

41 Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201303760162&dt\\_publicacao=15/05/2019](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201303760162&dt_publicacao=15/05/2019). Acesso em: 18 jul. 2022.

o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação. Nesse contexto, sem oportunizar a apresentação de justificativa que possa afastar a presunção de prejuízo à fiscalização aduaneira e/ou de efetivo dano ao erário, a ser exercida em regular apuração em processo administrativo, revela-se desproporcional a aplicação da pena de perdimento. Nessa hipótese, não há [que se] falar em responsabilidade objetiva, razão pela qual o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser provido.

Pode-se dizer, como vimos de ver, que no contencioso judicial a culpabilidade do agente tem sido considerada para manutenção ou afastamento das sanções aduaneiras. Ausente a má-fé e comprovada a ocorrência de erros involuntários e a ausência de dano ao erário, os Tribunais têm anulado a aplicação de penalidades. No contencioso administrativo, esse critério também tem sido reconhecido em casos específicos em que a ausência de culpa do interveniente autuado fica muito bem comprovada, como nos acórdãos antes indicados.

Estabelecidas tais considerações, vejamos os preceitos normativos infracionais dos tratados internacionais aprovados e promulgados pelo Brasil, a saber: o AFC/OMC, o CQR/OMA e o ATEC – Acordo de Comércio e Cooperação Econômica<sup>42</sup>, assinado com os Estados Unidos da América.

## 5 AFC/OMC, CQR/OMA E ATEC: NOVO MARCO REGULATÓRIO ADUANEIRO

Em ordem cronológica de internalização, tem-se primeiro a publicação do Decreto nº 9.326/2018, responsável por promulgar o Protocolo de Emenda ao Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio, adotado pelo Conselho-geral da Organização Mundial do Comércio, em 27 de novembro de 2014, e seu anexo, o Acordo sobre a Facilitação do Comércio, adotado pelos membros da Organização Mundial do Comércio, em 7 de dezembro de

42 Agreement on Trade and Economic Cooperation.

2013<sup>43</sup>. O AFC da OMC tratou das penalidades em seu artigo 6º, item 3, com as seguintes disposições normativas:

Artigo 6º - Item 3. Disciplina sobre penalidades [...]

3.2. Cada Membro assegurará que as penalidades em caso de violação de uma lei, regulamento ou ato normativo procedural de caráter aduaneiro sejam impostas unicamente sobre os responsáveis pela infração em conformidade com a legislação do Membro.

3.3. A penalidade imposta dependerá dos fatos e circunstâncias do caso e serão compatíveis com o grau e gravidade da infração.

3.4. Cada Membro assegurará a manutenção de medidas para evitar:

(a) conflitos de interesse na determinação e cobrança de penalidades e tributos; e

(b) a criação de incentivos para a determinação ou cobrança de uma penalidade incompatível com o parágrafo 3.3.

3.5. Cada Membro assegurará que, quando uma penalidade for imposta por violação de suas leis, regulamentos ou atos normativos procedimentais de caráter aduaneiro, seja dada às pessoas penalizadas uma explicação por escrito que especifica que a natureza da infração e a lei, regulamento ou ato normativo procedural aplicável segundo o qual a quantidade ou o alcance da penalidade pela violação tenham sido estabelecidos.

3.6. Quando uma pessoa espontaneamente revelar à administração aduaneira de um Membro as circunstâncias de uma violação de suas leis, regulamentos ou atos normativos procedimentais de caráter aduaneiro antes da descoberta dessa violação pela administração aduaneira, o Membro é incentivado a considerar, quando for o caso, este fato como potencial circunstância atenuante ao estabelecer uma penalidade para essa pessoa.

Da análise dos preceitos acima do AFC/OMC, podemos considerar as seguintes determinações quanto à aplicação das sanções aduaneiras: 3.2 – pessoalidade da pena; 3.3 – culpabilidade da conduta, avaliação do princípio

43 Ver Brasil (2018).

da proporcionalidade e da insignificância; 3.4 – necessidade de adoção de medidas para se evitarem o estímulo à aplicação e a cobrança excessiva de penalidades; 3.5 – princípio da motivação das decisões, assegurando-se com isso o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório; 3.6 – denúncia espontânea.

Em 16 de março de 2020 foi publicado o Decreto nº 10.276/2020, que promulgou o texto revisado do Protocolo de Revisão da Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros – Convenção de Quioto, concluído em Bruxelas, em 26 de junho de 1999<sup>44</sup>. A CQR/OMA traz disposições sobre a aplicação de sanções aduaneiras no seu Anexo Geral, no Capítulo 3, na norma 3.39, cujos dizeres transcrevemos:

As Administrações Aduaneiras não aplicarão penalidades excessivas em caso de erros, se ficar comprovado que tais erros foram cometidos de boa-fé, sem intenção fraudulenta nem negligência grosseira. Quando as Administrações Aduaneiras considerarem necessário desencorajar a repetição desses erros, poderão impor uma penalidade que não deverá, contudo, ser excessiva relativamente ao efeito pretendido.

Indiscutivelmente, a norma acima pretende que as administrações aduaneiras dos países signatários do CQR/OMA adotem como boas práticas uma análise subjetiva da infração aduaneira. Só com a verificação de boa-fé e de que os erros não foram cometidos intencionalmente se pode penalizá-los de forma razoável e proporcional. O dispositivo permite entrever o ensejo de que as administrações aduaneiras sejam parcimoniosas e cuidadosas, inclusive para não penalizarem erros comprovadamente despidos de qualquer intencionalidade. A previsão é um diretivo para não haver excessos; ela não impede que a aduana nacional seja ainda mais justa e razoável na definição e aplicação das sanções<sup>45</sup>.

44 Cf. Brasil (2020).

45 Cf. Cotter (2022, p. 182-189). O jurista argentino analisa as disposições acerca das infrações aduaneiras na CQR/OMA e no AFC/OMC, destacando como os tópicos mais importantes os seguintes: a) proporcionalidade e razoabilidade das sanções aduaneiras; b) critério de responsabilidade; c) liberação de cargas sob garantias; d) pessoalidade das sanções; e) garantia ao devido processo e defesa em juízo; f) denúncia espontânea; e f) fundo de estímulos.

Erros ocasionais, operacionais, plenamente escusáveis, quando punidos com multas, ainda que de percentuais ou valores míimos, não deixam de ter um caráter punitivo inconciliável com a boa-fé comprovada. Ora, como compatibilizar pilares de parceria, de confiança, entre a aduana e as empresas se a legislação diz o contrário, apenando aquele que age com o comprovado objetivo de cumprir a legislação? É preciso, entre nós, repensarmos as sanções aduaneiras para a criação de um sistema mais justo e sintonizado com as novas relações, “DNA” de programas como o do OEA e o da Malha Aduaneira<sup>46</sup>.

Recentemente, em 9 de junho de 2022, com a publicação do Decreto no 11.092/2022, foi promulgado o Protocolo ao Acordo de Comércio e Cooperação Econômica entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América relacionado a Regras Comerciais e de Transparência, firmado em Brasília e em Washington, D.C., em 19 de outubro de 2020, ou Agreement on Trade and Economic Cooperation (ATEC). O acordo firmado entre os dois países prevê no artigo 15 do Anexo I:

Artigo 15 – Penalidades [...]

2. Cada Parte deverá assegurar que uma penalidade imposta por sua administração aduaneira pela violação de suas leis aduaneiras, regulamentos ou requerimentos procedimentais seja imposta apenas à pessoa legalmente responsável pela violação.
3. Cada Parte deverá assegurar que qualquer penalidade imposta por sua administração aduaneira pela violação de suas leis aduaneiras, regulamentos ou requerimentos procedimentais dependa dos fatos e circunstâncias do caso, incluindo eventuais violações anteriores pela pessoa que recebe a penalidade, e seja proporcional ao grau e severidade da violação.
4. Cada Parte deverá assegurar que um erro menor em uma transação aduaneira, conforme definido em suas leis, regulamentos ou procedimentos, publicados em conformidade com o Artigo 1 (Publicação pela Internet), poderá ser corrigido sem a determinação de uma penalidade, a menos que o erro seja parte de um padrão consistente de erros por aquela pessoa.

46 Em artigo publicado na revista eletrônica *ConJur*, discorrendo sobre o Programa OEA, no qual se identifica a boa-fé como um pressuposto para a certificação dos intervenientes, propusemos alguns desdobramentos no campo das sanções aduaneiras. Cf. Leonardo (2022b).

5. Cada Parte deverá adotar ou manter medidas para evitar conflitos de interesse na análise e na cobrança de penalidades e tributos. Nenhuma parte da remuneração de um funcionário governamental deverá ser calculada como uma porção ou porcentagem fixa das penalidades ou tributos determinados ou cobrados.

6. Cada Parte deverá assegurar que, quando sua administração aduaneira aplique uma penalidade pela violação de suas leis aduaneiras, regulamentos ou requerimentos procedimentais, deverá fornecer uma explicação por escrito para a pessoa sobre quem a penalidade é aplicada, especificando a natureza da violação, inclusive a lei aduaneira, regulamento ou requerimento procedural específico, e a base para determinar o valor da penalidade, caso este não esteja especificado na lei, regulamento ou requerimento procedural.

7. Cada Parte deverá assegurar que a pessoa possa retificar um erro em uma transação aduaneira que seja uma potencial violação de uma lei aduaneira, regulamento ou requerimento procedural, excluindo fraudes, previamente à descoberta do erro pela Parte, caso a pessoa o faça em conformidade com as leis, regulamentos ou requerimentos procedimentais da Parte e pague quaisquer tributos, impostos, taxas e encargos aduaneiros devidos, incluindo juros. A retificação deverá incluir a identificação da transação e as circunstâncias do erro. A Parte não utilizará esse erro para determinar uma penalidade pela violação de uma lei aduaneira, regulamento ou requerimento procedural.

Da análise dos preceitos do ATEC apresentados acima, podemos considerar as seguintes determinações quanto à aplicação das sanções aduaneiras: 15.2 – pessoalidade da pena; 15.3 – culpabilidade da conduta, avaliação do princípio da proporcionalidade; 15.4 – insignificância; 15.5 – necessidade de adoção de medidas para se evitarem o estímulo à aplicação e a cobrança excessiva de penalidades; 15.6 – princípio da motivação das decisões, assegurando-se com isso o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório; 15.7 – denúncia espontânea.

A disposição inovadora no ATEC, em plena sintonia com os princípios e objetivos do AFC/OMC e da CQR/OMA, é a previsão expressa da não punição por cometimento de “erros menores”. Claro está que essa categoria de erros

merece ser listada, ainda que exemplificativamente, em norma própria a fim de que eles possam ser, de pronto e indiscutivelmente, reconhecidos e acatados pela administração aduaneira. Do contrário, seu reconhecimento, indesejadamente, dependerá de litigância. Essa, aliás, já tem sido provida com o reconhecimento de que tais erros menores, ou erros formais, involuntários, mediante comprovada boa-fé, não devem ser penalizados. Não é objetivo do ATEC, assim como não é, na essência, do AFC e da CQR, que as infrações menores e sem presença de má-fé sejam penalizadas, tampouco que tornem as operações mais onerosas. Esse é um aspecto relevante, ou seja, o entendimento de que os erros menores não devem ser sequer penalizados pelos aplicadores do direito, ou seja, pelas autoridades aduaneiras. Trata-se de importante previsão, porque traz segurança jurídica para os operadores, importadores e exportadores brasileiros, que, a partir da promulgação do ATEC, veem incluída no ordenamento jurídico nacional norma com esse comando. Vale destacar que o Acordo, não obstante assinado com os EUA, não está adstrito às operações de comércio exterior realizadas com esse país. Por força do artigo I do GATT-94, General Agreement on Tariffs and Trade, que contém o princípio da nação mais favorecida, ele deve ser estendido para todas as nações que deste último sejam parte<sup>47</sup>.

Lembremo-nos de que todos esses tratados buscam objetivos comuns: compatibilizar controle aduaneiro e segurança com agilidade, previsibilidade e fluidez do comércio internacional legítimo. Na mesma linha observa Solon Sehn:

A responsabilização objetiva também é incompatível com o art. 3.3 do Acordo sobre Facilitação do Comércio, incorporado ao direito brasileiro por meio do Decreto Legislativo nº 1/2016, promulgado pelo Decreto nº 9326/2018. Segundo esse preceito, 'a penalidade dependerá dos fatos e circunstâncias do caso e serão compatíveis com o grau e a gravidade da infração.' Daí resulta não apenas a indispensabilidade do exame dos

47 Veja-se sobre esse ponto artigo publicado por Solon Sehn (2021b): "Isso significa que, apesar de ser um acordo bilateral, em razão da cláusula da nação mais favorecida (Artigo I do Gatt 1994), os benefícios e as vantagens negociadas pelas partes serão automaticamente estendidos aos demais países integrantes da OMC". No mesmo sentido, recomendamos a leitura do artigo de Fernanda Kotzias e Leonardo Branco publicado na coluna Território Aduaneiro da ConJur (Branco; Kotzias, 2022).

aspectos subjetivos da conduta do agente, mas da proporcionalidade e da graduação das penalidades.

O mesmo decorre da Norma 3.39 do Anexo Específico H da Convenção de Quioto Revisada (Decreto Legislativo nº 56/2019, promulgado pelo Decreto nº 10.276/2020), que afasta a cominação de penalidades excessivas em caso de erros, se ficar comprovado que esses foram cometidos de boa-fé, sem intenção fraudulenta nem negligência grosseira: [...]

Portanto, não há outro caminho senão reconhecer a incompatibilidade do art. 94, parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 37-1966 com o art. 3.3 do Acordo sobre a Facilitação do Comércio e com a ordem constitucional. [...] Todas as infrações aduaneiras devem ser interpretadas como infrações subjetivas, pressupondo necessariamente a culpa para sua configuração ou, quando exigido pelo tipo infração, o dolo do agente. (Sehn, 2021a, p. 402)

Do exposto, não divergem as conclusões de Juan Patrício Cotter, ao analisar as normas aduaneiras dos dois tratados: “De modo que podríamos inclinarnos por considerar que tanto el Convenio Kyoto revisado como el Acuerdo sobre Facilitación del Comercio afirman que no hay sanción sin culpa. De alguna manera podríamos sostener que se pronuncian sobre el criterio de responsabilidad subjetivo” (Cotter, 2022, p. 185).

Em uma análise conjunta dos três tratados cujos conteúdos versam sobre a agenda de facilitação comercial e a sua convergência com o controle aduaneiro eficiente, eficaz e garantidor da segurança das cadeias logísticas internacionais e da promoção do comércio transfronteiriço legítimo, destaca-se a presença de dispositivos sobre as infrações aduaneiras em todos eles. Não é por acaso. É que a regulação das infrações aduaneiras em sintonia com os primados da boa-fé, da culpabilidade, da proporcionalidade, da razoabilidade, da insignificância, da denúncia espontânea, da ampla defesa e do contraditório, do devido processo legal e da fundamentação das decisões faz parte da promoção da confiança dos operadores na aduana, corolário da segurança jurídica e da previsibilidade.

Esses temas não estão fora dessa agenda, não são desimportantes para ela. Infrações aduaneiras são tão relevantes para a facilitação comercial como a janela única, o OEA, o gerenciamento de riscos aduaneiros, as soluções de consulta antecipadas, a gestão integrada de fronteiras, enfim, todos os demais

tópicos dessa agenda prioritária para o crescimento do comércio global. É preciso admitir que a mudança de paradigma percebida nesses outros temas também precisa ocorrer quanto às sanções aduaneiras, reconhecendo-se a prevalência da boa-fé e da parceria entre a aduana e as empresas. O ilícito involuntário e indesejado pelo interveniente, que agiu de boa-fé cercando-se de todos os cuidados para não deixá-lo ocorrer, mas que é punido com diversas multas, não encontra amparo nas normas internacionais internalizadas destacadas acima.

Multas de 1% sobre o valor aduaneiro por descrições incorretas fruto de erros menores e formais inofensivos ao controle aduaneiro; multas de 10% sobre o valor aduaneiro pelo descumprimento de prazos de prorrogação de regime aduaneiro especial, por motivo de força maior ou casos fortuitos; ou ainda multas de 75% por atraso no pagamento de tributos decorrentes de reclassificações tarifárias complexas, discutíveis; ou mesmo a manutenção da multa de 1% sobre classificação inexata, tendo sido rechaçada a própria classificação pelo órgão julgador (Súmula 161 do CARF), são exemplos de práticas que merecem ser revistas nesse novo marco regulatório aduaneiro do AFC/OMC, da CQR/OMA e do ATEC.

Além das novidades normativas alhures, em sintonia com o exposto, vale relembrar, dada a sua pertinência e atualidade, a reflexão desenvolvida por André Parmo Folloni acerca da interpretação das normas aduaneiras consoante o seu momento presente. Conforme registra o autor, se o intérprete da norma aduaneira permanecer entendendo as normas de direito público como normas repressoras, ele jamais conseguirá compreender o direito como o instrumento de promoção que efetivamente é. Adverte ser necessário ao intérprete alterar preconcepções do direito como aparato repressivo para situar-se em um horizonte hermenêutico do Estado Democrático de Direito e do sistema jurídico contemporâneo, incentivador e promotor; caso contrário, o intérprete continuará “a olhar para o novo com olhos velhos, com visão turva, e interpretação equivocada. Isso torna-se ainda mais grave quando o intérprete anacrônico é o próprio agente estatal” (Folloni, 2008, p. 81-90).

## 6 CONCLUSÕES

Os novos rumos da relação entre a aduana e as empresas são promissores. Há exemplos concretos de grandes avanços. No tema das infrações aduaneiras, as raízes mais profundas de receio e desconfiança ainda não permitiram os mesmos progressos. Cabe à doutrina aduaneira, cada vez mais presente, defender a necessidade premente de mudança. A adesão aos tratados internacionais, pródigos em dispositivos nesse sentido, permite-nos acreditar que em breve, também nesse tema, nosso ordenamento jurídico adotará menos penalidades e, tanto na aplicação das normas aduaneiras pela aduana, quanto no seu julgamento pelos órgãos com essa competência, afastará completamente as sanções aduaneiras daqueles que não a merecem, pois que não agem com dolo, nem com culpa. Isso atenderá à facilitação comercial e ao controle aduaneiro, sobretudo aos valores latentes do Estado Democrático de Direito sob os quais vivemos.

## REFERÊNCIAS

- ALAIS, Horácio Félix. *Régimen infraccional aduanero*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2011.
- ALLENDE, Héctor Hugo Juárez. *La Organización Mundial de Aduanas. Pasado, Presente y Futuro*. Cidade do México: Tirant Lo Banch, 2020. E-book.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Los principios jurídicos del control aduanero modernizado en el tráfico transfronterizo contemporáneo*. Memorias de la Reunión Mundial de Derecho Aduanero – Bruselas. Bogotá/Colombia: International Customs Law Academy/Temis, 2015.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. El Convenio de Kyoto Revisado: antecedentes y principios aduaneros involucrados. In: TREVISAN, Rosaldo (coord.). *Temas atuais de direito aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022.
- BRANCO, Leonardo; KOTZIAS, Fernanda. Acordo Brasil-EUA: uma nova fase para a facilitação do comércio. *ConJur*, 21 jun. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-jun-21/territorio-aduaneiro-acordo-brasil-eua-fase-facilitacao-comercio>. Acesso em: 25 jul. 2022.

BRASIL. Decreto nº 9.326, de 3 de abril de 2018. *DOU*, Brasília, 4 abr. 2018. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9326.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9326.htm). Acesso em: 30 jul. 2022.

BRASIL. Decreto nº 10.276, de 13 de março de 2020. *DOU*, Brasília, edição 51, seção 1, p. 3, 16 mar. 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/decreto-n-10.276-de-13-de-marco-de-2020-248071057>. Acesso em: 30 jul. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma jurídica*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COELHO, Flávio José Passos. *Facilitação comercial: desafio para uma aduana moderna*. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e prática das multas tributárias. Infrações tributárias e sanções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

COTTER, Juan Patrício. *Las infracciones aduaneras*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011.

COTTER, Juan Patrício. La responsabilidad en materia infraccional. In: CARRERO, Gérman Pardo (dir.). *Derecho aduanero – Tomo II*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2020.

COTTER, Juan Patrício. La influencia de los tratados internacionales en las infracciones aduaneras. In: TREVISAN, Rosaldo (coord.). *Temas atuais de direito aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao direito aduaneiro*. São Paulo: Intelecto, 2018.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Implementação do Acordo sobre Facilitação Comercial no Brasil. In: TREVISAN, Rosaldo (coord.). *Temas atuais de direito aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022.

FOLLONI, André Parmo. Normas aduaneiras: estrutura e função. In: TREVISAN, Rosaldo (coord.). *Temas atuais de direito aduaneiro*. São Paulo: Lex Editora, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. *Norma jurídica tributária*. São Paulo: Educ, 1974.

LEONARDO, Fernando Pieri. Confiança na aduana e os novos paradigmas do controle aduaneiro. *ConJur*, 8 fev. 2022a. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-fev-08/territorio-aduaneiro-confianca-aduana-novos-paradigmas-controle-aduaneiro2>. Acesso em: 21 jul. 2022.

LEONARDO, Fernando Pieri. Operador Econômico Autorizado: retorno à presunção de boa-fé. *ConJur*, 24 maio 2022b. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mai-24/territorio-aduaneiro-oea-retorno-presuncao-boa-fe>. Acesso em: 15 jul. 2022.

LEONARDO, Fernando Pieri. Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado e o desenvolvimento do Pilar Aduana – Empresa do Marco Safe da OMA. In: TREVISAN, Rosaldo (coord.). *Temas atuais de direito aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022c.

MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: Síntese, 2002.

MEIRA, Liziane Angelotti. *Tributos sobre o comércio exterior*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MELLO, Rafael Munhoz de. *Princípios constitucionais de direito administrativo sancionador*. São Paulo: Malheiros, 2007.

MORINI, Cristiano; MACHADO, Luiz Henrique Travassos; FERNANDES, Rodrigo Mineiro; TREVISAN, Rosaldo. A Linha Azul no Brasil: diagnósticos e desafios. *Caderno de Finanças Públicas*, Brasília, n. 13, 2013. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3815/1/Cadernos%20de%20Finanças%20Públicas%20n.%2013%20Dez%202013.pdf>.

MOURA, Caio Roberto Souto. *Poder de polícia aduaneira e os procedimentos especiais de controle aduaneiro*. São Paulo: Fiscosoft, 2012.

OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

SEHN, Solon. *Comentários ao regulamento aduaneiro: infrações e penalidades*. São Paulo: Aduaneiras, 2019.

SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. São Paulo: Forense, 2021a.

SEHN, Solon. Acordo de Comércio e Cooperação Econômica (ATEC – “Agreement on Trade and Economic Cooperation”): uma revolução no direito aduaneiro? *Genjurídico*, 3 dez. 2021b. Disponível em: <https://blog.grupogen.com.br/juridico/areas-de-interesse/tributario/atec-uma-revolucao-direito-aduaneiro/>. Acesso em: 25 jul. 2022.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TORRES, Heleno Taveira. *Planejamento tributário internacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TREVISAN, Rosaldo (coord.). *Temas atuais de direito aduaneiro*. São Paulo: Lex Editora, 2008.

TREVISAN, Rosaldo. *O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2018.

TREVISAN, Rosaldo (coord.). *Temas atuais de direito aduaneiro III*. São Paulo: Aduaneiras, 2022.

TREVISAN, R. et al. O “território aduaneiro” e as bodas de ametista da “Lei Aduaneira”. *ConJur*, 23 nov. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-nov-23/territorio-aduaneiro-territorio-aduaneiro-bodas-ametista-lei-aduaneira/>. Acesso em: 20 jul. 2022.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. *Customs-business partnership guidance*. WCO, jun. 2015. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/customs-business-partnership-guidance/customs--business-partnership-guidance.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2022.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. *Guide to customs valuation and transfer pricing*. Revenue Package, 2018. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenue-package/wco-guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2022.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. *SAFE – Framework of standards*. WCO, 2021. Disponível em: <https://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/safe-framework-of-standards.pdf?la=en>. Acesso em: 25 jul. 2022.



# **A APLICAÇÃO DO INCIDENTE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM SEDE DE EXECUÇÃO FISCAL PARA FINS DE RESPONSABILIZAÇÃO DE TERCEIRO ALHEIO À RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA**

**Marcus Lívio Gomes**

Pesquisador Associado do Instituto de Estudos Jurídicos Avançados (IALS/University of London). Professor Associado dos programas de bacharelado, mestrado e doutorado em Direito Tributário e Direito Tributário Internacional na Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Brasil. Doutor e mestre em Direito Tributário pela Universidade Complutense de Madri, Espanha. Advogado. Foi Secretário Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica do CNJ. Rio de Janeiro/RJ, Brasil.

**Karina Karatman Abreu de Oliveira**

Pós-graduanda em Direito Tributário e Contabilidade pela Faculdade Ibmec Educacional. Bacharel em Direito pela Faculdade Ibmec Educacional. Advogada. Niterói/RJ, Brasil.

## **RESUMO**

O presente artigo apresenta reflexões acerca do instituto da desconsideração da personalidade jurídica (IDPJ), dando ênfase à necessidade da sua aplicação ao direito tributário, sobretudo nas execuções fiscais em que se discuta o redirecionamento da responsabilidade do crédito tributário. De igual modo, analisa-se também a ausência de marco normativo capaz de, por exemplo, definir os critérios legais para fins de formação de grupo econômico de fato, o

que revela, ainda mais, a necessidade de instauração do incidente em questão, tendo em vista que qualquer hipótese de responsabilização de terceiros jamais pode ser apontada com segurança em ritos que não respeitem o contraditório. Dessa forma, o objetivo do texto se resume em evidenciar a essencialidade de instauração do IDPJ para fins de preservação do contraditório e da ampla defesa, eis que a atribuição de responsabilidade a terceiros, sem a prévia instauração do incidente, traz consequências nefastas ao contribuinte tido como responsável.

**Palavras-chave:** Contencioso judicial tributário; contraditório e ampla defesa; desconsideração da personalidade jurídica; execução fiscal; grupo econômico.

## **ABSTRACT**

*This article presents reflections on the institute of disregard of legal personality, emphasizing the need for its application to tax law, especially in tax executions in which the redirection of tax credit liability is discussed. Likewise, the absence of a normative framework capable of, for example, defining the legal criteria to form a de facto economic group is also analyzed, which further reveals the need to establish the incident in question, having because any hypothesis of third party liability can never be safely identified in rites that do not respect the contradiction. Thus, the objective of the text is to highlight the essentiality of establishing the IDPJ to preserve the adversarial process and broad defense, given that the attribution of responsibility to third parties, without the prior establishment of the incident, brings harmful consequences to the taxpayer as responsible.*

**Keywords:** Tax judicial litigation; full defense and adversary system; disregard of legal entity; tax enforcement; economic group.

## SUMÁRIO

1 A essência do Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica .....	445
2 O Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica no âmbito tributário .....	447
3 A constatação da formação de grupo econômico ou sucessão empresarial para fins de redirecionamento da execução fiscal mediante o Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica .....	455
4 Considerações finais.....	461
Referências.....	461



# 1 A ESSÊNCIA DO INCIDENTE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

O incidente desconsideração da personalidade jurídica (IDPJ), originado da *disregard doctrine*, resume-se a uma modalidade de intervenção de terceiros que, mediante o afastamento da personalidade jurídica de determinada sociedade, possibilita ao credor lesado que satisfaça o seu crédito através do patrimônio pessoal dos sócios-gestores e/ou administradores, quando comprovada a existência de ato de abuso ou manipulação fraudulenta por parte destes.

Via de regra, em caso de sociedades anônimas, seus integrantes, sujeitos distintos, autônomos e inconfundíveis, somente poderão ser responsabilizados até o limite da parte do capital social subscrito – ainda que pendente de integralização –, ou, em caso de sociedades limitadas, até o total do capital social subscrito e ainda não integralizado, ficando a salvo seus patrimônios individuais.

Ocorre que, por vezes, a pessoa jurídica pode ser utilizada como instrumento para a prática de fraudes por parte daqueles que possuem poder de decisão em nome da sociedade empresária, ocasião na qual a sua finalidade é deturpada. Nesse inadequado cenário, surge para o ordenamento o dever de impor não só limites aos imprudentes gestores, mas também consequências para a prática de tais atos – e é justamente a partir desse cenário que surge o IDPJ.

Com o incidente em questão, os integrantes da pessoa jurídica, que antes tinham as suas respectivas responsabilidades limitadas ao capital social subscrito (em parte ou no todo), passam a estar sujeitos ao esvaziamento de seus patrimônios pessoais como forma de assegurar o resarcimento de potencial lesão causada a terceiros.

No que tange às hipóteses de responsabilização dos sócios-gestores e administradores mediante o incidente ora em comento, o ordenamento pátrio consagra duas teorias básicas, quais sejam, (a) a teoria maior, que, em suma, se aplica no caso de desvirtuamento da personalidade jurídica, devendo ser comprovado o desvio da finalidade e a confusão patrimonial, e (b) a teoria

menor, caracterizada pelo simples inadimplemento das obrigações por parte da sociedade empresária e que independe de prova de fraude, prática abusiva ou confusão patrimonial.

Ou seja, enquanto a primeira (teoria maior) exige a instrução probatória para o deferimento da desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilização de terceiros, com provas inequívocas da ilegalidade praticada, a segunda (teoria menor) entende que a mera demonstração da insolvência da sociedade empresária, apta a gerar o inadimplemento de suas obrigações, já é o suficiente para caracterizar a responsabilidade dos seus gestores.

Consoante o disposto no artigo 50 do Código Civil (com a redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019<sup>1</sup>), em se tratando de relação jurídica de natureza civil-empresarial, o legislador adotou como regra a **teoria maior** da desconsideração da personalidade jurídica.

A teoria menor, por sua vez, que pode, inclusive, alcançar administradores que não pertencem ao quadro societário da pessoa jurídica, é adotada pelo Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990) e pela Lei de Crimes Ambientais (Lei nº 9.605/1998), sendo aplicável tão somente às relações consumeristas e aos ilícitos ambientais.

Com isso, seguindo as noções da teoria maior, o supracitado artigo 50 do Código Civil determina o preenchimento de alguns requisitos para fins de suscitação do IDPJ pelo credor, quais sejam: o comprovado **desvio de finalidade**, mediante ato intencional dos sócios-gestores ou administradores de fraudar terceiros com o uso abusivo da personalidade jurídica, e/ou a **confusão patrimonial**, a qual, por sua vez, é configurada pela inexistência de separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e os de seus gestores.

1 Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

Nesse cenário, cumpre ressaltar ainda que o Superior Tribunal de Justiça, de forma pacífica, entende que a dissolução irregular da sociedade empresária, aliada à falta de recursos para satisfazer o crédito exequendo, não são motivos suficientes para o deferimento da desconsideração da personalidade jurídica, tendo em vista que tais ocorrências não implicam necessariamente a existência de uso indevido da pessoa jurídica<sup>2</sup>.

Referido posicionamento, em verdade, reforça o escopo da teoria maior acima delineada e eleita pelo legislador para nortear a aplicação do IDPJ em negócios jurídicos de natureza civil-empresarial, eis que afasta a aplicação do incidente diante de mera presunção de ilicitude/fraude em razão da insolvência do devedor – característica esta que, como visto alhures, pertence à teoria menor.

## 2 O INCIDENTE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

No que se refere à aplicabilidade do incidente da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito tributário, o cenário é um pouco mais complexo do que o exposto no tópico antecedente.

Isso porque, até a publicação do Código de Processo Civil de 2015 (Lei nº 13.105/2015), o rito da responsabilização de terceiros perante crédito desconhecido era incontroverso. Isto é, uma vez constatada a suficiência de provas acerca das hipóteses de responsabilidade previstas no Código Tributário Nacional, o juízo de primeira instância poderia deferir o redirecionamento do feito executivo ao suposto responsável – o qual, até então, sequer tinha conhecimento da dívida – sem que, para tanto, fosse aplicado qualquer rito específico de aferição de responsabilidade (o IDPJ, por exemplo).

2 "[...] a mera demonstração de inexistência de patrimônio da pessoa jurídica ou de dissolução irregular da empresa sem a devida baixa na junta comercial, por si só, não ensejam a desconsideração da personalidade jurídica" (STJ, AgRg no AREsp 347.476/DF, Rel. Ministro Raul Araújo, QUARTA TURMA, julgado em 5/5/2016, DJe 17/5/2016).

No mesmo sentido: STJ, AgInt no AREsp nº 1006296/SP, Rel. Ministro Marco Aurélio Bellizze, TERCEIRA TURMA, julgado em 16/02/2017, DJe 24/02/2017.

Na prática, com a repentina inclusão do terceiro no polo passivo, o “novo responsável” pelo crédito tributário buscava afastar sua suposta responsabilidade por meio da arguição de exceção de pré-executividade (EPE), oportunidade em que procurava demonstrar a inexistência dos requisitos necessários à aplicação do artigo 135 do CTN<sup>3</sup>.

Contudo, como sabido, o referido instrumento processual é extremamente limitado em termos de dilação probatória. Afinal, nos termos da Súmula nº 393<sup>4</sup> do Superior Tribunal de Justiça, “a exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”, não admitindo instrução probatória.

Dessa forma, como a análise da existência de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei demanda a produção de provas, tais exceções eram rejeitadas de plano. A partir disso, o terceiro, que acabava se vendo sem alternativas, precisava proceder com a oposição de embargos à execução fiscal apenas para que pudesse ter início a análise da responsabilidade arguida, incluindo, nessa ocasião, a apresentação de garantia integral do débito, nos termos do artigo 16, caput, da LEF<sup>5</sup> – em absoluta inobservância ao princípio da menor onerosidade ao executado, disposto no artigo 805 do CPC<sup>6</sup>.

Observa-se, nesse cenário, que o terceiro, cuja execução fiscal fora redirecionada, sequer teve a oportunidade de participar do procedimento de lançamento e

- 3 Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
  - I - as pessoas referidas no artigo anterior;
  - II - os mandatários, prepostos e empregados;
  - III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.
- 4 Súmula nº 393: A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.
- 5 Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:  
§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.
- 6 Art. 805. Quando por vários meios o exequente puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o executado.  
Parágrafo único. Ao executado que alegar ser a medida executiva mais gravosa incumbe indicar outros meios mais eficazes e menos onerosos, sob pena de manutenção dos atos executivos já determinados.

constituição do crédito tributário em exigência. Fato é que, no momento do lançamento, inexistia qualquer certeza acerca do seu real envolvimento nos atos que resultaram no crédito tributário inadimplido, de modo que obrigá-lo a ter um dispêndio financeiro com a contratação de garantia e com as demais custas processuais apenas para que a sua responsabilidade pudesse ser apurada mediante processo dotado de contraditório representa inequívoca privação de bens sem o devido processo legal, em direta violação ao artigo 5º, LIV, da Constituição (“ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”)<sup>7</sup>.

Inquestionável é o fato de que é mais simples solicitar o redirecionamento da execução fiscal ao terceiro potencialmente responsável do que responsabilizar o contribuinte na fase do lançamento, em que durante o processo de apuração do crédito tributário há mais oportunidades de dilação probatória.

Apenas com a chegada do Código de Processo Civil de 2015, especificamente com os artigos 133 a 137<sup>8</sup>, é que foi introduzido ao ordenamento o incidente de desconsideração da personalidade Jurídica (IDPJ), tendo em vista que o

7 Ver Lívio (2023a).

8 Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.  
§ 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.  
§ 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.  
Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.  
§ 1º A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.  
§ 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.  
§ 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.  
§ 4º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica.  
Art. 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.  
Art. 136. Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória. Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno.  
Art. 137. Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.

diploma legal em questão buscou se adequar à regra prevista no artigo 50 do Código Civil citado alhures, bem como resguardar os preceitos constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

A partir desse cenário, os Tribunais passaram a uma nova etapa no que tange à definição da aplicabilidade do IDPJ nas execuções fiscais – as quais, como sabido, são regidas pelo rito especial da Lei de Execuções Fiscais (LEF – Lei nº 6.830/1980) e pelo Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172/1966), diplomas legais estes que não dispõem acerca da ferramenta de responsabilização em questão (IDPJ).

A controvérsia travada resume-se na multiplicidade de entendimentos inicialmente perpetrados pelas 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> Turmas da 1<sup>a</sup> Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da (im)possibilidade de aplicação do incidente em matéria tributária.

O posicionamento resguardado pela 1<sup>a</sup> Turma, reside, em suma, no fato de que as alterações trazidas pelo Código de Processo Civil enfrentariam um conflito quando cotejadas com a Lei de Execuções Fiscais e o Código Tributário Nacional.

Isso porque o artigo 4º, inciso V, da LEF diz que o feito executivo pode ser promovido contra “o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado”<sup>9</sup>, enquanto os artigos 134 e 135 do CTN tratam da responsabilidade de terceiros apenas quando constatada a “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”<sup>10</sup>.

9 Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e [...].

10 Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

A partir de tais previsões legais, a 1ª Turma entendeu que seria possível cogitar a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica apenas quando o caso concreto não se enquadrasse em tais cenários (artigo 4º, inciso V, da LEF c/c artigos 134 e 135 do CTN), isto é, de forma subsidiária, tendo em vista a lacuna acerca do possível cenário fático do caso concreto deixada por ambos os textos normativos.

Nesse sentido, a 1ª Turma tem replicado entendimento favorável ao contribuinte no sentido de que

o IDPJ mostra-se viável quando uma das partes na ação executiva pretende que o crédito seja cobrado de quem não figure na CDA e não exista demonstração efetiva da responsabilidade tributária em sentido estrito, assim entendida aquela fundada nos arts. 134 e 135 do CTN. [...] Equivocado o entendimento fixado no acórdão recorrido, que reconheceu a incompatibilidade total do IDPJ com a execução fiscal<sup>11</sup>.

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;  
VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

11 TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA - IDPJ. ARTS. 133 A 137 DO CPC/2015. EXECUÇÃO FISCAL. CABIMENTO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DAS NORMAS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, *in casu*, o Código de Processo Civil de 2015.

II - A instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica - IDPJ, em sede de execução fiscal, para a cobrança de crédito tributário, revela-se excepcionalmente cabível diante da: (i) relação de complementariedade entre a LEF e o CPC/2015, e não de especialidade excludente; e (ii) previsão expressa do art. 134 do CPC quanto ao cabimento do incidente nas execuções fundadas em títulos executivos extrajudiciais.

III - O IDPJ mostra-se viável quando uma das partes na ação executiva pretende que o crédito seja cobrado de quem não figure na CDA e não exista demonstração efetiva da responsabilidade tributária em sentido estrito, assim entendida aquela fundada nos arts. 134 e 135 do CTN. Precedentes.

O entendimento perpetrado pela 2<sup>a</sup> Turma, por sua vez, resume-se à incompatibilidade da Lei de Execuções Fiscais com as próprias regras do CPC inerentes ao incidente, tendo em vista que a primeira norma especial (LEF) não comportaria a automática suspensão do processo permitida pelo artigo 134, § 3º, do CPC<sup>4</sup> em casos de instauração do IDPJ, tampouco admitiria a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo (artigo 16, §1º, da LEF<sup>12</sup>) (entendimento da 2<sup>a</sup> Turma do STJ).

Por outro lado, parte da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional tenta impelir entendimento similar ao resguardado pela 2<sup>a</sup> Turma do Superior Tribunal de Justiça, isto é, de que a defesa em sede de execução fiscal deveria ocorrer somente através de embargos à execução, nos termos do artigo 16, *caput*, da LEF<sup>14</sup>, ante a patente necessidade de prévia garantia do juízo.

Outra parcela da PGFN, por sua vez, entende que a utilização do IDPJ iria contra a celeridade processual inerente à execução fiscal, tendo em vista que seria necessário instaurar um incidente correlato ao feito executivo, suspendendo-o até o encerramento em definitivo do incidente em questão.

Ante o instável cenário jurisprudencial gerado em decorrência de precedentes fundados em argumentos dissonantes, o julgador que se depara com o pedido de redirecionamento da execução a terceiro que não integrou a relação tributária originária se encontra diante do seguinte “dilema” processual: (a) deferir o redirecionamento pleiteado de forma unilateral pela Fazenda Pública, sem sequer ouvir o suposto responsável, e, com isso, obrigá-lo a apresentar garantia ao débito apenas para que a sua responsabilidade possa ser apurada de forma adequada ou (b) instaurar o IDPJ para, oportunizando-se às partes o direito de produzir provas acerca das situações que resultariam na suposta responsabilidade, decidir se o terceiro deverá ser obrigado a reservar parte

IV - Equivocado o entendimento fixado no acórdão recorrido, que reconheceu a incompatibilidade total do IDPJ com a execução fiscal. V - Recurso Especial conhecido e parcialmente provido para determinar o retorno dos autos ao tribunal a quo para o reexame do agravo de instrumento com base na fundamentação ora adotada. (STJ, REsp nº 1804913/RJ, Rel. Ministra Regina Helena Costa, julgado em 01.09.2020).

12 Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:  
§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

do seu patrimônio para poder discutir a legitimidade do débito tributário por meio da oposição dos embargos à execução<sup>13</sup>.

É com base no conturbado cenário supracitado que o Superior Tribunal de Justiça, no final do mês de agosto de 2023, optou por afetar<sup>14</sup> a discussão acerca da necessidade de instauração de incidente de desconsideração de personalidade jurídica (IDPJ) para fins de atribuição de responsabilidade a terceiros no bojo de execuções fiscais.

Adicionalmente, ante a patente relevância do tema em questão, o Superior Tribunal de Justiça, sabiamente, determinou a suspensão de todos os casos que versem sobre a matéria em todo o território nacional, adotando a sistemática de julgamentos de recursos repetitivos disciplinada no artigo 1.037, II, do CPC<sup>15</sup>.

Segundo o Tribunal, a matéria em questão conta com “notória multiplicidade de processos com idêntica questão de direito, inclusive em trâmite perante esta Corte, sendo necessária a uniformização do entendimento, tendo em vista que a discussão é objeto de divergência entre as Turmas da Primeira Seção”<sup>16</sup>.

O assunto será julgado no âmbito do Tema nº 1.210 e buscará abordar a seguinte questão:

Definição acerca da (in)compatibilidade do Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica, previsto no art. 133 e seguintes do Código de Processo Civil, com o rito próprio da Execução Fiscal, disciplinado pela Lei n. 6.830/1980, e, sendo compatível, identificação das hipóteses de imprescindibilidade de sua instauração, considerando o fundamento jurídico do pleito de redirecionamento do feito executório.

13 Ver Lívio (2023a).

14 Recursos Especiais nº: 2.039.132, 2.013.920, 2.035.296, 1.971.965 e 1.843.631.

15 Art. 1.037. Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do *caput* do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual:  
II - determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional [...].

16 STJ, ProAfR no REsp nº 2.039.132/SP, Min. Relator Francisco Falcão, Primeira Seção, julgado em 28.08.2023.

Não há dúvidas de que a afetação da matéria é bem-vinda, especialmente à luz do princípio da segurança jurídica, uma vez que a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros da forma que vem sendo feita, isto é, sem a devida instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, traz consequências nefastas ao contribuinte tido como responsável.

Como adiantado alhures, a partir do redirecionamento do feito executivo, o terceiro terá que suportar todos os ônus naturais de uma execução fiscal, tais como a contratação de advogados e a apresentação de garantia integral ao débito exequendo, para que possa se defender por meio de embargos do devedor.

Com a afetação da matéria, o Superior Tribunal de Justiça se debruçará sobre tema que constantemente causa preocupação nos contribuintes, tendo em vista as incontáveis decisões isoladas proferidas por suas Turmas, que, como sabido, têm gerado inequívoco cenário de insegurança jurídica ante a ausência de uniformização da jurisprudência pátria.

Cumpre ressaltar, ainda, que a definição da aplicabilidade do IDPJ às execuções fiscais pelo STJ será crucial para outra temática que vem enfrentando resistência por parte daqueles que se tornam parte do feito executivo em razão do redirecionamento, qual seja: a responsabilização de terceiros por formação de grupo econômico de fato e/ou sucessão empresarial, ocasião na qual a responsabilidade ultrapassa as figuras dos sócios-gestores e administradores.

Isso porque as hipóteses que ensejam o redirecionamento da responsabilidade, sejam elas vinculadas aos gestores ou a terceiros em decorrência de suposto grupo econômico ou sucessão, demandam verificação da existência de requisitos específicos para a constatação da responsabilidade em questão, não sendo razoável que o Poder Judiciário defira os pleitos de redirecionamento com base na mera presunção de responsabilidade muitas vezes arguida pelo devedor originário.

No tema do redirecionamento por formação de grupo econômico, a definição do entendimento acerca da aplicação do IDPJ às execuções fiscais pelo STJ torna-se ainda mais imprescindível em razão da carência de marco normativo

(lei específica) capaz de orientar os contribuintes e o próprio julgador dentro da matéria, o que faz com que o Judiciário tenha que, constantemente, aplicar a Lei das S.A. em analogia para detectar a existência de formação de grupo.

### **3 A CONSTATAÇÃO DA FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO OU SUCESSÃO EMPRESARIAL PARA FINS DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL MEDIANTE O INCIDENTE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA**

Como adiantado alhures, ponto outro que vem enfrentando cenário de questionamento por parte dos contribuintes refere-se à responsabilização de terceiros – não limitados aos sócios-gestores e administradores – em razão da constatação, pelo credor, da formação de grupo econômico de fato e/ou ocorrência de sucessão empresarial envolvendo o devedor originário (artigos 124 e 133, do CTN<sup>17</sup>).

Referida temática tem auferido significante relevância pelo fato de que, assim como o IDPJ é essencial para a constatação da real responsabilidade dos sócios-gestores e administradores da sociedade, também é imprescindível para fins de verificação do cumprimento dos requisitos legais para a formação de grupo econômico (gestão comum, interesse integrado, relação hierárquica entre empresas, etc.) ou ocorrência de sucessão (aquisição de fundo de comércio/

17 Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

estabelecimento comercial, continuidade de exploração da mesma atividade econômica pelo sucessor, etc.).

Fato é que toda e qualquer hipótese de responsabilização de terceiros deve passar pela verificação da existência de requisitos específicos, os quais jamais poderiam ser apontados com segurança em ritos que não respeitam minimamente o contraditório.

Nesse sentido, a Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.) dedica um capítulo específico para tratar de “grupos de sociedades”, caracterizados pela combinação de recursos ou esforços, mediante acordo formal, para a realização dos respectivos objetos ou pela participação de atividades ou empreendimento comuns (artigo 265<sup>18</sup>), conservando-se distintos o patrimônio e a personalidade de cada uma das sociedades integrantes do grupo (artigo 266<sup>19</sup>).

O artigo 243<sup>20</sup> da mesma lei ainda trata do que se convencionou chamar de “grupo econômico de fato”, que são aqueles que, apesar da ausência de acordo formal, atuam sob influência significativa de uma mesma sociedade.

Como se vê, quis o legislador consignar expressamente que o reconhecimento de um grupo de sociedades não resulta na confusão entre os respectivos patrimônios, tampouco na perda de suas personalidades.

18 Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

§ 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.

19 Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos.

20 Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício. [...]

Há, ainda, outra importante questão que surge da leitura dos citados dispositivos da Lei nº 6.404/1976, qual seja: é imprescindível, para a formação de grupos econômicos, uma relação (combinação de esforços) entre sociedades apenas, ou também poderia restar caracterizado na figura de várias sociedades sob o controle comum de pessoas naturais?

Tal questão é de suma importância, uma vez que o texto da Lei das S.A. se refere à relação entre sociedades, contudo, os pedidos de redirecionamento de execuções fiscais são feitos muitas vezes sob a alegação de que o controle comum de várias sociedades, por pessoas naturais, implicaria a formação de grupo econômico.

Para Marlon Tomazette (2019, p. 653), “é a direção única o elemento caracterizador de um grupo de sociedades”. Ainda segundo o ilustre doutrinador, essa direção única pode se dar através de uma sociedade de comando ou por um órgão colegiado.

Ressalta-se, por oportuno, que a legislação tributária brasileira não trata da figura dos “grupos econômicos”, motivo pelo qual se socorre à Lei das S.A., bem como à doutrina, para fins de compreensão da matéria. De acordo com Augusto Newton Chucri *et al.* (2023, p. 643), “a existência de um grupo econômico é, sozinha, questão irrelevante para o CTN: cada agrupada somente responderá por suas próprias obrigações tributárias”.

Contudo, a ausência de legislação específica não tem impedido a apreciação do tema pelo Poder Judiciário, o que de certo modo é benéfico, pois se impede (ou, pelo menos, tenta-se impedir) a prática de ilícitos; porém, por outro lado, decisões proferidas sem fundamento em lei específica, apenas com base em analogias, podem resultar no indesejado cenário em que o Judiciário atue como legislador.

Nesse sentido, em decisão proferida no âmbito do REsp nº 1.808.645/PE, sob a relatoria do eminentíssimo ministro Herman Benjamin, a 2<sup>a</sup> Turma do STJ reconheceu que, no caso concreto analisado, houve sim a formação de “grupo econômico”, apesar de a legislação tributária atual não versar sobre o tema.

Nas palavras do relator,

o instituto jurídico em tela ('grupo econômico') não é disciplinado pelo Direito Tributário, pois, diferentemente do que ocorre na seara trabalhista, ou de defesa da ordem econômica, inexistem normas, na legislação específica (tributária), que confirmam tratamento técnico-jurídico a esse tema. Isso não significa que a situação, em si – isto é, a constatação da existência de grupo econômico de fato, principalmente quando evidenciado o escopo de dissimular situações para eximir-se do cumprimento dos deveres de natureza fiscal –, deixe de ser solucionada pelo ordenamento jurídico.

Ainda segundo o eminentíssimo ministro, o redirecionamento de execuções fiscais, após ser reconhecida a formação de grupo econômico, geralmente se faz através do

enquadramento da situação a hipóteses descritas, de modo esparsa, no artigo 50 do CC/2002 (desconsideração da personalidade jurídica); nos artigos 124, 128, 132, 133 e/ou 135 do CTN (responsabilidade solidária, sucessão empresarial ou responsabilidade pela prática de atos de infração à lei ou atos constitutivos societários).

Em outra decisão do STJ, proferida pela 1ª Turma no AgInt no REsp nº 2.030.869/ES, a eminentíssima ministra Regina Helena Costa destacou que, "na execução fiscal, a ocorrência das hipóteses descritas nos artigos 134 e 135 do CTN autoriza o redirecionamento do processo executivo, sem a necessidade de instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica [...]".

A eminentíssima relatora, reproduzindo as palavras do acórdão recorrido, mencionou que, naquele caso concreto, o contexto era de vínculo societário entre várias sociedades empresárias, com clara formação de grupo econômico, "o que torna patente a responsabilidade das sociedades componentes deste grupo, bem como dos sócios, pelos débitos tributários das empresas que o compõem, tendo em vista a prática de ato ilícito [...]".

Não há dúvida quanto à utilidade do instituto da desconsideração da personalidade jurídica a fim de se alcançar o patrimônio de pessoa natural ou jurídica com vistas à satisfação do crédito tributário. Entretanto, também não há dúvida quanto ao caráter excepcional de tal instituto, sendo imprescindível, para a sua instauração, a verificação de um dos requisitos do artigo 50 da Lei nº 10.406/200221 (Código Civil), quais sejam: o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial.

Já no que tange aos artigos 124, 128, 132, 133, 134 e 135 do CTN<sup>22</sup>, geralmente invocados como fundamento para o redirecionamento de execuções fiscais, vale ressaltar que nenhum deles se encontra na seção que trata da “responsabilidade por infrações” (artigos 136 a 138<sup>23</sup>).

- 21 Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Pùblico quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.
- 22 Art. 124. São solidariamente obrigadas:
  - I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
  - II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

lo, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: [...]

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: [...]
- 23 Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação

Ainda em relação aos mencionados dispositivos do CTN, numa brevíssima análise, os artigos 128 a 132<sup>24</sup> tratam da responsabilidade dos sucessores; os artigos 134 e 135<sup>24</sup> tratam da responsabilidade de pessoas naturais atuando nas condições ali descritas; e no tocante ao artigo 124<sup>24</sup>, está longe de ser pacífica a interpretação do que significam “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador [...]”.

Como se vê, os dispositivos do CTN geralmente invocados como fundamento para o redirecionamento de execuções fiscais em contexto de grupo econômico não foram escritos com essa finalidade pelo legislador; daí o risco de uma interpretação que tente justificar, com base em tais dispositivos, o redirecionamento de execuções, cujo pressuposto, nos casos que envolvem grupos econômicos, será sempre um ato ilícito.

Com isso não estamos a defender que o Judiciário se abstenha de exercer a jurisdição sempre que provocado a, em nome do Estado, punir ilícitos praticados através da utilização de grupos empresariais.

O alerta que se faz é para que o legislador atue com o intuito de preencher as lacunas que atualmente existem quando se trata da tributação de grupos econômicos. Em paralelo, há a necessidade de que os tribunais não banalizem o instituto do redirecionamento de execuções fiscais, evitando que tal medida seja tomada quando o argumento for tão somente a formação de grupo econômico, sem que restem demonstradas as condutas ilícitas hoje previstas em nosso ordenamento jurídico.

tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: [...].

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

## **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Ante minucioso cenário apresentado, não restam dúvidas de que o IDPJ, em que pese não encontrar expressa previsão na matéria tributária, isto é, no Código Tributário Nacional e na Lei de Execuções Fiscais, mas apenas no Código Civil e no Código de Processo Civil, deverá ser aplicado quando for suscitada a discussão acerca da possível responsabilidade de terceiros para fins do redirecionamento do feito executivo.

Afinal, como visto, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros, sem a devida instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, traz consequências nefastas ao contribuinte tido como responsável, tendo em vista que terá que suportar todos os ônus naturais de uma execução fiscal, tais como a contratação de advogados e a apresentação de garantia integral.

De igual modo, a instauração do IDPJ encontra verdadeira indispensabilidade nas discussões que versem sobre a formação de grupo econômico pelo devedor originário e o possível novo responsável, tendo em vista, sobretudo, a carência de marco normativo acerca da matéria. Referido cenário, somado à ausência de um processo dotado de contraditório (isto é, sem o IDPJ), faz com que, por vezes, o redirecionamento do feito executivo ocorra com base em verdadeira presunção – e não constatação – de formação de grupo econômico.

Dessa forma, a constante utilização de analogias, em especial da Lei das S.A., por parte dos julgadores para fins de definição da formação de grupo econômico, em que pese ter o seu lado positivo na busca do combate à prática de ilícitos, por outro lado, é capaz de provocar o indesejado cenário de usurpação de competências, em que o Judiciário se veja atuando na função de legislador.

## **REFERÊNCIAS**

CHUCRI, Augusto Newton. *Execução Fiscal Aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal*. São Paulo: Juspodivm, 2023.

LÍVIO, Marcus. Afinal, para que serve o IDPJ no rito da execução fiscal? *Revista Consultor Jurídico*, 25 set. 2023a. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-set-25/justica-tributaria-afinal-serve-idpj-rito-execucao-fiscal/>. Acesso em: 7 nov. 2023.

LÍVIO, Marcus. Afinal, o que é grupo econômico para fins de redirecionamento da execução fiscal? *Revista Consultor Jurídico*, 24 out. 2023b. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-out-24/justica-tributaria-afinal-grupo-economico-fins-redirecionamento-execucao/>. Acesso em: 7 nov. 2023.

TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.



## PARTE 4

# ALTERNATIVAS PARA A PREVENÇÃO E SOLUÇÃO DE LITÍGIO





# A COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL PARA TRANSAÇÕES TRIBUTÁRIAS E A PREVENÇÃO DE LITÍGIOS FISCAIS

**Heleno Taveira Torres**

Professor titular de Direito Financeiro do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), acadêmico da cadeira 44 da Academia Paulista de Direito (APD) e diretor-presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Foi vice-presidente e integrante do Comitê Executivo da International Fiscal Association (IFA), com sede em Amsterdã, na Holanda.

## **RESUMO**

O presente estudo trata da transação tributária no ordenamento jurídico brasileiro e examina a competência da Receita Federal do Brasil para a celebração de acordos desta natureza. Analisa a competência do órgão para transigir sobre crédito tributário em caráter preventivo, como instrumento jurídico para redução dos litígios fiscais, em observância ao princípio constitucional da eficiência, aplicado à Administração Pública.

**Palavras-chave:** Direito tributário; transação tributária; Receita Federal do Brasil; competência; litígio fiscal; eficiência.

## **ABSTRACT**

*The present study provides an overview of tax settlement in the Brazilian legal system and examines the competence of the Brazilian Federal Revenue Service to enter into agreements of this nature. It analyzes the agency's authority to settle tax credits preventively, as a legal instrument for reducing tax disputes, in compliance with the constitutional principle of efficiency applied to the Public Administration.*

**Keywords:** Tax law; tax settlement; the Brazilian Federal Revenue Service; competence; tax litigation; efficiency.

## SUMÁRIO

1	Introdução .....	469
2	A transação tributária na disciplina jurídica da Lei nº 13.988/2020 .....	474
3	Panorama legal da transação tributária pela Receita Federal do Brasil	480
3.1	Regulamentação da transação por Portarias da PGFN e RFB.....	483
4	Aspectos normativos da separação de competências da PGFN e da RFB para a celebração de transação tributária .....	485
5	A competência da RFB para a celebração de transação tributária e a prévia oitiva da PGFN.....	490
6	O contencioso administrativo fiscal: a transação tributária pela RFB para prevenção de potenciais litígios .....	493
7	Considerações finais: transação pela RFB e o princípio da eficiência aplicado à administração tributária .....	498
	Referências.....	501



## 1 INTRODUÇÃO

O direito tributário deve orientar-se sempre em direção à praticabilidade e à segurança jurídica, mediante permanente observância dos princípios da certeza, da transparência, da confiabilidade, da simplicidade e da previsibilidade na criação de leis e na relação tributária. O ordenamento tributário não existe para fomentar a litigância, mas para permitir que os entes federativos arrecadem tributos e gastem com a execução dos seus orçamentos públicos, no mais breve tempo possível.

Não bastasse a autorização do art. 171 do Código Tributário Nacional (CTN) para a transação específica em matéria tributária, o Código de Processo Civil em vigor (CPC) trouxe, em 2016, uma contribuição fundamental para o direito processual tributário, ao estimular a conciliação e os demais meios alternativos de solução de controvérsias.

Nos termos do Código de Processo Civil, a solução consensual de conflitos deve ser estimulada pelo Poder Judiciário, e a Lei nº 13.140/2015 admitiu a autocomposição, entre entes públicos, como forma de resolução de conflitos que versem sobre direitos disponíveis ou sobre direitos indisponíveis que admitam transação, inclusive quando disserem respeito a créditos da União. Confira-se:

Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.

[...]. § 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.

[...]. § 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.

A única interpretação coerente, a partir da entrada em vigor do CPC, em firme cumprimento desta norma geral de direito processual (art. 24, § 1º, da CF), é aquela de se admitir um princípio de rápida solução dos litígios, e não sua eternização, com custos vários para o Estado – desde o custo do próprio

processo aos custos de perdas de oportunidades, pela não utilização dos recursos públicos em questionamento e outros malefícios.

Não obstante o CTN, nos art. 171 e 156, III, diga expressamente que esta extingue o crédito tributário, a Lei nº 13.140/2015 trouxe as regras sobre a mediação e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da Administração Pública, aplicáveis a direitos indisponíveis que admitam “transação” (art. 3º). É o caso da matéria tributária.

Numa síntese, tanto pelo CPC, quanto pela Lei nº 13.140/2015, por se tratar de direito indisponível que admite a transação (art. 171 do CTN), o Estado é autorizado a promover a mediação, mediante transação, de litígios tributários, por autocomposição.

O princípio jurídico e técnico da *praticabilidade* da tributação impõe um verdadeiro dever ao Estado de busca dos caminhos de maior economia, eficiência e celeridade para viabilizar a cobrança tributária, o que poderá ser alcançado com a solução extrajudicial de conflitos. Portanto, a “indisponibilidade do crédito tributário” não é limitação para inibir a solução de litígios mediante transação tributária.

O princípio da indisponibilidade do patrimônio público e do crédito tributário, desde a ocorrência do fato jurídico tributário, reclama uma interpretação sistemática, porquanto “tributo” e “indisponibilidade” não sejam conceitos lógicos, mas, sim, conceitos de direito positivo, variáveis segundo a cultura de cada nação, próprios de cada ordenamento. Será o direito positivo a dar os contornos do que queira denominar de “direito indisponível”, inclusive suas exceções (direito inalienável *intervivos*, direito intransmissível *mortis causa*, direito irrenunciável, direito não penhorável etc.).

Assim, no campo da aplicação, nada impede que a lei possa qualificar, dentro de limites e no atendimento do interesse coletivo, os melhores critérios para constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, inclusive os meios de resolução de conflitos, vinculativamente e com espaço para discricionariedade, no que couber, com vistas a atender a economicidade, celeridade e eficiência da administração tributária.

A transação tributária tem como pressupostos o litígio, ainda que potencial, e a vontade de transigir, mediante concessões recíprocas da Administração e dos contribuintes com vistas à obtenção de acordo, ainda que para a prevenção da instauração processual da controvérsia. Tudo em harmonia com os firmes propósitos de eficiência e celeridade que norteiam a arrecadação tributária, direcionados à sustentabilidade do orçamento e saúde das contas públicas.

O CTN contempla a transação, no seu artigo 156, III, como meio de extinção do crédito tributário, e aduz, no art. 171, suas finalidades essenciais e requisitos. Dizer que a transação extingue o crédito tributário, todavia, nada tem a ver com o pagamento desta eventualmente decorrente. Decerto que tal menção no rol das causas extintivas das obrigações tributárias só tem cabimento quando entendemos a transação no contexto da extinção da pretensão tributária sobre o quanto foi concedido pela Administração Pública com respeito às concessões recíprocas dos contribuintes.

Como se vê, essa disposição normativa não pôs qualquer limite material para o exercício da transação. Por isso, o modo lógico de alcançar o acordo será sempre aquele que se evidencia por aproximação consensual e bilateral, mediante concurso de vontade das partes, com mútuo sacrifício. E por isso mesmo, uma vez extinto o crédito tributário, nos termos do art. 156, III, do CTN, não pode a Administração pretender rever atos tributários que foram objeto de controle pelas autoridades competentes e extintos no âmbito da transação, como parte da resolução do litígio. A bilateralidade de vontade e o custo da cessão de interesses e prejuízos pessoais o proíbem.

O fundamento dessas medidas de soluções alternativas de controvérsias tributárias é a confiança recíproca, amparada na boa-fé objetiva, no respeito ao *pacta sunt servanda* e no fundamento constitucional do ato jurídico perfeito (artigo 5º, XXXVI – “A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”). Enquanto perdurar a Constituição em vigor, nenhuma autoridade administrativa poderá usar de ato administrativo episódico ou alegar lei dirigida materialmente contra a coisa julgada, o direito adquirido ou o ato jurídico perfeito. São estes, de modo inequívoco, a razão de ser da existência do Estado em relação à sociedade civil.

Como destacam os art. 3º e 32 da Lei nº 13.140/2015, o acordo será reduzido a termo e constituirá título executivo extrajudicial, e, no caso de tributo cobrado por execução fiscal, aquele deverá ser homologado em juízo, exigida a oitiva do Ministério Público.

Com isso, a bilateralidade do acordo, decorrente do concurso de vontade das partes, como solução aos litígios existentes, mediante concessões mútuas, interpõe uma norma individual e concreta entre os litigantes, com eficácia administrativa e judicial, e desta advirá a eficácia extintiva do crédito tributário.

O que importa é que, ao final, tenha-se um ato administrativo, unilateral, constitutivo de um direito de crédito para a Fazenda Pública, nos termos do acordo pactuado, bem como a extinção de outros elementos em favor do contribuinte.

A transação, portanto, é causa de extinção do crédito tributário (art. 156, III, do CTN). A legalidade constitucional (artigo 150, I, da CF), aliada à impossibilidade de se usar tributo com efeito de confisco (artigo 150, IV, da CF), veda que o procedimento de transação possa ser reaberto para qualquer tipo de revisão ou descumprido pelas partes.

Ao mais, não cabe ao CTN esgotar os órgãos que tenham poderes para tanto. Isso cabe ao legislador, sem qualquer restrição. Não há superioridade entre as modalidades de transação tributária. Há, somente, o que se enquadra melhor para cada tipo de situação e contribuinte, conforme os fins almejados. É, portanto, uma análise que varia de caso a caso, conforme as circunstâncias e particularidades envolvidas, diante do que é descabido se falar, de antemão, na preferência por uma ou outra sistemática.

No que se refere à regulamentação da transação tributária, nos termos da jurisprudência do STF, fixou-se entendimento de que caberá ao legislador livremente decidir sobre suas modalidades, quanto à extinção e suspensão do crédito tributário. Na ADI nº 2.405/RS, de relatoria do ministro Alexandre de Moraes, afirmou-se a constitucionalidade de dispositivo de lei do estado do Rio Grande do Sul que previa nova modalidade de extinção do crédito tributário, notadamente, a transação.

Nas palavras do relator, ministro Alexandre de Moraes, ao analisar o tema, *verbis*:

como delineado no julgamento cautelar da presente ação, entendo que a Constituição Federal não reservou à lei complementar o tratamento das modalidades de extinção e suspensão dos créditos tributários, à exceção da prescrição e decadência, previstos no art. 146, III, b, da CF.

Tratando-se a transação tributária de hipótese de extinção do crédito tributário, conclui-se que, nos termos da ADI nº 2.405/RS, os requisitos previstos no CTN para transação tributária não impedem que a própria União, municípios e estados, dentro do seu âmbito de atuação legislativa, possam regulamentar o instituto de modo diverso, no que cabem arbitragem, mediação ou a própria conciliação.

A introdução de meios alternativos de solução de controvérsias tributárias pode ser um auspicioso caminho para a ampliação das receitas tributárias e financiamento das necessidades públicas pela recuperação dos créditos estagnados em processos que se eternizam. São formas que não encontram resistência constitucional. Devem, pois, ser estimulados, na medida em que promovem eficiência na persecução dos interesses fiscais do Estado brasileiro (art. 37, da CF), com resolução de litígios em tempo razoável (art. 5º, LXXVIII, da CF). Tudo a satisfazer o interesse público no financiamento de custos públicos, por meio da receita derivada da tributação.

A transação, em qualquer segmento do direito, extingue as obrigações, mediante concessões recíprocas. E com tal efetividade que, mesmo que apenas para fins equiparativos, usava-se afirmar que o acordo obtido detinha os efeitos de coisa julgada. Esta equivalência entre os efeitos do ato jurídico perfeito alcançado e a coisa julgada é de notável relevo, pois sequer a “lei” poderá prejudicar um ou outro, por surgir, do acordo, direito subjetivo à sua manutenção e irreversibilidade (direito adquirido pelo contribuinte).

## 2 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NA DISCIPLINA JURÍDICA DA LEI N° 13.988/2020

A transação tributária é verdadeiro imperativo de eficiência administrativa, na medida em que se mostra como meio eficaz de resolução de litígios, além de ser modalidade de extinção do crédito tributário, arrolada nos artigos 156, III, e 171, do CTN, e fonte de arrecadação célere e sustentável de recursos, para custeio das políticas públicas.<sup>1</sup>

Não obstante a sua relevância ou mesmo a previsão pelo CTN, a transação tributária tornou-se um instrumento jurídico real e praticável, tão somente, com a Lei nº 13.988/2020, decorrente da conversão da Medida Provisória (MP) nº 899/2019, que assim justificou a introdução da regulamentação do instituto no ordenamento jurídico pátrio, a saber:

[...] a transação é instrumento de solução ou resolução, por meio adequado, de litígios tributários, trazendo consigo, muito além do viés arrecadatório, extremamente importante em cenário de crise fiscal, mas de redução de custos e correto tratamento dos contribuintes, sejam aqueles que já não possuem capacidade de pagamento, sejam aqueles que foram autuados, não raro, pela complexidade da legislação que permitia interpretação razoável em sentido contrário àquele reputado como adequado pelo fisco.

7. Mediante concessões mútuas, credor e devedor, podem socorrer-se do instituto que pendia de regulamentação, obtendo solução adequada ao litígio tributário.

1 Outro não é o conteúdo do artigo 3º da Portaria PGFN nº 6.757/22, que dispõe:

"Art. 3º São objetivos da transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica;

II - assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas;

III - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes e destes com os do FGTS;

IV - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para União, para o FGTS e para os contribuintes; e

V - assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes".

8. Todas essas propostas permitirão, ademais, que a PGFN concentre esforços noutras causas, litígios ou cobranças, promovendo incremento na arrecadação, a prevenção e a redução de litigiosidade, e ganhos de celeridade, eficiência e economicidade.

9. Ademais, a medida insere Procuradoria-Geral Federal e Procuradoria-Geral da União no mesmo modelo de resolução de litígios, seja a primeira no trato da Dívida Ativa das autarquias e fundações públicas federais, na qual incluída dívida de natureza tributária (taxa), bem como a segunda que também exerce relevante papel de cobrança de valores devidos ao erário. (Câmara dos Deputados, 2019)

Por ser a transação meio de extinção das obrigações mediante concessões recíprocas, cabe à lei, em matéria tributária, estabelecer as condições e requisitos para o aperfeiçoamento desta modalidade de autocomposição. Este é o papel desempenhado pela Lei nº 13.988/2020.

A partir dessa lei, a transação tributária ganhou vida e operacionalidade no mundo jurídico. Na sequência, diversas normas infralegais foram editadas pela Procuradoria-geral da Fazenda Nacional (PGFN) para disciplinar o assunto, em suas múltiplas variáveis. De início, a principal delas foi a Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020, que primeiro regulamentou a transação na cobrança de débitos da dívida ativa da União e vigorou até a edição da Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022, que a revogou e disciplina, desde então, a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS.

A Lei nº 13.988/2020, em seu artigo 1º, §4º, delimita o âmbito de aplicação da transação ali prevista, circunscrito aos litígios relativos à cobrança de créditos da Fazenda Pública Nacional, de natureza tributária ou não tributária. Vale dizer, restringe-se aos créditos e às dívidas especificados nos incisos do § 4º do artigo 1º, quais sejam: os créditos tributários sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal (*i*), a dívida ativa e os tributos cuja inscrição, cobrança e representação estejam a cargo da Procuradoria-geral da Fazenda Nacional (*ii*), e a dívida ativa das autarquias e fundações públicas federais, desde que sua inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-geral Federal, e os créditos cuja cobrança seja competência da Procuradoria-geral da União (*iii*).

Ainda nos termos do artigo 1º, a Lei nº 13.988/2020 apresenta, em caráter não exaustivo, os princípios informadores da transação tributária, para cuja aplicação e regulamentação deverão ser observados “os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade” (§ 2º). A esses, somam-se os princípios arrolados pelo artigo 2º da Portaria PGFN nº 6.757/2022<sup>2</sup>.

De grande relevância, contudo, é a norma investida no § 1º do artigo 1º da Lei nº 13.988/2020, que estabelece que: “A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público”.

Conforme se depreende da norma em referência, a celebração de transação tributária, nos termos da Lei nº 13.988/2020, é manifestação do poder *discretional* da Administração Pública Federal, mediante juízo de conveniência e oportunidade, acompanhado de motivação adequada do ato administrativo, norteada pelo atendimento ao interesse público.

Logo, para as transações tributárias pactuadas sob o rito da Lei nº 13.988/2020, não há obrigatoriedade de aceitação, pela Administração Pública Federal, da proposta do contribuinte, caso, em juízo de oportunidade e conveniência, conclua pela ausência de interesse público. Trata-se de decisão reservada à escolha da União, a qual, por óbvio, não é livre de parâmetros, diretrizes e limites.

2 “Art. 2º São princípios aplicáveis à transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:  
I - presunção de boa-fé do contribuinte;  
II - concorrência leal entre os contribuintes;  
III - estímulo à autorregularização e conformidade fiscal;  
IV - redução de litigiosidade;  
V - menor onerosidade dos instrumentos de cobrança;  
VI - adequação dos meios de cobrança à capacidade de pagamento dos devedores inscritos em dívida ativa da União e do FGTS;  
VII - autonomia de vontade das partes na celebração do acordo de transação;  
VIII - atendimento ao interesse público; e  
IX - publicidade e transparência ativa, ressalvada a divulgação de informações protegidas por sigilo, nos termos da lei.”

Deveras, sem adequada fundamentação, não restam justificadas quaisquer escolhas, como leciona Michele Taruffo (2002, p. 436), o que obstaria, inclusive, o controle racional dessas escolhas. No Estado Democrático de Direito, todas as pessoas têm o *direito público subjetivo* de conhecer a motivação dos atos administrativos com eficácia individual. É que a *motivação*, ou dever de fundamentação expressa, impõe-se em todo processo ou procedimento que se ultime com “julgamento”, ao tempo que expressa condição de *validade* do ato administrativo, como elemento de *controle* para aquele contra quem o ato é desfavorável e para toda a sociedade.

A Constituição Federal, em qualquer procedimento administrativo, consagra a exigência da motivação obrigatória (Mello, 2001, p. 17), como condição de validade dos atos ou procedimentos. De se ver, portanto, a expressiva força eficacial que o princípio da motivação alcançou no âmbito da Constituição Federal, notadamente no que concerne à constituição do crédito tributário, atividade sujeita à legalidade estrita e plenamente vinculada.

Além disso, o princípio do dever de motivação (ou seu oposto, a proibição de julgar e decidir sem motivação prévia) está mencionado expressamente no artigo 93, incisos IX e X, da Constituição Federal, a exigir, respectivamente, que sejam “fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade” e que “as decisões administrativas dos tribunais sejam motivadas”. É evidente que, assim como as decisões adotadas no âmbito do Poder Judiciário e mesmo as administrativas têm que ser motivadas, com mais razão os atos administrativos que implicam interferência na esfera de direitos dos particulares, como a celebração ou o indeferimento de transação tributária.

No processo administrativo, a Lei nº 9.784/1999, em seu artigo 2º, expressamente arrolou a motivação como princípio da Administração Pública, a qual, nos termos do dispositivo, “obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência”.

Ademais, a motivação das decisões permite que o Poder Executivo leve a efeito a autorrevisão e a autocorreção de seus atos, além de possibilitar que

o Poder Judiciário, quando provocado, as avalie quanto à licitude (Seixas Filho, 1997, p. 90).

No Estado Democrático de Direito, não há cabimento para se falar em “reserva mental” ou ocultação de motivação por qualquer agente no exercício de função pública. Sob a ordem jurídica brasileira, cabe à administração fazendária o dever de comportar-se de acordo com o princípio de boa-fé objetiva perante os sujeitos passivos da tributação. Este princípio não é mais do que corolário do princípio de *moralidade* (art. 37, da CF) aplicado às relações jurídicas de natureza fiscal, com respeito à confiança e à certeza quanto à coerência das condutas dos agentes do Estado, importado de forma expressa pela Lei nº 13.988/2020.

Quando se tem ausência de “motivação”, claro que não se está diante de um “ato administrativo perfeito”, ou seja, “aquele que completou o ciclo de sua formação, contendo, pois, todos os elementos de procedimento e forma exigidos por lei”, no sentido adotado por José Cretella Júnior (1977, p. 246-249). E, mais do que “imperfeito”, trata-se de ato “nulo”, pela falta de requisito de validade.

Deveras, juízo discricionário não é juízo arbitrário, absoluto ou sem limites. Pelo contrário, a decisão ou o ato discricionário, por não decorrer da aplicação automática da lei ao fato concreto, exige dessa muito mais rigor quanto à sua motivação, a fim de demonstrar a adequação com o ordenamento jurídico e interesse público.

Conquanto não haja espaços para arbitrariedades, pois a decisão pela aceitação ou rejeição do acordo deverá ser, além de motivada, pautada pelo interesse público, a transação tributária do rito da Lei nº 13.988/2020 atribui à Administração Pública Federal boa dose de liberalidade e zona de avaliação sobre o pedido do contribuinte, ainda que não se possa falar, exatamente, em negociação pelas partes, própria da autocomposição no campo do direito privado. Merece relevo que a celebração efetiva da transação tributária da Lei nº 13.988/2020 fique sujeita ao acordo com a Administração e ao seu deferimento, mediante juízo de conveniência e oportunidade. Não é direito assegurado ao contribuinte por simples atendimento à legalidade, de modo que o preenchimento das condições impostas pela Lei nº 13.988/2020 não

garante ao contribuinte o deferimento da transação, mas apenas o torna elegível para a apresentação de proposta.

A transação, nesse sentido, depende da aceitação pela Administração Pública Federal, que, orientada pelos princípios da motivação, moralidade e boa-fé, deverá pautar sua decisão pela observância ao interesse público. O artigo 3º da Lei nº 13.988/2020 estabelece que a proposta de transação “deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados” e, inobstante a isso, impõe os compromissos mínimos que deverão ser firmados pelo contribuinte, como condição de validade da proposta.

A transação tributária é ato administrativo condicionado à manifestação de vontade do devedor, pela opção e pactuação do acordo, conforme as condições e requisitos exigidos pela legislação de regência e demais particularidades tratadas com a Administração Pública Federal. Neste particular, não é mais do que um contrato com o Poder Público, cuja celebração requer a coincidência entre o interesse do contribuinte e o interesse público, bem como o atendimento a todos os requisitos e condições estabelecidos na legislação.

A transação pressupõe concessões mútuas entre Fazenda Pública e contribuinte. Assim, é instituto jurídico que, por excelência, implica atos de renúncia e disposição de direitos por parte do contribuinte. A confissão realizada para celebração da transação tributária poderá ser utilizada pela Fazenda Pública como meio de prova, inclusive em execução fiscal. Contudo, há que ser respeitado seu conteúdo integralmente,<sup>3</sup> em estreita coincidência material.

3 Sobre o fundamento do princípio da indivisibilidade:

“Dele se disse que funda na vontade do declarante, que se justifica por favorecer as confissões e a declaração de verdade em juízo, que repousa na unidade lógica estabelecida, no interior dum mesma declaração, entre o facto confessado e o facto favorável que representa uma garantia do declarante contra os efeitos da confissão, que se funda no princípio da distribuição do ônus da prova. [...]”

Ora, sendo que, como veremos adiante (infra, 26.2.1), a regra da experiência que está na base da presunção que da declaração confessória extrai a realidade do facto desfavorável declarado é a de que ninguém mente contra o seu próprio interesse, esta presunção não pode jogar automaticamente no caso de declaração indivisível, visto que, simultaneamente declarada a realidade dum facto desfavorável e a dum facto favorável que impede, extingue ou modifica os efeitos do primeiro, fica também posto em causa o interesse da parte contrária e do confitente, globalmente considerada a declaração representativa produzida, pode dela até não resultar lesado, falhando assim a razão de ser da norma probatória; e, não podendo ser dada como assente a realidade do facto confessado,

Tal confissão seria prova da modificação da relação jurídica tributária original, prova de que as partes acordaram a transação do débito, com a celebração de acordo para pagamento sob condições especiais, firmadas segundo os benefícios previstos na Lei nº 13.988/2020 e os termos convencionados com a Administração Pública.

Em conclusão, a celebração de transação tributária, enquanto acordo pactuado entre Poder Público e contribuinte, mediante concessões recíprocas, para a solução de litígios relativos à cobrança de crédito tributário, com vistas ao seu pagamento e consequente extinção, pressupõe, como critério de validade e permanência do acordo, a renúncia e desistência da discussão administrativa e judicial do débito pelo contribuinte, bem como a confissão da dívida. E, por assim ser, não é exagero dizer que a transação tributária é ato típico de renúncia e disposição de direitos por parte do contribuinte, que o celebra em prol da obtenção das vantagens de liquidação do débito.

### **3 PANORAMA LEGAL DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**

Do Projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória nº 1.090/2022 resultou a edição da Lei nº 14.375, de 21 de junho de 2022, que modificou a Lei nº 13.988/2020. A Lei nº 14.375/2022, ao alterar a Lei nº 13.988/2020 para inserir, em seu conteúdo, o art. 10-A<sup>4</sup>, estabeleceu a possibilidade de a Receita Federal do Brasil propor transação para débitos tributários em contencioso administrativo fiscal.

mas tão pouco podendo, sem ofensa do interesse da contraparte, ser desde logo dado como provado o conjunto constituído por esse facto e pelo facto favorável ao confitente, dependerá da atitude que a contraparte vier a assumir a realização da eficácia da confissão" (Freitas, 1991, p. 589).

4 "Art. 10-A. A transação na cobrança de créditos tributários em contencioso administrativo fiscal poderá ser proposta pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, de forma individual ou por adesão, ou por iniciativa do devedor, observada a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)."

Em igual sentido, a redação do artigo 13 da Lei nº 13.988/2020 foi alterada, pela Lei nº 14.375/2022, para incluir o Secretário Especial da Receita Federal do Brasil como autoridade competente para assinar o termo de transação individual na hipótese de créditos em contencioso administrativo fiscal.<sup>5</sup> No dispositivo subsequente,<sup>6</sup> a Lei nº 13.988/2020, com as alterações sofridas pela Lei nº 14.375/2022, atribuiu ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil a competência para editar regulamentação referente à transação de débitos em contencioso administrativo fiscal.

Também pela Lei nº 14.375/2022, foi incluído ao art. 14 o parágrafo único,<sup>7</sup> que atribui exclusivamente ao Procurador-geral da Fazenda Nacional disciplinar os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e concessão de descontos e a vinculação dos benefícios a critérios objetivos.

A Lei nº 14.689/2023, originada do Projeto de Lei nº 2.384/2023 (“PL do CARF”), também alterou a Lei nº 13.988/2020. A exposição de motivos do projeto de

- 5 “Art. 13. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, quanto aos créditos inscritos em dívida ativa, e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, quanto aos créditos em contencioso administrativo fiscal, assinar o termo de transação realizado de forma individual, diretamente ou por autoridade delegada, observada a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022).”
- 6 “Art. 14. Compete ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto na Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, e no art. 131 da Constituição Federal, quanto aos créditos inscritos em dívida ativa, e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, quanto aos créditos em contencioso administrativo fiscal, disciplinar, por ato próprio: (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)
  - I - os procedimentos necessários à aplicação do disposto neste Capítulo, inclusive quanto à rescisão da transação, em conformidade com a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999;
  - II - a possibilidade de condicionar a transação ao pagamento de entrada, à apresentação de garantia e à manutenção das garantias já existentes;
  - III - as situações em que a transação somente poderá ser celebrada por adesão, autorizado o não conhecimento de eventuais propostas de transação individual;
  - IV - o formato e os requisitos da proposta de transação e os documentos que deverão ser apresentados. [...].”
- 7 “Parágrafo único. Caberá ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplinar, por ato próprio, os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluem ainda a sua temporalidade, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022).”

lei, ao comentar sobre a transação tributária no âmbito da RFB, apontou para o ganho de eficiência para o Estado e a redução do ônus para o contribuinte, por meio do incentivo ao cumprimento voluntário incentivado das obrigações tributárias, *verbis*:

Os arts. 2º e 3º da proposta dispõem sobre autorregularização e conformidade tributária no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. A atuação cooperativa entre administração tributária e contribuinte objetiva maiores níveis de cumprimento voluntário incentivado das obrigações tributárias, com ganhos de eficiência para o Estado e redução de ônus para o cidadão.

Durante o processo legislativo, discutiu-se a ampliação da competência da Receita Federal para transigir. Contudo, esse tema não foi contemplado na redação final da Lei nº 14.689/2023. Dentre as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/2023, houve a criação de uma nova modalidade de transação no caso dos créditos consolidados após o voto de qualidade no CARF (*i*); alterações na transação por adesão do contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica (*ii*); a possibilidade de acordos com a Procuradoria-geral do Banco Central (PGBC) (*iii*).

No que se refere às alterações na transação por adesão do contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica, a Lei nº 14.689/2023 ampliou a possibilidade de desconto, cujo limite passou de 50% (cinquenta por cento) para 65% (sessenta e cinco por cento), bem como o prazo máximo para quitação, que passou de 84 (oitenta e quatro) para 120 (cento e vinte) meses.

Também houve a revogação do art. 19, § 1º, II, da Lei nº 13.988/2020, com a consequente exclusão da necessidade de o sujeito passivo que aderir à transação sujeitar-se, em relação aos fatos geradores futuros ou não consumados, ao entendimento dado pela administração tributária à questão em litígio. Contudo, ainda há a possibilidade de se estabelecer no edital a necessidade de conformação do contribuinte ou do responsável ao entendimento da administração tributária acerca de fatos geradores futuros ou não consumados (art. 17, § 1º, III, Lei nº 13.988/2020). Trata-se, pois, de uma possibilidade à disposição da administração, e não mais de imposição legal.

Outrossim, alterou-se o art. 19, § 3º, da Lei nº 13.988/2020, que afasta a necessidade de que a solicitação de adesão abranja todos os litígios relacionados à tese objeto da transação existentes na data do pedido, ainda que não definitivamente julgados.

Ainda, no âmbito da transação por adesão do contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica, foi revogado o art. 20, II, b, da Lei nº 13.988/2020, que vedava a oferta de transação por adesão na hipótese de precedentes persuasivos, nos moldes dos incisos I, II, III e IV do *caput* do art. 927 do CPC, quando integralmente favoráveis à Fazenda Nacional. Ampliou-se, portanto, a possibilidade de transação.

Por fim, a outra relevante mudança na transação tributária foi a possibilidade conferida pela Lei nº 14.689/2023 para transigir sobre débitos inscritos em dívida ativa cuja cobrança incumba à Procuradoria-geral do Banco Central.

A Lei nº 14.689/2023 aprimorou, portanto, o instituto da transação tributária, com a criação de novas modalidades e a supressão de entraves no âmbito das possibilidades de transação já existentes.

### 3.1 Regulamentação da transação por Portarias da PGFN e RFB

A Procuradoria-geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) regulamentam a transação tributária de maneira autônoma.

A PGFN editou a Portaria PGFN nº 9.917/2020, logo após a entrada em vigor da Lei nº 13.988/2020, de modo que foi a primeira a regulamentar o instituto da transação tributária, para créditos inscritos na dívida ativa da União. Referida norma foi alterada, pontualmente, pelas Portarias PGFN nº 14.402/2020, 25.165/2020, 2.382/2021 e 3.026/2021. No entanto, em 2022, houve a completa reformulação da primeira norma editada, com a edição da Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022, a qual disciplina a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS e que, desde a sua promulgação, sofreu três alterações tópicas, pelas Portarias PGFN nº 6.941/2022, 10.826/2022 e 1.241/2023.

De outra banda, a RFB regulamentou a transação tributária de sua competência por meio da Portaria RFB nº 208/2022, posteriormente revogada pela Portaria RFB nº 247/2022, que atualmente “regulamenta a transação de créditos tributários sob administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil”. Ademais, a RFB editou a Portaria RFB nº 248/2022, que “institui a Equipe Nacional de Transação de Créditos Tributários”, à qual, nos termos da norma referenciada, compete a celebração de transação resolutiva de litígios na cobrança de créditos tributários em contencioso administrativo fiscal em âmbito federal.

Com as alterações promovidas pela Lei nº 13.988/2022 e a regulamentação aportada pela Portaria RFB nº 208/2022, substituída pela Portaria RFB nº 247/2022, a RFB já publicou cinco editais de transação por adesão:<sup>8</sup> Edital de Transação por Adesão RFB nº 2/2022; Edital de Transação por Adesão RFB nº 1/2022; Edital de Transação por Adesão ME/PGFN nº 9/2022; Edital de Transação por Adesão RFB nº 1/2021; Edital de Transação por Adesão ME/PGFN nº 11/2021.

A demarcação de competências da RFB e da PGFN no que tange à transação tributária permanece como alvo de debates, com reflexos em projetos de lei em trâmite no Congresso Nacional que visam alterar o panorama atual.

Dentre as propostas em tramitação, cabe menção ao Projeto de Lei (PL) nº 5.082/2009, que propõe a criação de uma “Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional (CGTC)”, vinculada à PGFN e presidida pelo Procurador-geral da Fazenda Nacional ou por Procurador da Fazenda Nacional, com competência para, nos termos dos incisos do art. 46 do PL, decidir sobre a progressiva implantação das modalidades de transação (*i*); editar, sob a forma de resoluções, regulamentos para a execução da transação tributária (*ii*); editar resoluções específicas para a definição de critérios para propostas de transação (*iii*); conhecer, por meio da respectiva unidade da PGFN ou da RFB, de incidente de divergência entre termos de transação (*iv*). Atualmente, o PL aguarda designação de relator na Comissão de Finanças e Tributação (CFT).

8 Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/editais/transacao-tributaria>. Acesso em: 14 fev. 2024.

## **4 ASPECTOS NORMATIVOS DA SEPARAÇÃO DE COMPETÊNCIAS DA PGFN E DA RFB PARA A CELEBRAÇÃO DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Com a introdução, no ordenamento jurídico brasileiro, da possibilidade de a Receita Federal do Brasil transigir sobre débitos do contribuinte em contencioso fiscal, sobreveio espaço evidente de divergência de entendimentos entre a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-geral da Fazenda Nacional sobre a competência funcional da primeira e os limites de atuação de ambas com relação à matéria.

Afirma-se, de um lado, competência da PGFN para transigir, porquanto, nos termos do artigo 131 da Constituição, cuida-se do órgão que representa, judicial e extrajudicialmente, a União; e, de outro, autoriza-se a competência da RFB, por ser o órgão da administração tributária detentor dos créditos objeto da transação, momente para os casos de prevenção de conflitos.

No que diz respeito ao alcance da transação tributária, determina a legislação que a transação tributária no âmbito da PGFN será realizada após o envio dos créditos tributários para inscrição em dívida ativa. E sob o prisma da RFB, entende-se que a transação tributária poderá ser realizada em qualquer fase do crédito tributário (*i*), inclusive antes do envio dos créditos tributários para inscrição em dívida ativa, e (*ii*) para prevenção de litígios.

Conforme o art. 171 do CTN, a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em terminação de litígio e consequente extinção de crédito tributário. A Receita Federal é o sujeito ativo da obrigação tributária. Logo, sua competência confirma-se diretamente no próprio Código.

Sabe-se. Dispõe a Constituição Federal, em seu artigo 131, ser competência da Advocacia-geral da União (AGU) representar, judicial e extrajudicialmente, a União, no que lhe cabem as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo. Nessa ordem de ideias, o art. 1º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993 (Lei Orgânica da Advocacia-geral da União –

LOAGU), qualifica a AGU como o órgão de representação judicial e extrajudicial da União e lhe atribui competência para a consultoria e o assessoramento jurídico do Executivo.<sup>9</sup>

O artigo 4º, incisos VI, da mesma Lei, estabelece como atribuição do Advogado-geral da União transigir e celebrar acordos nas ações de interesse da União<sup>10</sup>.

O citado dispositivo legal foi regulamentado pela Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, cujo artigo 1º, § 4º, com a redação conferida pela Lei nº 13.140/2015, impõe a necessidade de autorização, nos acordos de transação relativos a valores superiores aos fixados em regulamento, pelo Advogado-geral da União.<sup>11</sup> E o art. 12, incisos IV e V, da LOAGU, prevê serem competências da PGFN o exame prévio de legalidade dos acordos de interesse do Ministério da Fazenda e a representação da União nas causas de natureza fiscal<sup>12</sup>.

9 “Art. 1º - A Advocacia-Geral da União é a instituição que representa a União judicial e extrajudicialmente. Parágrafo único. À Advocacia-Geral da União cabem as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos ao Poder Executivo, nos termos desta Lei Complementar.”

10 “Art. 4º - São atribuições do Advogado-Geral da União:  
VI - desistir, transigir, acordar e firmar compromisso nas ações de interesse da União, nos termos da legislação vigente [...].”

11 “Art. 1º O Advogado-Geral da União, diretamente ou mediante delegação, e os dirigentes máximos das empresas públicas federais, em conjunto com o dirigente estatutário da área afeta ao assunto, poderão autorizar a realização de acordos ou transações para prevenir ou terminar litígios, inclusive os judiciais. (Redação dada pela Lei nº 13.140, de 2015) (Vigência) (Vide Lei nº 14.057, de 2020) [...]. § 4º Quando o litígio envolver valores superiores aos fixados em regulamento, o acordo ou a transação, sob pena de nulidade, dependerá de prévia e expressa autorização do Advogado-Geral da União e do Ministro de Estado a cuja área de competência estiver afeto o assunto, ou ainda do Presidente da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, do Tribunal de Contas da União, de Tribunal ou Conselho, ou do Procurador-Geral da República, no caso de interesse dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário ou do Ministério Público da União, excluídas as empresas públicas federais não dependentes, que necessitarão apenas de prévia e expressa autorização dos dirigentes de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 13.140, de 2015) (Vigência) (Regulamento).”

12 “Art. 12 - À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão administrativamente subordinado ao titular do Ministério da Fazenda, compete especialmente:  
IV - examinar previamente a legalidade dos contratos, acordos, ajustes e convênios que interessem ao Ministério da Fazenda, inclusive os referentes à dívida pública externa, e promover a respectiva rescisão por via administrativa ou judicial;  
V - representar a União nas causas de natureza fiscal.”

Com esteio nas normas jurídicas mencionadas, é entendimento da PGFN ser o órgão jurídico de representação da União, com a centralização da competência para a transação de débitos tributários. Todavia, o artigo 171 do CTN, ao dispor de modo específico sobre a transação tributária, prevê que caberá à *lei* determinar a autoridade competente para autorizar a celebração do acordo.

Nesse sentido, foi editada a Lei nº 14.375/2022, que alterou a Lei nº 13.988/2020, para autorizar, nos termos de seu art. 10-A, a celebração de acordos de transação tributária pela RFB.

Em virtude do citado artigo, bem como do artigo 13 da mesma Lei, fazerem, ambos, referência à Lei Complementar nº 73/1993 (LOAGU), a posição manifestada pela PGFN remanesce a exigir como obrigatória a sua participação prévia nos atos de transação para controle de legalidade do ato. Outrossim, manifesta-se pela contrariedade das Portarias RFB nº 247 e 248, ambas de 2022, à Lei nº 13.988/2020, sob a alegação de que referidos atos normativos não estabelecem a oitiva prévia da AGU, para controle de legalidade, nos acordos de transação celebrados pela RFB.

Conforme a Constituição, no que rege a organização da Administração Pública, tem-se a precedência da administração fazendária sobre os atos de sua competência e jurisdição, a saber:

"Art. 37. [...]

XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei [...]."

Nessa ordem de ideias, a resguardar a precedência da RFB sobre os atos de sua competência e jurisdição são as Leis nº 11.457, de 16 de março de 2007, e 10.593, de 6 de dezembro de 2002, as quais tratam, respectivamente, da administração tributária federal, no que se incluem a estruturação, a competência, a jurisdição e o funcionamento da RFB, e da carreira de auditor-fiscal da RFB.

Pois bem. Em abril de 2023, foi editado e aprovado pela Presidência da República o Parecer da AGU – JM – 02, de 6 de abril de 2023, que concluiu, dentre outros pontos, pela necessidade do exame prévio de legalidade, pela PGFN, nas transações tributárias. O Parecer mencionado tinha o propósito de oferecer solução à controvérsia de interpretações dadas, de um lado, pela PGFN e, de outro, pela RFB acerca das competências e limites de atuação desses órgãos com relação à transação tributária dos débitos no “contencioso fiscal”.

Nos termos do Despacho Presidencial de 13 de abril de 2023, foi aprovado o Parecer nº JM – 02, de 6 de abril de 2023, do Advogado-geral da União, que adotou, nos termos estabelecidos no Despacho do Consultor-geral da União nº 00280/2023/GAB/CGU/AGU, o Parecer nº 00004/2023/DECOR/CGU/AGU e o Parecer nº 00006/2023/CONSUNIAO/CGU/AGU.

No âmbito do referido Parecer, foram examinados três pontos de divergência entre as interpretações dadas à matéria pela PGFN e a RFB, quais sejam: a necessidade ou não de submissão das transações tributárias à PGFN e os seus respectivos fundamentos legais (*i*); o conceito de contencioso administrativo fiscal para fins de transação (*ii*); a autoridade competente para o estabelecimento do grau de recuperabilidade dos créditos para fins de transação tributária (*iii*).

À luz dessas questões, assentou o Parecer da AGU – JM – 02/2023 ser obrigatória a participação prévia da PGFN nos atos de transação, em decorrência de sua função de representação da União no contencioso administrativo fiscal e do dever de exame da legalidade do ato. Eis a ementa do mencionado Parecer da AGU, a qual sintetiza as conclusões assentadas pelo órgão, *verbis*:

1. a) **A participação prévia da PGFN nos atos de transação é obrigatória, em razão do necessário exame prévio de legalidade do ato**, por força dos arts. 10-A e 13 da Lei nº 13.988/2020, combinados com o inciso IV do art. 12 da LC 73/1993 e com o artigo 131 da Constituição da República.
- b) A PGFN representa os interesses da União no contencioso administrativo fiscal, por força do artigo 131, da Constituição, do artigo 12, V, da LC 73/1993 e das normas contidas no Decreto nº 70.235/1972. Em consequência, com idêntico fundamento ao da previsão do artigo 1º, da Lei nº 9.469/1997,

impõe-se a manifestação da PGFN nos atos de transação, no contencioso administrativo fiscal, também, em face do disposto no artigo 131, da Constituição, combinado com os artigos 4º, VI e 12, V, da LC 73/1993 e dos diversos dispositivos do Decreto nº 70.235/1972 que tratam da representação extrajudicial da União, pela PGFN, no contencioso administrativo tributário.

2. Há expressa previsão legal, no parágrafo único do artigo 14, da Lei nº 13.988/2020, fixando **a competência exclusiva da PGFN para definir o grau de recuperabilidade dos créditos em contencioso administrativo fiscal**. Referida competência também encontra fundamento no artigo 131 da Constituição da República e nos artigos 4º, inciso VI, e 12, inciso V, da Lei Complementar nº 73/1993, como assentado no Despacho nº 00306/2022/DENOR/CGU/AGU, aprovado pelo Consultor-Geral da União e pelo Advogado-Geral da União Substituto.

3. **O legislador, ao se utilizar dos termos contencioso administrativo, contencioso administrativo tributário, ou contencioso administrativo fiscal, pretendeu-se referir aos procedimentos administrativos originados das manifestações do contribuinte de que trata, especificamente, o artigo 151, III, do CTN.** Quais sejam, reclamações e recursos apresentados nos termos das leis reguladoras do processo administrativo fiscal, cuja consequência é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário discutido. Os recursos previstos na Lei nº 9.784/1999 não preenchem esses requisitos, seja porque não possuem efeito suspensivo, por expressa disposição do artigo 61, caput, da Lei nº 9.784/1999, seja porque esse diploma legal não pode ser considerado uma das leis reguladoras do processo administrativo tributário. Ou, por fim, porque os procedimentos regidos por essa norma não configuram os litígios de que trata a norma matriz da transação, qual seja, o artigo 171, do CTN. (grifos nossos)

Esta é a síntese do panorama atual da tensão dialética entre PGFN e RFB acerca da segregação de suas competências para a celebração de transação tributária. Aprofundemos, então, as razões jurídicas que caminham para o reconhecimento da competência da RFB para a celebração de acordos de transação tributária, sem o controle preventivo pela PGFN, para débitos no contencioso fiscal, inclusive para a prevenção de potenciais litígios.

## **5 A COMPETÊNCIA DA RFB PARA A CELEBRAÇÃO DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E A PRÉVIA OITIVA DA PGFN**

Em virtude do art. 131 da CF, do art. 12, IV, da LC nº 73/1993 (LOAGU) e dos art. 10-A e 13 da Lei nº 13.988/2020, seria obrigatória a participação prévia da PGFN nos acordos de transação tributária celebrados pela RFB, haja vista o necessário exame prévio de legalidade destes atos.

Entretanto, como destaca o brocardo *lex specialis derogat generali*, o CTN, ao disciplinar a transação tributária, é expresso ao estabelecer, no parágrafo único do art. 171, que “a lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”. E, nesse tocante, foi editada a Lei nº 14.375/2022 para alterar a Lei nº 13.988/2020 e prever, nos termos de seu art. 10-A, a competência da RFB para a celebração de acordos de transação de débitos no contencioso administrativo fiscal. É incontestável a competência da RFB para a realização de transação tributária de débitos sob a sua jurisdição. Trata-se de previsão expressa na lei regente da matéria, que é lei especial e se sobreponha às disposições gerais da LC nº 73/1993.

A remissão feita pelos artigos 10-A e 13 da Lei nº 13.988/2020 não implica, por antecipação, a submissão dos acordos de transação pela RFB à prévia oitiva da PGFN. Em ambos os textos, a Lei apenas faz remissão à LC nº 73/1993, sem sequer fazer referência aos dispositivos que impõem a participação prévia da PGFN em atos da Administração Pública para o controle de legalidade.

Outrossim, da mesma forma que não há termos inúteis na lei, também não há silêncios desmotivados. O legislador da Lei nº 14.375/2022 foi claro ao introduzir a competência da RFB para a transação de débitos do contencioso administrativo fiscal, com respeito ao campo de atuação da PGFN, mas sem, absolutamente, subordinar os atos praticados pela RFB ao controle pela PGFN. Isto seria gravíssima violação à ordem jurídica brasileira.

A Lei nº 13.988/2020, no seu art. 14, parágrafo único, incluído pela Lei nº 14.375, de 2022, de forma expressa, considera como sendo exclusivo do Procurador-geral da Fazenda Nacional

disciplinar, por ato próprio, os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluem ainda a sua temporalidade, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança.

Portanto, os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas (*i*) e os parâmetros para a aceitação da transação individual e a concessão de descontos (*ii*) devem ser uniformizados pelo PGFN, logo, vinculantes para ambas as instituições, PGFN e SRFB.

De se notar que a Lei nº 14.375/2022, ao alterar a Lei nº 13.988/2020 para autorizar a transação tributária pela RFB, foi incisiva em modificar a redação do art. 13 da mesma lei para estabelecer que, quanto aos débitos do contencioso administrativo fiscal, compete ao Secretário Especial da RFB assinar o termo de transação.

Fosse a *mens legis* pela submissão dos atos da RFB ao controle preventivo pela PGFN, bastaria ao legislador não fazer nada, com a manutenção da redação original do art. 13 da Lei nº 13.988/2020. Diversamente, em sintonia com a inclusão da faculdade da celebração de transações no âmbito da RFB, a Lei nº 14.375/2022 ajustou os demais dispositivos da Lei nº 13.988/2020 para garantir a autuação independente da RFB nas transações de sua competência.

Sob qualquer ângulo, afirma-se a competência autônoma da RFB para a celebração de transações tributárias com o contribuinte acerca de débitos no contencioso administrativo fiscal, vedada a interferência da PGFN por meio de controle preventivo de legalidade.

A Lei nº 13.988/2020 é inequívoca ao estabelecer a competência da RFB para a celebração de acordos de transação tributária. Trata-se de lei especial e específica sobre a matéria, a qual prevalece sobre as disposições da LC nº 73/1993.

A LC nº 73/1993, ao atribuir à AGU as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo, o faz em caráter geral, de modo que prevalece a

competência do órgão específico quando haja lei especial que assim determine. As leis específicas sobre a atuação da RFB e de seus auditores-fiscais preservam a competência sobre os atos de sua competência e jurisdição, sem possibilidade de interferência pela PGFN.

Outro aspecto decisivo sobre o assunto é a precedência da RFB sobre os atos de sua competência e jurisdição. Conforme entabulado no art. 37, XVIII, da CF, “a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos”. Da conjugação da citada norma constitucional com o art. 10-A da Lei nº 13.988/2020 e com as disposições da Lei nº 11.457/2007 e da Lei nº 10.593/2002, a pretensão da PGFN de oitiva prévia dos acordos de transação celebrados pela PGFN parece não subsistir.

Os atos da administração tributária não estão sujeitos ao controle prévio de legalidade pela PGFN. Repisamos que a referência, pelos art. 10-A e 13 da Lei nº 13.988/2020, à LC nº 73/1993 não autoriza o controle preventivo dos acordos de transação tributária da RFB pela PGFN. Fosse essa a intenção do legislador, ter-se-ia a remissão direta ao art. 12, IV, da LC nº 73/1993, o que não foi feito.

A administração tributária não tem seus atos submetidos ao controle preventivo pela PGFN ou outros órgãos da administração direta. Prova maior disso é que a RFB, na lavratura de autuações fiscais, não tem seus atos controlados previamente pela PGFN, e nem assim poderia ser, haja vista a precedência funcional da RFB sobre os atos de sua competência e jurisdição. A prévia oitiva da PGFN sobre os acordos de transação tributária celebrados pela RFB é inadmissível na ordem jurídica brasileira e configura indevida interferência na competência e atuação da RFB, bem como de seus auditores-fiscais. Os atos da RFB e de seus auditores-fiscais não estão submetidos ao controle preventivo pela PGFN, e pretensão desta ordem representa usurpação de competência.

Os órgãos da Administração Pública possuem suas competências, jurisdições e atribuições fixadas em lei, por força da *legalidade*. Tanto a RFB, quanto a PGFN possuem seus respectivos campos de atuação demarcados pela lei; trata-se, em ambos os casos, de órgãos independentes, com funções distintas, sem qualquer interferência ou submissão de um a outro. Em verdade, em prol da

eficiência, são órgãos que se complementam e, tanto mais harmônicos entre si, contribuem para uma melhor atuação do Estado.

Seja na Lei nº 11.457/2007, que trata da administração tributária federal, seja na Lei nº 10.593/2002, que regulamenta a carreira de auditor-fiscal da RFB, não há qualquer autorização para o controle preventivo pela PGFN dos atos praticados pela RFB e seus auditores, nem mesmo dos atos relacionados à extinção do crédito tributário.

Por fim, à luz dessas considerações, seria contraditório com a própria funcionalidade da transação tributária no âmbito da RFB a submissão ao controle preventivo pela PGFN, que, ao fim e ao cabo, resultaria em transações celebradas pela PGFN, e não pela RFB, como prevê o art. 10-A da Lei nº 13.988/2020. A *mens legis* deste dispositivo é inequívoca ao autorizar a transação de débitos do contencioso fiscal pela RFB, sobretudo quando há precedência da RFB sobre os atos de sua competência e jurisdição.

## 6 O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL: A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA PELA RFB PARA PREVENÇÃO DE POTENCIAIS LITÍGIOS

Nos termos do Código Civil, a transação é contrato celebrado com a finalidade de, mediante concessões mútuas, *prevenir* ou resolver litígio<sup>13</sup>. *Litígio* e *processo* são conceitos jurídicos autônomos e distintos, que demandam observância a seus conteúdos próprios, sob pena de incoerências e hermenêuticas equivocadas das leis civil, processual e tributária.

Ao tratar das finalidades do processo e dos mecanismos de autocomposição, Niceto Alcalá-Zamora Y Castillo faz a importante observância de que *litígio* é a “situação de conflito”, é dizer, a controvérsia que emana dos interesses contrapostos das partes, a qual poderá dar causa ao processo. Nos dizeres do autor:

13 “Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.”

Es evidente, so pena de encerrarnos en un círculo vicioso, que **el proceso no surge del proceso, sino de una situación extra y meta procesal, que él está llamado a canalizar y resolver. Esa situación de conflicto, originadora del proceso, puede ser denominada litigio [...].** Producido el litigio o conflicto entre dos esferas contrapuestas de intereses, cabe que se solvente por obra de los propios litigantes, o mediante la decisión imperativa de un tercero [...]. Proceso, autocomposición y autodefensa se nos presentan, pues, como las tres posibles desembocaduras del litigio. (Alcalá-Zamora Y Castillo, 2000, p. 12-13; grifos nossos)

Caio Mário da Silva Pereira, no direito brasileiro, anota para o sentido técnico do termo “transação”, que tem natureza jurídica de *contrato bilateral*, emanado da manifestação de vontade das partes de, mediante concessões recíprocas, *prevenirem* ou encerrarem litígio. E, neste particular, salienta o civilista que a *prevenção* não é apenas autorizada, mas uma das facetas características do instituto jurídico da transação, haja vista ter como finalidade primordial a resolução eficiente de conflitos (Pereira, 2022, p. 470).

Na busca por eficiência na solução de litígios, a transação que evita a instauração de processo, pois resolve a controvérsia antes que isso se torne necessário, cumpre da melhor forma possível a finalidade da transação. O litígio, como visto, antecede e é o que dá causa ao processo. Embora não haja processo sem litígio, há, perfeitamente, litígio sem processo. E litígio em *potencial*.

Isso não se coaduna com a ordem jurídica brasileira hermenêutica que argumente pela obrigatoriedade de litígio ajuizado para a resolução por meio de transação. Dado ser finalidade deste instituto servir como mecanismo eficiente e alternativo à solução de litígios, quanto mais célere for a extinção da controvérsia, tanto mais eficiente será a transação. Seria uma quimera exigir, diante de um conflito sabido, a instauração de processo, com o acionamento da máquina estatal, para que então fosse pactuada a transação.

Muito mais eficiente do que extinguir litígios consubstanciados em processos é solucioná-los antes mesmo que deem origem à instauração desses últimos. E se há litígio, ainda que *potencial*, há objeto para transação. Neste caso, aquilo que era um potencial litígio, com a transação, torna-se certo e resolvido.

Pontes de Miranda ensina que, para a transação, não importa o estágio de evolução do litígio; o que é relevante para a validade deste negócio jurídico é a existência de controvérsia e a vontade das partes de, por concessões recíprocas, darem solução ao conflito. Estas são as lições do autor, a saber:

A transação é o negócio jurídico-bilateral, em que duas ou mais pessoas acordam em concessões recíprocas, com o propósito de pôr termo a controvérsia sobre determinada, ou determinadas relações jurídicas, seu conteúdo, extensão, validade, ou eficácia. **Não importa o estado de gravidade em que se ache a discordância**, ainda se é quanto à existência, ao conteúdo, à extensão, à validade ou à eficácia da relação jurídica; nem, ainda, a proveniência dessa, de direito das coisas, ou de direito das obrigações, ou de direito de família, ou de direito das sucessões, ou de direito público. (Pontes de Miranda, 1959, p. 117; grifos nossos)

Outra não é a síntese retirada da literatura jurídica portuguesa a partir dos ensinamentos de Luiz da Cunha Gonçalves, que examina que a transação é modalidade contratual para que se *previna* ou encerre um litígio (Cunha Gonçalves, 1953, p. 343).

Na doutrina pátria, Carlos Roberto Gonçalves assevera, com precisão, que a transação é acordo de vontades para *evitar os riscos de uma futura demanda*, em sentido harmônico com a afirmação de que a transação é, por excelência, destinada à solução de *potenciais controvérsias* e que, independentemente do estágio de maturação do conflito, tampouco reivindica processo instaurado. Muito pelo contrário, em prol da eficiência para a extirpação de relações controvertidas na ordem jurídica, a transação deve primar pela resolução de conflitos antes mesmo que estes evoluam (Gonçalves, 2022, p. 617).

Em exportação para o direito tributário, com observância aos conceitos e definições de direito privado (art. 110, do CTN), a transação tributária é *contrato para a prevenção ou término de litígio fiscal*, da qual, mediante o adimplemento das obrigações pactuadas, advém a *extinção do crédito tributário*, nos termos do art. 156, III, do CTN.

Ora, se para o direito civil, a transação é modalidade de negócio jurídico bilateral voltado a prevenir ou extinguir controvérsias entre as partes, não diverso é o que se verifica no âmbito do direito tributário, cuja relação jurídica controvertida entre Estado e contribuinte reside, justamente, na exigência da obrigação tributária. Sendo assim, a transação tributária caracteriza, em alusão à doutrina de José Casalta Nabais, *contrato fiscal* que, uma vez adimplido pelas partes, resulta na extinção do crédito tributário (Nabais, 1994, p. 108-110).

José Casalta Nabais observa a existência de verdadeiros *contratos fiscais* entre Estado e contribuinte, para os quais identifica três espécies, a saber: contratos relativos à determinação de matéria colectável (*i*), contratos relativos à cobrança do imposto (*ii*) e contratos relativos à atribuição de desagravamentos fiscais (*iii*). Ao primeiro grupo, Nabais inclui a transação tributária e assim discorre sobre os contratos relativos à determinação da matéria colectável, *verbis*:

O traço de união que liga todas as hipóteses que subordinamos a esta epígrafe, **reside no facto de todos estes contratos versarem sobre a determinação (em concreto) do quantum da matéria colectável**, entendida como parâmetro ao qual se aplica a taxa na operação de liquidação, ou seja, contratos relativos ao lançamento objetivo do imposto. Pois, entre as diversas hipóteses de contratos relativos à determinação da matéria colectável vamos referir-nos aqui apenas a três casos: o nosso instituto da avença, as transações fiscais e os convênios fiscais. (Nabais, 1994, p. 104-105)

Na tentativa de restringir, ou mesmo eliminar, a atuação da RFB na celebração de acordos de transação tributária, a despeito da expressa previsão no art. 10-A da Lei nº 13.988/2020, a PGFN argumenta que o art. 171 do CTN limitaria o emprego deste instituto aos casos de litígio, o que, ao ver daquele órgão, excluiria o crédito tributário em cobrança administrativa. Todavia, o art. 171 do CTN não faz a restrição pretendida pela PGFN. Muito pelo contrário, ao empregar o termo técnico *litígio*, a Lei Tributária é determinante quanto à possibilidade de serem transacionados débitos em qualquer estágio de constituição ou discussão com a administração fazendária.

Irretocável é a redação do dispositivo do CTN, ao facultar a transação tributária quando houver determinação de litígio. Válido relembrar a doutrina de José

Casalta Nabais, acima referida, ao caracterizar a transação tributária como típico contrato fiscal, na espécie de contrato relativo à determinação da matéria colectável, e não como contrato relativo à cobrança do imposto (Nabais, 1994, p. 104-105). Explica o autor que as transações fiscais consistem em acordos com relação à obrigação tributária, que podem tanto ser sobre a sua *determinação*, quanto à sua *exigibilidade*, de modo que o instituto, aplicado ao direito tributário, mantém a função de *prevenir* ou *terminar* um litígio (p. 108-109).

Litígio, como visto, é conceito jurídico diverso de processo. É certo que o processo pressupõe o litígio, mas a máxima inversa não é verdadeira. Litígio é situação de conflito, é a controvérsia entre as partes, que, quando instaurada perante a jurisdição do Estado, seja ela administrativa ou judicial, dá origem ao processo.

Destarte, a única conclusão possível de ser alcançada é a de que a transação tributária, na estrutura trazida pelo CTN, é possível para a solução de *litígio fiscal*, o que, a seu turno, não está restrito aos débitos consolidados em processo, muito menos aos ajuizados perante o Poder Judiciário. *Determinação de litígio*, consoante referido pelo art. 171 do CTN, goza de uníssona hermenêutica, a remeter à resolução de litígio fiscal, da controvérsia entre Estado e contribuinte sobre a obrigação tributária e seu objeto, o crédito tributário. Tudo com vistas à extinção deste último, nos termos do art. 156, III, do CTN.

Nada na legislação brasileira permite o entendimento de que a transação tributária seria autorizada somente à resolução de débitos inscritos na dívida ativa da União ou ajuizados perante o Judiciário. Fosse assim, apenas a PGFN estaria legalmente habilitada a transigir em matéria fiscal, o que, repisamos, não é o caso.

A Lei nº 13.988/2020 é impositiva ao assegurar a faculdade de a RFB transigir com o contribuinte créditos no contencioso administrativo fiscal, é dizer, litígios fiscais sob a competência e jurisdição daquele órgão.

A isto soma-se a finalidade preventiva do instituto da transação. Ao referir-se ao contencioso administrativo fiscal, o art. 10-A da Lei nº 13.988/2020 autoriza a

celebração pela RFB de transação de débitos tributários que sejam objeto das reclamações e dos recursos previstos pelo Decreto nº 70.235/1972, em regência ao processo administrativo fiscal, bem como pelo Decreto nº 7.574/2011 e pela Lei nº 9.784/1999. É o que consta do artigo 5º da Portaria RFB nº 247/2022 e que se coaduna com a ordem jurídica pátria.

É contrária ao ordenamento jurídico brasileiro a limitação do conceito de contencioso administrativo fiscal aos trâmites do Decreto nº 70.235/1972, motivada pela pretensão de mitigar a atuação da RFB em acordos de transação tributária. Sob as balizas da lei e ao império da segurança jurídica, deve-se assegurar ao contribuinte, inclusive por força da isonomia, a transação tributária como ferramenta de solução alternativa ao litígio fiscal. Restrições não previstas em lei e opostas ao espírito de eficiência e desburocratização constante das normas que regulam a transação, inclusive tributária, devem ser rechaçadas.

A transação tributária, como imperativo de eficiência administrativa e sustentabilidade da arrecadação, deve ser estimulada. Tudo com respeito à lei, sem ampliações ou restrições indevidas à atuação dos órgãos investidos de competência funcional para a celebração de acordos de transação. A atuação eficiente do Estado é aquela que se integra, se harmoniza e se complementa. RFB e PGFN são, ambos, órgãos competentes, dentro de suas autônomas, distintas e próprias jurisdições, para a celebração de transação tributária.

## **7 CONSIDERAÇÕES FINAIS: TRANSAÇÃO PELA RFB E O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA APLICADO À ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Não há dúvidas de que a divergência de interpretação e os entraves na interlocução entre os órgãos dão azo à insegurança jurídica, trazem prejuízos ao contribuinte e aos cofres públicos e, sobretudo, mitigam a eficiência e utilização da transação como instrumento jurídico de solução alternativa para os litígios tributários.

Com a abreviação dos litígios, mediante autocomposição, pode-se encontrar fontes sustentáveis de arrecadação de recursos financeiros para financiamento das políticas públicas. Trata-se, pois, de imperativo de eficiência administrativa. A eficiência administrativa é promovida com a celebração de transações tributárias pela RFB. Os créditos tributários sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal são aqueles que ainda não foram inscritos em dívida ativa e, portanto, ainda estão no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

A transação tributária empreendida pela RFB possibilita, por meio da autocomposição, a arrecadação de débitos disputados antes mesmo de sua inscrição em dívida ativa. Trata-se, portanto, de uma fonte sustentável de arrecadação, com abreviação de litígios e redução de custos de cobrança.

O princípio jurídico e técnico da *praticabilidade* da tributação impõe um verdadeiro dever ao Estado de busca dos caminhos de maior economia, eficiência e celeridade para viabilizar a cobrança tributária, o que poderá ser alcançado com a solução extrajudicial de conflitos. No caso de transação realizada pela RFB, esta solução pode preceder, inclusive, a inscrição do débito em dívida ativa, o que demonstra a sua economicidade.

Deveras, a eficiência administrativa é vetor que concorre para a possibilidade de celebração de transações tributárias pela Receita Federal. Nos termos do *caput* do art. 37 da Constituição Federal, a eficiência é princípio que deve guiar toda a Administração Pública. Odete Medauar (2008, p. 128) observa a necessidade de compatibilizar legalidade e eficiência para fins da escorreta ação pública.

No âmbito da Receita Federal, a finalidade prática objetivada é a arrecadação e a prevenção de litígios, com a redução do contencioso fiscal. A demanda por eficiência administrativa não é nova. Sobre a presença do princípio da eficiência no âmbito do Decreto-Lei nº 200/1967, observa Alexandre Aragão que as normas devem ser aplicadas da maneira mais eficiente ou, ao menos, de uma maneira “razoavelmente eficiente” de realização dos objetivos fixados pelo ordenamento jurídico (Aragão, 2011, p. 396, 2004, p. 1).

A possibilidade de transação tributária trata-se, em verdade, de apenas mais um mecanismo à disposição da RFB para a consecução de seus objetivos. A depender do caso concreto, tratar-se-á do melhor mecanismo à disposição para garantir a arrecadação sustentável de recursos públicos, de modo a evitar desperdícios.

Este “novo tempo nas relações entre o cidadão e a administração”, após a edição da Emenda Constitucional nº 19/1998,<sup>14</sup> é pautado na eficiência da atuação administrativa. Está-se diante de uma “Administração de resultado”. Esse resultado, como visto, é otimizado pelo reconhecimento do espaço de atuação da RFB na celebração de transações tributárias, em relação a débitos no contencioso administrativo fiscal, e na prevenção de potenciais litígios.

Estas ferramentas, ciosas dos objetivos da primeira Reforma Administrativa, pós-1988, formalmente iniciada já na década de 1990, criam uma “Administração por objetivos” (Moreira, 2001, p. 147) de eficiência arrecadatória. Deveras, a transação tributária é ferramenta posta à disposição da administração fazendária para aprimoramento da eficiência na arrecadação, o que pressupõe diálogo entre os órgãos investidos de competência para a sua celebração, quais sejam, a RFB e a PGFN, bem assim respeito e bom aproveitamento dos espaços de atuação de cada um destes.

Como destacado acima, a Lei nº 13.988/2020, no seu art. 14, parágrafo único, incluído pela Lei nº 14.375, de 2022, prescreve os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas (*i*) e os parâmetros para a aceitação da transação individual e a concessão de descontos (*ii*), os quais são exclusivos do Procurador-geral da Fazenda Nacional, logo, vinculantes também para a SRFB, a saber:

[...] disciplinar, por ato próprio, os critérios para aferição do grau de recuperabilidade das dívidas, os parâmetros para aceitação da transação individual e a concessão de descontos, entre eles o insucesso dos meios ordinários e convencionais de cobrança e a vinculação dos benefícios a critérios preferencialmente objetivos que incluem ainda a sua temporalidade, a capacidade contributiva do devedor e os custos da cobrança.

14 A expressão foi tomada por empréstimo de Alexandre de Aragão (2004, p. 2).

A competência da RFB para transigir débitos do contencioso administrativo fiscal e para a prevenção de potenciais litígios não mitiga ou evade a competência da PGFN, mas, ao contrário, completa e confere maior dinamismo e efetividade ao instituto da transação tributária, com a consequente melhoria na arrecadação de receitas públicas pela União.

## REFERÊNCIAS

- ALCALÁ-ZAMORA Y CASTILLO, Niceto. *Proceso, autocomposición y autodefensa: contribución al estudio de los fines del proceso*. 3. ed. Cidade do México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2000.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. O princípio da eficiência. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 237, p. 1-6, jul./set. 2004.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. Eficiência (no Direito Administrativo). In: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (org.). *Dicionário de princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 393-399.
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019 – Exposição de motivos. *Portal da Presidência da República*, 17 out. 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2019/mediaprovisoria-899-16-outubro-2019-789266-exposicaodemotivos-159254-pe.html>. Acesso em: 14 fev. 2024.
- CRETELLA JÚNIOR, José. *Do ato administrativo*. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.
- FREITAS, José Lebre. *A confissão no direito probatório*. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*. v. III: Contratos e atos unilaterais. 19. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.
- GRECO, Leonardo. A prova no processo civil: do Código de 1973 ao Novo Código Civil. *Revista Dialética de Direito Processual*, São Paulo, n. 15, p. 90, jul. 2004.
- MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 12. ed. São Paulo: RT, 2008.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. A motivação dos atos da Administração Pública como princípio fundamental do Estado de Direito. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 87, p. 17, 2001.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MOREIRA, João Batista Gomes. Administração tributária do modelo burocrático ao modelo gerencial: aspectos jurídicos – Emenda Constitucional n. 19/1998. *Revista da ABDT*, Belo Horizonte, ano IV, n. 8, p. 147, jan./fev. 2001.

NABAIS, Jose Casalta. *Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: contratos*. v. III. 25. ed. Atualização de Caitlin Mulholland. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. Tomo XXV. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1959.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Invalidade de lançamento tributário por cerceamento do direito de defesa – ausência de motivação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 26, p. 87-93, nov. 1997.

TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. Madrid: Editorial Trotta, 2002.

# **ARBITRAGEM E TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

**Betina Treiger Grupenmacher**

Advogada. Pós-doutorado pela Universidade de Lisboa. Doutora pela Universidade Federal do Paraná, onde é professora associada de Direito Tributário. Visiting Scholar na Universidade de Miami.

## **RESUMO**

É notório que o elevado nível de litigiosidade no Brasil tem sobrecarregado o Poder Judiciário, comprometido a qualidade das decisões, negado ao jurisdicionado a garantia prevista no art. 5º, LXXXVIII, da Constituição Federal, que assegura a todos, tanto no âmbito judicial, quanto no administrativo, “a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”, e, especificamente, no que diz respeito às execuções fiscais, não tem alcançado o propósito de realização da receita tributária com a eficiência necessária e esperada. Frequentemente, no âmbito dos executivos fiscais, não são encontrados bens em montante apto a extinguir os débitos tributários, nem mesmo o próprio sujeito passivo devedor, o que impede que tais processos sejam ultimados e definitivamente arquivados. Tal “eternização” dos processos judiciais compromete soluções definitivas para as respectivas controvérsias. Em face de tal cenário e com vistas a buscar uma justiça fiscal consensual, têm crescido significativamente o interesse e a busca por soluções alternativas de conflitos em matéria tributária, entre as quais se insere o processo arbitral.

Embora a adoção do processo arbitral não signifique, necessariamente, uma solução consensual, é possível que as partes envolvidas transijam e cheguem a um resultado que atenda aos interesses de ambas.

**Palavras-chave:** Arbitragem; transação; solução; conflitos.

## **ABSTRACT**

*It is notorious that the high level of litigiousness in Brazil has been overburdening the Judiciary, compromising the quality of decisions, denying litigants the guarantee provided for in article 5, LXXXVIII of the Federal Constitution, which ensures to everyone, both in the judicial and administrative spheres, “reasonable duration of the process and means that guarantee the expeditious nature of its proceedings.” Specifically, regarding tax executions, the intended purpose of realizing tax revenue efficiently and effectively has not been achieved. Frequently, in tax executions, assets in sufficient amounts to settle tax debts are not found, nor is the debtor himself located, which prevents these processes from being finalized and definitively archived. This “eternalization” of judicial processes hampers definitive solutions to the respective disputes. Given this scenario and aiming to seek a consensual tax justice, there has been a significant increase in interest and study of alternative conflict resolutions in tax matters, among which the arbitral process is included. Although the adoption of the arbitral process does not necessarily imply a consensual solution, it is possible for the involved parties to negotiate and reach a result that serves both parties’ interests.*

**Keywords:** Arbitration; transaction; solution; conflicts.

## **SUMÁRIO**

1 A transação em matéria tributária.....	507
1.1 O princípio da indisponibilidade do interesse público .....	510
2 A arbitragem em direito tributário .....	516
Referências .....	522



## 1 A TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O estudo das soluções alternativas de controvérsias, entre elas, a arbitragem, passa rotineiramente pela análise da transação.

Em matéria tributária, o Código Tributário Nacional – CTN prevê, expressamente, a transação no seu art. 156, III, como forma extintiva da obrigação e no art. 171 estabelece que a lei pode facultar aos seus sujeitos transigir com o propósito de encerrar o litígio, conforme definido pela autoridade competente.

A par de depender de lei, a transação em matéria tributária pode ocorrer por meio de conciliação, de mediação e da arbitragem.

Ao introduzir fortemente a ideia de cooperação entre as partes litigantes, o Código de Processo Civil – CPC inaugurou, definitivamente, um ambiente favorável a todas as formas alternativas de solução de conflitos.

Entre outros, os artigos 3º, § 3º, 5º, 6º e 174 demonstram o propósito do legislador em reduzir o nível de litigiosidade, o que, além de desafogar o Poder Judiciário, pode proporcionar uma justiça célere, de qualidade e com custo reduzido, comparativamente àquele que hoje onera os cofres públicos e os particulares envolvidos em litígios judiciais.

O artigo 3º do CPC estabelece que a conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos, entre os quais se insere o processo arbitral, deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial. Já o artigo 174 autoriza as pessoas políticas de direito público, quais sejam, União, estados, municípios e Distrito Federal, a criarem câmaras de mediação e conciliação para solução consensual de conflitos no âmbito administrativo. Portanto, o legislador, ao criar uma teoria geral do processo, autorizou a adoção de formas alternativas de solução de conflitos, não apenas no âmbito judicial, mas também no administrativo. O art. 15 prevê, inclusive, a aplicação subsidiária do CPC aos processos eleitorais, trabalhistas e administrativos.

Observa-se, portanto, que o legislador pretendeu abranger tanto os processos administrativos como os judiciais no que concerne à possibilidade da adoção de métodos alternativos de solução de conflitos, o que se harmoniza com o disposto nos art. 5º e 6º do CPC, os quais introduzem a ideia de que as partes devem comportar-se com boa-fé e cooperar entre si, com vistas à duração razoável do processo e a uma solução final que seja efetiva e justa para todos.

Ocorre que, antes da entrada em vigor do CPC, foi publicada a Lei de Mediação nº 13.140/2015, que *autoriza a composição de conflitos envolvendo a administração pública*, a ser realizada em audiências, conforme disciplina estabelecida pela União, estados, municípios e Distrito Federal.

O art. 1º da referida lei atribui ao Advogado-Geral da União, diretamente ou mediante delegação, e aos dirigentes das empresas públicas federais, em conjunto com o estatutário da área relativa ao assunto, a prerrogativa de autorizar a realização de acordos ou transações para evitar ou pôr fim aos litígios administrativos ou judiciais.

Observamos que, embora a lei seja aplicável também ao direito tributário, em parte, está em conflito com o disposto no art. 171 do Código Tributário Nacional, que autoriza a transação *apenas para pôr fim a litígios*, distintamente também do que ocorre no âmbito do direito privado, em que o art. 840 do Código Civil prevê a transação, para, por meio de concessões mútuas, *prevenir ou encerrar litígios*.

Em face da referida antinomia, considerando tratar-se o Código Tributário Nacional de lei complementar, e a Lei nº 13.140/2015 de lei ordinária, embora esta seja cronologicamente posterior à primeira, há de prevalecer a previsão do CTN, em razão da sua especialidade, que se contrapõe à generalidade da Lei nº 13.140/2015. Ainda, a segunda é lei federal aplicável apenas às questões afetas à União, na condição de ente federativo, enquanto o CTN é lei nacional e desempenha as funções que lhe foram atribuídas pelo art. 146 da Constituição Federal. Nesse aspecto, merece referência a lição de Souto Maior Borges (1997, p. 172), que leciona que o termo “União”, no texto constitucional, tem caráter bifronte: ora diz respeito à pessoa política de direito público União, ora à nação brasileira. Conforme pondera o referido autor, “ora representando o

Estado brasileiro (ordem jurídica global), ora representando a pessoa política de direito público interno (ordem jurídica parcial central)”.

A Lei nº 13.140/2015 estabelece também em seu art. 2º, I e II, que o mediador deve ser imparcial e as partes devem ser tratadas com isonomia, estabelecendo que, nos conflitos que envolvem tributos federais, a Advocacia-Geral da União atuará como mediadora. Também o art. 131 da Constituição Federal estabelece que a Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, a representa, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, exercer a consultoria e o assessoramento jurídico do Poder Executivo.

A despeito do inegável mérito da lei que disciplina a mediação como forma de solução de conflitos que envolvam tributos federais, a Advocacia-Geral da União como mediadora pode comprometer a imparcialidade da solução, em razão do que, embora positiva, a legislação depende de aperfeiçoamento.

A Lei de Mediação estabelece em seu art. 24 que os tribunais criarão centros judiciais de solução consensual de conflitos, responsáveis pela realização de sessões e audiências de conciliação e mediação, pré-processuais e processuais, e pelo desenvolvimento de programas destinados a auxiliar, orientar e estimular a autocomposição.

A lei prevê ainda, genericamente, no art. 34, a suspensão do prazo prescricional em face da instauração de procedimento administrativo para a resolução consensual de conflito no âmbito da administração pública, e, no caso específico da matéria tributária, o § 2º estabelece que a suspensão da prescrição deverá observar o disposto no CTN.

No âmbito federal, portanto, há previsão legal para a mediação e para a conciliação em relação aos conflitos que envolvam a administração pública, universo dentro do qual se insere a administração fazendária, o que nos permite concluir que, ao menos no âmbito federal, está admitida a sua aplicação aos conflitos que envolvam matéria tributária. Ressalvamos, porém, que a sua utilização se restringe aos temas expressamente previstos. Assim, em face das

poucas matérias tributárias passíveis de transação contempladas na referida lei, e considerando as peculiaridades que norteiam a tributação, impõe-se a edição de lei que discipline específica e detalhadamente a transação em matéria tributária.

## 1.1 O princípio da indisponibilidade do interesse público

Segundo estabelece o art. 3º da Lei nº 13.140/2015, podem ser objeto de mediação os conflitos que versem sobre *direitos disponíveis ou sobre direitos indisponíveis que admitam transação*. Entre outros, o princípio da indisponibilidade do interesse público é o argumento que se opõe com maior veemência à edição de uma lei que discipline a arbitragem em matéria tributária. Afirma-se que, sendo o tributo um interesse público indisponível, as controvérsias que o envolvem não poderiam ser solucionadas por meio de arbitragem.

O argumento não procede, no entanto. Há de se observar da dicção do citado artigo que os direitos indisponíveis que *admitam transação podem se submeter ao julgamento arbitral*. Sendo certo que o artigo 171 do CTN autoriza a transação em matéria tributária, embora indisponível, as disputas que envolvem tributos admitem, portanto, a arbitragem, sendo apenas necessária lei que a autorize.

Segundo Diogo de Figueiredo Moreira Neto, a disponibilidade do interesse público pode ser objetiva ou subjetiva. A distinção entre ambas reside no fato de que a disponibilidade subjetiva se refere à “capacidade jurídica da pessoa de estatuir sobre seus bens e serviços, enquanto a disponibilidade objetiva refere-se à própria negociabilidade, ou seja, de estarem juridicamente livres para o mercado” (Neto, 2007, p. 277).

É certo que, embora autorizada pelo CTN, são muitas as vozes contrárias à transação tributária. A oposição funda-se – além de na agressão eventual ao princípio da indisponibilidade do interesse público – nas limitações impostas pela lei de responsabilidade fiscal, na necessidade de lei complementar para disciplinar a extinção do crédito tributário e na possível responsabilidade funcional do agente que realizar transação, quando esta importe em dispensa de cumprimento dos deveres tributários.

Em relação à transação realizada no âmbito no processo arbitral, argumenta-se ainda ser a jurisdição monopólio do Estado.

Tais restrições foram responsáveis pela paralisação do Projeto de Lei nº 5.082/2009, que disciplina a transação em matéria tributária e que esteve apensado ao Projeto de Lei nº 2.412/2007, relativo à execução fiscal administrativa, até o mês de março de 2018, quando foi desapensado e enviado à Comissão de Finanças e Tributação, onde permanece aguardando parecer. Há dez anos, portanto, o tema está sem solução no âmbito do Poder Legislativo, o que indica a sua restrição e a da sociedade à adoção da transação tributária.

É necessário destacar que a transação tributária vem sendo adotada com sucesso em vários países democráticos, tais como França, Espanha, Itália, Estados Unidos, entre outros.

No Brasil, *a priori*, propõe-se que a transação alcance apenas as penalidades pecuniárias, honorários sucumbenciais e outros encargos financeiros. No entanto, ainda assim, o projeto de lei que a prevê evolui lentamente no Poder Legislativo.

É certo que em nosso país o novo sempre trouxe medo e insegurança; as reformas constitucionais são exemplo do que ora se afirma. É preciso atualizar a legislação e também o texto constitucional quando não for viável apenas a interpretação que empregue a mutação.

O Estado não é eficiente nem econômico. Os custos incorridos com as despesas atinentes à máquina estatal são muito superiores àqueles que a dotação orçamentária pode suportar. Precisamos de sistemas desburocratizados, mais céleres e transparentes, o que, além de atender aos anseios e necessidades da sociedade, reduzirá significativamente os custos públicos. Aliás, vários municípios e alguns estados já editaram, com sucesso, suas leis de transação.

Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy (2010, p. 6) faz importante referência à Roberto Mangabeira Unger, o qual afirma ser necessário enfrentar o problema sem meias palavras, anestesia ou açúcar, criticando-nos ainda por nossa reverência ao passado e pela nossa falta de imaginação.

Certamente, o argumento mais contundente em relação à impossibilidade de transação em matéria tributária reside no princípio da indisponibilidade do interesse público, em razão do qual as pessoas políticas de direito público não poderiam transacionar quanto ao montante do tributo e das penalidades pecuniárias, haja vista que, supostamente, a transação relativa ao montante de tais valores implicaria renúncia de receita, o que é vedado, inclusive, pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Tal argumento, definitivamente, não encontra amparo legal ou constitucional, porque, para que haja renúncia, a receita deve estar prevista na lei orçamentária anual, o que não ocorre quando o crédito tributário ainda é controverso. Quando em discussão e em dívida ativa, o crédito tributário não compõe o cálculo da receita corrente líquida orçamentária. A dívida ativa, quando arrecadada, ingressa no orçamento como reserva de contingência. A renúncia de receita e os benefícios fiscais, como não comporão a arrecadação, são estimados e aparecem na lei orçamentária separadamente, mas a Lei de Responsabilidade Fiscal exige que o respectivo montante seja estimado para dar transparência à previsão orçamentária.

A renúncia fiscal está definida no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal e abrange as hipóteses de anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, além de outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Para que a transação que implique redução do montante do tributo seja considerada renúncia de receita, deve, portanto, ser compreendida como um benefício tributário. Como já nos manifestamos anteriormente, benefícios são favores legais.

Quanto aos benefícios fiscais, sua concessão independe de uma contraprestação do beneficiado. São permeados por razões de política fiscal ou mesmo com o propósito de atenção ao princípio da capacidade contributiva, sendo hipóteses de favorecimento extraordinário de alguns contribuintes, com propósitos extrafiscais, preponderantemente.

Pensamos que o que distingue os incentivos dos benefícios fiscais é o fato de a vantagem financeira materializada na desoneração total ou parcial do tributo estar ou não vinculada a uma contrapartida do contribuinte. Enquanto nos incentivos fiscais deve haver uma contrapartida, um investimento a ser empreendido pelo sujeito passivo, nos benefícios o favorecimento consubstanciado na minoração ou desoneração integral do tributo independe de uma contraprestação. (Grupenmacher, 2012, p. 17-18)

Embora a transação seja instituto previsto no direito privado no artigo 840 do Código Civil, aplica-se também ao direito público.

Ocorre que, em certos casos, o Estado pode buscar reduzir o volume de execuções fiscais para desonerar os cofres públicos, especialmente se o valor executado for muito reduzido. A boa gestão de coisa pública impõe que sejam evitados prejuízos, inclusive aqueles decorrentes da movimentação da máquina estatal para cobrar valores inferiores aos custos tendentes à arrecadação. Nestas hipóteses justifica-se a transação em razão da onerosidade do processo de cobrança.<sup>1</sup>

No entanto, ainda que assim não fosse, dada a importância da transação no que concerne à redução do volume de processos judiciais e à rápida realização da receita tributária, eventual renúncia seria compensada pelos seus benefícios. Nesse sentido, merecem reprodução as palavras de Régis Fernandes de Oliveira, que leciona:

A transação é figura de caráter de direito privado, mas encontra aplicação no direito público. Significa a possibilidade de concessões mútuas (art. 840 do CC). Normalmente aplica-se a relações patrimoniais de caráter privado. Não se pode, no entanto, repelir sua aplicação no campo tributário ou no de receitas não tributárias. Ocorre que, em determinadas circunstâncias, o Estado pode querer livrar-se de inúmeras e intermináveis execuções propostas contra devedores inadimplentes. Elas oneram os cofres públicos, obrigam à contratação de mais profissionais (procuradores e pessoal administrativo) para cuidar de tais assuntos. Os débitos cobrados, no mais

1 Cf. Oliveira (2014, p. 257).

das vezes, são de valores ínfimos e faz o Estado executar com prejuízo. Por vezes, a liberação de acréscimos e do próprio débito é inferior ao que se cobra. Torna a cobrança onerosa, o que é compatível com princípios de boa gestão de coisa pública. Tem, pois, aplicação ao direito público, dispensada até lei que estabeleça a respeito, bastando comprovação apropriada e justificada da onerosidade da cobrança. Em tal caso, renuncia-se a possível receita, em homenagem à despesa que sobrecre尔ga os cofres públicos. Ademais, tem-se entendido que determinadas cobranças não são tributárias, o que mais justifica o encerramento das cobranças fiscais. (Oliveira, 2014, p. 257)

Não se pode considerar que a noção de interesse público tenha hoje o mesmo significado que teve outrora, o que se deve, sobretudo, ao fortalecimento da ideia de consensualidade que norteia os ordenamentos jurídicos de vários países assim como o do Brasil.

Conforme leciona Priscila Faricelli de Mendonça, “[...] quer em razão da nova ordem e das novas funções desenvolvidas pelo Estado, quer diante da nova resposta que a sociedade espera das ações estatais, se espera que o Estado não deixe de adotar determinada solução em razão da vazia alegação de que o interesse público seria indisponível”. Afirma com precisão ainda que “o que é indisponível é o dever do Estado de agir no interesse da sociedade” (Mendonça, 2014, p. 35), e, nesse contexto, agir no interesse da sociedade equivale a reduzir a dimensão da máquina estatal e os custos que decorrem da sua manutenção, além de oferecer soluções rápidas e eficientes para as controvérsias com o poder público, inclusive em matéria tributária, resultado ao qual se pode chegar com a arbitragem e também com a transação tributária.

Ada Pellegrini Grinover (2011) aponta dupla fundamentação para a adoção de instrumentos de conciliação: uma, social; outra, política. A social reside no fato de serem ferramentas de pacificação social; já a política se traduz na participação popular na administração da justiça.

É cada vez mais presente a concepção de que o sujeito passivo e a fazenda pública não são eternos opositores. Somos todos parte do mesmo sistema, da mesma sociedade. Todos temos interesse em que a arrecadação tributária seja eficiente e apta para custear as despesas com a máquina estatal –

sempre observando os direitos e garantias fundamentais –, e é certo que a consensualidade é uma consequência de tal premissa.

Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy faz interessante apanhado de direito comparado sobre o tema ao afirmar que:

No México, por exemplo, tem-se uma Ley Federal de los Derechos Del Contribuyente, que dispõe, entre outros, que o contribuinte tem o direito de ser informado e assistido pelas autoridades fiscais no cumprimento de suas obrigações tributárias, e especialmente no que se refere ao conteúdo e alcance das aludidas obrigações. Na Espanha tem-se uma Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que data de 1998, e na qual se lê na Exposição de Motivos que “a aprovação de uma lei que contenha os direitos e garantias dos contribuintes, amplamente exigida por todos os setores sociais, constitui um marco de inegável transcendência no processo de fortalecimento do princípio de segurança jurídica, característico das sociedades democráticas mais avançadas (...) permite, também, aprofundar a ideia de equilíbrio das situações jurídicas da administração tributária e dos contribuintes, com o objetivo de favorecer o melhor cumprimento das obrigações fiscais”. Na Itália tem-se um Estatuto de Defesa do Contribuinte, consubstanciado em lei de 27 de julho de 2000, conhecido como Disposizioni in Materia de Statuto dei Diritti Del Contribuente. Prevê-se, entre outros, e especialmente, modelo de cooperação entre a Administração e contribuinte; esboça-se uma relação que tende para o consenso. (Godoy, 2010, p. 17-18)

O crescimento da participação do contribuinte nas funções da administração fazendária é prova do que ora se afirma. Assim como as normas que vêm sendo paulatinamente introduzidas no ordenamento e que impõem deveres de colaboração aos sujeitos passivos representam sua participação nas funções estatais. Também a transação por meio de conciliação, mediação e arbitragem tem tal efeito.

## 2 A ARBITRAGEM EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Além da mediação e da conciliação, a arbitragem também é uma forma de solução de conflitos em matéria tributária, apta a desafogar o Poder Judiciário, reduzindo significativamente as demandas que lhe são submetidas para apreciação.

No entanto, assim como ocorre em relação às demais formas de solução de conflitos, além do princípio da indisponibilidade do interesse público, opõe-se à arbitragem o argumento de que a jurisdição é monopólio do Estado e ainda que a arbitragem agride o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, contemplado no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, o que a desautorizaria, pois tal procedimento subtrairia função que é exclusiva do Poder Judiciário.

Tais oposições não procedem, no entanto. No que concerne ao princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, o argumento cai por terra em razão de que a arbitragem é uma opção das partes litigantes e, sendo assim, a possibilidade de submissão do litígio à decisão judicial permanece inalterada.

A vontade tem papel relevante nas formas conciliatórias de solução de conflitos em matéria tributária. Segundo pondera Vasco Branco Guimarães:

A vontade desempenha um papel relevante na gênese, desenvolvimento e extinção da obrigação jurídica de imposto. Num contexto de aproximação entre Administração participada e os contribuintes é possível prever e defender a criação de diplomas que prevejam o acordo de vontades quanto à interpretação da norma, identificação e relevância dos factos (nomeadamente na quantificação) e consequências jurídicas da realização destas operações lógico-dedutivas (no cumprimento da obrigação) realizadas em consenso entre a AF e o particular. A garantia de transparência processual e controle independente parece ser requisito da noção de Estado de Direito como forma de assegurar a aplicabilidade uniforme e não discricionária de tal quadro normativo. (Guimarães, 2008, p. 166)

Quanto ao argumento de que a jurisdição é monopólio do Estado, ele igualmente não é apto a afastar a arbitragem da solução de controvérsias tributárias, pois

as disposições do CPC operaram alteração em tal premissa ao preverem a arbitragem e as demais formas de solução de controvérsias.

Carlos Alberto Carmona (1990, p. 33-40), ao se manifestar sobre o tema, também registra o seu entendimento de que atualmente não é mais apenas o Poder Judiciário quem detém jurisdição. A jurisdição pode ser exercida no âmbito da solução arbitral.

Distintamente da mediação e da conciliação, que são formas autocompositivas de solução de controvérsias, a arbitragem é heterocompositiva, porque o conflito é decidido por um árbitro ou por um tribunal arbitral escolhido pelas partes litigantes.

No âmbito privado está prevista na Lei nº 9.307/1996, que tem sido cada vez mais adotada com resultados muito positivos.

A decisão arbitral produz os mesmos efeitos que a decisão judicial, não precisa ser homologada, é irrecorrível e constitui título executivo apto a amparar eventual ação de execução.

Em matéria de direito tributário, a adoção da arbitragem depende de previsão legal e do banimento do argumento do princípio da indisponibilidade do interesse público.

Segundo Eduardo Talamini (2005, p. 60), a despeito de o bem jurídico ser indisponível, outros valores constitucionais justificam que o Estado renuncie a determinadas decorrências ou derivações do bem indisponível, por meio de lei.

O autor afirma não se poder desconhecer a possibilidade de a Administração vir a ser derrotada na arbitragem. No entanto, tal resultado não significa que houve disposição de um bem ou interesse público; significa apenas que a Administração não tinha razão em sua pretensão. Portanto, sua derrota no processo arbitral não é uma afronta ou menosprezo ao interesse público. Simplesmente, o interesse público não estará presente. Se não assiste razão à Administração, não há que se falar em interesse público (Talamini, 2005).

Operam ainda em favor da arbitragem a liberdade das partes, a celeridade, a confidencialidade, a imparcialidade – desde que o árbitro ou o tribunal sejam alheios à relação jurídica tributária –, a neutralidade e a tecnicidade do julgamento, pois, como regra, assim como ocorre no âmbito privado, o árbitro ou o tribunal arbitral hão de ser altamente especializados na matéria objeto da controvérsia.

Os modelos português e norte-americano de arbitragem em matéria tributária demonstram que é possível adotá-la sem comprometer o interesse público.

No âmbito privado, para que uma controvérsia possa ser resolvida por meio da arbitragem, ou o contrato deve conter a cláusula compromissória, ou as partes, uma vez surgido o litígio, devem firmar um compromisso arbitral específico para a solução daquele litígio. No caso de ocorrer um litígio e o contrato contiver cláusula compromissória, a solicitação de arbitragem e um eventual compromisso arbitral, indicando as especificidades e peculiaridades do procedimento, inauguram o processo arbitral, seguidos da escolha do árbitro e da formação de um tribunal arbitral. O mesmo se dá no caso de compromisso arbitral firmado quando do surgimento de um litígio. Superada tal fase, inicia-se o processo em que as partes apresentam suas razões e produzem provas, encerrando-se o procedimento com a decisão contida no Termo de Arbitragem. Participam da arbitragem o árbitro, as partes, os advogados e os auxiliares.

Os países membros do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario – ILADT receberam, na XXI Jornada Latino-Americana, a recomendação de que expedissem normas instituidoras de formas alternativas de solução de conflitos em matéria tributária, particularmente a arbitragem.

Portugal adotou-a com sucesso. Prevista na Lei nº 63, de 14 de dezembro de 2011, naquele país, embora as questões de menor complexidade sejam mais adequadas à arbitragem, ela pode ser adotada em relação ao controle da legalidade da atividade da administração tributária e, no mais, em relação a todas as questões que podem ser submetidas ao Poder Judiciário.

O Ministério da Justiça de Portugal criou o Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD, que, além de organizar a lista de árbitros, pode ou não designar um

deles para a solução do conflito, bem como ceder suas instalações para o processo arbitral.

Conforme previsto no art. 7º, nº 1, do regulamento português, os árbitros devem ser escolhidos entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público, além de terem dez anos de experiência, como advogados, magistrados, docentes de ensino superior, funcionários da administração fazendária, ou contadores e economistas. Devem ainda ter deixado de exercer estas funções ao menos dois anos antes de atuarem como árbitros. Tais exigências fazem com que a sua atuação seja altamente técnica e imparcial, pois, além dos referidos requisitos, não podem objetivar lucro com o exercício da função.

Partindo do modelo português, que operou efeitos positivos em relação à redução da litigiosidade e à celeridade na solução de disputas entre a administração fazendária e os sujeitos passivos, e considerando as peculiaridades do ordenamento e da cultura brasileira, pensamos ser perfeitamente possível a adoção da arbitragem em matéria tributária no Brasil, não apenas para eventual transação, mas também para que o conflito seja decidido em favor de uma das partes.

A necessidade de disciplina legal da arbitragem não passou despercebida por Pontes de Miranda (1959, p. 332), que afirmou que o processo arbitral deve ser disciplinado pelo Estado, âmbito no qual as partes, excepcionalmente e de forma ampla, exercem sua vontade.

Assim como ocorreu em Portugal, também no Brasil a arbitragem há de ser veiculada por lei em que se estabeleçam o rito e os critérios para escolha do árbitro ou do tribunal que resolverá a questão, além das matérias que poderão ser submetidas a ela.

Naturalmente, os árbitros devem ter moral comprovadamente ilibada e profundo conhecimento técnico de direito tributário. Acreditamos, no entanto, que a exigência de não objetivar lucro não é um requisito necessário para que o julgamento seja neutro e imparcial. Nesse sentido, contrariamente à proposta dos portugueses, pensamos ser possível a remuneração dos árbitros,

ressalvando, no entanto, que tais remunerações não podem comprometer a redução de custos com a adoção do processo arbitral.

No âmbito privado, os elevados custos com o pagamento de honorários de árbitros têm afastado a adoção da solução arbitral. No entanto, pensamos que tal problema poderia ser contornado com a fixação legal dos referidos honorários.

É certo que no Brasil o maior empecilho para a adoção do processo arbitral é assegurar a imparcialidade dos árbitros, o que também ocorre na esfera privada. A solução adotada no âmbito privado para grande parte das situações foi a indicação, por cada uma das partes envolvidas no conflito, de um árbitro, e pelo possível juiz da causa a indicação do terceiro que, em sendo necessário, profere o voto de desempate. Também no âmbito privado é possível que a questão seja decidida por apenas um árbitro, como ocorre em Portugal, em relação às controvérsias que envolvem matéria tributária.

Quanto à neutralidade, vale referir o entendimento da ministra Eliana Calmon, que a comprehende como a isenção ideológica do árbitro, afirmado que: "[...] é a arbitragem atividade sigilosa, absolutamente imparcial, ostentando ainda neutralidade ideológica e baixos custos a médio prazo" (Calmon, 2004, p. 11).

Tal modelo, transportado para solucionar controvérsias tributárias no Brasil, permitiria que os sujeitos passivo e ativo da obrigação tributária fizessem, cada um, a sua indicação de um árbitro para compor um tribunal arbitral. O terceiro membro seria indicado, por sua vez, pelo Poder Judiciário, preferencialmente entre juízes aposentados, já que a Lei Orgânica da Magistratura – LOM (Lei Complementar nº 35/1979) não permite que magistrados em exercício exerçam a função de árbitros.

Segundo o disposto no art. 26, II, da LOM, os juízes estão impedidos de exercer qualquer outra profissão, exceto a de professor de curso superior, vedação esta que encontra fundamento, inclusive, no art. 99, I, da Constituição Federal, que impede a acumulação remunerada de cargos públicos, exceto a de juiz com um de professor.

Quanto à previsão, instalação e início do processo arbitral no âmbito privado, como dito em linhas anteriores, o art. 3º da Lei nº 9.307/1996 estabelece que “as partes interessadas podem submeter a solução de seus litígios ao juízo arbitral mediante convenção de arbitragem, assim entendida a cláusula compromissória e o compromisso arbitral”. Naturalmente, tal regra, por meio da qual as partes, ao contratarem, decidem que as controvérsias decorrentes da contratação serão solucionadas por meio do processo arbitral, é inaplicável no âmbito tributário, haja vista que a obrigação tributária decorre de lei e, em sendo assim, não há uma cláusula compromissória. O compromisso arbitral e a convenção de arbitragem poderão, no entanto, inaugurar o processo quando ambas as partes concordarem que a controvérsia seja solucionada por meio do processo arbitral.

Pensamos, porém, que a decisão atribuída a apenas um único árbitro não é ideal para solucionar controvérsias tributárias, sobretudo se considerada a cultura de litigiosidade entre fisco e contribuinte no Brasil. Se a ideia é reduzir a demanda de processos judiciais, melhor seria afastar tal possibilidade.<sup>2</sup>

2 Em 6 de agosto de 2019, o senador Antônio Augusto J. Anastasia apresentou o Projeto de lei nº 4.257/2019, que altera a Lei de Execuções Fiscais, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem em matéria tributária. No que concerne à arbitragem, a proposta é que ela possa ser possível em sede de embargos à execução e desde que o débito esteja efetivamente garantido. Neste caso, o contribuinte poderia optar pela submissão da demanda ao processo arbitral, a ser exercido por órgão arbitral institucional, de reconhecida idoneidade, competência e experiência na administração de processos arbitrais. A proposta veda que os árbitros decidam mais de um processo do mesmo sujeito passivo ou grupo econômico do qual o sujeito passivo faça parte por ano. Quanto à fixação dos honorários, ela deverá observar o disposto no art. 85 do CPC, e o seu valor final não pode superar o equivalente à metade do que seria arbitrado no processo judicial. No que concerne às despesas judiciais, deverão ser adiantadas pelo sujeito passivo e não poderão ser superiores aos honorários advocatícios. Finalmente, segundo prevê o projeto de lei, qualquer das partes pode requerer a nulidade da sentença arbitral que contrarie súmula vinculante, decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou acórdão proferido em julgamento de incidente de resolução de demandas repetitivas ou de repercussão geral. O projeto é muito bom e representa um avanço importante em relação ao tema, embora se restrinja às demandas já ajuizadas, imponha a garantia da execução e limite a um ano a participação de árbitros em processos que envolvam o mesmo sujeito passivo ou o grupo econômico ao qual pertença. A definição quanto aos honorários dos árbitros, embora dependa de maior amadurecimento, pode ser uma saída para a onerosidade da solução arbitral, como expusemos em nossas reflexões. Pensamos apenas que não é compatível com a natureza do processo arbitral que as custas sejam suportadas apenas pelo sujeito passivo. Este é um ponto que ainda merece amadurecimento. O projeto de lei também afasta a confidencialidade que é ínsita aos processos arbitrais, prevendo que o processo seja público. No entanto, considerando o interesse público na solução da demanda, pensamos que a providência não merece reparo.

O modelo ora proposto em muito se assemelha àquele que se pratica nos tribunais administrativos de julgamento, com o diferencial de que no processo arbitral é possível transigir para pôr fim ao litígio e o voto de qualidade não pode ser dado por representantes de nenhuma das partes envolvidas.

## REFERÊNCIAS

- BORGES, José Souto Maior. Isenções em tratados internacionais de impostos dos Estados-membros e municípios. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1997. v. 1.
- CALMON, Eliana. A arbitragem internacional. *Informativo Jurídico da Biblioteca Ministro Oscar Saraiva*, v. 16, n. 1, jan.-jul. 2004. Disponível em: <HTTP://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php.informativo/article/viewFile/434/392>. Acesso em: 7 jan. 2016.
- CARMONA, Carlos Alberto. Arbitragem e jurisdição. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 58, p. 33-40, 1990.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2010.
- GRINOVER, Ada Pellegrini. Os fundamentos da justiça conciliativa. *E-gov*, 14 dez. 2011. Disponível em: <http://egov.ufsc.br/portal/conteudo/os-fundamentos-da-justi%C3%A7a-conciliativa>. Acesso em: 26 jul. 2019.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das exonerações tributárias. Incentivos e benefícios fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Novos horizontes da tributação: um diálogo luso-brasileiro*. Coimbra: Editora Edições Almedina S.A., 2012.
- GUIMARÃES, Vasco Branco. O papel da vontade na relação jurídico-tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- MENDONÇA, Priscilla Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. Brasília: Gazeta Jurídica, 2014.
- NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. *Mutações do direito administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 6. ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. Tomo XXVI. Rio de Janeiro: Borsoi, 1959.

TALAMINI, Eduardo. A (in)disponibilidade do interesse público: consequências processuais – composição em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem e ação monitória. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 30, n. 128, p. 59-77, 2005. Disponível em: [https://www.academia.edu/231461/A\\_in\\_disponibilidade\\_do\\_interesse\\_p%C3%BAblico\\_consequ%C3%A3ncias\\_processuais\\_2005\\_](https://www.academia.edu/231461/A_in_disponibilidade_do_interesse_p%C3%BAblico_consequ%C3%A3ncias_processuais_2005_). Acesso em: 12 ago. 2019.



# **CONFORMIDADE E TRANSAÇÃO COMO ALTERNATIVAS DE PREVENÇÃO E SOLUÇÃO DO PASSIVO TRIBUTÁRIO**

**Mário José Dehon São Thiago Santiago**

Graduado em Odontologia e Direito pela UFMG e especialista em Direito Tributário pela FGV, com MBA em Gestão Contemporânea pela mesma instituição. É delegado da Receita Federal em Sete Lagoas/MG (2008) e em Belo Horizonte/MG (2014 a 2018), superintendente regional da Receita Federal na 6ª Região Fiscal (MG – 2018 e 2020 a 2022) e na 7ª Região Fiscal (RJ e ES – 2019), e subsecretário de arrecadação, cobrança e cadastros da Receita Federal do Brasil.

## **RESUMO**

Não é demais destacar o posicionamento bipolar dominante em que as administrações tributárias dos entes federados brasileiros se organizaram desde o longínquo período colonial até nossa história recente: a relação jurídico-tributária pátria sempre teve, de um lado, a administração tributária e, em posição antagônica, o conjunto de cidadãos e empresas contribuintes. A situação, para o bem de contribuintes e administração tributária, inverte-se com a busca da conformidade tributária. A transação mostra-se, desde que utilizada criteriosamente, como instrumento adequado ao tratamento do passivo tributário decorrente da exacerbada litigiosidade.

**Palavras-chave:** Litigiosidade tributária; conformidade tributária; transação tributária.

## **ABSTRACT**

*It is not enough to highlight the dominant bipolar positioning in which the tax administrations of Brazilian federated entities were organized from the distant colonial period until our recent history: the legal-tax relationship with the country has always had the tax administration on one side, and in an antagonistic position, the set of contributing citizens and companies. The situation, for the good of taxpayers and tax administration, is reversed with the search for tax compliance. The transaction appears, as long as it is used judiciously, to be an appropriate instrument for dealing with tax liabilities arising from the exacerbated litigation.*

**Keywords:** Tax litigation; tax compliance; tax transaction.

## SUMÁRIO

1 Contextualização do ambiente para surgimento das iniciativas de conformidade tributária .....	529
2 Iniciativas de conformidade no Brasil.....	532
2.1 Nos Conformes – SP.....	532
2.2 Contribuinte Pai D' Égua – CE .....	533
2.3 Nos Conformes – RS.....	534
2.4 Programa Confia da RFB .....	534
2.5 Programa Sintonia da RFB.....	537
3 A transação tributária como alternativa para a resolução do passivo tributário .....	538
4 A conformidade tributária no futuro.....	540
5 Mensagem final .....	541
Referências .....	541



# 1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO AMBIENTE PARA SURGIMENTO DAS INICIATIVAS DE CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

Não é demais destacar o posicionamento bipolar dominante em que as administrações tributárias dos entes federados brasileiros se organizaram desde o longínquo período colonial até nossa história recente: a relação jurídico-tributária pátria sempre teve, de um lado, a administração tributária e, em posição antagônica, o conjunto de cidadãos e empresas contribuintes. A tônica era a desconfiança, e se, por um lado, a administração tributária posicionava-se como órgão fiscalizador/repressor, os demais partícipes defendiam-se e litigavam.

Mundialmente, observa-se um movimento em direção aos planejamentos tributários agressivos, que erodiram a base tributária e trouxeram quedas de arrecadação, possibilitados pela grande mobilidade do capital, pela globalização e, mais recentemente, pela digitalização das economias. Por outro lado, a evolução tecnológica possibilitou à Receita Federal coletar e cruzar um sem-número de informações, o que a fez mais eficiente em seus controles. O aumento da complexidade das relações econômicas e, por conseguinte, das relações tributárias fez explodir a litigiosidade. Os custos para a sociedade, a administração pública e empresas escalavam, na mesma medida em que se multiplicavam os mecanismos de controle exigidos das empresas e dos cidadãos em forma de obrigações acessórias demandadas pela administração pública, e dos investimentos em pessoal e tecnologia para cruzar uma infinidade de dados, buscando-se indícios de descumprimento da legislação tributária, por parte dos órgãos administradores das receitas públicas.

O resultado de nossa organização federativa com três esferas públicas tributantes e com competência para legislar na matéria, somada à desconfiança dominante, criou o que se costuma definir como “manicômio tributário”. As estruturas de julgamento administrativo tributário estão abarrotadas de processos, muito além de sua capacidade operacional, e com alto volume de crédito tributário suspenso, o que, de um lado, traz a insegurança jurídica para o planejamento dos negócios dos contribuintes e, de outro, faz muita falta para a implementação de políticas públicas. Não custa lembrar que ha-

bitamos um país com enormes demandas, seja de educação, seja de saúde, seja de transporte, seja de segurança, ou de investimentos em infraestrutura.

A equação que parecia sem solução começa, no entanto, a ser resolvida; e a resposta tem nome: conformidade tributária. Uma rápida pesquisa nos aponta como iniciativa pioneira o programa de “relacionamento aperfeiçoado” da administração tributária de Cingapura e iniciativas análogas das administrações tributárias da Austrália e Nova Zelândia, provavelmente decorrentes da recomendação presente no relatório “Study into the role of tax intermediaries”, do Fórum das Administrações Tributárias, em que a confiança entre as partes e a cooperação tornavam-se pilares de uma nova relação entre fisco e contribuintes. A essa iniciativa sucederam-se outras com aperfeiçoamentos, de vários países membros da OCDE, e que, por fim, passaram a ser conhecidas como *cooperative compliance*.

Algumas iniciativas esparsas, mas que podem ser consideradas ações de conformidade, podem ser observadas no Brasil. Exemplo disso é a evolução do Programa de Malha Fiscal do Imposto de Renda das Pessoas Físicas. Ano após ano, a Receita Federal divulga com maior transparência e rapidez o resultado do processamento das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas. A esse resultado, caso a declaração tenha sido retida na malha, é informado também o motivo da retenção. Em alguns casos, além de disponibilizar ao contribuinte o extrato de processamento, a Receita Federal encaminha correspondência em que reitera o motivo de retenção e informa como corrigir o erro, caso exista. Já no ano de 2014, foi também disponibilizada a Declaração do IRPF pré-preenchida, contendo todas as informações constantes das bases de dados da Receita Federal do Brasil e necessárias ao preenchimento. Outros tantos exemplos poderiam ser listados.

Percebe-se, nesse tipo de iniciativa, que a expectativa do fisco está focada na autorregularização do contribuinte. No entanto, os programas de conformidade tributária exigem mais: mudança de comportamento é o ponto fundamental! Mas, como esperar a mudança de atitude do contribuinte para com a administração tributária, se a relação do fisco com o contribuinte permanece inalterada? A quem caberia dar o primeiro passo? Antes de responder a essas perguntas, necessário se faz buscar o que moveria os partícipes da relação

jurídico-tributária em direção antagônica daquela observada e já referenciada no início deste texto.

Sob a visão da administração tributária, em uma situação ideal, um comportamento “conforme” dos contribuintes significaria o pleno cumprimento de sua missão institucional. Haveria o aporte adequado de recursos nos cofres públicos, o que permitiria a implementação das políticas públicas governamentais; o país caminharia em direção ao resgate de nossa histórica dívida social. O comportamento conforme dos contribuintes se revelaria como extremamente econômico ao Estado, que poderia diminuir suas estruturas de controle tributário, de resolução de litígios tanto em âmbito administrativo quanto judicial, e que, ao invés de investir em sistemas de suporte à investigação e punição (caros e complexos), poderia direcionar seus esforços ao atendimento e orientação da sociedade. Desculpe-me pela opinião pessoal, mas o mundo seria melhor!

Sob a óptica do conjunto de empresas e de cidadãos contribuintes, também em uma situação ideal, o comportamento “conforme” da administração tributária (sim, a conformidade deve ser uma via de mão dupla, com comportamentos adequados de todos os partícipes!) propiciaria a prestação de serviços públicos, em matéria fiscal, de forma rápida, conclusiva e com alta qualidade; as informações necessárias ao trabalho da administração tributária deveriam ser prestadas com esforço e custo mínimo; a legislação tributária deveria ser interpretada de forma clara e essa interpretação deveria ser ofertada a quem precisasse, de forma transparente e com fácil acesso. A segurança jurídica deveria ser o valor que balizaria toda ação ou decisão. Não tenho dúvidas de que, agindo dessa forma, a administração tributária impulsionaria o ambiente de negócios do país, e o mundo seria bem melhor!

Isso posto, e se, mediante uma relação de confiança recíproca, fisco e contribuintes acertassem ofertar um ao outro comportamentos conformes? Não há dúvidas de que haveria o ganho generalizado. Talvez, com raciocínio nessa linha, algumas Administrações Tributárias estaduais resolveram dar o passo fundamental, os primeiros movimentos, no sentido de transgredir com a relação de antagonismo das partes envolvidas na relação tributária, e buscar ações concretas para estabelecer a conformidade tributária no âmbito de seu universo de atuação.

## 2 INICIATIVAS DE CONFORMIDADE NO BRASIL

A administração tributária no Brasil, em nível federal e estadual, vem apresentando instrumentos com o objetivo de intensificar e estabelecer diálogo com os contribuintes. Embora ainda pontuais, essas iniciativas visam privilegiar os bons pagadores, os negócios que recolhem os tributos em dia, regularmente, e dar-lhes acesso a mecanismos que facilitam a gestão fiscal e a simplificação no cumprimento das obrigações acessórias. Vejamos alguns casos em execução.

### 2.1 Nos Conformes – SP

Programa de conformidade tributária do estado de São Paulo, criado pela Lei Complementar Estadual nº 1.320, de 2018, que teve suas bases estabelecidas, segundo a própria Secretaria de Estado de Fazenda, por um debate entre administração tributária, representações de empresários e a academia. O foco do programa é o estímulo à conformidade, ou seja, com benefícios aos contribuintes de melhor classificação. Segundo o sítio eletrônico da SEF/SP, o programa “cria condições para a construção de um ambiente de confiança recíproca entre a Secretaria de Fazenda e Planejamento e os contribuintes”. Claramente, o programa Nos Conformes rompe com a relação adversarial predominante entre as Administrações Tributárias pátrias e os contribuintes, e demonstra que a SEF/SP, desde sua implantação, assume a posição de orientadora e prestadora de serviços para promoção da autorregularização fiscal.

Algumas palavras-chave são referenciadas no programa: a “segurança jurídica”, a “simplificação” do sistema tributário estadual, a “boa-fé e previsibilidade de condutas” e a preservação da “concorrência leal”. Tais palavras revelam pontos indiscutivelmente desejados por todos. Muito provavelmente, essa expectativa recíproca de não ser surpreendido, no caso do contribuinte, com a interpretação de seus atos econômicos como contrários à lei e, portanto, com operações sujeitas ao lançamento de ofício acrescido de penalidades, o que, de alguma forma poderia até inviabilizar suas operações; e, no caso da administração tributária, ao se deparar com planejamentos tributários com abuso de forma ou de interpretação de lei e que trariam quebras à expectativa

de financiamento do Estado, que, destaque-se, é a função precípua da administração tributária, moveu fisco paulista e contribuintes nessa construção.

Em artigo publicado no sítio eletrônico da Fecomércio -SP, alguns resultados muito significativos são revelados: em três anos de programa, foram realizadas 371 mil orientações nos estabelecimentos e mais 3.579 em visitas agendadas; mais de 69 mil contribuintes foram chamados à autorregularização e foram realizadas cerca de 28 mil cobranças mensais, dentre outros; tudo isso traduziu-se em mais de 4 bilhões arrecadados no mesmo período. Por outro lado, no mesmo artigo, a Fecomércio-SP cobra da Sefaz/SP a plena regulamentação dos benefícios do programa.

## 2.2 Contribuinte Pai D' Égua – CE

A Secretaria de Fazenda do estado do Ceará conceitua o programa Contribuinte Pai D'Égua como “um programa que tem como objetivo fomentar a autorregularização e a autoconformidade tributária por meio de uma mudança no relacionamento com o contribuinte”. Todo o programa é ancorado em dois pilares: o relacionamento com o contribuinte, em que a administração tributária cearense adota a postura orientativa e transparente; e o fortalecimento da confiança, em que os contribuintes em situação de conformidade tem tratamento diferenciado, aproximando, pois, o programa aos conceitos divulgados pela OCDE em sua “pirâmide de conformidade”.

Como forma de estimular a conformidade, a Secretaria de Fazenda do estado do Ceará classifica os contribuintes e concede benefícios àqueles com melhor classificação. O programa concede, anualmente, o “selo 5 jangadas” – maior nível de conformidade – em evento festivo com a presença de autoridades do estado e personalidades do meio empresarial. Na cerimônia do ano de 2022, ocorrida no mês de dezembro, a governadora Izolda Cela sintetizou as vantagens da atuação de conformidade recíproca entre fisco e contribuintes no estado:

A contribuição do setor produtivo comparece com uma grande força na constituição do orçamento estadual. Os recursos possibilitam que o Estado retorne para a sociedade as obras, os serviços e as infraestruturas que

melhoraram a ambiência de novos negócios e, principalmente, a vida das pessoas. A ordem constitucional nos convoca à justiça social, com mais oportunidades para todos .

## 2.3 Nos Conformes – RS

Instituído no ano de 2020, o programa Nos Conformes do Rio Grande do Sul adota fórmula semelhante: estimula a conformidade tributária, diferenciando o comportamento dos contribuintes por classificação e concedendo aos melhores classificados benefícios que facilitam o cumprimento de suas obrigações tributárias. A Secretaria de Fazenda do estado do Rio Grande do Sul, por seu lado, investe na comunicação e na simplificação da legislação. O programa faz parte de um projeto maior, o Receita 2030 , que, além do estímulo à conformidade tributária, investe na digitalização dos serviços e no diálogo entre o fisco gaúcho e o contribuinte como forma de melhorar o ambiente de negócios e o desenvolvimento econômico do estado.

## 2.4 Programa Confia da RFB

O Confia, da Receita Federal do Brasil, é o programa de *cooperative compliance* por excelência. Construído, desde o primeiro momento, de forma conjunta entre sociedade e administração tributária, o programa inverte a lógica tradicional de atuação da Receita Federal: ao invés de focar na operação do contribuinte, com um olhar pontual e posterior à ocorrência dos fatos, o Confia foca na empresa, de forma sistêmica e preventiva, oferecendo como maior benefício a segurança jurídica aos optantes. Isso somente é possível porque se eleva o nível de confiança entre empresas e administração tributária: as relações de lado a lado passam a ser mais transparentes e a administração tributária assume um papel orientativo; a gestão de riscos levada a efeito pela Receita Federal passa a ter o objetivo de classificar os contribuintes (e não mais de verificar suas operações), e a confiança funda-se exatamente nessa classificação – confiança justificada.

E já que falamos em gerenciamento de riscos, cumpre destacar que, com essa mudança de foco, torna-se determinante conhecer o contribuinte. Somente dessa maneira é possível entregar o tratamento adequado a cada um. Mais que isso, é preciso entender também o seguimento econômico em que atua. Tal conhecimento é fundamental para que a administração tributária federal entregue aos contribuintes mais conformes o melhor tratamento, possibilitando vantagens àqueles com melhor comportamento. Cabe aqui destacar que o Programa Confia destina-se a um grupo limitado de contribuintes, notadamente aos de grande porte e que tenham um robusto sistema de integridade e governança, também chamado marco de controle fiscal.

Comuns a todos os programas de conformidade tributária e, claro, presentes no Confia, destacam-se como seus pilares a postura orientadora da Receita Federal e a busca pela simplificação da legislação e das obrigações acessórias, inclusive com troca de informações com as administrações tributárias de outros entes federativos. O referido intercâmbio de informações entre os entes tributantes possibilita aos fiscos (federal, estaduais e municipais) reduzir suas exigências, o que se reflete em maior comodidade no cumprimento por parte do contribuinte. Ainda com foco no cumprimento das obrigações acessórias de forma mais ágil e correta, o Programa Confia estabeleceu a facilitação como seu terceiro pilar. Nesse sentido, a Receita Federal investe na disponibilização aos contribuintes de informações em seu poder, em formato de declarações pré-preenchidas ou, quando estas não forem possíveis, em comunicações encaminhadas aos interessados. Dessa forma, superam-se as ações de simples autorregularização e busca-se a conformidade em etapa anterior, pois a informação já é disponibilizada antes da apresentação das declarações e escriturações. Por fim, necessário também dar destaque ao envolvimento dos intermediários dessa relação jurídico-tributária, tais como advogados e contabilistas, por tratar-se dos profissionais que, ao lado das empresas, operacionalizarão o programa e serão os interlocutores naturais dos contribuintes com a administração tributária federal.

No programa de conformidade cooperativa há que se dar relevo à criação de medidas personalizadas destinadas a um grupo de contribuintes muito bem delimitado, que tenha bom comportamento, que seja de grande porte e que tenha um excelente sistema de governança interna. Exatamente por isso

foram estabelecidos os Fóruns de Diálogo do Confia, que tornam possível ao contribuinte optante revelar seus negócios, dúvidas e planos à Receita Federal, que, por sua vez, passa a conhecer a realidade empresarial; por seu lado, o fisco interage com as empresas, expondo sua interpretação de normas, fatos e negócios que possam trazer dúvidas ou colocar o contribuinte em situação de desconformidade – tratamos aqui do recíproco dever de transparência. Ainda no diapasão da construção conjunta do programa, estão sendo elaborados referenciais de boas práticas que sirvam de orientação aos optantes. Nesse modelo, portanto, a administração tributária deve estar apta a ouvir e entender posições e interpretações e a utilizar-se desses diálogos para aprimorar o próprio sistema tributário, provendo os contribuintes de mecanismos que evitem a incidência de penalidades nos casos em que for adotada essa postura de transparência e de busca da conformidade.

Se o conjunto de empresas optantes, como já foi dito, deve ter um robusto sistema de governança e integridade, a administração tributária deve ter uma excelente estrutura de gerenciamento de riscos de conformidade para que se reduza a possibilidade de tratamento inadequado aos contribuintes, garantindo-se a proporcionalidade na atuação do fisco. Somem-se à estrutura de gerenciamento de riscos de conformidade a simplificação do sistema tributário e a postura orientadora da Receita Federal por meio da clara e disponível interpretação e da transparência na forma de agir, e teremos como resultado a entrega de segurança jurídica aos optantes, proporcionando a efetiva diminuição de riscos tributários. A palavra de ordem é previsibilidade! Percebam que é uma típica relação “ganha-ganha”, na qual ganha a empresa pela segurança jurídica e ganha a sociedade pela preservação do financiamento do Estado e das respectivas políticas públicas planejadas e assumidas por ele.

Vale destacar que o Programa Confia encerrou seu período de “ prova de conceito” no final do mês de julho do ano de 2023. Participaram desse teste nove empresas de grande porte, sendo quatro indústrias, três instituições financeiras e duas que atuam na área de infraestrutura. O Confia, então, entra agora na fase de piloto para a definitiva implementação.

## 2.5 Programa Sintonia da RFB

O Sintonia é o programa de conformidade que visa estimular o cumprimento das obrigações tributárias por meio de incentivos positivos. Diferentemente do Confia, o Sintonia é um programa amplo e que no primeiro momento será direcionado a todos os contribuintes pessoa jurídica, exceto MEI e órgãos públicos. Os incentivos positivos serão oferecidos como benefícios, gradualmente, àqueles que obtiverem melhor classificação nos quesitos de conformidade.

Para definir o algoritmo de classificação, a Receita Federal levará em conta quatro domínios, a saber: 1) conformidade cadastral; 2) conformidade de pagamentos; 3) apresentação de declarações e escriturações, e 3) a correspondência das informações constantes das declarações e escriturações com a verdade. Como o objetivo do Programa Sintonia é buscar a conformidade tributária, os critérios para classificação bem como as fórmulas de cálculo serão públicos. No entanto, a classificação obtida pelo contribuinte, bem como sua classificação em cada critério, será de seu conhecimento exclusivo. Ainda sobre a classificação, por tratar-se de ato administrativo, poderá ser objeto de revisão.

Em um primeiro momento, a Receita Federal tende a conceder às empresas mais bem classificadas a prioridade na análise de pedidos de ressarcimento, restituição ou reembolso; a prioridade no atendimento, seja por canais eletrônicos ou presenciais; e a prioridade de participação em seminários, eventos de capacitação ou em fóruns consultivos. Demais disso, para aqueles contribuintes com grau máximo de conformidade, a administração tributária federal estuda estabelecer um bônus de adimplência fiscal, representado por desconto na CSLL devida, além de possibilitar informação prévia e orientativa sobre infrações, abrindo a possibilidade de regularização sem a incidência de penalidades, e a prestação de informações prévias ao vencimento da Certidão de Regularidade Fiscal, para fins de renovação. Outro benefício cogitado é a abolição da exigência de averbação de bens arrolados em garantia para empresas de alto grau de conformidade, excetuados os casos em que for proposta medida cautelar fiscal. Estuda-se, também, a inclusão, como critério de desempate em licitações públicas, do grau de conformidade tributária do concorrente.

O que deve ficar claro é que o Sintonia é o programa de conformidade geral da Receita Federal e está ainda em fase de projeto. Claro também é que há urgência em sua implementação, mas tal urgência não pode impedir que a Receita Federal ouça os desejos e angústias do público ao qual o programa é dirigido. Exatamente por esse motivo, espera-se que muito em breve seja aberta audiência pública para que o desenho final do Sintonia seja feito.

Por fim, há que se destacar que o sistema de controle intensivo, aí entendidos os procedimentos de auditoria fiscal, fica preservado e continuará a ser utilizado sempre que houver indicação. Conclui-se, pois, que a Receita Federal buscará, com os programas de conformidade fiscal, dar pleno cumprimento ao princípio da igualdade de todos perante a lei, tratando de forma desigual os desiguais, ou seja, proporcionando os benefícios aqui referidos (e outros que poderão ser elencados após a consulta pública) para os contribuintes bem classificados quanto ao grau de conformidade e, no outro lado, realizando os procedimentos administrativos com a aplicação das penalidades previstas em lei para aqueles em situação de desconformidade.

### **3 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO ALTERNATIVA PARA A RESOLUÇÃO DO PASSIVO TRIBUTÁRIO**

Se há uma ótima perspectiva de profundas alterações na relação fisco-contribuintes, referida nos tópicos anteriores, outro desafio se nos apresenta, qual seja, o tratamento do enorme passivo tributário fruto de décadas de desconfiança e litígio. A esse passivo, que pode ser quantificado em cifras bilionárias, soma-se um ambiente de economia instável e sujeita às interferências dos humores internacionais e variabilidades políticas típicas do Brasil. É esse o contexto em que soluções devem ser apresentadas. Pois bem, levando-se em conta o volume de lides administrativas e judiciais conjugadas com possíveis situações de dificuldades econômicas das pessoas e empresas, a transação tributária apresenta-se como possibilidade real e eficaz para a resolução do passivo tributário e chance real de retorno ao mercado de vários atores que poderiam quedar-se paralisados por suas dívidas para com a fazenda pública em um ambiente de adversidade econômica e feroz concorrência.

A transação tributária, esclareça-se, não é matéria nova, pois que já está prevista no Código Tributário Nacional como forma de extinção do crédito tributário. A novidade foi a regulamentação de sua utilização, com requisitos e condições para que a União pudesse se valer do instituto para a resolução de litígio em matéria tributária. No acordo de transação, vantagens como descontos no valor devido e/ou prazos dilatados para pagamento podem ser concedidas, e o balizamento dessas vantagens deve recair sobre a classificação da recuperabilidade do crédito tributário em questão. De um lado, ganha o Estado brasileiro, vez que diminui litígios e vê realizado crédito tributário antes considerado irrecuperável ou de difícil recuperabilidade; por outro lado, ganha o contribuinte, que passa a fazer jus à Certidão Negativa de Débitos, com todas as consequências que a situação de regularidade fiscal lhe acarreta, além de evitar eventuais arrolamentos ou bloqueios de ativos.

Mas as vantagens da transação tributária não se resumem à análise puramente econômica, senão vejamos: uma empresa em situação de regularidade fiscal tem viabilizada sua operacionalidade e, caso esteja apta a enfrentar a concorrência, terá a possibilidade de gerar lucro e empregos, estimulando a atividade econômica e retroalimentando não somente o sistema tributário, mas também as condições de bem-estar social.

Há que se destacar, porém, que a transação tributária deve ser utilizada de forma cuidadosa, sob pena de subverter o próprio sistema tributário nacional com prejuízos realmente incalculáveis para a execução das políticas públicas. Imagine, caro leitor, se os contribuintes passassem a optar, consciente e deliberadamente, pela inadimplência à espera de condições mais vantajosas para a extinção de suas dívidas tributárias? Exatamente por esse motivo, os requisitos para classificação dos créditos tributários em seus graus de recuperabilidade devem ser muito bem calibrados, bem como as vantagens oferecidas por ocasião do acordo de transação – devem ser inadmissíveis condições, na transação, mais vantajosas que o pagamento em dia.

Isso posto, e sem pretensões de aprofundamento no tema, mas convencido de que a transação tributária pode ser “remédio ou veneno” dependendo da dosimetria, entendo que, utilizada dentro de limites razoáveis e com critérios

muito bem calibrados, a transação pode ser, sim, solução para a recuperação do passivo tributário gerado pelo excesso de litigiosidade.

## 4 A CONFORMIDADE TRIBUTÁRIA NO FUTURO

Retomando o início deste texto, questiono ao leitor se, em sua percepção, o clássico posicionamento da administração tributária e dos contribuintes transformou a relação jurídico-tributária brasileira em uma fábrica de litígios. Adianto que não há resposta exata, pois que o melhor seria responder: “sim e não”! Deve-se destacar que cerca de 95% de toda a arrecadação federal aden- tra os cofres públicos em fluxo ordenado e natural; os cerca de 5% restantes são, em sua maioria, objeto de lançamento de ofício. Esse pequeno universo, se comparado ao total arrecadado, é, sim, uma fábrica de litígios. O leitor apressado poderia concluir, então, que todo o esforço na busca da conformidade tributária seria de pouca expressividade para nosso país. Faltar-lhe-ia, no entanto, incluir em sua análise pontos não objetos deste texto, como, por exemplo, o gap tributário. Importante ressaltar a essa altura que, sobre o litígio tributário, melhor que nem nascesse; e sobre os programas de conformidade tributária, que se ampliassem por possuírem um poder transformador que transcende as questões de segurança jurídica, pelo lado do contribuinte, e orçamentárias, por parte do Estado.

Refiro-me aqui ao estímulo à correção de condutas que garantiria a concorrência leal. Refiro-me também à melhoria do ambiente de negócios que tal situação traria, e às suas consequências benignas, como, por exemplo, a possibilidade de redução de carga tributária, o aumento de atividade econômica com a geração de novos postos de emprego, etc. Refiro-me, por fim, a um cenário de aumento de consciência coletiva da sociedade. Nesse cenário, a própria sociedade evitaria o relacionamento comercial, seja ele na cadeia produtiva ou do consumidor final, com empresas em situação de desconformidade, vez que tal consciência traria à população a noção dos malefícios que a conduta sonegatória produz.

Em momento posterior, impossível será a desvinculação da correção em matéria tributária à responsabilidade social e ambiental. Nesse ponto, será

possível e desejável a agregação aos programas de conformidade tributária de quesitos de conformidade de cadeia produtiva, de conformidade social, de conformidade trabalhista, de conformidade ambiental. O poder transformador da tomada de consciência da sociedade é incalculável e pode ser catalisado com programas de conformidade tributária, como passos iniciais, conforme escrito e sonhado aqui e nas cabeças mais idealistas dest e país. Concluo por aqui ressaltando que temos em nossas mãos a possibilidade de iniciar um resgate histórico de nossa dívida social.

## 5 MENSAGEM FINAL

Não poderia terminar este texto sem socorrer-me das palavras do jornalista e escritor uruguai Eduardo Galeano: “A utopia está lá no horizonte. Me aproximo dois passos, ela se afasta dois passos. Caminho dez passos e o horizonte corre dez passos. Por mais que eu caminhe, jamais a alcançarei. Para que serve a utopia? Serve para isso: para que eu não deixe de caminhar”.

## REFERÊNCIAS

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. *Transação tributária*. Rio de Janeiro, 2021. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/c1787cce-5c98-4716-924c-323b16b10f76/content>. Acesso em: 3 mar. 2024.

GALEANO, Eduardo. *As palavras andantes*. Rio de Janeiro: L&PM, 1994.

GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO. Sobre o programa Nos Conformes. São Paulo, [s.d.]. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes>. Acesso em: 25 jul. 2023.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. Nos Conformes – programa estimula desenvolvimento do Estado. Porto Alegre, [s.d.]. Disponível em: <https://www.novasfacanhas.rs.gov.br/nos-conformes-610c3f8c726a4>. Acesso em: 7 ago. 2023.

GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. *Receita 2030 completa dois anos contribuindo para competitividade e desenvolvimento do Estado*. Porto Alegre, 8 jun.

2021. Disponível em: <https://www.estado.rs.gov.br/receita-2030-completa-dois-anos-contribuindo-para-competitividade-e-desenvolvimento-do-estado>. Acesso em: 8 ago. 2023.

LOPES, Filipe. Sefaz-SP apresenta dados e avanços do programa Nos Conformes. *Fecomércio SP*, 1º ago. 2022. Disponível em: <https://www.fecomercio.com.br/noticia/sefaz-sp-apresenta-dados-e-avancos-do-programa-nos-conformes>. Acesso em: 25 jul. 2023.

RECEITA FEDERAL. Imposto de Renda no Brasil completa 100 anos. *Gov.br*, Brasília, 6 dez. 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2022/dezembro/imposto-de-renda-no-brasil-completa-100-anos-neste-mes>. Acesso em: 6 mar. 2024.

RECEITA FEDERAL. Confia: Programa de Conformidade Cooperativa da Receita Federal. *Gov.br*, Brasília, [s.d.]. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>. Acesso em: 20 ago. 2023.

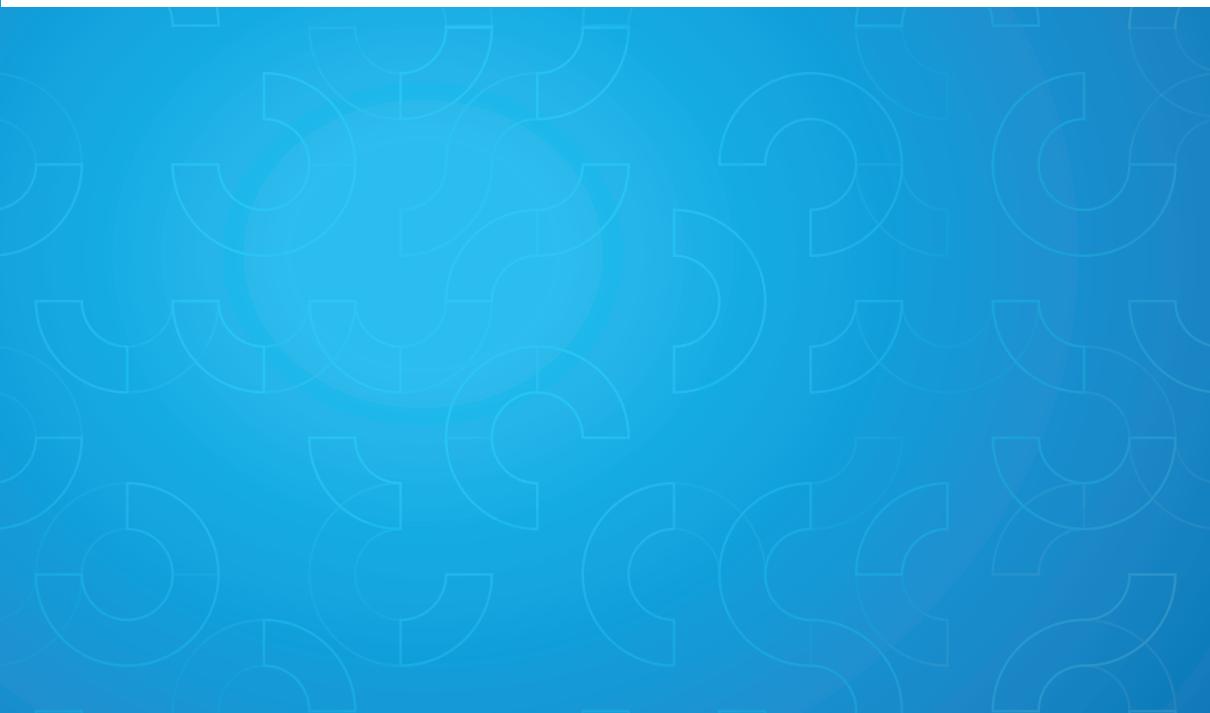
ROSA, Íris Vânia Santos; TENÓRIO, Mariana Targa de Moraes. Novidades da transação tributária na lei 14.689. *Consultor Jurídico*, 3 dez. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-03/novidades-da-transacao-tributaria-na-lei-federal-14-689-2023/>. Acesso em: 4 mar. 2024.

SEFAZ-CE. Contribuinte Pai D'Égua. Fortaleza, [s.d.]. Disponível em: <https://www.sefaz.ce.gov.br/pai-degua/>. Acesso em: 25 jul. 2023.



## PARTE 5

# **INICIATIVAS AO CONSENSO E MELHORIA DA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE**





# **A TEORIA DA CONFIANÇA NOS MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS E NO COMPLIANCE COOPERATIVO TRIBUTÁRIO**

**Valter de Souza Lobato**

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Doutor e mestre em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Coordenador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG. Advogado e consultor.

**Vinícius Andre de Oliveira Soares**

Bacharelando em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Presidente da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG. Pesquisador.

## **RESUMO**

Este trabalho investiga os tipos de confiança que os meios alternativos de solução de conflitos tributários e o *compliance* cooperativo tributário são capazes de gerar e como o fazem. Estuda-se a teoria luhmanniana sobre a confiança, perpassando-se por conceitos como o de familiaridade, o de confiança mútua, o de confiança pessoal, o de confiança sistêmica e o de desconfiança. Analisa-se, ainda, a dimensão coletiva e a individual do princípio da segurança jurídica. Por fim, os insumos teóricos obtidos são cotejados com os institutos da transação, da arbitragem e do *compliance* cooperativo, todos eles em aplicação setorizada ao direito tributário.

**Palavras-chave:** Confiança; segurança jurídica; direito tributário; transação; arbitragem; *compliance* cooperativo.

## **ABSTRACT**

*This article investigates the types of trust that alternative tax dispute resolution methods and tax cooperative compliance are able to produce and how. It studies Luhmann's theory on trust, approaching concepts such as familiarity, mutual trust, personal trust, system trust and distrust. It also analyzes both the collective and individual dimensions of the principle of legal certainty. Finally, the theoretical inputs acquired are applied to the institutes of transaction, arbitration and cooperative compliance, all of them regarding Tax Law in specific.*

**Keywords:** Trust; legal certainty; tax law; transaction; arbitration; cooperative compliance.

# SUMÁRIO

1	Introdução .....	549
2	Teoria da confiança e temas relacionados .....	550
2.1	A confiança pessoal e sistêmica na teoria funcional de Niklas Luhmann .....	550
2.2	A segurança jurídica e a proteção da(s) confiança(s) em Humberto Ávila.....	558
3	A confiança, os meios alternativos de solução de conflitos tributários e o compliance cooperativo tributário .....	562
3.1	Transação.....	562
3.2	Arbitragem .....	563
3.3	Compliance cooperativo .....	565
4	Considerações finais.....	567
	Referências .....	567



## 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como objetivo estudar a teoria da confiança no sistema jurídico e relacioná-la com alguns dos meios alternativos de solução de conflitos em matéria tributária, além do *compliance cooperativo* na relação entre fisco e contribuintes, que vem ganhando crescente atenção na bibliografia nacional. A pergunta central que se busca responder é: qual tipo de confiança os meios alternativos de solução de conflitos tributários e o *compliance cooperativo* tributário são capazes de gerar e como o fazem?

O trabalho começará com uma análise da teoria de Niklas Luhmann sobre a confiança. Será visto que, em Luhmann, a confiança, analisada através do método funcional, relaciona-se intimamente com a teoria dos sistemas – também de Luhmann – e que ela vem como uma resposta, como uma tentativa de contenção do problema da complexidade do mundo. Conceitos como o de familiaridade, confiança mútua, confiança pessoal, confiança sistêmica e desconfiança serão perpassados.

Porque um estudo da confiança estaria incompleto sem que se perpassasse também pelos conceitos de segurança jurídica e proteção da confiança, será analisada ainda a obra de Humberto Ávila, quem, entre nós, está entre os que melhor cuidaram de investigar o tema. Este ensaio também se voltará para Derzi e Canaris, que se complementam para contribuir muito vivamente com as discussões nacionais sobre o assunto.

Por fim, serão tecidas breves considerações sobre os meios alternativos de solução de conflitos da transação e da arbitragem, e também sobre o *compliance cooperativo*, todos aplicados à matéria tributária, quando então cada um deles será relacionado com os insumos teóricos obtidos da investigação proposta.

## 2 TEORIA DA CONFIANÇA E TEMAS RELACIONADOS

### 2.1 A confiança pessoal e sistêmica na teoria funcional de Niklas Luhmann

Para estudar a confiança, pautando-se pelo seu método funcional, Luhmann (1996, p. 5-14) parte do problema da complexidade do mundo, pois somente em razão dela “é que vale a pena abordar o problema do mundo como um todo, o horizonte universal de toda a experiência humana” (p. 8). Contribui para a complexidade do mundo não só a “plenitude dos objetos reais de vários tipos e a amplificação da sua variedade no curso do tempo” (p. 11), mas também, e principalmente, o fato de boa parte do acesso que tenho ao mundo ser intermediado por *outrem*. Vale dizer, outras pessoas acessam o mundo em primeira mão, podendo experimentar as coisas de uma maneira diferente da que eu experimentaria, para então me repassarem a sua vivência, o que pode ser “fonte de uma profunda insegurança para mim” (p. 11).

Não possuindo o mundo limites, e nada de externo existindo em relação a ele, não se pode dizer que o mundo se constitua em um sistema. Mas, envoltos pelo mundo e por sua complexidade, há os sistemas, que se diferenciam do ambiente, fechando-se em entornos construídos seletivamente. São esses os limites que mantêm ou tentam manter os sistemas separados do mundo, sem os quais os sistemas se desintegrariam, não seriam possíveis. Já se começa a notar que, para os sistemas que tentam se manter no mundo, o problema que existe é o de como se relacionar com o mundo e com a sua complexidade, com a “inimaginável superabundância de suas realidades e possibilidades” (Luhmann, 1996, p. 8). Em outras palavras, o problema é o da sobrecarga de complexidade oferecida pelo mundo – que constantemente ameaça a integridade dos sistemas, incapazes de processar tantas realidades/possibilidades.

Observa Luhmann (1996, p. 15-27) que uma teoria da confiança pressupõe uma teoria do tempo, o que fica claro se pensar-se ainda que, numa primeira aproximação superficial, “mostrar confiança é antecipar o futuro. É comportar-se como se o futuro fosse certo. Poder-se-ia dizer que, através da confiança,

o tempo se invalida ou, ao menos, se invalidam as diferenças de tempo” (p. 15). Tão logo os sistemas se formem, fechando-se em seus entornos, surge o problema do tempo: para que o sistema mantenha o seu diferenciamento com relação ao ambiente, nem sempre a reação do sistema aos eventos do mundo ocorrerá de maneira instantânea. Pode ser que o sistema simplesmente não reaja, reaja com antecedência ou reaja com atraso – isto é, desvios ocorrem, e estes desvios tomam tempo.

Sobre o tempo, o autor começa por distinguir entre duas concepções mutuamente excludentes, quais sejam: (i) a de *variação* e (ii) a de *duração*. Respectivamente, explica que tanto algo pode ser identificado (i) “como um evento que está fixado em um ponto no tempo e que não está relacionado com nenhuma experiência presente, já que a experiência, à medida que o tempo passa, segue sua marcha sem controle”, como pode ser identificado (ii) “como um estado, que persiste apesar da mudança dos pontos no tempo. A duração neste sentido nada mais é do que o presente continuamente atual, com o futuro sempre em perspectiva e o passado que se vai” (Luhmann, 1996, p. 17-18). Partindo da distinção, o autor observa que a segurança dos estados somente é possível no presente, e assim também a confiança, como uma forma de segurança. Donde “a base de toda confiança é o presente como um contínuo intacto de eventos variantes, como a totalidade dos estados com respeito aos quais os eventos podem acontecer” (p. 20).

À luz das considerações tecidas sobre o tempo, ou sobre a relação do tempo com a confiança, o problema central já começa a ser mais bem compreendido:

Portanto, o problema da confiança consiste no fato de que o futuro contém muitas mais possibilidades do que aquelas que poderiam atualizar-se no presente, e do presente transferir-se ao passado. A incerteza que tende a existir é simplesmente uma consequência de um fato muito elementar, de que nem todos os futuros podem converter-se em presente e, daqui, converter-se em passado. O futuro coloca uma carga excessiva na habilidade do homem para representar as coisas para si mesmo. O homem tem que viver no presente junto com esse futuro, extremamente complexo, eternamente. Portanto, deve podar o futuro de modo que se iguale com o presente, isto é, reduzir a complexidade. (Luhmann, 1996, p. 20-21)

Outro conceito importante na teoria de Luhmann (1996, p. 29-37) é o de familiaridade. O sentido e o mundo são constituídos por uma operação que se leva a cabo intersubjetivamente, e, nisto, reúnem-se todos num consenso difuso. (Pode até ser que alguém não concorde com a imagem de mundo que é coletivamente construída, mas este alguém será considerado um desviante, alguém que se separa dos homens razoáveis.) O familiar, então, é o que já não é desconhecido.

Nos mundos familiares, o passado prevalece sobre o presente e o futuro. O passado não tem outras possibilidades; este é sempre complexidade reduzida. Portanto, uma orientação ao passado pode simplificar o mundo e torná-lo inocente. Pode-se supor que o familiar permanecerá, que o confiável resistirá à prova mais uma vez e que o mundo familiar continuará no futuro. (Luhmann, 1996, p. 32)

De outra forma, a confiança se volta para o futuro. A confiança não dispensa a familiaridade; ao contrário, a complementa e dela depende. “Não se pode dar confiança sem esta base essencial e sem todas as experiências prévias. Mas, mais do que ser apenas uma inferência do passado, a confiança vai além da informação que recebe do passado e se arrisca definindo o futuro” (Luhmann, 1996, p. 33). Ambas, confiança e familiaridade, articulam-se para dar conta do problema da complexidade, para absorvê-la. A ênfase em cada um desses dois meios pode variar e tende a depender da complexidade dos sistemas sociais de que se esteja cogitando. Com uma ordem social que a cada dia mais se abre ao novo, o esperado é que a satisfação ocorra “cada vez menos por meio da familiaridade” (p. 34).

Para Luhmann (1996, p. 39-52), a confiança é apta a reduzir a complexidade. Quando alguém confia, compromete as suas próprias ações, orienta-as, em virtude do que confiou. Não se trata, pois, de mera esperança: “A confiança somente está implicada quando a expectativa confiável faz uma diferença para uma decisão; de outro modo, o que temos é uma simples esperança” (p. 40). A confiança pode reduzir a complexidade mediante um *movimento à indiferença*, vale dizer, ao permitir a desconsideração de alguns perigos e, assim, abrir novas possibilidades de ação, que, não fosse a confiança, sequer poderiam ter sido buscadas. Pode, ainda, reduzir a complexidade por *indução*,

como ao permitir que a pessoa que confia oriente a sua ação não se limitando às evidências que lhe estejam disponíveis, mas indo além. Trata-se de “uma combinação de conhecimento e ignorância” (p. 43), que obviamente pressupõe algum risco, à qual o autor dá o nome de *processo de generalização*.

O processo de generalização de expectativas possui três aspectos, aos quais o autor volta brevemente a atenção. *Em primeiro lugar, o deslocamento parcial da problemática do externo ao interno*. Os dados do mundo não são processados pelo sistema de maneira crua, senão que nos termos do próprio sistema, i.e., como informações pertinentes ao próprio sistema. Opera-se, portanto, seletivamente e com menor complexidade. *Em segundo lugar, um processo de aprendizagem*. Como sucede com qualquer outro tipo de generalização, a confiança é algo que se aprende. O aprendizado começa já na infância, quando a confiança em sua forma mais primária vem como resposta à complexidade de instituições sociais e de relações familiares. *Em terceiro e último lugar, uma resolução simbólica dos resultados no entorno*. “As pessoas e as disposições sociais em que se põe a confiança se convertem em complexos de símbolos que são especialmente sensíveis ao distúrbio e que, por assim dizer, registram cada evento em termos do problema da confiança” (Luhmann, 1996, p. 48-49). Confiar pressupõe riscos, e cabe à pessoa que confia não fazê-lo incondicionalmente; ela deve saber até onde ir com a sua confiança.

Entendido como a confiança é apta a reduzir a complexidade, Luhmann (1996, p. 53-63) volta-se à questão de saber “qual rumo geral deve ser seguido na busca do que pode oferecer suporte à formação da confiança” (p. 55). Sem dúvidas, a *familiaridade* consiste em uma resposta. Viu-se, afinal, que a confiança a complementa e dela depende. Contudo, já se pôde entrever, também, que, em face da complexificação social crescente, tal vetor não pode ser superestimado. Também o mecanismo do *direito* se apresenta como uma tentadora alternativa, já que possui potencial de sancionar desvios às expectativas particulares. Contudo, somente em sistemas sociais bastante rudimentares é que o direito e a confiança possuirão uma grande congruência, de modo que as leis conduzam a uma confiança tipificada socialmente. Portanto, também este vetor não deve ser superestimado. Chega-se, enfim, à importante constatação de que “à medida que a ordem social mesma se

diferencie e seja cada vez mais complexa [...] os mecanismos para a redução da complexidade devem diferenciar-se” (p. 57).

Nessa ordem de ideias, o autor volta a atenção para uma possibilidade interessante: a confiança mútua. Os sistemas que contam em larga medida com a confiança mútua oferecem um bom ambiente para o afloramento da confiança. A moralidade entra em cena para, indo além da “lei oficial”, alocar a culpa, i.e., sancionar a traição da confiança. Não necessariamente entre partes que se encontrem em relação de hierarquia, mas também entre iguais:

A situação é diferente quando tais interdependências já existem e se pode presumir que sejam conhecidas, quando ambos os participantes estão vivendo em um sistema que é familiar para os dois, não se requerendo, assim, uma maior informação acerca do sistema, mas provendo-se uma base quotidiana para o entendimento mútuo. Em tais circunstâncias, os participantes sabem que é possível que se encontrem novamente, e que podem chegar a ser dependentes entre si de situações que não se podem prever exatamente, e que algumas vezes favorecem a um deles e outras vezes ao outro. Cada um deles também sabe que o seu parceiro valoriza a situação nesses termos. As relações de confiança encontram um solo favorável nos contextos sociais com o mesmo tipo de estrutura, ou seja: caracterizam-se pela persistência relativa da relação, pelas dependências recíprocas e em certo grau pelo imprevisto. (Luhmann, 1996, p. 62)

Distingue-se a confiança pessoal da confiança sistêmica. Em Luhmann (1996, p. 65-79), a *confiança pessoal* é “a expectativa generalizada de que o outro manejará a sua liberdade, o seu potencial perturbador para a ação diversa, mantendo a sua personalidade – ou melhor, mantendo a personalidade que mostrou e fez socialmente visível” (p. 65-66). Nessa dimensão pessoal, uma confiança mínima será sempre necessária: o meu comportamento sempre entrega mais de mim do que eu desejo comunicar; portanto, devo confiar que serei visto, de uma maneira geral, da forma como desejo aparecer. Ademais, a formação da relação de confiança pessoal ocorre gradualmente. Ao longo dessa formação, as partes vão aos poucos dando “passos seletivos”, i.e., vão escolhendo quais comportamentos adotar. Comportamentos estes que não

podem ser predeterminados institucional ou historicamente, senão que devem poder ser atribuídos à personalidade.

Como exigências para a formação da confiança pessoal, tem-se, (i) primeiro, o compromisso mútuo: deve estar aberta, ao depositário da confiança, a possibilidade de traí-la, e, de fato, ele deve possuir um grande interesse em fazê-lo – obviamente, a confiança deve, apesar disso, ser honrada. As partes, ademais, (ii) “devem conhecer a situação exata e devem saber que o outro também a conhece” (Luhmann, 1996, p. 73). Por fim, é preciso (iii) que as partes façam um certo tipo de investimento na relação que se está formando – o que o autor chama de “realização inessencial” (p. 74). É o caso dos favores: um favor não pode ser exigido de uma pessoa por outra; mas, se feito o favor, ele infunde respeito e engendra pretensões, como a pretensão de gratidão (espera-se que a pessoa favorecida sinta-se grata e, assim, retribua o favor).

Luhmann (1996, p. 81-103), reconhecendo o problema da insuficiência de a confiança, em ordenamentos sociais diferenciados e altamente complexos, pautar-se tão somente por esse elemento pessoal, encontra na *confiança sistêmica* a solução. É assim que o autor propõe os chamados *meios generalizados de comunicação*, que se prestam a “designar mecanismos adicionais à linguagem do quotidiano, que são códigos de seleção simbolicamente generalizados cuja função é prover a capacidade de transmissão intersubjetiva dos atos de seleção” (p. 82). Para ilustrar a sua proposta, o autor se utiliza dos exemplos do dinheiro, da verdade e do poder político legítimo.

Quanto ao exemplo do dinheiro: “quem quer que confie na estabilidade do valor do dinheiro e na continuidade de uma multiplicidade de oportunidades para gastá-lo, basicamente, supõe que um sistema esteja funcionando e põe sua confiança nessa função, e não nas pessoas” (Luhmann, 1996, p. 85-86). O processo de aprendizagem é mais fácil – de fato, é automático –, mas o controle é mais difícil: para confiar no dinheiro, não preciso entender as minúcias do seu sistema; por outro lado, não tenho como exercer grande controle sobre o seu sistema.

Quanto ao exemplo da verdade: a confiança sempre parte do pressuposto da verdade. “Cada indivíduo deve ser capaz de assumir que a orientação do outro

está de algum modo relacionada com a verdade. [...] Em outras palavras, tem que ser capaz de depender e confiar no processo de informação de outras pessoas" (Luhmann, 1996, p. 89). É o que acontece quando confio em uma autoridade, que é sempre "a representação de uma complexidade que não se explica em detalhe" (p. 90), ou em especialistas sobre qualquer assunto, já que "não conhecemos os fatores individuais dos quais depende esta confiança nos especialistas" (p. 91).

Quanto ao exemplo do poder político (e administrativo) legítimo: a relação entre o poder político e a confiança não deve se limitar a um plano muito abstrato em que apenas se considerem questões de soberania e legitimidade do poder (contrato social, legitimação pelo voto etc.); deve, antes, ter em conta as oportunidades de se outorgar confiança nas pequenas coisas. O melhor é que o sistema social ofereça "confiança em pequenas doses" (Luhmann, 1996, p. 95), assim evitando maiores riscos:

Contudo, este dilema da soberania e da confiança é só uma especificação conceitual exagerada do problema da redução de complexidade na política, que, na verdade, não é resolvido nesta forma nítida, preto no branco, mas em muitas pequenas etapas por meio das quais se processa a informação – etapas que a princípio articulam os interesses, sondam possíveis pontos de consenso, impulsoram as pessoas a adotar posições, analisam as propostas programáticas gerais, e logo originam uma consolidação provisória do que é obrigatório mediante decisões acerca da legislação, propostas ou diretrizes gerais da política; logo, são elaboradas em detalhe por processos de *interpretação* e *aplicação* em inumeráveis decisões *ad hoc*. (Luhmann, 1996, p. 94)

Cada um desses três meios de comunicação, aptos a reduzir complexidade, proporcionam ganhos ao sistema em termos de tempo; permitem que determinado sistema "adicione suas decisões e, ainda, assegure-as dentro de um dado contexto de possíveis escolhas" (Luhmann, 1996, p. 97). Em outras palavras, a confiança sistêmica expande os horizontes de tempo de um sistema, o que é resultado de este sistema "poder ser, sem perigo, indiferente a uma multiplicidade de possíveis eventos no entorno" (p. 98).

Superada a questão de como a confiança pode ser outorgada, Luhmann (1996, p. 104-112) volta-se para a questão de como ela pode ser recebida. Ora, é difícil que um sistema (podendo este sistema ser um indivíduo) ganhe confiança simplesmente se mantendo inerte. “Os sistemas que podem experimentar a confiança, que têm em seu entorno um problema por resolver e que podem tratá-lo são mais elásticos, mais complexos e mais duráveis. Perdem sua espontaneidade e ganham em reflexividade” (p. 106). O indivíduo/sistema deve constantemente se presentar – inclusive de maneira coerente, i.e., respeitando a sua autopresentação passada –, mostrando ser digno de confiança.

A base de toda confiança é a apresentação do próprio indivíduo como uma identidade social que se constrói por si só, através da interação, e que corresponde ao seu entorno. Quem for que se apresente desde o princípio como inalcançável [...] não está em posição de adquirir confiança, já que não oferece oportunidades para aprender e provar. [...] Quem for que queira ganhar confiança deve tomar parte na vida social e estar em posição de criar expectativas de outros em sua autopresentação. (Luhmann, 1996, p. 107)

Conforme o indivíduo/sistema vai comunicando a sua disposição em receber confiança, ele vai formando uma espécie de capital, que poderá ser usado para atrair aportes cada vez maiores de confiança.

É importante, ademais, compreender como, em Luhmann (1996, p. 123-133), a confiança se diferencia e se relaciona com a desconfiança. Ora, a desconfiança, assim como a confiança, presta-se a reduzir complexidade, e é assim seu equivalente funcional, no sentido de que “se deve escolher entre um ou outro” (Mota, 2016, p. 194). Quando não é possível formar a relação de confiança, por problemas pertinentes a uma ou outra parte, outorgante ou depositário, restaurase o cenário original de complexidade. Como as realidades/possibilidades continuam sendo muitas, acaba-se por ter que se lançar mão da desconfiança. “Transformam-se as expectativas em negativas e, deste modo, [o indivíduo] torna-se em certos aspectos desconfiado” (Luhmann, 1996, p. 124).

Nas palavras de Derzi (2009, p. 336), quanto tanto cumpra o papel de reduzir complexidade, a desconfiança “é, simultaneamente, destrutiva”. Muitas vezes a desconfiança implica uma simplificação drástica: “Uma pessoa que

desconfia necessita tanto de mais informação como ao mesmo tempo limita a informação na qual se sente segura de que pode confiar. Faz-se mais dependente com respeito a menos informação” (Luhmann, 1996, p. 124), com medo de ser enganada. A pessoa que desconfia tem drenadas as suas energias, sem contar que o processo de aprendizagem fica mais difícil. Enfim, a confiança é a “opção mais fácil, e por esta razão há um forte incentivo para se começar uma relação com confiança” (p. 125).

## 2.2 A segurança jurídica e a proteção da(s) confiança(s) em Humberto Ávila

Para Ávila (2021), a segurança jurídica, princípio implícito na Constituição de 1988, deve ser aplicada setorialmente à matéria tributária. Nas palavras do autor, trata-se de uma:

norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos contribuintes e na sua perspectiva, de um elevado estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua elevada cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração, surpresa ou arbitrariedade, plasmar digna e responsávelmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro. (Ávila, 2021, p. 301-302)

Para que chegasse a tal conceituação, o autor, numa análise de fôlego do princípio, propôs-se a estudar cada um de seus aspectos, como o material (qual é o conteúdo de segurança jurídica?), o objetivo (segurança jurídica do quê?), o subjetivo (quem são os sujeitos da segurança?) etc. Especificamente este último aspecto – o subjetivo – desdobra-se em muitas outras dificuldades, entre as quais uma merece especial atenção aqui: a perspectiva de quem irá se beneficiar com a segurança jurídica (segurança para quem?).

Refutando o autor a possibilidade de o Estado poder consistir em um dos beneficiários da segurança jurídica – conclusão esta que já havia sido alcançada por Derzi (2009, p. 606), forte em Luhmann –, resta a questão de saber se a segurança jurídica se presta a proteger cidadãos determinados, i.e., cidadãos individualmente considerados, ou, de outra forma, a própria sociedade, i.e., cidadãos coletivamente considerados. Com grande perspicácia, sustenta Ávila (2021) que ambas as possibilidades estão contempladas pelo aspecto subjetivo da segurança jurídica:

A segurança jurídica pode assumir uma dimensão estritamente individual quando a sua utilização visa a resguardar interesses particulares do indivíduo. O ordenamento jurídico contém várias normas que protegem essa dimensão, como é o caso da proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, nos quais a segurança jurídica atua, concreta e reflexivamente, relativamente a um sujeito determinado. Analisam-se questões individuais, e não coletivas.

A segurança jurídica, todavia, também pode assumir uma dimensão coletiva, quando o seu uso tem a finalidade de preservar a ordem jurídica como um todo para a coletividade. O ordenamento jurídico também contém várias normas que protegem essa dimensão, como é o caso da competência do Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado de constitucionalidade, modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade com base na segurança jurídica. Esse também é o caso do controle difuso de constitucionalidade quando, no recurso extraordinário, é reconhecida a repercussão geral. Nesses casos examinam-se questões gerais relacionadas à efetividade do ordenamento jurídico ou de um setor seu. (Ávila, 2021, p. 172)

O mais adequado parece ser que, quando se fala em “princípio da proteção da confiança”, remete-se à dimensão individual da segurança jurídica. Isso porque, caso se queira fazer menção à dimensão coletiva do princípio, melhor seria falar em “proteção das confianças”, como bem observou Ávila (2021, p. 533). Por outro lado, o emprego tão somente da expressão “segurança jurídica” parece remeter à dimensão coletiva desse princípio (a não ser, claro, que do contexto se possa deduzir o contrário). Basta pensar no art. 27 da Lei nº 9.868/1999 e no art. 927, § 3º, do CPC/2015 – que versam sobre as possibilidades, respectivamente, de modulação dos efeitos da decisão de

inconstitucionalidade e de superação para frente de precedente (Mitidiero, 2021) –, que empregam apenas a expressão “segurança jurídica” e, indubitavelmente, aludem à dimensão coletiva de tal princípio.

Tratando-se da aplicação do princípio da segurança jurídica em sua dimensão individual, afigura-se necessária a configuração daqueles três requisitos comumente apontados pela doutrina – ou quatro, na teoria de Ávila (2021, p. 386), cujo posicionamento será aqui adotado.

*Em primeiro lugar*, deve ter havido uma base da confiança. “A base da confiança traduz-se nas normas que serviram de fundamento para a (in)ação individual. Essa base tanto pode ser geral e abstrata, como uma lei, quanto individual e concreta, como um ato administrativo ou uma decisão judicial” (Ávila, 2021, p. 393). Como observou Humberto Ávila, está longe de ser incontroversa a questão de saber o que pode ser considerado uma base da confiança. Não há como investigar o assunto aqui, mas vale a pena entrever algumas das tormentosas indagações suscitadas:

Uma norma manifestamente inconstitucional pode servir de base da confiança? E uma norma confusa e obscura? Uma norma que contenha uma reserva de modificação posterior? Uma norma que verse sobre uma questão econômico-conjuntural? Uma norma que se insira em um âmbito normativo sabidamente inconstante? O aviso de que a legislação irá mudar ou a notícia de que há um projeto de lei afasta a confiança na legislação vigente? (Ávila, 2021, p. 394)

Seja como for, não parece poder-se ignorar a necessidade de proteção da confiança quando o direito que sirva como base da confiança tenha sido meramente aparente (contanto, certamente, que observados alguns requisitos). Trata-se da chamada *responsabilidade pelo direito aparente*, sustentada por Derzi (2009, p. 344), forte em Canaris, que propõe os seguintes requisitos para tal modalidade de proteção da confiança: “(I) um conjunto de fatos aparente; (II) o conhecimento do fato aparente por parte daquele que confiou e a sua boa-fé; (III) as ações ou omissões assumidas por parte daquele que confiou, em relação causal com a sua confiança; (IV) a imputabilidade necessária ao responsável, havendo diferenciações no sistema”.

Pois bem. *Em segundo lugar*, é preciso que a confiança tenha surgido. “Para existir proteção da confiança é preciso que o particular tenha confiado na ‘base da confiança’” (Ávila, 2021, p. 425), sendo certo que a confiança surgida pode ter sido maior ou menor, a depender, por exemplo, de quão livremente o cidadão tenha podido atuar em face do ato normativo. Por sinal, cumpre observar que é este o requisito adicional que Ávila acrescenta àqueles três tradicionalmente propostos pela doutrina – base, exercício e frustração da confiança, como propõe Mitidier (2021) –, no que demonstra grande capacidade analítica.

*Em terceiro lugar*, requer-se que a confiança, após surgida sobre uma base, tenha sido exercida, “isto é, que o cidadão tenha ‘colocado em prática’ (*ins Werk gesetzt*) a sua confiança, por meio do exercício concreto da sua liberdade” (Ávila, 2021, p. 426). Da ótica do direito privado alemão, já havia observado Canaris, referenciado por Derzi, que:

confiança não merece proteção, via de regra, por si mesma, mas apenas porque se torna base de comportamento daquele que confia. Por isso, a responsabilidade pela confiança, fundamentalmente, pressupõe que a confiança tivesse se objetivado em uma medida qualquer por parte daquele que confia, em uma “disposição” ou no “investimento de confiança”. (Canaris *apud* Derzi, 2009, p. 348-349)

*Em quarto e último lugar*, a confiança deve ter sido traída. Afinal, “o princípio da proteção da confiança só se justifica nos casos em que o cidadão tem a sua confiança, gerada por um ato estatal anterior, frustrada por uma nova manifestação estatal posterior contraditória” (Ávila, 2021, p. 429).

Por outro lado, a observância de tais requisitos não é atraída tratando-se da aplicação da dimensão objetiva ou coletiva do princípio da segurança jurídica. Basta pensar em suas hipóteses de aplicação: ora, cogitando-se de modulação dos efeitos da decisão de constitucionalidade e estando-se, portanto, no bojo do controle concentrado de constitucionalidade, não se pode esperar que se afira a situação individual de cada indivíduo à luz desses quatro critérios, até porque faltariam condições para que se levasse a cabo um “processo de cognição ampla e exauriente” (Ávila, 2021, p. 281), próprio do controle difuso de constitucionalidade.

### **3 A CONFIANÇA, OS MEIOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS E O COMPLIANCE COOPERATIVO TRIBUTÁRIO**

#### **3.1 Transação**

A Lei nº 13.988/2020 estabelece as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária (art. 1º, *caput*). O diploma prevê: (i) a transação na cobrança de créditos da União e de suas autarquias e fundações públicas, que pode ser realizada por proposta individual ou por adesão; (ii) a transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, por adesão; e (iii) a transação no contencioso de pequeno valor, por adesão.

O referido diploma se pauta, em larga medida, pela possibilidade de *confiança mútua*, na medida em que conta com a *persistência da relação* entre fisco e contribuinte, assim permitindo um solo fértil para o afloramento da confiança. De fato, a Lei incorpora uma tentativa de manter uma relação longeva e harmoniosa entre as partes, como ao prever que ao contribuinte, caso incorra em uma das hipóteses de rescisão, será vedada a formalização de uma nova transação pelo prazo de dois anos, ainda que se trate de débito distinto (art. 4º, § 4º). Ora, o contribuinte sabe que, se, por exemplo, realizar ato tendente ao esvaziamento do seu próprio patrimônio como forma de fraudar o cumprimento da transação (art. 4º, II), não poderá tão brevemente voltar a gozar das vantagens proporcionadas pela transação.

Indo além, parece lícito dizer que a transação gera *confiança pessoal*. Afinal, está aberta, tanto para fisco como para contribuinte, a (1) *possibilidade de traição* da confiança, e é certo que muitas vezes poderá ser tentador a cada um deles traer a relação. E, ora, é em larga medida o evitamento da traição por uma parte que acaba por incutir na outra o sentimento de confiança. Ademais, o referido diploma valoriza que cada parte envolvida tenha (2) *conhecimento da situação* da transação e, ainda, assegura-se de que cada parte saiba que a outra

também a conhece. É como quando a Lei prevê o princípio da transparência, que impõe a divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados (art. 1º, § 3º). Por fim, está aberta às partes a possibilidade de (3) realizações *inecessárias*. Assim, por exemplo, a administração, na transação da cobrança de créditos da União, pode conceder mais de um dos benefícios previstos (art. 11, § 1º) – como uma combinação entre descontos nas multas e prazos especiais – a fim de escalar o grau de confiança pessoal do contribuinte na relação.

Não se pode ignorar, ainda, a *confiança sistêmica* proporcionada pela transação. Ambos, fisco e contribuinte, ao formalizarem a transação, seja ela individual ou por adesão, podem confiar no próprio sistema da Lei nº 13.988/2020 como um meio (um símbolo ou uma generalização, como visto) mais eficiente e célere de resolução do conflito. Dificuldades – como a de saber de que forma a atuação de cada parte deve ser interpretada pela outra, ou de como o histórico de pagamento do contribuinte deve ser visto pelo fisco – são reduzidas à condição de informações pertinentes ao próprio sistema e passam, portanto, a ser operadas nos seus termos.

Por exemplo, como um contribuinte notadamente “mal pagador” deveria ser visto pela administração e como a administração deveria tratá-lo? Tal pergunta – que *a priori* pode mostrar-se intricada – o próprio legislador já cuida de responder: “Tal contribuinte deve ser visto como devedor contumaz (ainda que haja aqui uma remissão legislativa, para definir “devedor contumaz”), e, portanto, não poderá ser contemplado pela celebração de transação” (art. 5º, III). O processo de aprendizagem fica mais fácil, ainda que o controle sobre a generalização fique mais difícil (posso não conseguir entender as motivações do legislador da transação, mas confio no instituto da transação em si e isto basta). Enfim, reduz-se a complexidade e expande-se os horizontes de tempo (não sem razão, a transação tem a proposta de ser um meio célere de resolução de conflitos).

### 3.2 Arbitragem

A arbitragem é instituto disciplinado pela Lei nº 9.307/1996, que dispõe que as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir

litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis (art. 1º). O instituto permite que as partes escolham, livremente, as regras de direito que serão aplicadas, desde que não haja violação aos bons costumes e à ordem pública (art. 2º, § 2º). Notadamente, é aberta às partes a possibilidade de escolha de um árbitro de confiança (art. 13, *caput*) e do procedimento, quando da celebração da convenção de arbitragem (art. 21, *caput*).

O instituto ainda não conta com diploma que discipline a sua aplicação à matéria tributária, embora projetos de lei, ordinária e complementar, já cogitem de sua disciplina e previsão expressa. Vale a menção ao Projeto de Lei Complementar nº 124, de 2022, e ao Projeto de Lei nº 2.486, também de 2022, ambos fruto do trabalho da Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional, instituída pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal nº 1/2022.

A arbitragem é meio de solução de conflito que, para gerar confiança, vale-se daquela poderosa mescla já citada entre *familiaridade* e *confiança*. Quando as partes elegem as regras de direito que serão aplicadas – de fato, quando elegem o árbitro e o procedimento arbitral –, elas buscam se apoiar naquilo que as façam sentir mais seguras; naquilo que a experiência prévia (não necessariamente sua experiência individual prévia) indique ser o melhor caminho para a resolução do tipo de conflito de que se esteja cogitando; em outras palavras, naquilo que, em algum sentido, lhes seja mais familiar (é isto que a Lei quer dizer, por exemplo, quando fala em “árbítrio de confiança”).

A familiaridade, então, mescla-se com a confiança para permitir que as partes vão além, (1) ao desconsiderarem determinadas normas (“perigos”) com as quais não se sintam seguras ou que não pareçam consistir no melhor caminho para a solução do conflito em que estão envolvidas e (2) ao passarem a contar com possibilidades que o ordenamento jurídico não ofereceria, não fosse a “filtragem” feita por elas quando da escolha das normas aplicáveis.

Poder-se-ia mesmo dizer que, quando escolhem as regras de direito que serão aplicadas, elegendo o árbitro e o procedimento arbitral, as partes criam um subsistema em que possam confiar. É certo que o sistema do direito se

presta, já ele mesmo, à redução da imensa complexidade do mundo. Mas não se ignora que o próprio ordenamento jurídico, muita vez, assombra por sua própria complexidade, carregando consigo mais possibilidades do que o aplicador de direito pode ser capaz de processar, ou, ainda, possibilidades que não façam sentido/não conduzam a qualquer resultado seguro diante de determinados casos concretos.

Daí que as partes, ao valerem-se da arbitragem, têm a oportunidade de criar um subsistema com sua lógica própria, que processe as disposições jurídicas como informações pertinentes a esse subsistema, mais capazes de oferecer uma resposta jurídica justa (“justa” no sentido da justiça que está encerrada na lei).

### 3.3 Compliance cooperativo

Num contexto em que a relação entre fisco e contribuinte se pauta pesadamente na desconfiança, a temática do *compliance cooperativo* ganha crescente atenção. É preciso lembrar que a desconfiança é equivalente funcional da confiança e, portanto, assim como ela, reduz complexidade. Reduz, mas não sem implicar prejuízos, pois desconfiar pressupõe simplificar exageradamente, depender mais de menos informação. A desconfiança, como já visto com Derzi (2009), é destrutiva.

O *compliance cooperativo*, então,

surge como uma solução que busca aproximar a administração tributária e os contribuintes, incentivando o adimplemento voluntário e o cumprimento das obrigações fiscais. Além disso, esta modalidade de cooperação pode contribuir para a redução de litígios tributários e para a promoção de uma cultura de transparência e integridade nas relações entre fisco e contribuinte. (Garbaccio; Nunes, 2023, p. 190)

Tratando-se de *compliance cooperativo*, está notoriamente implicada a confiança mútua. Como já visto com Luhmann (1996), em ordens sociais altamente diferenciadas e complexas, a familiaridade favorece o surgimento da confiança,

mas nem sempre isto será bastante. Tampouco o mecanismo do direito, já que o direito e a confiança nem sempre andarão juntos (nem sempre estarão em congruência). Tanto isto é verdade que, com frequência assustadora, fisco e contribuinte disputam, mais do que questões de fato, o próprio sentido e alcance das disposições de direito.

Daí que entra em cena uma possibilidade de formação de confiança, somente possível por uma sutileza humana que se manifesta em relações que persistem no tempo, que é a confiança mútua, como já dito e repetido. Nessa ordem de ideias, especificamente tratando-se de matéria tributária, o *compliance* cooperativo vem para oferecer soluções como:

- (i) comunicação clara e acessível: é importante que o fisco adote uma linguagem simples e compreensível em suas comunicações com os contribuintes, evitando o uso excessivo de jargões técnicos e jurídicos que possam gerar confusão e insegurança, (ii) compartilhamento de informações: o fisco pode fornecer informações claras e precisas sobre as obrigações tributárias dos contribuintes, bem como sobre os procedimentos adotados em caso de não cumprimento dessas obrigações. Isso permite que o contribuinte entenda melhor suas responsabilidades e tome decisões mais informadas, (iii) diálogo e negociação: é importante que o fisco esteja aberto ao diálogo e à negociação com os contribuintes, buscando soluções que atendam aos interesses de ambas as partes. Isso pode incluir a adoção de programas de parcelamento de débitos, por exemplo, (iv) previsibilidade e estabilidade: os contribuintes precisam ter a garantia de que as regras e procedimentos fiscais serão aplicados de forma previsível e estável ao longo do tempo. Isso requer uma atuação consistente do fisco, com a adoção de procedimentos claros e objetivos, (v) capacitação dos servidores: para que todas essas medidas possam ser implementadas de forma efetiva, é fundamental que os servidores do fisco estejam devidamente capacitados para lidar com os contribuintes de forma transparente e cooperativa. (Garbaccio; Nunes, 2023, p. 193-194)

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pôde-se observar que os tipos de confiança e a maneira pela qual a confiança é gerada por cada meio alternativo de solução de conflitos tributários, e ainda pelo *compliance* cooperativo tributário, variam em muito. Desde a noção mais rudimentar de familiaridade (servindo de apoio à formação da confiança) até maneiras mais sofisticadas de geração de confiança (como é o caso da confiança sistêmica e da própria criação de subsistemas) têm o seu lugar. O importante é que a confiança, de uma forma ou de outra, esteja presente nas relações jurídicas entre fisco e contribuinte, de modo que não se tenha que apelar para o meio muito mais gravoso da desconfiança como maneira de se socorrer da complexidade do mundo, pois exatamente este caminho levou à grande ruptura de nosso sistema tributário atual.

## REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2021.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.
- GARBACCIO, Grace Ladeira; NUNES, Rogéria Vieira. *Compliance cooperativo entre o fisco e o contribuinte*. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, v. 126, p. 173-206, jan.-jun. 2023.
- LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Introducción de Darío Rodríguez Mansilla. Barcelona: Anthropos; México: Universidad Iberoamericana; Santiago de Chile: Instituto de Sociología/Pontificia Universidad Católica de Chile, 1996.
- MITIDIERO, Daniel. *Superação para frente e modulação de efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais/Thomson Reuters Brasil, 2021.
- MOTA, Rodrigo. Confiança e complexidade social em Niklas Luhmann. *Plural – Revista de Ciências Sociais*, v. 23, n. 2, p. 182-197, jul.-dez. 2016.



# **LIÇÕES DA CONSTRUÇÃO DE UM PROGRAMA DE CONFORMIDADE – O CONFIA**

**Marcio Henrique Sales Parada**

Doutor em Tributação Internacional pela Universidade de Economia e Negócios (WU) em Viena/Áustria, Mestre em Direito Tributário pela Universidade de Bolonha/Itália e graduado em Direito pela Universidade Federal de Goiás. É Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, atualmente Gerente de Cooperação Institucional e Estratégia do programa de conformidade cooperativa (Confia).

**Flávio Vilela Campos**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, atualmente na Gerência do Programa Confia e Coordenador de Maiores Contribuintes - substituto. Graduado em Direito e Agronomia. Especialista em Direito Tributário e Mestre em Administração Tributária pela Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)/ Asociación Española de Fundaciones (AEF), em Madrid/Espanha, com o trabalho: "El cumplimiento cooperativo en brasil: um Análisis comparado".

## **RESUMO**

As administrações tributárias vêm desenvolvendo programas de conformidade cooperativa ao longo das últimas décadas. Esse movimento intensificou-se a partir de 2013, depois que a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) lançou um guia com indicações para a construção de programas dessa natureza. Esses programas visam estabelecer um novo

paradigma na relação entre o fisco e os contribuintes, migrando de um controle *a posteriori*, com o emprego de auditorias e aplicação de sanções, para um relacionamento baseado em princípios como a boa-fé, a confiança justificada, a transparência e a segurança jurídica, no intuito de prevenir longos e caros litígios. Entretanto, a construção de um programa de conformidade cooperativa não possui regras que se apliquem indistintamente a todos os cenários. Cada ambiente administrativo, cada cultura, cada arcabouço normativo traz desafios próprios que precisam ser identificados, discutidos e solucionados de maneira prática e eficaz. O conteúdo deste artigo traz alguns desses desafios específicos, as soluções alcançadas e algumas outras ainda almejadas, que aprendemos a partir da construção do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal, o Confia, da Receita Federal do Brasil.

**Palavras-chave:** Conformidade cooperativa; administração tributária; desafios; Confia.

## **ABSTRACT**

*Tax administrations have been developing cooperative compliance programs over the past few decades. This movement intensified in 2013, after the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) launching a handbook with incentives for building programs of this nature. These programs aim to establish a new paradigm in the relationship between the tax authorities and taxpayers, moving from a posteriori control, with the use of audits and application of sanctions, to a relationship based on principles such as good faith, justified trust, transparency, and legal certainty, with the aim of preventing long and expensive litigations. However, building a cooperative compliance program does not have "one size fits all" rules to apply in any scenario. Each administrative environment, each culture, each regulatory framework brings its own challenges that need to be identified, discussed and solved in a practical and effective way. The content of this article brings some of these specific challenges, the solutions achieved and some other solutions still desired, which we learned from the development of the Cooperative Compliance Program – Confia - in the Brazilian Tax Administration.*

**Keywords:** Cooperative compliance; tax administration; challenges; Brazil.

# SUMÁRIO

1	Introdução .....	573
1.1	A cultura da desconfiança.....	575
2	Base teórica para um programa de conformidade cooperativa .....	577
3	Programas de estímulo à onformidade tributária .....	578
3.1	Classificação de contribuintes e o princípio da isonomia.....	579
3.2	Planejamento tributário “agressivo” e o relacionamento aprimorado .....	581
3.3	A conformidade cooperativa e o movimento em busca de transparência .....	583
3.4	Conclusão intermediária.....	585
4	O programa Confia .....	586
4.1	A voluntariedade baseada em termos de adesão e códigos de conduta.....	587
4.2	As medidas de <i>performance</i> da administração tributária e o tamanho do programa .....	589
4.3	A mudança cultural .....	590
4.4	O Fórum de Diálogo e as Câmaras Temáticas .....	591
4.4.1	Marco de Controle Fiscal .....	592
4.4.2	O modelo do Confia.....	593
4.5	A questão da (não) aplicação de sanções .....	596
5	Conclusão.....	598
	Referências .....	600



## 1 INTRODUÇÃO

As administrações tributárias brasileiras tinham uma política de trabalho baseada em auditorias, e o aumento anual desses processos de trabalho era celebrado pelas autoridades como demonstração de eficácia.

Por exemplo, em 2015, a Receita Federal do Brasil (RFB) anunciava que fiscalizações para identificar e autuar desvios tributários atingiriam recordes, comparadas com os anos anteriores, “alcançando R\$ 75 bilhões no primeiro semestre, número 40% superior ao alcançado no mesmo período do ano anterior (R\$ 53,77 bilhões)”. Entretanto, a Subsecretaria de Fiscalização (Sufis) da Receita Federal do Brasil não conseguia demonstrar “cientificamente” que esse processo era capaz de reduzir a sonegação, mas acreditava estar fechando possibilidades para tal, uma vez que seus instrumentos eram capazes de inibir ou identificar essas situações de burla à legislação<sup>1</sup>.

Ainda em 2015, o Plano BEPS da OCDE (2014) produziu efeitos no Brasil. O governo propôs a adoção de um programa de redução de litígios, chamado Prorelit<sup>2</sup>. A proposta tinha três eixos principais: permitir o pagamento de débitos tributários em atraso, que estivessem sendo discutidos administrativa ou judicialmente, para pôr fim ao litígio; introduzir a obrigação de revelação de planejamentos tributários, a fim de “aumentar a segurança jurídica e melhorar o ambiente de negócios no país”, gerando economia de recursos públicos, uma vez que se esperava reduzir disputas longas e caras; e, por fim, autorizar o Poder Executivo a atualizar monetariamente algumas alíquotas de tributos federais.<sup>3</sup>

De acordo com o Ministério da Fazenda, a revelação obrigatória de planejamentos tributários, que ficou conhecida internacionalmente pela sigla MDR (do inglês *Mandatory Disclosure Rules*) e era uma das quinze ações (a de número 12) propostas no Plano BEPS, tinha como principal objetivo fornecer à admi-

1 Cf. Teixeira (2015).

2 Cf. Receita Federal do Brasil (2015).

3 Cf. Ministério da Fazenda (2015).

nistração tributária informações tempestivas sobre os planejamentos fiscais, provendo também segurança jurídica para as empresas que assim procedessem. A revelação tornaria possível, nos casos em que a administração desconsiderasse – para fins tributários – o planejamento efetuado, pagar o tributo devido sem a imposição de penalidades, apenas com a correção pelos juros de mora. Além disso, foi destacado que a medida imporia um comportamento mais cauteloso aos contribuintes ao aplicarem planejamentos tributários “agressivos”. E, assim, foi editada a Medida Provisória (MP) nº 685, de 2015,<sup>4</sup> que instituiu o citado programa Prorelit.

Na visão de Torres (2015)<sup>5</sup>, o Plano de Ação BEPS deveria entrar em vigor nos países que estavam cooperando com o projeto em setembro de 2015, devendo então o Brasil elaborar suas regras de revelação obrigatória de planejamento fiscal agressivo. Torres identificou, entre diversas vantagens, que a medida poderia trazer segurança jurídica para o setor privado e redução de custos com os litígios, assim como benefícios para a justa competitividade econômica, acrescentando que a medida representava uma “coerência racional nesses novos tempos de *compliance*”.

Entretanto, várias vozes na comunidade tributária reclamaram contra uma “onda de punitivismo” que estaria vindo do direito penal para o campo tributário<sup>6</sup>. Além disso, reclamaram que a Medida Provisória não havia sido suficientemente discutida com a sociedade e que esse tipo de medida poderia ser resultante de uma falta de habilidade do Estado para fiscalizar os contribuintes eficientemente, impondo-lhes mais uma obrigação, mesmo já estando o setor privado sobrecarregado.

Adicionalmente, especialistas, como Lodi Ribeiro (2015)<sup>7</sup>, sugeriram que essa obrigação era uma forma transversa de regulamentar a norma geral antielisiva

4 Cf. Presidência da República (2015).

5 “[...] o Plano de Ação deveria entrar em vigor nos países cooperantes do BEPS até setembro de 2015, cabendo ao Brasil a elaboração de normas de declaração obrigatória de transações, esquemas ou estruturas de caráter agressivo ou abusivo.” (Torres, 2015, [s.p.]).

6 Cf. Rodas (2015).

7 “[...] a iniciativa é uma tentativa de, por via transversa, regulamentar o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), que introduziu em nosso direito a cláusula geral antielisiva, e que não foi regulamentada desde a rejeição pelo Congresso Nacional da Medida Provisória 66/02.”

prevista no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN). Houvera uma tentativa de regulamentação pela Medida Provisória nº 66, de 2002<sup>8</sup>, contudo rejeitada pelo Congresso Nacional. Na visão de Lodi Ribeiro, essa proposta de revelação de planejamentos tributários era uma nova tentativa, embora com outras características, de regulamentar a regra antielisiva.

Não obstante, após analisar a Medida Provisória nº 685, de 2015, o Congresso Nacional também rejeitou a parte relativa à revelação de planejamentos fiscais, quando da conversão na Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015. Assim, não houve efeitos.

Esse era então o cenário em que a administração tributária buscava mais informações na intenção de coibir e controlar o uso de planejamentos, a elisão e a evasão fiscais, mas com base no “enforcement” legal, e no qual os contribuintes reagiam, sentindo-se reprimidos e entendendo as medidas que previam aumentar a transparência e reduzir litígios apenas como mais uma forma de fiscalização.

Constatar, analisar e buscar resolver esse clima de desconfiança, produzindo ganhos para o fisco, para os contribuintes e para a sociedade, é o primeiro desafio a ser contornado na implementação de um programa de conformidade.

## 1.1 A cultura da desconfiança

Assim como outras administrações tributárias, a RFB emite um relatório anual apresentando os resultados e prevendo ações para o ano seguinte<sup>9</sup>. Então, em 2018/2019 a Subsecretaria de Fiscalização (Sufis) apresentou os resultados e o planejamento para: (i) monitoramento dos maiores contribuintes; (ii) promoção da conformidade; (iii) realização de pesquisa e seleção dos contribuintes mais relevantes para procedimentos de fiscalização, e (iv) procedimentos internos de revisão automática e externos de fiscalização.

(Ribeiro, 2015, [s.p.]).

8 Cf. Presidência da República (2002).

9 Cf. Receita Federal do Brasil (2019, p. 1-59).

O Relatório Sufis apontou que, com a revisão dos processos de trabalho para seleção dos mais relevantes contribuintes, isto é, aqueles com maior capacidade contributiva, fora possível melhorar a especialização das auditorias desde 2010. Então, com muita precisão, era possível identificar e auditar grandes esquemas de evasão dentro de planejamentos tributários abusivos. Por exemplo, o projeto Fiscalização de Alta Performance (Fape), iniciado em 2017, consiste em uma seleção automatizada que foca em aumentar a presença fiscal para o maior número de contribuintes possível e, assim, induzir um aumento de arrecadação ao criar uma maior percepção de risco subjetivo<sup>10</sup>.

A recuperação de arrecadação em relação aos maiores contribuintes, incluindo casos de planejamento tributário abusivo<sup>11</sup>, era baseada na especialização do processo de seleção de contribuintes para auditorias específicas, e não se falava em conformidade cooperativa.

Para priorizar o combate aos grandes mecanismos de elisão e evasão fiscal, a Sufis é responsável por monitorar o comportamento dos maiores contribuintes, os quais, dado seu alto potencial econômico, exercem uma grande influência nos níveis de arrecadação federal e representam cerca de 60% do total dessa arrecadação. A atividade de monitoramento dos diferentes contribuintes é estruturada pelas seguintes áreas: monitoramento da arrecadação, análise de potenciais distorções, análise setorial e análise de grupos econômicos.

Quando se refere à intenção de promover a conformidade, além desse monitoramento próximo, baseado na média de arrecadação e análises de risco setorial, o relatório da Sufis sustenta que duas ações seriam complementares: a autorregularização e a simplificação das obrigações acessórias.

O Brasil adota um grande número de declarações fiscais, envolvendo diferentes tributos e diferentes áreas, como o imposto sobre a renda, as contribuições previdenciárias, as contribuições sobre faturamento, etc. O cruzamento des-

10 Cf. Receita Federal do Brasil (2019, p. 13-16).

11 “A atenção em combate a planejamentos tributários abusivos é constante. Em recente levantamento realizado, 93 procedimentos resultaram em autuações superiores a R\$ 25,1 bilhões. Para 2019, já foram programados 31 novos casos a serem auditados, com valor esperado de lançamento da ordem de R\$ 8 bilhões.” (Receita Federal do Brasil, 2019, p. 47).

sas informações fornecidas nas declarações fiscais tem sido talvez a mais importante fonte para verificar o cumprimento das obrigações tributárias<sup>12</sup>.

Nesse cenário, é possível chegar a algumas conclusões. Primeiro, não existe confiança entre o fisco e os contribuintes. Segundo, a administração tributária lida com seus maiores e mais importantes contribuintes com base em cruzamentos de dados, automação e especialização de auditorias. O número de auditorias, como citado no relatório Sufis em comento, vinha aumentando ano após ano. Terceiro, a administração tributária possui um grande número de informações diretas, baseadas em declarações do próprio contribuinte, e indiretas, cruzando dados com informações de terceiros. O Brasil já foi o país do mundo onde mais horas eram gastas para preenchimento de obrigações acessórias<sup>13</sup>, apesar de significantes avanços recentes para reduzir essa carga. Quarto, mesmo que aquele relatório da Sufis mencionasse a intenção de promover a conformidade, as ações eram baseadas em monitoramento contínuo e análises de risco setorial. A mencionada “autorregularização” era baseada no risco de auditorias e na “certeza” de que as autoridades fiscais adotariam mecanismos punitivos para aqueles que não cumprissem suas obrigações legais.

Esses eram, então, o cenário e os desafios para a elaboração de um programa de conformidade cooperativa na Receita Federal.

## 2 BASE TEÓRICA PARA UM PROGRAMA DE CONFORMIDADE COOPERATIVA

Há vários anos, Kirchler (2009) vem desenvolvendo estudos sobre a *psicologia da tributação* que podem lançar luz sobre como esse tipo de atuação descrito até aqui poderia repercutir na eficiência da administração tributária e na disposição dos contribuintes para o cumprimento das obrigações tributárias. No livro intitulado *The Economic Psychology of Tax Behavior*, Kirchler desenvolveu

12 Cf. Receita Federal do Brasil (2019, p. 55).

13 Cf. The World Bank (2021) e Harpaz (2013).

um modelo baseado em duas dimensões “originadas do clima de interação entre as autoridades fiscais e os contribuintes. Essas dimensões são definidas pela confiança dos cidadãos nas autoridades e pelo poder dessas autoridades para controlar efetivamente os contribuintes” (Kirchler, 2009, contracapa).

Ele explica que essa confiança depende de cooperação e favorece a cooperação. Um ambiente cooperativo é baseado em uma postura motivacional e em uma alta “moral tributária” na sociedade. Ao invés de garantir a observância da legislação tributária, autuações e aplicação de sanções podem ter um efeito oposto na construção da confiança e dificultar o cumprimento voluntário das obrigações.

Integrando pesquisa econômico-psicológica sobre *compliance* tributário, Kirchler (2009, p. 205) apresenta resultados de seu modelo e diz que, “dependendo da confiança e do uso do poder, é provável que ocorra o cumprimento voluntário, o cumprimento forçado ou o não cumprimento”.

Kirchler (2009, p. 206) reconheceu à época que eram necessárias evidências empíricas para defender o modelo, que, entretanto, poderia provar seu valor prático nas discussões envolvendo o poder das autoridades, a confiança dos contribuintes nessas autoridades e as estratégias para levar esses contribuintes de um cumprimento forçado das obrigações tributárias a um cumprimento voluntário, mediante diálogo e orientação.

Mas hoje, trabalhando no Confia<sup>14</sup>, constatamos que a informação é uma parte muito valiosa para esse desenvolvimento da confiança e, consequentemente, do relacionamento.

### 3 PROGRAMAS DE ESTÍMULO À ONFORMIDADE TRIBUTÁRIA

Em 2018, o Governo do Estado de São Paulo publicou lei baseada no estímulo ao *compliance* (São Paulo, 2018),<sup>15</sup> aplaudida e discutida por vários

14 Cf. Receita Federal do Brasil (2022a).

15 A Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018, que institui o Programa de Estímulo à

especialistas,<sup>16</sup> que reconheceram que tal diploma legal trouxera novas ideias na relação entre fisco e contribuintes, especialmente no que diz respeito à transparência e confiança.

Trata-se da Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018, de São Paulo, que institui o programa Nos Conformes e traz em seu artigo 1º a linha mestra para a “construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária”, mediante a implementação de medidas concretas inspiradas nos princípios da simplicidade, boa-fé e previsibilidade de condutas, segurança jurídica, coerência, publicidade e transparência na divulgação de dados, e concorrência leal entre os agentes econômicos.

Essa lei deu os primeiros passos para a introdução no Brasil de programas que buscavam modificar a relação do fisco com o contribuinte, citando expressamente os princípios acima mencionados.

### 3.1 Classificação de contribuintes e o princípio da isonomia

No final de 2018, a RFB lançou uma consulta pública<sup>17</sup> visando à introdução de um programa de estímulo à conformidade tributária. O programa pretendia criar uma classificação de contribuintes, considerando seus então recentes registros de relacionamento com a administração tributária. Os contribuintes seriam classificados com base em cadastros; regularidade das informações registradas na contabilidade e prestadas nas declarações apresentadas ao fisco; tempestividade dessas informações e tempestividade no pagamento dos tributos devidos. Uma vez classificados, isso serviria como referência para graduar as medidas apropriadas ao perfil de cada grupo de contribuintes, de forma que aqueles que oferecessem menor risco à RFB seriam beneficiados

Conformidade Tributária – Nos Conformes, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária.

16 Referência ao seminário sob a coordenação de André Rodrigues Corrêa, Isaías Coelho e Eurico Marcos Diniz de Santi, realizado na FGV Direito/SP, em abril de 2018, sob o título “A nova Lei de Conformidade: São Paulo na era da modernidade do Fisco responsável”.

17 Cf. Receita Federal do Brasil (2018).

com ações de conformidade cooperativa, supervisão, atendimento e preferência em requerimentos de restituição, resarcimento e julgamento de recursos.

Como equilibrar o tratamento gradual e diferenciado a alguns contribuintes com o princípio da isonomia? Esse é o segundo desafio que podemos citar para a implementação de um programa de conformidade.

Já na época da publicação da lei do programa Nos Conformes, em São Paulo, as discussões dos especialistas<sup>18</sup> destacaram a preocupação com a criação de um “rating” dos contribuintes, mediante critérios objetivos, e com a aplicação dos princípios da igualdade e isonomia (foco do Capítulo III da lei em comento).

Sempre se levantam questões envolvendo direitos fundamentais, como isonomia (igualdade) e segurança jurídica, que merecem comentários, quando se estabelecem diferenças entre contribuintes no âmbito de um programa de compliance cooperativo.

Vejamos que a administração fiscal britânica<sup>19</sup>, por exemplo, desenvolveu uma eficiente abordagem baseada em análise de risco para lidar com seus maiores e mais complexos contribuintes, buscando entender suas particularidades e como eles respondem à administração. Esse modelo de relacionamento gerencial busca tratar as questões tributárias com base na clareza, segurança, proporcionalidade e rapidez na solução.

Uma metodologia de análise de risco permite às administrações fiscais implementar classificações dos contribuintes, oferecendo por vezes vantagens administrativas na sua relação com os contribuintes de baixo risco.

De acordo com Szudoczky e Majdanska (2017, p. 205), os programas cooperativos de conformidade geralmente permitem que apenas certos tipos de

18 Referência ao seminário sob a coordenação de André Rodrigues Corrêa, Isaías Coelho e Eurico Marcos Diniz de Santi, realizado na FGV Direito/SP, em abril de 2018, sob o título “A nova Lei de Conformidade: São Paulo na era da modernidade do Fisco responsável”.

19 Para maiores esclarecimentos, podem-se consultar as informações fornecidas pelo fisco britânico disponíveis em: <https://www.gov.uk/guidance/large-business-strategy>.

contribuintes estabeleçam uma relação com a administração fiscal, normalmente os maiores ou mais relevantes economicamente.

Posteriormente, Majdanska e Pemberton (2019) concluíram que os países devem prestar especial atenção aos critérios que determinam o acesso a esse tipo de programa, concebendo-os de uma forma que permita uma justificação objetiva e razoável de qualquer diferença de tratamento dos contribuintes dentro e fora. Por exemplo, “os países devem considerar como definir os contribuintes das grandes empresas (subjetivo) mas incluir critérios objetivos. A escolha de critérios relacionados com as suas obrigações legais pode facilitar a explicação da razão para o tratamento especial” (p. 139). Onde deve ser traçada a fronteira entre os grandes contribuintes e os demais? A resposta a esta questão pode ser crucial para avaliar se um programa é compatível ou não com o princípio da isonomia.

No desenvolvimento do programa Confia, da RFB, buscou-se observar esse aspecto nas propostas do programa piloto, instituído pela Portaria RFB nº 387, de 2023,<sup>20</sup> e no Projeto de Lei (PL) nº 15, de 2024<sup>21</sup>, ao se falar em “critérios quantitativos e qualitativos”.

### 3.2 Planejamento tributário “agressivo” e o relacionamento aprimorado

O conceito de “planejamento tributário agressivo”, de acordo com Baker (2015, p. 85), parece ter origem na OCDE, no âmbito do Fórum sobre Administrações Tributárias, que foi criado em julho de 2002, incluindo os membros da Organização e alguns não membros.

A OCDE (2008) expôs as suas conclusões no chamado “Estudo sobre o papel dos intermediários fiscais” (“Estudo de 2008”), que fora iniciado em setembro de 2006, após o Fórum sobre Administração Fiscal (FTA) em Seul (OCDE, 2006).

20 Cf. Receita Federal do Brasil (2023a).

21 Cf. Presidência da República (2024).

Reconhecendo o planejamento fiscal agressivo como um dos riscos que as administrações tributárias têm de gerir para cobrar os tributos, a equipe do Estudo de 2008 afirmou que o planejamento fiscal agressivo normalmente requer o envolvimento de profissionais fiscais, que chamou de “intermediários”, em escritórios de contabilidade e advocacia ou outras empresas de consultoria fiscal, em instituições financeiras ou em departamentos fiscais de grandes contribuintes.

O Estudo de 2008 é bastante interessante, porque analisa o planejamento fiscal agressivo do ponto de vista de três intervenientes principais: contribuintes, administrações fiscais e intermediários fiscais, e faz essa análise com base na existência de uma relação de oferta e procura. O lado da oferta (atuação dos intermediários) só existe porque o lado da procura (contribuintes) pede a sua ajuda, num mundo fiscal competitivo e complexo.

Àquela altura, portanto, entendia-se que aquilo de que a administração tributária precisava era conhecer melhor os contribuintes para aprimorar seu relacionamento (*Enhanced relationship*) com eles. Assim, acreditava-se que a demanda por planejamentos tributários “agressivos” seria naturalmente reduzida.

Três anos mais tarde, a OCDE (2011) publicou um relatório sobre medidas e progressos para combater o planejamento fiscal agressivo, aumentando a transparência e a divulgação dessas práticas.

Naquela época, o foco estava no entendimento de que as administrações tributárias deveriam buscar informações precoces e relevantes sobre as estruturas tributárias dos contribuintes para controlar o uso de planejamentos tributários, o que o processo tradicional de auditorias não era capaz de fazer. As estratégias envolveram automação para cruzamentos de dados de declarações fiscais tanto dos contribuintes como de terceiros; divulgação obrigatória de planejamentos fiscais (MDR) e penalidades associadas às regras de divulgação; soluções de consulta (*tax rulings*) e programas de conformidade cooperativa.

Já tratamos aqui das declarações apresentadas pelo próprio contribuinte e por terceiros como uma estratégia de monitoramento para criação de risco, que vinha sendo largamente empregada pela RFB, e da tentativa frustrada de

se introduzirem regras obrigatórias de revelação de planejamentos fiscais em 2015.

Mas como as soluções de consulta e, principalmente, a conformidade cooperativa situam-se nesse movimento em busca de mais transparência?

### 3.3 A conformidade cooperativa e o movimento em busca de transparência

Quando se almeja pacificar entendimentos e prover segurança jurídica e orientação aos contribuintes mediante processos de solução de consulta (*tax rullings*), o contribuinte obtém uma opinião vinculante da administração tributária de que determinado planejamento fiscal está em conformidade com a lei. Por exemplo, tanto a Austrália<sup>22</sup> (nas chamadas “decisões sobre produtos”) como os EUA<sup>23</sup> (nas decisões por carta privada) combinam regras de divulgação e o efeito das decisões. Caso o contribuinte divulgue determinado planejamento tributário, ele terá uma resposta rápida sobre sua validade e conformidade com a lei.

É possível que, como um dos resultados dos *tax rullings*, a administração tributária torne pública a sua interpretação sobre o planejamento fiscal divulgado, em termos gerais e sem identificar os contribuintes envolvidos, especialmente no que diz respeito aos planejamentos fiscais mais relevantes ou que possam envolver um grande número de contribuintes, de forma a prover uma orientação geral.

Um ponto importante no desenvolvimento de programas de conformidade cooperativa é a construção de mecanismos que possam, de forma rápida e eficiente, prover interpretações claras e precisas da administração tributária a fim de levar segurança aos contribuintes acerca de suas posições e opções fiscais.

22 Cf. Australia Government (2016).

23 Cf. Estados Unidos da América (2024).

Porém, quais são as principais diferenças entre esses processos de solução de consulta e os programas de conformidade cooperativa para os efeitos relativos à transparência e à segurança jurídica?

A questão é que nas soluções de consulta o contribuinte pede uma resposta da administração de forma preventiva. Isto significa que os planejamentos, esquemas ou questões que serão submetidos à consulta são determinados pelos contribuintes. Às vezes, a consulta pode referir-se apenas a parte de um esquema maior. Nas consultas, o contribuinte escolhe as respostas de que necessita ou as questões que pretende submeter à administração fiscal. Além disso, a construção da pergunta é feita apenas pelo contribuinte, sem participação da administração tributária. E muitas consultas são reputadas, por isso, ineficazes.

A OCDE (2013) emitiu um relatório sobre programas de *compliance* cooperativo. O relatório de 2013, chamado “From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance”, deu seguimento ao Estudo de 2008 sobre o papel dos intermediários fiscais, que incentivara as autoridades tributárias a estabelecerem relações mais estreitas especialmente com os maiores e mais relevantes contribuintes.

Programas dessa natureza devem destacar os benefícios do comportamento positivo por parte dos contribuintes, proporcionando àqueles abertos a uma maior transparéncia um maior nível de certeza ou segurança sobre suas posições fiscais e vantagens no seu trato com a administração.

Analizando a relação entre o fisco e os contribuintes, Owens (2012, p. 516) diz que a adesão aos regimes de *compliance* cooperativo pelos contribuintes é semelhante aos programas de divulgação voluntária, no que se refere à assunção de compromissos mútuos, em que os contribuintes se comprometem a manter uma comunicação constante com a autoridade fiscal, informando possibilidades de riscos tributários, e o fisco, por sua vez, empenha-se em responder de forma ágil e eficiente, considerando a realidade e a velocidade do mundo econômico.

Mas, em se tratando da revelação, a questão que se coloca é: um contribuinte participante de um programa de *compliance* cooperativo não estará obrigado a divulgar todo o planejamento fiscal?

Não necessariamente. Um contribuinte que ingresse em um programa de *compliance* cooperativo não é obrigado a divulgar “todo” o planejamento fiscal que aplica, a menos que existam critérios que definam qual o planejamento deve ser divulgado, com base em análise de riscos específicos.

No *compliance* cooperativo, é importante notar que os contribuintes envolvidos oferecem menos riscos do que aqueles que não estão incluídos. A questão é que o contribuinte que reúna as condições para ser aceito no programa divulgue ou discuta aqueles planejamentos que pretende certificar junto da administração tributária e outros que constem do protocolo do programa ou de um plano de trabalho.

Também é possível criar um sistema dialogado em que a pergunta ou dúvida sobre uma determinada posição ou planejamento seja construída colaborativamente entre o contribuinte e a administração, sendo esta última a encarregada da resposta.

Ademais, sem um programa de conformidade que traga deveres específicos, normalmente as administrações tributárias esperam o amadurecimento da interpretação sobre uma nova legislação pela doutrina e pela jurisprudência para então publicar seu entendimento. Em um modelo de conformidade cooperativa, exige-se que a administração esclareça sua posição desde o início, proporcionando previsibilidade aos contribuintes.

### 3.4 Conclusão intermediária

Até aqui procurou-se discutir algumas questões e responder parte das perguntas que comumente surgem com o desenvolvimento de programas de conformidade. Assim, a primeira questão abordada foi o ambiente que rege a relação entre fisco e contribuinte em determinada situação. No Brasil, em 2018, quando se começou a falar de programas de incentivo à conformidade,

constatou-se que essa relação é de desconfiança, baseada em uma cultura e em processos de trabalho que precisam ser modificados. Isso leva tempo, por isso sugere-se que os programas sejam desenvolvidos juntamente com os contribuintes, em Fóruns de Diálogo, e que comecem com pequenos objetivos, os quais possam ser vistos como vantagens para ambas as partes, para irem se expandindo gradualmente.

Como base teórica para promover essa mudança de cultura, existem os trabalhos de psicologia da tributação, análise comportamental do modelo racional econômico ao modelo de relacionamento cooperativo, e análises de risco.

Tocou-se também nos princípios que norteiam os programas de conformidade, especialmente a transparência, a segurança jurídica e a confiança justificada, e como eles podem conviver com o princípio da isonomia, a partir da classificação de contribuintes por critérios objetivos que a justifiquem.

Tratou-se da origem do conceito de planejamento tributário agressivo e como ele evoluiu na busca pela transparência, em um processo que propôs o desenvolvimento de um relacionamento aprimorado entre fisco e contribuintes, que, por sua vez, evoluiu para propostas de programas de conformidade cooperativa. Nesse caminho, procurou-se diferenciar tais programas de outras iniciativas empreendidas pelas administrações tributárias, como declarações fiscais (tanto dos contribuintes como de terceiros), divulgação obrigatória de planejamentos fiscais (MDR), penalidades associadas às regras de divulgação e soluções de consulta (*tax rulings*), esclarecendo como eles podem complementá-las.

## 4 O PROGRAMA CONFA

O cenário de conflitos e litígios tributários no Brasil chegou a níveis alarmantes. Segundo o Núcleo de Tributação do Insper (2020), o contencioso administrativo e judicial brasileiro na esfera tributária somou 75% do PIB. Além disso, outros estudos demonstraram que a conclusão de um processo tributário no Brasil

leva em média 18 anos e 11 meses, se incluídas as esferas administrativa e judicial.

Esse ambiente fiscal, com uma legislação extensa e complexa, um volume de informações estratosférico, incertezas jurídicas e conflitos longos e caros, revelou a necessidade de uma mudança na relação tributária baseada no controle após a entrega de declarações para uma relação cooperativa e preventiva, baseada na transparência entre as partes.

Assim, a RFB vem desenvolvendo, desde 2021, o Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia)<sup>24</sup>, que teve como objetivo inicial a implementação controlada de um programa piloto de conformidade cooperativa. Esse projeto foi baseado em modelos propostos pela OCDE e outras experiências internacionais<sup>25</sup>, buscando adaptá-las às características dos contribuintes e da administração tributária brasileira.

#### **4.1 A voluntariedade baseada em termos de adesão e códigos de conduta**

A construção do Confia foi objetivamente baseada na busca pelo conhecimento da governança corporativa fiscal e da estrutura de controle fiscal dos contribuintes. O projeto consiste no estabelecimento de uma relação mais próxima do fisco com os maiores contribuintes, baseada em transparência e cooperação mútua, com o objetivo de prover maior segurança jurídica e benefícios para as partes.

O primeiro passo do Confia focou em trabalhar conjuntamente com um grupo de grandes empresas do Brasil, além de associações representativas desses contribuintes, em um fórum de trabalho para: (i) desenhar o programa e seus elementos, ou seja, o seu modelo; (ii) escrever um código de boas práticas, e (iii) chegar a um acordo sobre o que seria o Marco de Controle Fiscal, que

24 Cf. Receita Federal do Brasil (2022a).

25 À guisa de exemplo, cf. Australia Government (2023), Gobierno de España (2020) e Reino Unido (2023).

deveria trazer as regras para a estrutura de controle interno de governança fiscal que os contribuintes deveriam ter e a administração deveria acompanhar.

Para o desenvolvimento do programa foi criado o Comitê Gestor do Confia<sup>26</sup>, reputado essencial para a definição das diretrizes e aprovação dos propósitos do programa, a serem construídos de forma colaborativa entre a RFB e os contribuintes em um Fórum de Diálogo<sup>27</sup>. Além disso, previu-se que, antes da instituição do programa, deveria haver uma fase de testes<sup>28</sup> com o objetivo de estimular as mudanças de cultura tanto nos contribuintes quanto na RFB.

Tudo isso foi instituído por atos administrativos da própria RFB. Até o momento em que se escreve este artigo, o Brasil não possui uma lei específica que estabeleça parâmetros precisos para um programa de conformidade cooperativa, o que traz certas limitações para a construção da confiança mútua.

A adesão dos contribuintes a um programa de conformidade cooperativa deve ser voluntária e pode ser formalizada mediante instrumentos específicos, como o código de boas práticas e os termos de adesão. A questão, contudo, é encontrar um equilíbrio entre a utilização de *soft law* e a necessidade de comandos legais impositivos.

Se, por um lado, a utilização de *soft law* e de atos meramente administrativos facilita alterações e ajustes no decorrer do programa, por outro, a falta de um arcabouço legislativo em um país que adota o *civil law* e que ainda busca a construção da confiança entre fisco e contribuintes faz com que ambas as partes tenham receio de dar passos maiores rumo à transparência.

Nos modelos legais mais rígidos, como é o caso do Brasil, é recomendável publicar uma legislação específica que traga conceitos gerais e diretrizes para orientar as práticas de conformidade cooperativa e dar mais conforto às autoridades administrativas e aos contribuintes.

26 Cf. Receita Federal do Brasil (2021a).

27 Cf. Receita Federal do Brasil (2021b).

28 Cf. Receita Federal do Brasil (2022b).

## **4.2 As medidas de *performance* da administração tributária e o tamanho do programa**

Mostramos aqui como a RFB media sua *performance* com base em auditorias de “campo” e revisões internas, com a consequente aplicação de sanções, buscando criar sensação de risco. O Confia foca em novos paradigmas para medir a *performance* da administração, como a medida e a redução de custos para o cumprimento das obrigações fiscais e do “tax gap”.

Essa mudança nos índices de avaliação da administração tributária é considerada de grande relevância, sendo necessária a criação de indicadores de resultado focados na efetividade, e não no controle. Assim, deve-se avançar em indicadores que demonstrem a efetividade do modelo de conformidade cooperativa, por exemplo: a taxa de cumprimento voluntário de obrigações fiscais; a medida do tax gap; a quantidade de litígios. Além disso, devem ser levadas em consideração as situações em que o relacionamento cooperativo promoveu a redução de lacunas na legislação ou sua simplificação.

Para que se possa ter clareza na utilização desses índices e saber se o modelo cooperativo é de fato mais eficiente que o modelo tradicional, algumas estratégias deverão ser adotadas. Por exemplo, é muito difícil lidar, logo de início, com um grande número de contribuintes, especialmente quando se precisa mudar a cultura no ambiente tributário. Considerando que a administração tributária necessita oferecer vantagens, recompensas ou benefícios administrativos em contrapartida a um comportamento transparente dos contribuintes, quanto mais contribuintes estiverem envolvidos, mais trabalho ela terá de realizar. Assim, sugere-se que o programa seja instituído de forma crescente, começando pequeno e expandindo-se gradualmente, com o intuito de criar um ambiente de confiança recíproca.

Esse desenvolvimento paulatino deve considerar não apenas a quantidade de contribuintes envolvidos, mas também a quantidade de questões tributárias a serem tratadas. Uma pergunta que ocorreu no desenvolvimento do Confia é se seriam abarcados todos os tributos de competência da RFB, inclusive as questões aduaneiras. Optou-se por incluir todos os tributos, mas limitar as

ações a alguns procedimentos, não envolver as questões aduaneiras e começar a fase de testes com um número bem reduzido de contribuintes.

Assim, foram admitidas nove empresas participantes no Teste de Procedimentos, prevendo-se que esse limite poderia ser ampliado a critério da RFB. E, caso a quantidade de empresas interessadas em participar do Teste de Procedimentos excedesse a capacidade operacional da RFB, o desempate entre elas seria realizado com base nos seguintes critérios: participação em outro programa de conformidade cooperativa, conforme modelo preconizado pela OCDE; equilíbrio entre os setores econômicos representados no Fórum de Diálogo do Confia; certificação no Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado (Programa OEA), dentre outros.

Dessa forma, no final de 2023, foi possível fazer um bom relatório sobre o Teste de Procedimentos e mostrar seus resultados de *performance*, por exemplo: quantos e como foram os procedimentos de renovação cooperativa de Certidões Negativas de Débitos (CND); quantas e quais foram as análises cooperativas de questões fiscais, os valores globais e quais resultaram em processos de consulta formal; como foi a gestão do relacionamento e da informação, e quais foram os parâmetros de entrada e saída do programa Confia.

#### **4.3 A mudança cultural**

Para a implementação de programas de conformidade em uma administração tributária forjada pelo paradigma do comando e controle, é fundamental a mudança cultural por meio de programas de capacitação voltados ao desenvolvimento de habilidades interpessoais e técnicas de negociação. Também é necessário um bom planejamento e estruturação da comunicação do programa para deixar clara a diferença entre o tratamento tradicional e o novo modelo de relacionamento cooperativo.

É preciso desenvolver a cultura de prestação de serviços e gestão de clientes; e, nesse sentido, a administração tributária deve facilitar, orientar e simplificar o cumprimento das obrigações tributárias.

Assim, é necessário que haja atividades de capacitação e comunicação, com a realização de seminários ou *lives* virtuais sobre o programa, de forma a criar familiaridade com o tema e dissipar possíveis reações contrárias tanto dos contribuintes quanto dos próprios servidores da administração, divulgando a sistemática da conformidade.

Contudo, nesse caminhar para o modelo de aplicação da conformidade cooperativa, e exatamente por se tratar de uma mudança radical na cultura que sedimentou a relação entre o fisco e os contribuintes, deve ser preservada a estrutura administrativa para a avaliação profissional. Entre as medidas de controle interno, podem-se destacar: a criação de códigos de conduta para os servidores; o trabalho em equipe, com a avaliação cruzada; e o registro e documentação das reuniões cooperativas e dos trabalhos realizados.

#### 4.4 O Fórum de Diálogo e as Câmaras Temáticas

No âmbito do Fórum de Diálogo, foram instituídas inicialmente três Câmaras Temáticas (CT). A finalidade dessas Câmaras é ser o ambiente de debate técnico tanto do próprio modelo do programa, seus processos e procedimentos, como também de seus instrumentos de suporte: o Código de Boas Práticas Tributárias e o Marco de Controle Fiscal. Posteriormente, foi criada uma quarta CT para tratar de um modelo de (não) aplicação de sanções tributárias para os contribuintes do Confia.

O Código de Boas Práticas Tributárias – CBPT, produzido em uma das CT, foi pensado como um instrumento de *soft law*, ou seja, de adesão voluntária pelas empresas participantes do Confia. O documento estabelece princípios, diretrizes e compromissos assumidos pela RFB e pelos contribuintes com o objetivo de melhorar seu relacionamento e de propiciar: a redução dos litígios e dos custos de conformidade; o incremento da segurança jurídica e da previsibilidade dos entendimentos e atuação da RFB; o aumento da satisfação com os serviços prestados pela RFB; a redução dos riscos fiscais e a ampliação da conformidade tributária.

A seguir trataremos das demais CT em tópicos específicos.

#### 4.4.1 Marco de Controle Fiscal

Dentre os requisitos comuns da conformidade cooperativa, destaca-se a análise prévia, contínua e sistêmica pela administração tributária dos mecanismos de governança corporativa tributária da empresa (ou Marco de Controle Fiscal), que permite gerar a confiança justificada. O Marco de Controle Fiscal (MCF) é a parte do sistema de controle interno da empresa que garante a exatidão e a completude de suas declarações e divulgações apresentadas (OCDE, 2016).

Sendo o MCF elemento fundamental para trazer confiabilidade ao modelo de conformidade cooperativa, capaz de fornecer uma garantia verificável de que as informações apresentadas pelas empresas são precisas e completas, o guia da OCDE identifica seis blocos essenciais para a construção de um MCF: estratégia tributária estabelecida, aplicação abrangente, responsabilidade aplicada, governança documentada, monitoramento (testes realizados) e confiabilidade (garantia fornecida).

Dos estudos realizados sobre os programas de conformidade cooperativa foi possível depreender que, embora vários países não possuam um documento formalizado estruturando um MCF, todos empregam, em alguma medida, as diretrizes gerais propostas pela OCDE no relatório de 2016.

A CT do Marco de Controle Fiscal tinha como meta estabelecer um referencial com diretrizes e princípios de governança tributária que gerasse a confiança de que a empresa participante do Confia estivesse no controle de suas posições fiscais e de que fosse capaz de conhecer seus riscos fiscais e dar-lhes o devido tratamento. No relatório final da CT, registrou-se que:

Antes mesmo do início dos trabalhos da CT MCF, por meio de uma pesquisa realizada em 2021 entre servidores da RFB e funcionários das empresas, foi constatado que há uma relação de grande desconfiança mútua. Desta forma, mostrou-se necessário respeitar este cenário e adaptar a metodologia inicialmente proposta, que tinha como base pesquisas anonimizadas a respeito dos sistemas de governança corporativa e estruturas de controles de riscos fiscais utilizados pelas empresas, e adotar metodologia mais prospectiva sobre as boas práticas internacionais de governança e gestão de riscos tributários. (Receita Federal do Brasil, 2022c)

Não houve ao final a elaboração de um “manual” sobre o que se deseja para um Marco de Controle Fiscal, mas os trabalhos da Câmara resultaram na redação de enunciados para servir de diretrizes. Assim, foi disposto que: a administração da empresa deve estar comprometida com a conformidade tributária e disseminar essa cultura na organização; a política tributária da organização deve estar desdobrada em normas e procedimentos formalizados que devem ser seguidos pelas áreas que impactam diretamente a conformidade tributária; a administração deve assegurar que a gestão de riscos tributários esteja integrada às áreas de negócios da organização; a estrutura de gestão de riscos deve ser comunicada, em tempo hábil, acerca dos riscos tributários relevantes, e a organização deve ter uma estrutura de governança tributária abrangente, robusta e eficaz (Receita Federal do Brasil, 2022c).

#### 4.4.2 O modelo do Confia

Como modelo conceitual entende-se o conjunto de elementos definidores e estruturantes do programa, baseados em um conjunto de princípios, diretrizes e compromissos de relacionamento.

Busca-se a estruturação de um processo de trabalho que se inicia com o gerenciamento de riscos, a adesão ao programa, a avaliação de governança, o monitoramento, os benefícios mútuos previstos, os modelos de solução de divergências, e finaliza com o eventual desligamento do programa.

Na construção desse modelo conceitual, a equipe do Confia propôs a formação das seguintes instâncias:

1. O Comitê Gestor do Confia, composto pela alta administração da RFB e com a competência para analisar e deliberar sobre as propostas de soluções para o programa. Esse Comitê contou com a participação do secretário especial da RFB, cargo mais alto do órgão, de cinco subsecretários das diferentes áreas e dois superintendentes regionais. Isso acabou por trazer dificuldades para a realização de reuniões e uma questão burocrática para a emissão de atos: o secretário da RFB é quem deve subscritar os atos normativos, mas ele é um integrante do Comitê que deve analisar e propor esses mesmos atos.

2. O Fórum de Diálogo do Confia, um ambiente colaborativo composto por representantes das empresas e da RFB, com a finalidade de propor soluções e aperfeiçoamentos para o programa, que, por sua vez, devem ser submetidos à análise e deliberação pelo Comitê Gestor.

Os contribuintes integrantes do Fórum de Diálogo entendem que ele é de extrema importância para garantir a governança do programa e pleiteiam que seja incluído em lei específica para garantir que tenha seu espaço preservado.

Entretanto, é importante destacar o caráter propositivo desse Fórum. Verificou-se que, em vários momentos, o fórum pretendeu ter um caráter definidor das características do programa, o que causou debates intermináveis. As discussões do fórum devem ser registradas em relatórios e atas de reunião, mas não necessariamente serão transformadas em atos normativos ou legais.

Não se questionam a necessidade e a importância do Fórum de Diálogo para o desenvolvimento de um programa de conformidade, mas é preciso se perguntar: qual é a função do Fórum? Quais são as suas atribuições? Quem deveria participar dele? O mecanismo proposto funciona no ambiente em que se trabalha para que resultados concretos sejam obtidos?

3. A Secretaria Executiva, à qual incumbe a operacionalização dos trabalhos do Fórum de Diálogo.

4. A Assembleia de Representantes, composta por dez representantes dos contribuintes e cinco representantes da RFB, e responsável pela escolha de temas para estudo e pelo encaminhamento de propostas de solução ao Comitê Gestor.

5. As Câmaras Temáticas, responsáveis pelo estudo dos temas e proposição de soluções. Sua composição é mais abrangente; além de integrantes das empresas participantes e da RFB, também podem ser convidados especialistas, acadêmicos, entidades públicas ou privadas, órgãos da Administração Direta e quaisquer outros que tenham conhecimento dos temas.

A Câmara Temática que trabalha no desenvolvimento do modelo do Confia teve como escopo desenhar o modelo (processo de trabalho) do programa nos moldes propostos pela OCDE, adaptando-o ao ambiente brasileiro. O entregável proposto foi uma minuta do ato normativo que criaria o Confia para a apreciação de todas as empresas participantes do Fórum de Diálogo.

Como consta de relatório elaborado<sup>29</sup>, um dos conceitos importantes discutidos nessa fase foi a analogia entre a conformidade cooperativa e os contratos privados, que trazem direitos, obrigações e garantias a cada uma das partes. A estruturação do Confia passou a ser pensada sobre esses pilares, os quais se convencionou chamar de “compromissos mútuos” e que se materializariam nos seguintes elementos: contrapartida para o contribuinte (certeza tributária/ segurança jurídica); contrapartida para a administração tributária (transparência); garantia para o contribuinte (ausência de penalidades); e garantia para a administração tributária (governança tributária).

Ainda nesse período de trabalho, as empresas esclareceram os ganhos que esperavam obter através do Confia: canais de relacionamento e/ou atendimento diferenciados; simplificação de procedimentos para o processo de consulta e possibilidade de contraditório; CND automática com inversão do ônus da prova; compensação e restituição aprovadas automaticamente; fiscalização e cobrança programadas e planejadas; ausência de penalidades em todas as situações ocorridas no âmbito do programa e debate prévio sobre atos normativos, com consultas públicas.

Analogamente, a RFB apresentou as contrapartidas que esperava obter através do Confia: atitude colaborativa e transparente; conhecimento da estrutura interna de gestão de riscos tributários do contribuinte; certeza de que o contribuinte está no controle dos riscos fiscais que assume; acesso a informações já não disponíveis para a RFB nas declarações obrigatórias e aprimoramento da compreensão do setor econômico e do ambiente negocial do contribuinte.

Destaca-se que os contribuintes entendiam que não deveria haver nenhuma espécie de sanção para as empresas aderentes ao programa. Foram levantadas

29 Cf. Receita Federal do Brasil (2023b).

controvérsias em relação a diferentes aspectos da aplicação das penalidades tributárias previstas na legislação, o que reforçou a importância de haver espaço para “concordar em discordar” no âmbito do Confia e deixou claro que esse tema era um ponto crítico que merecia um estudo em profundidade, em uma câmara temática específica.

No decorrer dos trabalhos na CT do modelo do Confia, foi apresentada pela RFB uma minuta de Projeto de Lei, que serviu de base para a proposta contida no PL nº 15, de 2024<sup>30</sup>, encaminhado pelo governo ao Congresso Nacional no início do mesmo ano. Apesar de vários pontos em consenso, como registrado no relatório supracitado, os representantes dos contribuintes fizeram questão de destacar e registrar que havia diversos outros pontos em que não haviam sido atendidos e que o PL era uma iniciativa da administração.

#### 4.5 A questão da (não) aplicação de sanções

No âmbito dos trabalhos envolvendo o desenho do modelo do Confia, foi debatida a compatibilidade do programa com a imposição de sanções tributárias e com a atribuição de responsabilidade aos sócios e administradores, atualmente previstas na legislação federal, bem como a possibilidade de utilização de meios alternativos de solução de conflitos tributários, tudo isso especialmente voltado ao atingimento de alguns de seus principais objetivos, quais sejam, a promoção da transparência e da confiança justificada e a redução da litigiosidade.

A importância e relevância do tema tornou-se evidente durante a elaboração conjunta do referencial teórico do Marco de Controle Fiscal e do Código de Boas Práticas Tributárias. As empresas participantes do desenvolvimento do modelo do programa ressaltaram que a adesão às diretrizes previstas nesses diplomas dependeria da revisão dos tópicos elencados no parágrafo anterior, uma vez iniciada a implementação do Confia.

Dever-se-ia analisar como compatibilizar a transparência das empresas aderentes ao programa com um tratamento diferenciado quanto à aplicação

30 Cf. Presidência da República (2024).

de sanções tributárias e à responsabilização de sócios, administradores ou outros representantes, e desenvolver um procedimento alternativo, imparcial e consensual que endereçasse a situação em que contribuintes e RFB “concordassem em discordar”.

Em termos formais, a aplicação de sanções, dentre elas as de natureza administrativa e tributária, é matéria reservada à lei, na estrutura Constitucional do Brasil. Assim, para que se altere a aplicação de sanções no âmbito do Confia, devem-se, obrigatoriamente, promover alterações legislativas.

Em termos materiais, a ideia “se você participa do programa, você não tem penalidade” geraria uma norma muito aberta, que poderia desvirtuar os objetivos do Confia. É necessário que se veja vantagem no processo de *disclosure*, ou seja, é preciso estimular a revelação de estruturas, negócios e planejamentos, bem como a transparência que será trazida em troca da segurança jurídica<sup>31</sup>.

Assim, sugere-se que em um programa de conformidade cooperativa não é possível excluir penalidades subjetivamente, com alteração de lei que excepcione as normas vigentes, para participantes do programa, genericamente. Deve-se afastar penalidades na medida da definição de parâmetros objetivos, por exemplo, a revelação de atos, negócios ou operações com interesse fiscal, em que sejam esclarecidos quais são os pontos de divergência entre o contribuinte e a RFB na interpretação da legislação.

Além disso, sugere-se definir em norma o que acontece nos casos de infrações praticadas com dolo, fraude, conluio ou simulação; infrações que ensejem representação fiscal para fins penais e infrações que impliquem a imputação de responsabilização tributária a terceiros. No Projeto de Lei nº 15, de 2024, essas situações são especificadas como motivo de exclusão do programa, e, nesse caso, as sanções voltam a ser aplicadas pelo modelo legislativo geral

31 Cf. Receita Federal do Brasil (2023c).

## 5 CONCLUSÃO

Apresentamos neste artigo o modelo conceitual do Confia e o caminho que está sendo trilhado para a construção do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal brasileiro.

O ponto-chave aqui é uma mudança de relacionamento entre a RFB e os contribuintes, de uma relação de conflito e litígio para uma relação de confiança. A primeira estratégia é realizar a construção conjunta e cooperativa do programa, desde o início.

Entretanto, essa construção é um grande desafio em si mesma, pois demanda estudar os modelos e a legislação existentes, em conjunto com representantes dos potenciais contribuintes que participariam do programa, para desenhar um modelo próprio. Esse processo requer um esforço muito superior se comparado à forma tradicional de se prepararem modelos e normas dentro da RFB e depois apresentá-los para os contribuintes. Contudo, quando construímos de forma unilateral, tentando prever as necessidades e reações dos contribuintes, não geramos confiança. No processo de construção conjunta, as divergências são aclaradas, permitindo-nos almejar um resultado consensuado.

Mas essa mudança cultural também deverá ser traduzida na mudança de conduta da administração tributária. Para tal, é necessária a aplicação de gerenciamento de riscos de conformidade e técnicas de economia comportamental, que permitam tratar de forma distinta os contribuintes em função de seu perfil de comportamento e graus de risco de conformidade.

Como aliada da mudança cultural e de conduta, a boa comunicação é fator fundamental, com o desafio de prover transparência ativa do programa, demonstrando o respeito ao princípio da isonomia pelos critérios claros e objetivos para participação. O Fórum de Diálogo, os programas de capacitação de contribuintes e intermediários fiscais e as comunicações personalizadas são exemplos para bem comunicar a relação cooperativa.

Deve-se ter em conta a capacidade operacional da administração tributária para desenvolver o programa, prover serviços e realizar os controles previstos.

Um erro visto em outros programas de conformidade é justamente prever nas normas vasto conjunto de compromissos que efetivamente não são cumpridos. A expansão paulatina do programa permitirá a constante avaliação da capacidade operacional da administração, oportunizando construir estratégias dinâmicas.

Especialmente em países com modelo jurídico rígido, conhecido como "*civil law*", decreto haverá a necessidade de prover mudanças legislativas para prescrever normas que prevejam ações alinhadas de conformidade cooperativa, bem assim dispor claramente sobre a previsão de medidas distintas em função do perfil de risco dos contribuintes.

Em relação às medidas de *performance*, os modelos tradicionais de avaliação das administrações tributárias normalmente têm foco na eficiência dos sistemas de controle para recuperar o crédito tributário inadimplido ou evadido. Em uma conformidade cooperativa, o foco é na indução do cumprimento voluntário, motivo pelo qual torna-se necessário combinar os tradicionais indicadores de eficiência do controle com indicadores de efetividade da administração tributária que demonstrem uma melhora nos índices de conformidade dos contribuintes.

Nesse sentido, é importante a evolução da medição do *tax gap*, que poderá demonstrar uma melhor conformidade. Outros indicadores, como índices de redução e prevenção de litígios, de omissão de declarações e da maior acurácia das informações prestadas são bons para demonstrar a efetividade da gestão tributária na mudança do comportamento dos contribuintes, com o incremento do cumprimento voluntário.

Programas de conformidade cooperativa não são ações de aumento de arrecadação, o que pode vir a acontecer como efeito colateral de uma maior eficiência do sistema. Assim, não se espera um maior cumprimento total pelos contribuintes aderentes ao programa de conformidade cooperativa, ou seja, não se esperam incrementos de arrecadação, mas, sim, que os contribuintes em conformidade cooperativa apresentem um maior cumprimento voluntário, enquanto os contribuintes não aderentes irão necessitar de ações coercitivas para a efetivação do cumprimento tributário.

Importante também é a construção de indicadores que apontem o custo de conformidade, tanto para o fisco, quanto para os contribuintes, para demonstrar ser vantajosa para a empresa a participação no programa. Ademais, são importantes pesquisas que revelem o nível de confiança, a qualidade do relacionamento e a satisfação dos contribuintes e da RFB com o programa.

Por fim, com o avanço do Confia, vislumbra-se o desenvolvimento da conformidade cooperativa em conjunto com outras administrações tributárias em programas multilaterais de mesma natureza, dos quais o contribuinte participaria simultaneamente. O principal desafio para isso é que tais programas devem conter regras e critérios semelhantes.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Mônica Teresa Dória do Amaral; DIAS, Pedro Carlos Antunes. *Conformidade cooperativa: reflexões tributárias*. Brasília: Sindifisco Nacional, 2021. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/wp-content/uploads/2021/12/Reflexo%CC%83es-Tributa%CC%81rias-Conformidade-Cooperativa.pdf>.

AUSTRALIA GOVERNMENT. Australian Taxation Office. ATO advice and guidance. Product rulings. 6 set. 2016. Disponível em: [https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-\(rulings\)/Product-rulings](https://www.ato.gov.au/General/ATO-advice-and-guidance/ATO-advice-products-(rulings)/Product-rulings).

AUSTRALIA GOVERNMENT. Australian Taxation Office. Cooperative approach. 18 jul. 2023. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/about-ato/commitments-and-reporting/in-detail/privacy-and-information-gathering/our-approach-to-information-gathering/cooperative-approach>.

BAKER, Philip. The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. *Intertax*, v. 43, issue I, The Netherlands, Kluwer Law International BV, 2015.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Projeto de Lei nº 15, de 2024*. Institui programas de conformidade tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e dispõe sobre o devedor contumaz e as condições para fruição de benefícios fiscais. Brasília, 2 fev. 2024.

CAMPOS. Flávio Vilela. *El cumplimiento cooperativo en Brasil: un análisis comparado*. 2020. Dissertación (Máster Universitario Oficial en Hacienda Pública y Administración

Financiera y Tributaria) – Instituto de Estudios Fiscales, UNED, Madrid, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estudos-relacionados/4BDissertaoFlvioVilela.pdf>.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Internal Revenue Service. IRS Guidance. *Private Letter Ruling*. 16 abr. 2024. Disponível em: <https://www.irs.gov/newsroom/understanding-irs-guidance-a-brief-primer>.

EUROPEAN UNION. *Fiscal Risk Analysis Project Group*. Risk Management Guide for Tax Administrations. Directorate-General for Taxation and Customs Union, 2006.

GOBIERNO DE ESPAÑA. Ministerio de Hacienda. *Cumplimiento cooperativo*. Madrid, 2020. Disponível em: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2020/5-cumplimiento-cooperativo.html>.

HARPAZ, Joe. Ranked Most Time-Consuming Tax Regime in the World. *Forbes*, 17 dez. 2013. Disponível: <https://www.forbes.com/sites/joeharpaz/2013/12/17/brazil-ranked-most-time-consuming-tax-regime-in-the-world/?sh=75bda8ad4c2d#677c86e14c2dBrazil>. Acesso em: 17 abr. 2024.

INSPER. *Contencioso tributário no Brasil*. Relatório 2020 – Ano de referência 2019. São Paulo, dez. 2020 (atualização de jan. 2021). Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso\\_tributario\\_relatorio2020\\_vf10.pdf](https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf).

KIRCHLER, Erich. *The Economic Psychology of Tax Behavior*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009.

LAMADRID, Patrícia Bacheschi Gomez de. *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*. 2020. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estudos-relacionados/3BDissertaoPatriciaLamadrid.pdf>.

MAJDANSKA, Alicja; PEMBERTON, Jonathan Leigh. Different Treatment, Same Outcome: Reconciling Cooperative Compliance with The Principle of Legal Equality. *Journal of Tax Administration*, v. 5, n. 1, p. 111-144, 2019.

MAJDANSKA, Alicja; SZUDOCZKY, Rita. Designing Co-operative Compliance Programmes: Lessons from the EU State Aid Rules for Tax Administrations. *British Tax Review*, n. 2, p. 209-229, 2017.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. EM n. 00080/2015/MF. Brasília, 7 jul. 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20685-15.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20685-15.pdf).

OCDE. Third meeting of the OECD Forum on Tax Administration. Seoul, Sep. 14-15, 2006.

OCDE. *Study into the role of Tax Intermediaries ("The 2008 Study")*. Paris: OECD Publishing, 2008.

OCDE. *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure*. Paris: OECD Publishing, 2011.

OCDE. *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Paris: OECD Publishing, 2013.

OCDE. *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2014.

OCDE. *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. Paris: OECD Publishing, 2016.

OWENS, Jeffrey. Tax administrators, taxpayers and their advisors: can the dynamics of the relationship be changed? *Bulletin for International Taxation*, n. 9, v. 66, p. 516, 2012.

PARADA, Marcio Henrique Sales. *Requirements for Efficient Mandatory Disclosure Rules on Potentially Risky Tax Planning*. 420 p. Tese (Doutorado em Tributação de Negócios Internacionais) – Institute for Austrian and International Tax Law, University of Economics and Business, Viena, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acessoainformacao/acoes-e-programas/confia/estudos-relacionados/5BTeseParada.pdf>.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei n. 10.637, de 30 dezembro de 2002, parcialmente rejeitada. *DOU*, Brasília, 30 ago. 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/MPV/Antigas\\_2002/66impressao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66impressao.htm).

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. *Medida Provisória n. 685, de 2015*. Em vigor entre 22.07.2015 e 18.11.2015, convertida na Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015, parcialmente rejeitada. Brasília, 2015. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/122464#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20institui%C3%A7%C3%A3o%20do,sobre%20d%C3%A9bito%20de%20natureza%20tribut%C3%A1ria>.

RECEITA FEDERAL. *Programa de Redução de Litígios Tributários – PRORELIT – MP nº 685/2015*. Regulamento Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 1.037, de 28 de julho de 2015. Brasília, 2015. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/prorelit/folheto-informacoes-prorelit.pdf>.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Consulta Pública RFB n. 04/2018*. Portaria que Institui Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Pró-Conformidade) no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Brasília, 15 out. 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica/arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-04-2018.pdf>.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Plano Anual da Fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2019 e Resultados de 2018*. Brasília, 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Portaria RFB nº 28, de 15 de abril de 2021. Institui o Comitê Gestor responsável pela definição das diretrizes para a criação e o funcionamento do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). *DOU*, Brasília, seção 1, p. 44, 15 abr. 2021a. Disponível em: [http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=116970#:~:text=RFB%20n%C2%BA%202028%2F2021&text=Institui%20o%20Comit%C3%AA%20Gestor%20respons%C3%A1vel,Federal%20do%20Brasil%20\(RFB\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=116970#:~:text=RFB%20n%C2%BA%202028%2F2021&text=Institui%20o%20Comit%C3%AA%20Gestor%20respons%C3%A1vel,Federal%20do%20Brasil%20(RFB)).

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Portaria RFB nº 71, de 4 de outubro de 2021. Institui o Fórum de Diálogo do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia) da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e dá outras providências. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 21, 4 out. 2021b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=120970>.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. O CONFIA é o programa brasileiro de Conformidade Cooperativa Fiscal. *Gov.br*, Brasília, 2022a. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Portaria RFB nº 210, de 18 de agosto de 2022. Aprova a realização do Teste de Procedimentos no âmbito do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal (Confia). *DOU*, Brasília, seção 1, p. 36, 18 ago. 2022b. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125631>.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Relatório final: Câmara Temática do Marco de Controle Fiscal (CT MCF)*. Brasília, ago. 2022c. Disponível em: <20220817RelatrioFinalCTMCFa ssinado2.pdf>.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Portaria RFB nº 387, de 13 de dezembro de 2023. Institui o piloto do Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal – Confia e prorroga a realização do Teste de Procedimentos de que trata a Portaria RFB nº 210, de 18 de agosto de 2022. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 41, 13 dez. 2023a.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Relatório de Trabalho da Câmara do Modelo do Confia (CT MOD)*. Brasília, 2023b. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acao-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2023/relatorio-final-ct-sancoes.pdf>.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Câmara Temática Sanções Tributárias*: relatório final. Brasília, set. 2023c. Disponível em: [relatorio-final-ct-sancoes.pdf](#).

REINO UNIDO. *Managing our relationship with large business customers: HMRC Framework for Co-operative Compliance*. HM Revenue & Customs, 29 nov. 2023. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm2210>.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Planejamento tributário, mesmo malfeito, não é o mesmo que sonegar imposto. *Revista Consultor Jurídico*, 23 jul. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-jul-23/ricardo-lodi-planejamento-tributario-mal-feito-nao-sonegar>.

RODAS, Sérgio. Com MP 685, punitivismo conhecido no Direito Penal chega ao Tributário. *Revista Consultor Jurídico*, 31 ago. 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-ago-31/mp-685-punitivismo-direito-penal-chega-tributario..>

TEIXEIRA, Maíra. Autuações bilionárias da Receita Federal podem reverter queda na arrecadação? *Coelho Assessoria*, São Paulo, 1º set. 2015. Disponível em: <https://www.coelhoassessoria.com.br/noticias/autuacoes-bilionarias-da-receita-federal-podem-reverter-queda-na-arrecadacao>.

THE WORLD BANK. Time to prepare and pay taxes (hours). 16 set. 2021. Disponível em: <https://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS?locations=BR-BO-US-SN-FR-PT-IE-GB-MX>.

TORRES, Héleno Taveira. O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global. *Revista Consultor Jurídico*, 26 jul. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento>.

# **CONFIA – PROJETO DE CONFORMIDADE COOPERADA FEDERAL NA PERSPECTIVA DOS CONTRIBUINTES**

## **Zabetta Macarini Carmignani Gorissen**

Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Pós-graduada em Direito Tributário e Direito Processual Civil pelo Centro de Estudos de Extensão Universitária (CEEU) e em Direito Empresarial pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (Cogeae). Secretária-executiva do Grupo de Estudos Tributários Aplicados (Getap).

## **Marcela Ladeira Nardelli**

Bacharel em Direito pelo UniCeub/DF. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (Cogeae). Mestre em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV – Direito/SP). Diretora do Jurídico Tributário Corporativo & Gestão Corporativa do Contencioso na Braskem S/A. Membro da diretoria do Grupo de Estudos Tributários Aplicados (Getap), biênio 2024-2025.

## **RESUMO**

O presente artigo analisa os programas de conformidade cooperada (*cooperative compliance*) como medida de aumento de conformidade tributária e, por conseguinte, de redução do contencioso. O estudo contempla uma análise geral dos programas de conformidade, tomando como base a experiência internacional, e faz um contraponto com o marco legal de conformidade tributária brasileiro, em discussão no Congresso Nacional no bojo do Projeto de Lei nº 15/2024.

**Palavras-chave:** Programa de conformidade tributária; contencioso tributário; conformidade cooperada; redução de litigiosidade; Projeto de Lei nº 15/2024; contrapartidas; revelação de operações; lançamento de ofício; penalidades.

## **ABSTRACT**

*This paper analyzes cooperative compliance programs as a measure to increase tax compliance and, therefore, reduce litigation. The study includes a general analysis of tax compliance programs implemented abroad and provides a critical analysis of the legal framework for Brazilian tax compliance under discussion in the Federal Congress under Legislative Bill n. 15/2024.*

**Keywords:** Tax Compliance Programme. Tax Litigation. Co-operative Compliance. Litigation Reduction. Bill 15/2024. Counterparts. Revealing Operations. Official Tax Releases. Penalties.

# SUMÁRIO

1	Introdução .....	611
2	Programas de conformidade cooperada como práticas de aumento da conformidade e redução do contencioso.....	614
3	Contrapartidas necessárias para que os programas de conformidade cooperada sejam atrativos para os contribuintes.....	619
4	O CONFIA – Programa de Conformidade Cooperada Federal construído em parceria com grandes empresas do país.....	622
5	Conclusão .....	626
	Referências.....	628



# 1 INTRODUÇÃO

Buscar soluções para o contencioso tributário tornou-se, no Brasil, assunto rotineiro entre todos aqueles que atuam na área, sejam contribuintes, centros de estudos, Academia, associações, prestadores de serviço, Congresso Nacional, Poder Judiciário ou órgãos fazendários.

A preocupação com o tema é justificável. Ano após ano, o relatório *Justiça em números*, do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), mostra que os processos de execução fiscal são os principais responsáveis pela morosidade do contencioso judicial.

No levantamento divulgado em 2023, as execuções fiscais tinham um tempo médio de tramitação de 7 anos e 7 meses e taxa de congestionamento de 88% (ou seja, a cada 100 processos dessa espécie que tramitaram em 2023, apenas 12 foram baixados). Além disso, elas representavam, aproximadamente, 34% do acervo de 81,4 milhões de processos pendentes e 64% das execuções ainda em trâmite no Poder Judiciário<sup>1</sup>.

Ao analisar os valores absolutos que estão em discussão nas vias administrativas e judiciais, com dados das esferas federal, estaduais e municipais, o Núcleo de Tributação do Insper divulgou estudo em que estima que o contencioso tributário brasileiro, em 2019, somava 5,44 trilhões de reais, montante equivalente a 75% do PIB do país<sup>2</sup>.

Agravando esse cenário já caótico, vieram os impactos econômicos decorrentes da crise causada pela pandemia do coronavírus<sup>3</sup> e, não sem razão, o CNJ elegeu o contencioso tributário como um de seus objetos de estudo na quinta edição do projeto Justiça Pesquisa, que culminou com a realização de diagnósticos do contencioso administrativo e judicial<sup>4</sup>, bem como com a instituição de Comissão

1 Cf. Brasil (2023a).

2 Cf. Insper (2020).

3 Conforme matéria veiculada no portal Jota (Cerioni, 2021).

4 Cf. Brasil (2022a, 2022b).

de Juristas no Senado Federal, responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional<sup>5</sup>.

Na realidade, muitos são os motivos para o litígio excessivo. Sem maior aprofundamento, por não ser este o objeto desse trabalho, podem-se apontar brevemente: (i) a complexidade do sistema tributário, (ii) a grande quantidade de tributos, (iii) a edição desenfreada de normas, (iv) os diversos regimes especiais e exceções aos gerais de apuração, além da (v) submissão ao lançamento por homologação da maior parte dos tributos de relevante arrecadação e das (vi) divergências de interpretação da legislação tributária, tanto na Administração Pública, quanto nas esferas do Poder Judiciário.

Ora, se não há uma norma clara para definir qual tributo deve ser pago e em qual montante<sup>6</sup>, emergem “oportunidades” para o fisco exigir mais (ou de forma diferente) e para o contribuinte pretender pagar menos (interpretação diversa). Daí surge uma relação de desconfiança, que presume falta de transparência e de boa-fé, abrindo espaço para a punição e o agravamento de penalidades.

Se, por um lado, as autoridades fiscais parecem aplicar a interpretação que ensejaria maior arrecadação, por outro, o contribuinte parece buscar brechas para se sujeitar ao menor recolhimento possível. A partir dessa dinâmica, historicamente não existia diálogo, mas sim polarização – e é justamente esse paradigma que se pretende mudar na moderna relação entre fisco e contribuintes.

Essa realidade contribuiu (e ainda contribui) para uma avalanche de processos e a movimentação da pesada engrenagem do contencioso<sup>7</sup>, que, além de

5 Conforme Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal nº 1/2022.

6 A excessiva produção legislativa, a ausência de documentos que consolidem as normas relativas a cada tributo e as divergências de interpretação da legislação tributária (pela Administração Pública e pelo Poder Judiciário) dificultam o cumprimento da legislação tributária, impulsionando o já elevado contencioso. Cf. Brasil (2018).

7 Órgãos da administração tributária federal, estadual e municipal, tribunais administrativos, procuradorias de todas as esferas, justiça em todas as suas instâncias, custos com garantias e custas processuais, envolvimento de auditorias, advogados externos, laudos técnicos, pareceres jurídicos, peritos, grandes departamentos para apuração dos tributos, departamentos jurídicos, multiplicidade de sistemas de apuração e de controle tributários, dentre outros.

envolver enorme custo para a sociedade brasileira, não é capaz de tornar eficazes os instrumentos de cobrança.

Não obstante a existência de avanços significativos<sup>8,9,10</sup>, o volume do contencioso segue crescente<sup>11</sup> e a recuperabilidade dos créditos fiscais ainda é baixa<sup>12,13</sup>,<sup>14</sup>, atestando a ineficiência do sistema como um todo.

Sensível a essas mazelas e com a certeza de que, sem uma mudança cultural disruptiva na relação entre fisco e contribuinte, não modificaremos esse cenário, o Grupo de Estudos Tributários Aplicados (Getap) vem se dedicando ativamente na busca de soluções estruturadas e modernas que contribuam para evitar a

- 8 A PGFN tem trabalhado para: (i) fortalecimento da cobrança (acordo de cooperação, serviços auxiliares na cobrança e sistema PUMA para protesto); (ii) transação tributária (Leis nº 13.988/2020 e nº 14.375/2022); (iii) negócios jurídicos processuais; (iv) ajuizamento seletivo, arquivamento em massa de execuções sem potencial de recuperação; (v) robô MARI para identificação de inscrições prescritas; (vi) dispensa de contestações, recursos e até desistência (Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 1/2014 e Portaria PGFN nº 502/2016); (vi) portal 100% digital do Regularize e *chat bot* IZE; (vii) regulamentação do Cadastro Positivo (Lei nº 14.195/2021), dentre outras providências.
- 9 Avanços da RFB são notórios, como: (i) reestruturação administrativa para visão integrada; (ii) delegacias especiais; (iii) jurisdição nacional; (iv) atendimento e fiscalização virtuais; (v) transação tributária (Leis nº 13.988/2020 e nº 14.375/2022), dentre outros.
- 10 Alterações legislativas relevantes para redução da sobrecarga das cortes superiores também merecem menção, como: (i) a Emenda Constitucional nº 45/2004 – súmula vinculante e princípio constitucional da duração razoável do processo; (ii) a Lei nº 11.418/2006 – repercussão geral para admissibilidade de recurso extraordinário e possibilidade de sobrerestamento; (iii) a Lei nº 11.672/2008 – recursos repetitivos; (iv) o Código de Processo Civil de 2015; (v) a modulação dos efeitos da decisão.
- 11 Só a PGFN aponta um total de R\$ 2,7 trilhões como estoque da dívida ativa da União e do FGTS (cf. Brasil, 2023). Note-se que a edição inaugural, de 2014, desse relatório indicava um estoque de aproximadamente R\$ 1,27 trilhão (Disponível em: [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn\\_em\\_numeros\\_final\\_2\\_web.pdf/view](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf/view). Acesso em: 29 jun. 2022).
- 12 O relatório *PGFN em números*, edição de 2023, indica a recuperação de R\$ 39,1 bilhões de crédito tributário, o que significa pouco mais de 1,45% do estoque em dívida ativa, sendo que 36,1% desse resultado advém de acordos consensuais (cf. Brasil, 2023b).
- 13 O *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro* indica que apenas 12,6% das execuções fiscais são garantidas e apenas 1,1% ensejam a satisfação do crédito executado ( dado geral, não considerando o “recorte” da realidade dos grandes contribuintes). Cf. Brasil (2022b).
- 14 De acordo com o *Diagnóstico do contencioso tributário administrativo*, além da demora na tramitação, os principais problemas desse contencioso giram em torno da falta de diálogo, acessibilidade, transparência e uniformidade na legislação aplicável. Cf. Brasil (2022a).

geração do contencioso e conferir maior segurança jurídica não apenas aos contribuintes, mas também em benefício do fisco e do país como um todo.

## **2 PROGRAMAS DE CONFORMIDADE COOPERADA COMO PRÁTICAS DE AUMENTO DA CONFORMIDADE E REDUÇÃO DO CONTENCIOSO**

Para solução do contencioso não bastam medidas que ataquem o estoque acumulado de processos tributários, administrativos e judiciais. É preciso também encontrar soluções para evitar o surgimento de novos litígios ou mesmo para reduzir o antagonismo na relação entre o fisco e os contribuintes.

Em busca de harmonia do sistema, alavancagem da conformidade fiscal e aumento tanto da eficiência da coleta do crédito tributário quanto da segurança jurídica, surgem os programas de conformidade fiscal, trazendo um novo modelo de relacionamento, baseado no diálogo, em novos padrões de transparência, na simplificação, na estabilidade de interpretações legais e, sobretudo, na confiança justificada, conforme nos ensinam Jeffrey Owens e Jonathan Leight Pemberton<sup>15</sup>:

A conformidade cooperada é um método eficaz de garantir bons resultados de conformidade fiscal em ambos os níveis, nacional e internacional. É uma alternativa viável aos métodos tradicionais para garantir a conformidade fiscal e leva a uma melhor comunicação entre os contribuintes e a administração fiscal. A má comunicação é um dos motivos do desconhecimento da administração tributária sobre a natureza das grandes operações empresariais e suas complicadas estruturas e transações. (Owens; Pemberton, 2021, p. 6; tradução nossa)

15 No original: "Cooperative compliance is now recognized as an effective method of securing good tax compliance outcomes at both the national and international levels. It is a viable alternative to adversarial methods of securing tax Compliance and leads to an improved communications between taxpayers and tax administration. Poor communication is one of the reason for tax administration's lack of understanding about the nature of the large business operations and their complicated structures and transactions".

O modelo de *conformidade cooperada*<sup>16</sup> pode então ser sintetizado como uma estratégia de estímulo à conformidade tributária, baseada na colaboração mútua entre os interessados. Para tanto, propõe-se a substituição da tradicional busca pelo cumprimento das obrigações fiscais por meio exclusivamente de medidas de controle e punição para um novo tipo de abordagem, ancorada na confiança e no conhecimento da realidade econômica do contribuinte, que irá conferir à administração tributária transparência e informação em troca de estímulos à conformidade, suporte diferenciado e até mesmo recompensas e ganhos intangíveis<sup>17</sup>.

Isso não significa dizer que ações punitivas sejam abandonadas (registre-se que elas seguem tendo seu espaço), sendo certo que os programas de conformidade cooperativa não são simples ofertas de autorregularização<sup>18</sup>. São, sim, um modelo que propõe uma regulação responsável, em que medidas sancionadoras coexistam com bonificações<sup>19</sup>, de acordo com o que o comportamento do contribuinte exige. Aqueles que atuam com boa-fé, transparência e buscam cumprir com as obrigações fiscais são recompensados, ao passo que aqueles que atuam em desconformidade com a legislação tributária merecem uma ação mais severa por parte do fisco.

Em termos práticos, e trazendo as lições para a realidade brasileira, é dizer que, neste modelo, a administração tributária não deve agir da mesma forma quando examina um contribuinte que tenha um histórico positivo de cumprimento de obrigações fiscais, seja transparente com a fiscalização e venha a ser autuado (em razão de alguma desconformidade encontrada pelo agente fiscal ou por uma divergência razoável de interpretação da legislação tributária), em comparação com aquele que, reiteradamente, não possua regularidade fiscal, mantenha débitos em aberto, não apresente controles e documentos que deem

16 Os estudos relacionados ao *cooperative tax compliance* podem ser consultados nos relatórios da OCDE (2013, 2016).

17 Como o ganho de imagem, por exemplo, que, inclusive, pode vir a ser certificada (selo de conformidade).

18 Cf. Parada e Oliveira (2024).

19 Cf. Vitalis (2019, p. 20).

suporte às suas operações, agindo, deliberadamente, para se furtar de suas obrigações e, com isso, ganhar indevida vantagem no mercado.

Quanto ao primeiro caso, são preferíveis a conscientização, a orientação e o auxílio necessário para que a inconformidade seja sanada, ao passo que, em relação ao devedor contumaz, espera-se a adoção de medidas sancionadoras, desestimulantes dessa sua conduta.

O objetivo maior desses programas continua sendo o pagamento correto dos tributos (quanto à forma e ao valor), todavia, por meio de uma estratégia diferente que dispensa aos contribuintes um tratamento apropriado, de acordo com o seu comportamento. É tratar situação diferente de forma diferente – ou até mesmo mais adequada –, atendendo ao princípio da eficiência que rege a Administração Pública (art. 37, CF) e não violando o princípio da isonomia tributária (art. 150, II, CF), ambos constitucionalmente garantidos.

Considerando os dados analisados, é inevitável concluir que programas de conformidade cooperada no Brasil têm potencial para alterar a realidade posta, desde que se revelem com real comprometimento de superar o defasado paradigma da punição (monetária e criminal)<sup>20,21</sup>, enxergando o contribuinte além da perspectiva econômica e com o objetivo de com ele dialogar, dentro de uma estratégia moderna de cooperação, na qual, a partir da transparência, esse relacionamento ultrapasse o que é exigido puramente pela legislação<sup>22</sup>.

Mais que isso, essa nova dinâmica busca trazer compreensão sobre a realidade de cada um (fisco e contribuintes), suas necessidades e obrigações, resultando em um ambiente tributário mais equilibrado, com devolutivas céleres e assertivas, em que exista uma efetiva cooperação, além de melhor interpretação da legislação tributária e aplicação dos recursos públicos, evitando não apenas fiscalizações desnecessárias, mas também o contencioso propriamente dito.

20 Cf. Rocha (2018).

21 O *Plano anual da fiscalização de 2023 – resultados de 2022* da RFB indica a elaboração de representações fiscais para fins penais em mais de 17% do total de ações fiscais encerradas (cf. Brasil, 2023c).

22 Cf. IFA (2012, p. 18).

Do ponto de vista do contribuinte, o valor dessa mudança é a criação de um ambiente favorável para investimentos<sup>23</sup>, com maior grau de certeza quanto aos seus resultados e aos impactos tributários no planejamento e execução de seu *business plan* (estratégia para sua perpetuidade no mercado e que abrange não apenas o ano corrente, mas anos adiante, aguçando a necessidade de previsibilidade da tributação, tema de grande relevância para qualquer empresa, independentemente de seu tamanho).

Sob a perspectiva do fisco, abandonar a relação conflituosa mira assegurar, de maneira estável e no montante correto, o recolhimento dos tributos devidos, através de uma dinâmica de gerenciamento de risco (normalmente focada nas grandes empresas<sup>24</sup>, dado que a arrecadação nelas se concentra<sup>25</sup>) e otimização (de tempo, de recursos e de capital humano), que minimize a necessidade de permanente fiscalização e autuação sistemática dos contribuintes.

Por sua vez, sua tônica de atuação deve ser de maior abertura quanto às interpretações possíveis da norma, buscando compreender não apenas as razões fiscais, mas também as comerciais e de organização dos negócios em si, que levaram o contribuinte a adotar determinada estrutura. A expectativa é de que o faça de maneira consistente, ponderada e objetiva (com distanciamento da ideia de arrecadação no maior patamar possível), avaliando as posições fiscais com razoabilidade e justiça.

O investimento na conformidade dos contribuintes que já atuam de maneira regular permite, dentre outras coisas, que o fisco concentre esforços no combate às informalidades e fraudes. Ao evitar, assim, a sonegação, o fisco viabiliza, inclusive, equilíbrio concorrencial, especialmente porque a carga tributária no

23 Sobre as percepções acerca da origem das incertezas tributárias por parte das corporações e empresários, são mencionadas no relatório *Tax certainty: imprevisibilidade e inconsistência do tratamento conferido pelas autoridades tributárias, excessiva burocracia para se estar em conformidade com a legislação tributária e falta de clareza da legislação* (OCDE, 2017).

24 Cf. OCDE (2008, p. 11, 21).

25 Menos de 0,01% do total de empresas inscritas no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas responderam, em 2020, por 62% da arrecadação total. O *Plano anual da fiscalização de 2023 – resultados de 2022* da RFB indica a elaboração de representações fiscais para fins penais em mais de 17% do total de ações fiscais encerradas (cf. Brasil, 2023c).

Brasil é excessivamente vinculada aos tributos incidentes sobre o consumo e qualquer vantagem tributária obtida ilicitamente gera desequilíbrios entre os contribuintes que atuam no segmento afetado.

Assim, a adoção de programas de conformidade fiscal cooperativa, se bem elaborados e de acordo com a realidade do ambiente tributário brasileiro, pode ter relevante papel. Com base na confiança e no espírito colaborativo, em um modelo regulatório cooperativo, espera-se que a administração tributária privilegie o atendimento às dúvidas e o diálogo ao invés de optar pelo lançamento tributário<sup>26</sup>.

E o impacto no contencioso não se dá apenas porque o programa oferece a oportunidade de esclarecimentos ou a autorregularização, mas, sobretudo, se resulta, verdadeiramente, na mudança de comportamento de todos, que deixarão de lado a animosidade existente e a escolha, quase que automatizada, pela imposição de sanções ou ajuizamento de ações, para priorização da busca por soluções preventivas e consensuais.

Sobre esse aspecto, Patrícia Bacheschi Gomez de Lamadrid pontua que:

Apesar de a conformidade cooperativa não garantir que não haja conflitos, segundo a OCDE ela reduz sua quantidade e ajuda a resolvê-los de maneira mais eficiente graças à transparência. Além disso, segundo a OCDE ela seria compatível com meios alternativos de solução de conflitos, como a mediação e a arbitragem, que também contribuiriam para a eficiência e imparcialidade na resolução de conflitos tributários. (Lamadrid, 2020, p. 102)

Pautados na troca rica de informações e na busca de soluções de conformidade sem aplicação de penalidades, os efeitos desse novo relacionamento podem beneficiar a sociedade como um todo, na medida em que visam conferir maior segurança jurídica e melhoria do ambiente de negócios, tal como apontado por Flávio Vilela Campos, auditor-fiscal e coordenador do CONFIA, Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB):

26 Cf. Vitalis (2019, p. 15).

A implementação de modelo de conformidade cooperativa, além de brindar benefícios para as empresas e para as Administrações tributárias, proporciona benefícios aos países e à sociedade, já que a transparência e uma maior segurança jurídica, com a redução dos litígios e riscos fiscais por parte das empresas, promovem uma melhora do ambiente de negócios, fundamentais para atração de investimentos [...]. (Campos, 2020, p. 29)

Assim, a implementação dos programas de conformidade fiscal cooperativa, customizados para o Brasil, é medida recomendável para incremento da conformidade tributária em geral e para redução do contencioso tributário, com potenciais impactos que transcendem os participantes desses programas.

### **3 CONTRAPARTIDAS NECESSÁRIAS PARA QUE OS PROGRAMAS DE CONFORMIDADE COOPERADA SEJAM ATRATIVOS PARA OS CONTRIBUINTES**

Diante da realidade de um mundo de negócios globalizado, economicamente integrado (com intensa circulação de capital, pessoas e meios de produção), influenciado pela alta tecnologia, permanentemente em evolução e sem que a legislação consiga necessariamente acompanhar tantas mudanças a tempo, a adoção de um relacionamento transparente e que permita certeza quanto às posições tributárias adotadas pelos contribuintes e previsibilidade das receitas tributárias necessárias à manutenção do Estado é realidade que se impõe.

Dentro de um programa de conformidade fiscal, alguns pilares devem ser sempre observados, merecendo destaque a já mencionada transparência mútua na relação, que tem como contrapartida básica a inversão da lógica da punição, substituída pela lógica da cooperação.

Com essa premissa, nas situações em que o contribuinte tenha agido de forma transparente e voluntária, expondo seus riscos fiscais e as operações com impacto tributário, observando a governança estabelecida, havendo

divergência interpretativa com o fisco, ao final, deverá ser respeitado o direito de se recorrer às esferas cabíveis<sup>27</sup>.

O desafio, nesse caso, para evitar o litígio, é instituir uma forma eficaz de solução que seja célere e, ao mesmo tempo, garanta o seu cumprimento posterior, porém com afastamento de multas<sup>28</sup> (inclusive de seus reflexos penais) para aquele contribuinte que agiu de boa-fé e de modo transparente. É viabilizar a discordância, preservando a possibilidade de convergência, sem a implantação da punição como meio de coerção para fins de recolhimento.

Assim, concluindo-se que a interpretação do contribuinte era a correta sobre um determinado evento tributário, a divergência estaria resolvida em definitivo (tal como atualmente já ocorre nos litígios decididos contrariamente à Fazenda Nacional, que está impedida de judicializar a demanda nessa hipótese).

Decidindo-se favoravelmente ao fisco, e diante da inafastabilidade da jurisdição, poderia o contribuinte prosseguir para a discussão perante o Judiciário, novamente não sofrendo a aplicação de penalidades, desde que garantido o débito previamente (princípio do “concordar em discordar”).

Essa providência, por si só, já reduziria ao menos uma fase do litígio: a da execução do crédito tributário, etapa responsável pelo maior volume de processos no Judiciário e que, não raras as vezes, resta prejudicada quando da longínqua decisão final de mérito, em razão do decurso do tempo que, no limite, pode implicar a irrecuperabilidade da dívida pública (com o passar dos anos, a chance de liquidação da dívida cai drasticamente).

Caso o contribuinte opte por não judicializar, o fisco prosseguirá com o lançamento do tributo para evitar a decadência<sup>29</sup>, valendo aqui a reflexão sobre o não cabimento da aplicação de penalidade para a hipótese de necessidade de constituição do débito, sendo essa postura exatamente a que se verifica

27 Cf. Arandas (2018).

28 A atual metodologia aplicável às multas federais, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 14.689/2023, consiste na aplicação de multa de ofício de 75% sobre o valor do débito, a qual pode, inclusive, ser majorada para 100%, quando comprovada falsidade ou fraude, e para 150%, se verificada a reincidência do sujeito passivo. Essas multas ainda podem ser aumentadas de metade, se constatado embaraço à fiscalização.

29 Obviamente que, com o estímulo à voluntariedade do contribuinte em discutir posicionamentos tributários com o fisco, não poderia ele ainda contar com a sorte de não ser atingido pela decadência.

no direito comparado<sup>30</sup> (e, pensando no modelo brasileiro, é o que faz sentido, especialmente, se mirarmos na tradicional aplicação da multa de ofício).

É o que parece adequado, inclusive impedindo impactos financeiros ou criminais para seus administradores, para que se diferencie o contribuinte que abriu suas informações, implementou a governança esperada e cumpriu o rito prévio de discussão daquele que sonegou, manteve-se informal, oculto, ou arruinou seu patrimônio.

Ademais, num contexto de conformidade cooperada, é importante avaliar periodicamente o grau de risco dos contribuintes envolvidos no programa, verificando sua estrutura de governança e seu histórico de *compliance* e de regularidade fiscal, como forma de lhes atribuir o perfil adequado. Assim, é possível destinar os recursos de fiscalização de maneira mais eficiente e focar em combater mais pesadamente aqueles que realmente são contumazes sonegadores.

Criar critérios para classificação do contribuinte, conforme seus respectivos potenciais de risco à conformidade fiscal – já na partida, e não apenas ao final da ação exacial de cobrança –, certamente otimizará o recebimento do que é devido à Administração.

Nesse contexto de convívio mais harmônico, viabilizar a autorregularização é medida salutar que prestigia aqueles contribuintes que escolhem o caminho da conformidade. Tendo a autoridade fiscal identificado inconsistências na apuração do tributo, ao invés de abrir fiscalização ou já autuar o contribuinte, ela o notifica previamente para correção e ajuste do que for necessário, sem aplicação de penalidades, muitas vezes desproporcionais.

Isso porque o que se deve buscar, como resultado da adesão a um programa de conformidade, é a convergência espontânea e o recolhimento do tributo previsto, devendo a autuação ser encarada como um fracasso de todas as etapas que lhe precedem, voltadas para evitar o litígio.

30 Nos programas de conformidade cooperada entende-se que a ausência de multas e penalidades é um princípio estruturante em contrapartida à transparência, à existência de robusta governança tributária, à busca de redução do risco fiscal oferecido, à redução de litigiosidade como um todo etc.

Adicionalmente, seria conveniente considerar a adoção da transação tributária para situações especiais e em certa medida, a exemplo da prática adotada em outros países, justamente com o objetivo de se obter a satisfação do crédito tributário em detrimento da instauração de um longo e custoso litígio.

## **4 O CONFIA – PROGRAMA DE CONFORMIDADE COOPERADA FEDERAL CONSTRUÍDO EM PARCERIA COM GRANDES EMPRESAS DO PAÍS**

Como fiel exemplo de criação de um robusto programa de conformidade com base nas diretrizes da OCDE, a Receita Federal do Brasil, em parceria com grandes empresas e associações empresariais (entre elas o Getap<sup>31</sup>), caminha para a implementação de seu programa de conformidade cooperada, o CONFIA.

Nos termos da Portaria RFB nº 28/2021, o programa tem por base a confiança e busca um melhor relacionamento entre a administração tributária e os contribuintes, com cooperação, prestação de serviços para prevenção de inconformidades e transparência, em troca de segurança jurídica.

O projeto foi idealizado e está sendo construído, por meio de Fórum de Diálogo<sup>32</sup>, com a colaboração de alguns dos maiores contribuintes do país, convidados pela RFB em razão de suas estruturas de governança tributária e posicionamento no mercado. Os integrantes desse Fórum vêm estudando e debatendo os modelos internacionais, as necessidades de adequação do direito à realidade brasileira, as boas práticas de governança, os requisitos e contrapartidas que devem compor o programa a ser instituído por lei competente, dentre tantos outros aspectos relevantes.

31 Além da Abrasca e da Febraban.

32 A propósito, ver a seção “Conheça o Fórum de Diálogo do CONFIA” no site da RFB. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/conheca-o-forum-de-dialogo-confia>. Acesso em: 7 dez. 2021.

E, como resultado de todo esse trabalho e dedicação, foi apresentado ao Congresso Nacional o Projeto de Lei (PL) nº 15/2024, instituindo formalmente três programas de conformidade tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda. Destes, o CONFIA é o projeto que introduz no Brasil o programa federal de conformidade cooperada para os grandes contribuintes, inaugurando um novo modelo de relacionamento entre eles e o fisco, pautado nos valores já tratados neste trabalho. Vale conferir o que expressamente está previsto nos artigos 2º e 3º do texto:

Art. 2º. O Confia é um programa de conformidade tributária de adesão voluntária, que visa a incentivar o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras por meio da construção de relacionamento cooperativo entre a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e os contribuintes participantes.

Art. 3º. O relacionamento cooperativo a que se refere o art. 2º terá como princípios: a voluntariedade de ingresso e saída do Confia; a boa fé e a construção de uma relação de confiança mútua; o diálogo e a cooperação; a transparência, a previsibilidade e a segurança jurídica; a busca da conformidade tributária; a prevenção de litígios e de imposição de penalidades; e a proporcionalidade e a imparcialidade.

Entre os resultados esperados, acredita-se que o CONFIA possa fomentar as boas práticas de gestão fiscal, resultando em simplificação e facilitação do cumprimento voluntário de obrigações fiscais e, por meio da racionalização de procedimentos, na redução de custos de *compliance* e de litigiosidade<sup>33</sup>.

É importante mencionar que a colaboração entre fisco e contribuinte, característica do modelo, foi observada também ao longo de todo o processo de discussão dos principais pontos estruturantes do programa que culminaram na redação do texto base do PL. Essa colaboração com os contribuintes proporcionou uma visão mais abrangente das medidas que devem compor o desenho vencedor do modelo, pois a administração tributária teve a oportunidade

33 Conforme se infere das finalidades do Fórum de Diálogo do Programa CONFIA. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-information/acoes-e-programas/confia/Estatuto-republicado29102021.pdf>. Acesso em: 7 dez. 2021.

de interagir com as empresas e conhecer melhor as suas atividades, ramos de atuação, modelos de governança e dificuldades rotineiras do dia a dia, sugerindo soluções e contrapartidas que possam ser eficazes, de acordo com as particularidades e complexidades de cada atividade empresarial.

Em que pese a participação dos contribuintes na construção do CONFIA seja motivo de celebração, vale frisar o cuidado da Administração e também do Congresso Nacional em assegurar que as premissas e expectativas (descritas de forma exemplificativa no item 2 deste artigo) sejam de fato refletidas pelo texto final, resultante da conversão do PL, após sua regular tramitação legislativa.

Fazendo uma análise preliminar do texto, é possível constatar que alguns pontos necessitam de ajuste para que o programa fique de fato atraente para os contribuintes e, sobretudo, reflita as premissas e as contrapartidas consensadas entre eles e o fisco no Fórum de Diálogo.

Com efeito, o prazo de 120 dias para autorregularização, por exemplo, previsto no art. 8º do PL, pode ser muito curto para alguns casos, especialmente se comparado com os prazos de 5 anos frequentemente previstos em parcelamentos ou com o prazo de 10 anos existente para pagamento de débitos inscritos em dívida ativa e transacionados junto à PGFN.

Dessa forma, e novamente fazendo referência às discussões quando da construção do programa, parece-nos mais eficiente ajustar os prazos para regularização, considerando o fato em si – por exemplo, se se está diante de um mero equívoco decorrente de preenchimento de obrigação acessória ou de um débito referente ao valor principal do tributo, estabelecendo-se um tempo limite (ou calendarização de pagamentos) para regularização de acordo com a hipótese.

Digno de nota é o fato de o PL contemplar, de forma correta, a não aplicação de quaisquer penalidades na autorregularização pelo contribuinte que se comportou de forma transparente e, voluntariamente, deu conhecimento à administração tributária de suas operações para discussão e/ou validação.

Outro ponto a ser celebrado é a previsão de afastamento da multa de ofício quando da lavratura do auto de infração, caso o contribuinte, ao final de todo o procedimento, dentro do CONFIA, de discussão e verificação dos fatos e da legislação aplicável, discorde da interpretação trazida pelas autoridades fiscais, optando por litigar.

O mesmo não ocorreu quanto à previsão do PL sobre a multa de mora, cuja redação indica que permanecerá sendo exigida se houver o prosseguimento da discussão para a esfera judicial ou mesmo caso o contribuinte decida pelo pagamento do débito tributário ao final do contencioso administrativo.

Ora, não se pode ignorar que o sistema tributário brasileiro, como já amplamente exposto linhas acima, é um dos mais complexos e custosos do mundo<sup>34</sup> e, especialmente por isso, boa parte dos temas tributários passa pela discussão de legalidade e/ou constitucionalidade da norma.

Assim, obviamente que esperando uma curva de maturidade quanto ao comportamento dos contribuintes para que a falta da penalidade não implique a conclusão lógica de que financeiramente sempre haverá interesse em discordar dos posicionamentos do fisco, não é razoável penalizá-los caso optem pela continuidade da demanda. O que parece ser mais coerente é que a multa de mora tenha, sim, o seu lugar, mas incidindo apenas após decisão definitiva sobre o tema (final da esfera judicial com decisão desfavorável ao contribuinte).

Na mesma linha, se algum contribuinte, de forma intencional e reiterada, ingressar no programa unicamente com a intenção de se utilizar dos benefícios de redução de valores, caberá à gestão do programa considerar a possibilidade da sua expulsão, por violação de condizente ao CONFIA.

<sup>34</sup> Não é demais mencionar o relatório *Tax complexity* de 2022, que aponta o Brasil como um dos países mais complexos do mundo, ocupando a 60<sup>a</sup> posição entre as 69 nações pesquisadas menos complexas (ou seja, ocupamos a 10<sup>a</sup> posição em termos de complexidade). Disponível em: <https://www.tax-complexity.org/>. Acesso em: 7 mar. 2024. Vale conferir também a pesquisa do Oxford University Centre for Business Taxation que posiciona o Brasil em 2º lugar quanto ao assunto no *workpaper* intitulado *What creates tax uncertainty? Evidence from three phases of a cross-country survey* (Devereux, 2022).

Em conclusão, qualquer tema em discussão dentro do Programa CONFIA, seja de iniciativa do fisco ou do contribuinte, não deve prever aplicação de multa e/ou penalidade, uma vez que o programa como um todo demanda um comportamento diferenciado por parte do contribuinte, que deve ser privilegiado, e não penalizado, caso não se chegue a um consenso – fato que, de igual forma, interessa e beneficia a todos, conforme já exposto ao longo deste texto.

## 5 CONCLUSÃO

As peculiaridades da realidade brasileira, especialmente em termos de cultura do litígio e complexidade da legislação, não podem deixar de ser levadas em consideração no desenho de qualquer programa de conformidade fiscal.

O volume do contencioso tributário – disfunção do sistema brasileiro – não é um fato desconhecido, existindo relevantes esforços direcionados à sua redução (tanto da Receita Federal do Brasil, das Secretarias de Fazenda dos estados, das Procuradorias e do Conselho Nacional de Justiça quanto dos Poderes Legislativo e Judiciário), buscando-se evitar o colapso do atual formato de cobrança do crédito tributário.

Discutir sobre a estabilização das controvérsias em matérias tributárias para que se evite a instauração do litígio, portanto, é, além de uma tendência internacional, uma absoluta necessidade para nosso país, onde não há diretrizes objetivas (legislativas ou jurisprudenciais) e muito menos estáveis quanto às estruturas de planejamentos tributários admitidas ou, ao menos, àquelas não consideradas abusivas.

Nesse contexto têm lugar os programas de *cooperative compliance* para alavancagem da conformidade fiscal e harmonia das relações jurídico-tributárias, com foco na estabilização interpretativa no momento da ocorrência do fato gerador, através de uma relação de confiança, norteada pelo diálogo e pela transparência, sempre mirando a composição prévia e a regularização voluntária por parte do contribuinte.

Ao se evitar o distanciamento entre os momentos da ocorrência do fato, a instauração da controvérsia e a verificação acerca do adequado tratamento tributário dispensado ao fato (que pode ocorrer apenas algumas décadas depois de sua ocorrência, com a finalização da discussão judicial), na verdade, elevar-se-ão os padrões de transparência fiscal em detrimento do aumento do contencioso.

Com a mitigação do risco de interpretações divergentes, a partir da correta compreensão do fato tributável e de maneira antecipada<sup>35</sup>, estar-se-á inaugurando um novo paradigma de relacionamento entre fisco e contribuinte, com menor margem para discricionariedades, de parte a parte.

Programas de conformidade cooperada como o CONFIA surgem como ferramentas úteis para a Administração Pública discutir as estruturas e temas tributários em um novo patamar de compreensão sobre o mundo corporativo, devendo estar preparada para tanto – mesmo porque, diante de uma pluralidade de possibilidades, o contribuinte deve ter o direito de escolher o caminho que lhe for menos oneroso, desde que lícito, organizando seu negócio em busca de eficiência fiscal (lucro e redução de custo), em função do melhor interesse dos acionistas, o que, por sua vez, faz parte da dinâmica empresarial e não deve ser condenável pelo simples fato de não ser adotada sempre a opção que apresente a tributação mais elevada.

Explorar esse caminho do diálogo e da compreensão mútua é, em última instância, garantir segurança jurídica e previsibilidade a todos, através do equilíbrio entre a liberdade do contribuinte de se planejar fiscalmente e a necessidade de financiamento do Estado (legítima expectativa de entrada de caixa), alcançado a partir da justa aplicação e interpretação da lei fiscal.

Certamente há temas ainda em evolução para a construção ideal do primeiro programa federal de conformidade cooperada do país, mas estamos no caminho certo para que o Projeto de Lei n.º 15/2004 seja um sucesso, e seguimos com a certeza de que os pontos mais sensíveis serão equacionados de maneira satisfatória a todos durante a sua tramitação legislativa.

35 Cf. Nardelli (2021).

## REFERÊNCIAS

AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. *Participação do contribuinte na edição de regulamentação tributária*. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

ARANDAS, Eduardo Fernandes. Compliance tributário cooperativo como instrumento de melhoria do ambiente tributário: aspectos gerais. *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 39, p. 111-127, 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/06/Eduardo-Fernandes-Arandas.pdf>. Acesso em: 2 jul. 2022.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório de levantamento 015.289/2018-4. *JusBrasil*, 2018. Disponível em: <https://tcu.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/710150262/relatorio-de-levantamento-rl-1528920184/inteiro-teor-710150292?ref=serp>. Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Ministério da Economia. *Participação social no âmbito do Decreto de Análise de Impacto Regulatório – AIR*. Documento orientador para unidades do Ministério da Economia – Abril/2021. Brasília: ME, 2021a. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/air/o-que-e-air/2.AIRManualdeParticipacaoSocial.pdf>. Acesso em: 9 dez. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. *Relatório Análise de Impacto Regulatório* – tema: incentivo à conformidade fiscal na dívida ativa da União. Brasília: ME, 2021b. Disponível em [https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/air/relatorios-de-air/relatriofinal\\_air\\_pgfn\\_04-21\\_semlogo.pdf](https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/air/relatorios-de-air/relatriofinal_air_pgfn_04-21_semlogo.pdf). Acesso em: 9 dez. 2022.

BRASIL. Banco Interamericano de Desenvolvimento. *Diagnóstico do contencioso tributário administrativo*: relatório final de pesquisa. Brasília: BID, 2022a.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro*: relatório final de pesquisa. Brasília: CNJ, 2022b. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números*: 2023. Brasília: CNJ, 2023a. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/02/justica-em-numeros-2023-16022024.pdf>. Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *PGFN em números* 2023 – dados de 2022. Brasília, 2023b. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a>

informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf. Acesso em: 7 mar. 2024.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Plano anual da fiscalização de 2023 – resultados de 2022*. Brasília, 28 set. 2023c. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/fiscalizacao/relatorio-anual-de-fiscalizacao-2022-2023.pdf>/view. Acesso em: 7 mar. 2024.

CAMPOS, Flávio Vilela. *A conformidade tributária no Brasil: uma análise comparada*. 2020. Dissertação (Mestrado) – Instituto de Estudios Fiscales, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madri, 2020.

CERIONI, Clara. Para especialistas, com a pandemia tendência é de aumento do contencioso tributário. *Jota*, 17 maio 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/contencioso-tributario/para-especialistas-com-a-pandemia-tendencia-e-de-aumento-do-contencioso-tributario-17052021>. Acesso em: 9 nov. 2021.

CONRADO, Paulo César. Transação antiexacial (contencioso) e sua possível incidência sobre a tese jurídica de fundo. In: ARAÚJO, Juliano Furtado Costa; CONRADO, Paulo César (coord.). *Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

DEMES, Jorge Mussa Guerra. Análise do impacto regulatório no contexto tributário. *Jota*, 25 abr. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/analise-de-impacto-regulatorio-no-contexto-tributario-25042022>. Acesso em: 13 jul. 2022.

DEVEREUX, Michael P. *What creates tax uncertainty? Evidence from three phases of a cross-country survey*. OXFORD University, Centre for Business Taxation, 2022. Disponível em: <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/what-creates-tax-uncertainty-evidence-from-three-phases-of-a-cross-country-survey>. Oxford University Centre for Business Taxation. Acesso em: 7 mar. 2024.

FERNANDES, André Luiz Fonseca; MASCITTO, Andrea; PISCITELLI, Tathiane. Um olhar para a arbitragem tributária: comparativo das propostas no Senado Federal, provocações e sugestões. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 48, 2021. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/um-olhar-para-a-arbitragem-tributaria-comparativo-das-propostas-no-senado-federal-provocacoes-e-sugestoes/>. Acesso em: 23 nov. 2021.

INSPER. Núcleo de Tributação do Insper. *Contencioso tributário no Brasil*. Relatório 2020, ano de referência 2019. São Paulo, 2020. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso\\_tributario\\_relatorio2020\\_vf10.pdf](https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf). Acesso em: 9 nov. 2021.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCITAION. IFA Initiative on the Enhanced Relationship. *Key issues report*. IFA, 25 jan. 2012.

INTERNATIONAL MONEY FUND – IMF; ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OCDE. *Tax certainty 2017: IMF/OECD report for the G20 Finance Ministers*. [S.I.]: FMI; OECD, 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2022.

LAMADRID, Patrícia Bacheschi Gomez de. *A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os contribuintes*. 2020. Dissertação (Mestrado profissional) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020.

LANDI, Roberta Bordini Prado. *Medidas alternativas de diminuição do contencioso fiscal: inspiração no direito internacional*. 2020. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

LMU MUNICH; PADERBORN UNIVERSITY. Tax complexity worldwide. Disponível em: <https://www.taxcomplexity.org/>. Acesso em: 7 abr. 2023.

MENDONÇA, Priscilla Faricelli de. A arbitragem em matéria tributária e o sistema normativo brasileiro. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (coord.). *Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/15: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial brasileiro*. São Paulo: Almedina, 2017.

NARDELLI, Marcela Ladeira. *Planejamento tributário e segurança jurídica: estabilidade da interpretação jurídica de planejamentos tributários submetidos previamente à análise do fisco*. 2021. Dissertação (Mestrado profissional) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2021.

NARDELLI, Marcela Ladeira. Projetos de *cooperative compliance* no Brasil na visão do empresariado. In: BOSSA, Gisele; BRIGAGÃO, Gustavo; TORRES, Heleno; MANCARINI, Zabetta (coord.). *Cooperative compliance e medidas de redução de contencioso tributário*. São Paulo: Almedina, 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. *Study into the role of tax intermediaries*. Paris: OECD Publishing, 2008.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264200852-en>. Acesso em: 12 nov. 2021.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. Paris: OECD Publishing, 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>. Acesso em: 12 nov. 2021.

OWENS, Jeffrey; PEMBERTON, Jonathan Leigh. *Cooperative Compliance – A Multi-stakeholder and Sustainable Approach to Taxation*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2021.

PARADA, Márcio Henrique Sales; OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. Programas de conformidade cooperativa não são simples ofertas de autorregularização. *Jota*, 16 fev. 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/autor/marcio-henrique-sales-parada>. Acesso em: 7 abr. 2023.

ROCHA, Sérgio André. Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 39, p. 507-527, 2018.

STAHL, Sidney. Redução do contencioso administrativo fiscal: alteração na estrutura do CARF, imparcialidade e o Novo CPC. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (coord.). *Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/15: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial brasileiro*. São Paulo: Almedina, 2017.

TORRES, Hélio Taveira. Conciliação, transação e arbitragem em matéria tributária. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (coord.). *Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/15: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial brasileiro*. São Paulo: Almedina, 2017.

VITALIS, Aline. *Compliance fiscal e regulação fiscal cooperativa*. *Revista Direito GV*, v. 15, n. 1, jan./abr. 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/2317-6172201904>. Acesso em: 7 dez. 2021.



## AÇÕES DE CONFORMIDADE COOPERATIVA: RECEITA SINTONIA

**Frederico Igor Leite Faber**

Auditor-Fiscal da Receita Federal desde 2006 e mestre em Administração Tributária pela UNED/IEF da Espanha. Atualmente é Adido Tributário e Aduaneiro na Embaixada do Brasil em Assunção, Paraguai. Foi Subsecretário de Arrecadação, Cadastros e Atendimento, Coordenador-Geral de Arrecadação e Cobrança, e Coordenador-Geral de Arrecadação e Direito Creditório da RFB. Prestou consultorias na área da Cobrança para Ciat, Esaf e FGV.

### RESUMO

O programa de conformidade tributária Receita Sintonia, ou simplesmente Sintonia, é uma iniciativa da administração tributária federal brasileira, Receita Federal, em fase de desenvolvimento e em apreciação legislativa pelo Projeto de Lei nº 15, de 2 de fevereiro de 2024, que visa incentivar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias por meio da concessão de tratamentos favorecidos para os contribuintes com maiores níveis de conformidade, incentivando a mudança de comportamento dos demais. O Sintonia nasce para complementar os demais programas de conformidade existentes: o Confia e o Operador Econômico Autorizado (OEA). Diferentemente destes, o Sintonia é um programa amplo e não depende de uma habilitação ou adesão prévia, sendo voltado para os contribuintes além dos abrangidos pelo Confia (grandes contribuintes) e OEA (intervenientes do comércio exterior). Por meio da gestão de riscos de conformidade lecionada pelos organismos internacionais como OCDE, FMI e CIAT, está sendo realizada uma vasta classificação dos contribuintes

para cada dimensão tributária dos eventos dos últimos três anos: Cadastro, Declarações, Pagamentos e Informações. A partir desta classificação, para os contribuintes com maiores níveis de conformidade tributária serão concedidos os Selos Sintonia com diversos tratamentos favorecidos: prioridade na análise de requerimento, bônus de adimplência fiscal, informação prévia de atuações e emissão de Certidão de Regularidade, entre outros.

**Palavras-chave:** Conformidade tributária; gestão de riscos; gestão de riscos de conformidade; administração tributária; Receita Federal.

## **ABSTRACT**

*The Receita Sintonia tax compliance program, or simply Sintonia, is an initiative of the Brazilian federal tax administration, Receita Federal, currently being developed and under legislative consideration by Law Project 15 of February 2, 2024, which aims to encourage voluntary compliance with tax obligations by granting favorable treatment to taxpayers with higher levels of compliance, encouraging others to change their behavior. Sintonia was created to complement the other existing compliance programs: Confia and the Authorized Economic Operator (AEO). Unlike these programs, Sintonia is a broad program that does not require prior qualification or membership, and is aimed at taxpayers other than those covered by Confia (large taxpayers) and AEO (foreign trade players). Through the management of compliance risks taught by international organizations such as the OECD, IMF and CIAT, a broad classification of taxpayers is being conducted for each tax dimension of the events of the last three years: Registration, Tax Returns, Payments, and Information. Based on this classification, taxpayers with the highest levels of tax compliance will be awarded the Sintonia Seal with various favorable treatments: priority in the analysis of applications, tax compliance bonuses, prior information on actions and the issuance of a Certificate of Tax Regularity, among others.*

**Keywords:** Tax compliance; risk management; compliance risk management; tax administration; Receita Federal.

## SUMÁRIO

1	Introdução .....	635
1.1	A conformidade tributária .....	635
1.2	Gestão de riscos de conformidade .....	637
2	Receita Sintonia .....	638
2.1	Precedentes.....	638
2.2	Projeto Receita Sintonia .....	642
3	Conclusão.....	650
	Referências.....	651



# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 A conformidade tributária

Diversas são as definições de conformidade tributária encontradas na literatura técnica e nas legislações de diversos países e entes federativos brasileiros. Algumas legislações e autores consideram a conformidade tributária um fim, ou, em outras palavras, tratam aquele contribuinte, pessoa física ou jurídica, que cumpre todas as suas obrigações tributárias como alguém que atingiu a devida “conformidade tributária”.

Entretanto, as publicações técnicas citadas adiante tratam a conformidade tributária como um meio, ou melhor, um conjunto de ações das administrações tributárias (AT) perante seus contribuintes para elevar o nível de cumprimento de suas obrigações.

Uma das melhores definições de conformidade tributária, no ponto de vista deste autor, é a apresentada por Díaz Yubero (2020):

Conformidade tributária é uma estratégia dirigida a incrementar os níveis de cumprimento voluntário, por meio da facilitação aos contribuintes que queiram cumprir com suas obrigações, com o menor custo possível. Mas é imprescindível a luta contra a fraude fiscal, transmitindo para a sociedade que a AT é capaz de atuar com agilidade.

Analizando cada parte desta definição, é possível definir as cinco principais características e diretrizes que definiriam esta estratégia:

1. **Incremento dos níveis de cumprimento voluntário:** esta é, sem dúvida, a principal característica da conformidade tributária. Não se busca o incremento dos níveis de cumprimento tributário por meio do incremento das fiscalizações ou autuações. Busca-se o incremento destes níveis por meio de ações do próprio contribuinte, melhor dizendo, pela autorregularização;

2. **Por meio de facilitação aos contribuintes que queiram cumprir com suas obrigações:** para que o contribuinte possa se autorregularizar (cumprir voluntariamente), é necessário que a AT facilite esse cumprimento, o que pode ser feito por meio de orientações, por obrigações acessórias modernas (notas fiscais eletrônicas, declarações simplificadas ou pré-preenchidas), por facilitação no pagamento (meios eletrônicos de pagamento), por mecanismos eficientes de restituição do direito creditório do contribuinte, entre outros meios;
3. **Com o menor custo:** importante frisar que esta sentença não se limita a definir que o menor custo deva ser para a AT ou para o contribuinte. De fato, deve ser para ambos. A realidade atual das AT é de restrição dos seus quadros orçamentário e de pessoal e, principalmente, de gargalos para o desenvolvimento de soluções de tecnologia de informação e comunicação (TIC). Por outro lado, imputar custos administrativos deste cumprimento aos contribuintes se reflete negativamente na sua eficiência e competitividade, o que encarece os produtos e serviços finais, além de reduzir o nível de produção, emprego e indicadores sociais;
4. **Luta contra a fraude fiscal:** esta sentença é dirigida aos contribuintes que estão predispostos a não cumprir. O autor enfatiza esta questão, pois deixar de atuar neste nicho inevitavelmente afetaria o comportamento dos predispostos a cumprir sua obrigação (efeito manada cultural). Logo, estratégias de “enforcement”, como equipes estruturadas de pesquisa, investigação, fiscalização e repressão, devem ser mantidas para estes contribuintes pelas AT;
5. **Atuação com agilidade:** encerra-se a definição com um fator primordial na conformidade tributária, o próprio tempo. A atuação das AT, seja nas facilitações ao cumprimento voluntário ou na luta contra a fraude fiscal, deve ser em momento próximo à ocorrência do fato gerador do tributo ou da conduta. Além disso, deve ser constante, não pode ser descontinuada. Uma eventual demora na ação da administração tributária certamente reduzirá a sua eficácia.

## 1.2 Gestão de riscos de conformidade

O Fundo Monetário Internacional (Russel, 2010) relaciona os programas de conformidade à Gestão de Riscos de Conformidade (GRC), outro tema amplamente tratado pelas administrações públicas (AP) no âmbito da OCDE (OECD, 2004). O Fundo explicita que um programa de conformidade é um plano de alto nível que reúne em um único documento uma descrição dos riscos de conformidade mais significativos identificados no sistema tributário e define os detalhes gerais de como a AT pretende responder a esses riscos.

De fato, para os riscos que envolvem o contribuinte disposto a cumprir, as estratégias comumente adotadas são exatamente as facilitações no cumprimento da obrigação voltadas à autorregularização. Logo, pode-se afirmar que a implantação de um programa de conformidade depende fundamentalmente da estruturação de uma gestão de riscos de cumprimento apropriado dentro da AT.

A famosa pirâmide de conformidade da OCDE (figura 1) sintetiza de forma primorosa as linhas de ação para cada estrato de comportamento do contribuinte – abrangendo desde aquele disposto ao correto cumprimento até o decidido a não o fazer –, bem como o almejado resultado: a ampliação dos níveis de cumprimento voluntário.

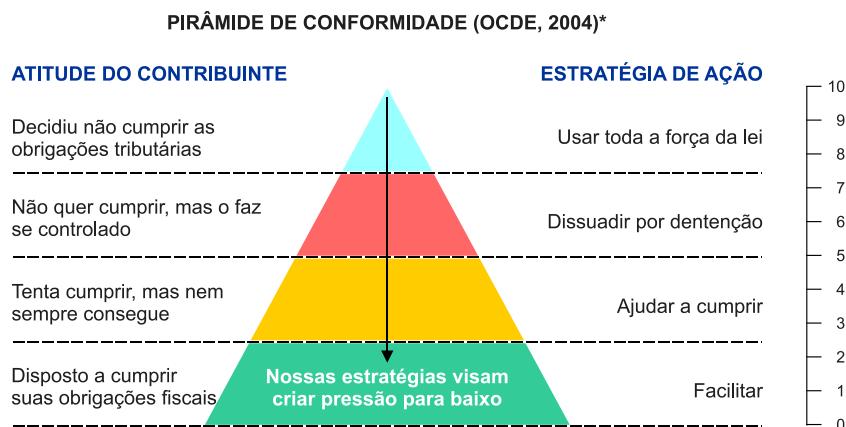


Figura 1 – Pirâmide de conformidade tributária da OCDE \*(adaptada)

## 2 RECEITA SINTONIA

### 2.1 Precedentes

A administração tributária federal brasileira, Receita Federal, ao longo dos últimos anos vem implementando de forma institucional grandes programas de conformidade tributária, visando, conforme apresentado anteriormente, incrementar os níveis de cumprimento voluntário.

Um desses grandes programas institucionais, voltados para a área aduaneira e facilitação do comércio exterior, é o Programa Operador Econômico Autorizado (OEA), de 2015. O Programa OEA foi instituído por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.598, de 9 de dezembro de 2015, cuja matéria é atualmente regulada pela Instrução Normativa RFB nº 1.985, de 29 de outubro de 2020, com base no disposto no art. 52 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e no art. 22 do Anexo da Diretriz do Mercosul/CCM nº 32, de 2008, internalizada pelo Decreto nº 6.870, de 4 de junho de 2009, e em observância aos princípios da Estrutura Normativa SAFE da Organização Mundial de Aduanas (OMA).

Trata-se de uma iniciativa destinada a fortalecer a segurança da cadeia de suprimentos internacional e estimular o cumprimento voluntário da legislação tributária e aduaneira para os intervenientes que atendam a critérios específicos definidos pela RFB do Ministério da Fazenda (MF).

Em fevereiro de 2017, entrou em vigor o Acordo sobre Facilitação do Comércio (AFC), da Organização Mundial do Comércio (OMC). O AFC estabelece, em seu art. 7º, as medidas de facilitação de comércio concedidas a operadores certificados que deverão ser implementadas por seus membros.

A adesão ao Programa OEA é voluntária e a certificação é concedida em caráter precário, por meio de autorização. O interveniente certificado é submetido a constante monitoramento quanto ao atendimento de critérios e condições específicos estabelecidos pela RFB, cujo descumprimento ensejará a cassação da autorização, sem prejuízo da aplicação das demais penalidades cabíveis.

Em 2018, a RFB iniciou o desenvolvimento de um novo programa de conformidade destinado à conformidade dos tributos internos (não aduaneiros): Programa de Estímulo à Conformidade Tributária (Pró-Conformidade).

O Pró-Conformidade surge num contexto em que se busca estimular os contribuintes a adotarem boas práticas com o fim de evitar desvios de conduta e de fazer cumprir a legislação. Foi um programa inspirado na metodologia sugerida pela OCDE e pelo Programa Nos Conformes, da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo (Sefaz/SP). O programa pretendia estabelecer uma classificação dos contribuintes, levando em conta seu histórico recente de relacionamento com a administração tributária federal.

Essa classificação serviria de referência para a relação entre a RFB e o contribuinte, direcionando as ações de cumprimento cooperativo, fiscalização, atendimento, análise de requerimentos (inclusive restituição e compensação), julgamento de recursos, dentre outras.

Uma vez classificados os contribuintes, a RFB adotaria medidas que os incentivasse à autorregularização, adequadas ao perfil de cada grupo, de forma que os contribuintes que oferecessem menor risco teriam benefícios que iam desde o atendimento prioritário, inclusive na análise de demandas, passando por informação prévia sobre eventuais irregularidades, até o recebimento do Certificado de Conformidade Tributária.

No mês de outubro de 2018, a RFB iniciou a Consulta Pública nº 4 para a apreciação da minuta de Portaria de instituição do Pró-Conformidade. Os principais pontos apresentados pelos contribuintes em relação a esta minuta foram:

1. poucas medidas de incentivo para os contribuintes com melhores classificações: de fato, por se tratar de uma medida infralegal, a RFB poderia conceder apenas benefícios de caráter administrativo, respeitando o arcabouço legal vigente. Não poderia, por exemplo, conceder qualquer benefício que representasse redução do tributo devido (matéria reservada à lei, com impacto fiscal);
2. o caráter público da classificação dos contribuintes: a minuta inicial previa que a classificação poderia ser divulgada publicamente. Entretanto, durante a própria tramitação da RFB, esta posição não foi mantida;
3. consideração na classificação das autuações fiscais suspensas por contencioso administrativo ou judicial: em decorrência do grande

passivo atualmente em ambos os contenciosos fiscais e suas altas temporalidades, a RFB entendia inicialmente que isto deveria influenciar a classificação do contribuinte;

4. a especificidade do programa, que era voltado ao cumprimento de obrigações de tributos não aduaneiros.

Em decorrência das mudanças na gestão da instituição e, principalmente, do início da pandemia de Covid-19, as tratativas relacionadas ao Programa Pró-Conformidade não foram continuadas.

Ao final de 2020, a RFB decidiu investir na construção de um novo modelo de relacionamento do fisco com o contribuinte com enfoque nos maiores contribuintes. Foi, então, que se iniciou o Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal, Programa Confia, que tem como um de seus pilares de inovação a construção conjunta e cooperativa de sua concepção, desenvolvimento, implementação e expansão (RFB, 2024).

Por meio da publicação da Portaria nº 28, de 15 de abril de 2021, foi instituído o Comitê Gestor responsável pela definição das diretrizes para a criação e o funcionamento do Confia. O Comitê Gestor é responsável pela aprovação da constituição do Fórum de Diálogo entre a RFB e os contribuintes, espaço colaborativo entre o setor público e o setor privado no qual são discutidas as propostas para a criação do modelo Confia no Brasil.

Com base no conceito de gerenciamento de riscos e mediante a análise do comportamento, do histórico de conformidade e da estrutura de controle fiscal do contribuinte, o Confia busca uma atuação mais eficaz e eficiente da administração tributária em relação a cada um de seus participantes.

A conformidade cooperativa é um tipo de relacionamento entre empresas e administrações tributárias caracterizado por ações cooperativas decorrentes do diálogo para a obtenção de ganhos mútuos, mantida a isonomia de tratamento tributário entre os contribuintes. Baseada na transparência, na segurança jurídica e na cooperação, a conformidade cooperativa é justificada objetivamente pela governança corporativa tributária e pelo sistema de gestão da conformidade

tributária do contribuinte. Ela já existe em vários países desenvolvidos e sua adoção vem sendo recomendada pela OCDE desde 2013.

No Confia, buscou-se criar um balanço adequado nos “deveres” e “processos próprios de trabalho”, de forma a não gerar ônus ou custos desproporcionais para as partes e produzir ganhos na relação cooperativa, que vem balizada pelos princípios elencados na proposta. Há um plano de trabalho acordado entre a RFB e o contribuinte em que constam compromissos e objetivos a serem atingidos no período definido previamente pelo órgão, de modo que o programa não pode ser utilizado apenas para o contribuinte se eximir de provável sanção.

Os programas de conformidade OEA e Confia, da RFB, careciam, apesar de estarem cobertos por legislações infralegais ou acordos internacionais, de um arcabouço legal específico e estruturado. Além disso, havia uma lacuna no âmbito federal de um programa de conformidade para aqueles contribuintes não abrangidos pelo OEA (intervenientes do comércio exterior) e do Confia (grandes contribuintes).

Nesta linha, foi encaminhado pelo Poder Executivo Federal Brasileiro ao Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 15, em 2 de fevereiro de 2024 (Câmara dos Deputados, 2024), com a proposta de instituição de programas de conformidade tributária e aduaneira no âmbito da RFB, incluindo um novo programa: o Sintonia.

O Sintonia, tratado mais adiante, está sendo criado para ser um amplo programa de conformidade que inclui os contribuintes não contemplados pelos programas OEA e Confia, abrangendo as obrigações relativas aos tributos “internos” e aduaneiros, mas com diretrizes, critérios e benefícios alinhados com os demais programas de conformidade da RFB.

Observados os princípios da boa-fé e da colaboração mútua, que devem pautar a relação entre a administração tributária e o contribuinte, e a atuação cooperativa no cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras, a RFB tem adotado medidas que visam ao efetivo pagamento do crédito tributário, por meio de práticas que incluem o fornecimento de orientações ao contribuinte e a

simplificação de procedimentos, de forma a evitar litígios. O Confia, o Sintonia e o Programa OEA incluem-se nessas medidas e têm por objetivo ampliar os instrumentos que levam à conformidade tributária e aduaneira.

## 2.2 Projeto Receita Sintonia

O Programa Receita Sintonia tem por objetivo estimular os contribuintes a adotarem boas práticas no cumprimento das obrigações tributárias, em especial quanto ao adimplemento no pagamento e na entrega consistente de declarações e escriturações. Assim, evita-se o lançamento de ofício, o pagamento de multas e juros moratórios e demais consequências legais em vista do inadimplemento, favorecendo a prevenção de litígios entre o fisco e o contribuinte.

O Receita Sintonia, conforme já explanado, nasceu para ser um programa amplo de conformidade e atender aqueles contribuintes inicialmente não abrangidos pelos programas OEA e Confia. Além disso, definiu-se que o foco de trabalho da Receita Federal seria nos contribuintes com melhores índices de conformidade (menores riscos) por meio de incentivos positivos da própria administração, de forma a influenciar e incentivar a mudança do comportamento dos demais, conforme disposto na figura 2.



Figura 2 – Concepção do Programa Receita Sintonia.

Utilizaram-se para a construção do Receita Sintonia, além do Pró-Conformidade, OEA e Confia, já citados, outras iniciativas da Receita Federal internas e externas, aproveitando-se as melhores lições aprendidas. Podem-se citar as iniciativas e ações relativas ao acompanhamento e monitoramento dos maiores contribuintes, à gestão de riscos na aduana e comércio exterior, às diversas ações de conformidade para empresas ou pessoas físicas, à gestão de riscos voltados à investigação e seleção para fiscalização, entre outras, integradas pelas melhores soluções de TIC atualmente disponíveis e utilizadas (Receita Data, mineração de dados, dossiês eletrônicos, etc.).



Figura 3 – Construção do Programa Receita Sintonia.

### 2.2.1. Etapas do projeto

O projeto é dividido em quatro grandes etapas: classificação dos contribuintes (“rating”), definição dos tratamentos favorecidos, implantação e monitoramento. Nestas etapas haverá a participação da sociedade, cidadãos e empresas, seja no processo legislativo de apreciação do PL nº 15, de 2024, seja na sua futura regulamentação por meio de consultas públicas nos moldes do Pró-Conformidade, ou ainda no monitoramento do programa por meio de acesso às suas informações e sugestões de evolução.



Figura 4 – Etapas do Programa Receita Sintonia.

## 2.2.2. Classificação dos contribuintes

A primeira etapa, atualmente em desenvolvimento e provavelmente a mais complexa, é a classificação dos contribuintes com base no seu perfil de conformidade. Para um desenvolvimento satisfatório, foram definidas quatro grandes diretrizes para direcionar esta classificação.



Figura 5 – Diretrizes de classificação do Receita Sintonia.

- Transparente:** as informações que subsidiarão a classificação do contribuinte (declarações, pagamentos, cadastro, entre outras) estarão disponíveis a ele para consulta e análise. Serão utilizadas informações prestadas pelo próprio contribuinte (fatos) e não serão consideradas informações que sejam meros indícios de conduta.
- Orientativa:** além da transparência, no caso em que alguma conduta apresentada pelo contribuinte esteja desabonando sua classificação (p. ex., falta de pagamento ou atraso na entrega de declaração), as

devidas orientações e funcionalidades deverão ser prestadas de forma que o contribuinte possa autorregularizar esta pendência.

3. **Motivadora:** a comunicação junto ao contribuinte deve ser clara e objetiva e, principalmente, exercer uma influência positiva para que o motive a melhorar a sua classificação, seguindo as melhores diretrizes da economia comportamental (“nudge”) (Mosmann, 2020).
4. **Sigilosa:** todas as informações referentes à classificação do contribuinte e seu próprio resultado serão estritas ao conhecimento do próprio contribuinte, ressalvada a possibilidade de que ele mesmo permita a sua divulgação.

Considerando-se as complexidades técnicas e jurídicas, esta primeira versão do Receita Sintonia se inicia com a classificação e demais efeitos do projeto para as empresas do lucro real, arbitrado e presumido, para as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) optantes do regime unificado de tributação do Simples Nacional (SN) e para entidades imunes e isentas. Logo, não estarão abrangidos neste momento as pessoas físicas (PF), os microempreendedores individuais (MEI) e os órgãos do poder público (OPP).

Além disso, serão consideradas as empresas que, no momento da classificação, estejam em situação de atividade e tenham evento de abertura há mais de seis meses. Sobre a não classificação para empresas recém-abertas, tal decisão foi tomada considerando-se que não haveria dados tributários suficientes para uma consistente classificação.

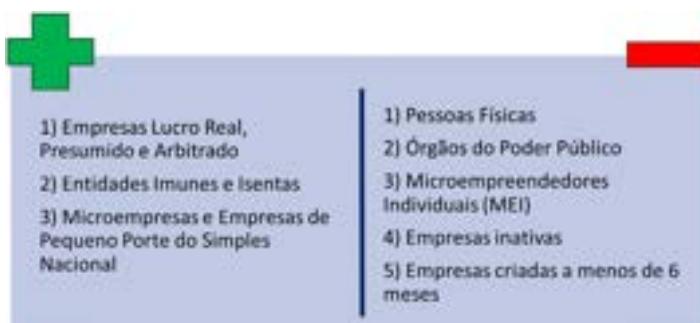


Figura 6 – Escopo inicial para a classificação dos contribuintes.

Seguindo a diretriz de motivar o contribuinte a atingir melhores níveis de conformidade, definiu-se que a classificação do contribuinte seria realizada apenas a partir de eventos ocorridos nos últimos três anos do momento da classificação. Logo, eventos muito antigos, com mais de três anos, não terão influência na classificação. Está sendo avaliado considerar pesos maiores para os eventos mais recentes como uma forma adicional de promover uma mudança no comportamento do contribuinte.

Para a classificação dos contribuintes, utilizou-se a literatura relativa à gestão de riscos de conformidade da OCDE (OECD, 2004) e a avaliação das AT promovida pelo FMI e conhecida como TADAT (*Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*) (Secretaría de TADAT, 2015). Os critérios de classificação do contribuinte, também chamados de indicadores, foram divididos em quatro grandes domínios tributários: cadastro; declarações e escriturações; pagamentos; e informações.



Figura 7 – Domínios de classificação do Receita Sintonia.

1. **Cadastro:** regularidade do contribuinte perante os cadastros administrados pela RFB, o Cadastro da Pessoa Física (CPF) e o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Caso o contribuinte apresente alguma irregularidade cadastral durante o período de avaliação, por exemplo, alguma suspensão ou inaptidão cadastral, esta refletirá de forma negativa neste indicador.
2. **Declarações e escriturações:** são avaliados neste indicador a assiduidade (efetiva entrega e sua constância) e a pontualidade na entrega das declarações e escriturações administradas pela RFB. Entre as principais declarações estão a Declaração de Débitos e

Créditos Tributários Federais (DCTF), bem como sua versão *Web*, e o Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional Declaratório (PGDAS-D). As principais escriturações são as abrangidas pelo Sistema Público de Escrituração Digital brasileiro (Sped), entre elas a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), EFD-Contribuições, EFD ICMS/IPI, eSocial e EFD-Reinf, e Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF). Na área aduaneira, serão considerados aspectos como as retificações das Declarações de Importação (DI) e de Exportação (DE), bem como eventual abandono de mercadoria.

3. **Pagamentos:** além da pontualidade e assiduidade no pagamento dos tributos, inclusive os aduaneiros, será avaliada a solvência do contribuinte (nível de endividamento tributário conforme sua capacidade econômica), incluindo os débitos tributários em parcelamento.
4. **Informações:** neste indicador é avaliada a consistência entre as diversas informações escrituradas, as declaradas, os efetivos recolhimentos e as referentes ao direito creditório do contribuinte (restituição, reembolso, resarcimento e compensação), de acordo com o regime de tributação aplicado a ele, inclusive os relacionados à importação e à exportação.

Além dos indicadores relacionados acima, está sendo avaliada uma bonificação adicional para aqueles contribuintes que já estejam habilitados nos programas de conformidade OEA e Confia.

A classificação de cada indicador será realizada por meio da combinação do comportamento do contribuinte no intervalo temporal de três anos e, conforme já mencionado, será disponibilizada de forma transparente, orientativa, motivadora e sigilosa. Se o contribuinte cumpriu regular e corretamente suas obrigações no indicador, será atribuída a nota 1,000 (um). Um eventual descumprimento reduzirá sua nota, de forma que, no caso de descumprimento total, será atribuída nota 0,000 (zero) ao indicador.

A classificação no domínio será obtida a partir da combinação dos indicadores do domínio, limitada entre 0,000 e 1,000. Por fim, a classificação do contribuinte será obtida a partir da combinação dos quatro domínios e bonificada se o contribuinte estiver no Confia ou no OEA.



Figura 8 – Classificação final do contribuinte do Receita Sintonia.

Enfatiza-se que todos os indicadores e sua classificação estão em fase de desenvolvimento e que a definição final e sua implementação serão objetos de discussão pela sociedade no âmbito da apreciação do PL nº 15, de 2024, e na proposta de consulta pública da sua regulamentação.

Além disso, estão previstas no projeto reanálises permanentes da classificação a partir dos novos eventos de autorregularização (p. ex., entrega e retificação de declarações, pagamento de débitos devedores), bem como a solicitação de revisão pelo contribuinte de forma eletrônica.

Uma vez estabelecida a classificação dos contribuintes abrangidos na primeira versão do Receita Sintonia, estes serão estratificados em grupos com base em seu nível de conformidade (p. ex., “rating” A, B, C, D), com possibilidade de uma subclassificação conforme o comportamento relativo identificado entre estes estratos.

### 2.2.3. Incentivos aos contribuintes – tratamento favorecido

Conforme disposto no PL nº 15, de 2024, os contribuintes classificados no maior grau de conformidade do Sintonia receberão o Selo de Conformidade Tributária e Aduaneira (SCTA) Sintonia. O selo Sintonia terá validade de um ano e, mantidas as condições de concessão, será renovado anualmente, por igual prazo, independentemente de solicitação.

Inicialmente, foram previstos no PL nº 15, de 2024, os seguintes benefícios para os portadores do Selo Sintonia:

1. fruição do bônus de adimplência fiscal, correspondente ao desconto de 1% no pagamento à vista do valor devido da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) até a data de vencimento;
2. vedação ao registro ou à averbação de arrolamento de bens e direitos em órgãos de registro, exceto nos casos de preparação de proposição de medida cautelar fiscal;
3. preferência de contratação, como critério de desempate, em processos licitatórios, respeitada a preferência das microempresas e empresas de pequeno porte prevista no art. 44 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006;
4. priorização de demandas ou pedidos efetuados perante a administração tributária federal, respeitadas as demais prioridades definidas na legislação;
5. recebimento prévio de informação e orientações acerca de indício da prática de infração à legislação tributária e aduaneira; e
6. recebimento prévio de informações para fins de renovação das certidões de regularidade fiscal.

A concessão do bônus de adimplência fiscal é uma importante medida financeira, direta e positiva, que somente é possível por meio de previsão legal específica, ou seja, não seria possível por meio infralegal, como no Pró-Conformidade. Apesar de representar uma remissão tributária com renúncia fiscal, estima-se que o resultado global em termos de arrecadação tributária com a implantação do Sintonia supere, de forma representativa, esta renúncia por meio da mudança de comportamento dos demais contribuintes.

Em relação à priorização de demandas ou pedidos efetuados perante a Receita Federal, optou-se por deixar seu detalhamento e discussão para a regulamentação da proposta em conjunto com a sociedade por meio da consulta pública. A medida pode abranger as solicitações de atendimento, a análise de restituições, entre outros casos.

A respeito do recebimento prévio de informação e orientações acerca de indício da prática de infração à legislação tributária e aduaneira, os contribuintes

poderão optar pela autorregularização, sem incidência da multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, no prazo de sessenta dias, contado da data da ciência da inconformidade.

### 3 CONCLUSÃO

O programa de conformidade Sintonia é um projeto ainda em concepção, mas se espera que, com a sua aprovação e implantação, os estímulos trazidos gerem incentivo para que os contribuintes se mantenham em conformidade, ou busquem graus maiores de conformidade. Assim, diminui-se a concorrência desleal decorrente da sonegação e da inadimplência, cria-se um ambiente favorável entre os agentes econômicos e fomenta-se o ambiente de negócios do país.

Importante ressaltar que alguns contribuintes incorrem em irregularidades, como o uso de planejamento tributário abusivo, a prática de sonegação fiscal e o descumprimento de obrigações acessórias. Esse comportamento impacta diretamente a sociedade, seja pela insuficiência de recursos financeiros para aplicação em políticas públicas, seja na livre concorrência, na medida em que agentes econômicos que não cumprem suas obrigações tributárias se beneficiam em detrimento daqueles que obedecem à legislação.

Alinhando a metodologia sugerida pela OCDE, o programa pretende estabelecer uma classificação dos contribuintes, levando em conta seu histórico recente de relacionamento com a administração tributária federal. Essa classificação será divulgada exclusivamente ao contribuinte, juntamente com o histórico das ocorrências que resultaram em seu enquadramento na respectiva categoria. O contribuinte poderá solicitar a revisão da classificação em face de erro material na aplicação dos critérios adotados.

O estímulo se dará por meio de incentivos positivos, dos quais o contribuinte poderá usufruir conforme o seu grau de conformidade, classificado de forma objetiva e transparente. A Receita Federal adotará medidas que incentivem os contribuintes à autorregularização, adequadas ao perfil de cada categoria, de forma que aqueles enquadrados no nível mais elevado de conformidade

receberão o Selo Sintonia, que traz o maior conjunto de benefícios junto à administração pública.

Os contribuintes classificados no maior grau de conformidade, além de receber o Selo Sintonia, farão jus a um bônus de adimplência fiscal e terão a possibilidade de conhecer previamente inconsistências apontadas pela RFB, bem como receber orientações para promover a autorregularização, em até sessenta dias, sem incidência de multa de mora. Ademais, terão a possibilidade de receber informação prévia e cooperativa para fins de renovação da Certidão de Regularidade Fiscal e não sofrer registro de arrolamento de bens e direitos em órgão de registro, exceto em caso de preparação de proposição de medida cautelar fiscal.

Adicionalmente, além dos benefícios perante a administração pública, considerando que os contribuintes que mantêm um elevado grau de conformidade tributária ajudam na sustentação de todas as políticas públicas, estes terão, por meio do Selo Sintonia, a preferência de contratação, como critério de desempate, nos processos licitatórios, além da priorização de demandas ou pedidos feitos perante os órgãos da administração pública federal.

## REFERÊNCIAS

- ABNT. *Gestão de riscos – princípios e diretrizes*. NBR ISO 31000. Rio de Janeiro, 2018.
- AEAT. *Informe para el análisis y evaluación del cumplimiento del Plan de Objetivos de la Agencia en el año 2020*. Servicio de Auditoría Interna, jun. 2021. Disponível em: [https://sede.agenciatributaria.gob.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020\\_2023/Informe\\_analisis\\_plan\\_objetivos.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Planificacion/PlanEstrategico2020_2023/Informe_analisis_plan_objetivos.pdf).
- CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Projeto de Lei 15/2024*. Brasília, 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2416861>.
- CAMPOS, F. V. *El cumplimiento fiscal en Brasil: un análisis comparativo*. Madrid: UNED / IES, 2020.
- CIAT; SII; FMI. *Manual sobre gestión de riesgos de incumplimiento para administraciones tributarias*. Panamá, 2020.

CLEGG, S. *Modern organizations: organization studies in the Postmodern world*. Londres: Sage, 1990.

DÍAZ YUBERO, F. *La gestión de riesgos de cumplimiento y su importancia en el cumplimiento cooperativo*. Madrid, 2020a.

DÍAZ YUBERO, F. *Modelos organizativos de las administraciones tributarias y estrategia de las organizaciones avanzadas*. Madrid: IEF, 2020b.

EUROPEAN UNION. Fiscalis Risk Management Plataform Group. *Compliance risk manegement guide – for tax administrations*. Bruxelas, 2010.

MOSMANN, G. (29 de Septiembre de 2020). Nudge: entenda o que é esse termo e saiba como aplicar. *SUNO Artigos*, 29 set. 2020. Disponível em: <https://www.suno.com.br/artigos/nudge/>.

OCDE. *Strengthening Tax audit capabilities: general principles and approaches*. EE.UU: OCDE, 2006.

OECD. *Compliance risk management: managing and improving tax compliance*. OECD Publishing, 2004.

PEIRATS, V. *La dirección de la administración: planificación y control. La ética pública*. Instituto de Estudios Fiscales, 2022.

RFB. *Estudio sobre la situación actual de la RFB en relación con la gestión de los riesgos de cumplimiento tributario y aduanero*. Brasília, 2016.

RFB. *Gestión de riesgos de cumplimiento – propuesta de proyecto*. Brasília, 2020.

RFB. Programa de Confromidade Cooperativa Fiscal da Receita Federal. Gov.br, [202?]. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>.

ROBBINS, S. P. *Fundamentos do comportamento organizacional*. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

RUSSEL, B. *Revenue administration: developing a taxpayer compliance program*. Washington, USA: International Monetary Fund, 2010.

SECRETARÍA DE TADAT. *Guía práctica TADAT*. Publicación definitiva. Versión para traducción. 2015. Disponível em: <https://www.tadat.org/assets/files/TADAT%20Field%20Guide%202019%20-%20Spanish.pdf>.

# **PREVENÇÃO DOS LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS. UMA NOVA PROPOSTA. EFETIVIDADE DO CONSENSO AO TRIBUTO<sup>1</sup>**

**Ricardo Almeida Ribeiro da Silva**

Procurador do município do Rio de Janeiro. Assessor jurídico da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF). Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Advogado.

## **RESUMO**

O artigo trata do histórico antagonista da tributação, baseada em relações impositivas, hierárquicas, verticais e, muitas vezes, autoritárias. Aponta o início da mudança e a necessidade do giro de mentalidade nas relações entre fiscos e contribuintes em prol de relações dialógicas, horizontais, cooperativas e consensuais, como já se ensaiava há alguns, com maior consistência, no âmbito de outras relações entre administrados e o Estado. Neste contexto, o artigo propõe que a transformação se valha da experiência e do instrumental jurídico já existente na legislação, nas organizações e nas práticas administrativas vigentes no Brasil, para que se implemente a mudança de conceitos, dos espaços institucionais e dos instrumentos de comunicação e diálogo para formação de consensos entre fiscos e contribuintes. A proposta do “consenso ao tributo” e sua efetividade busca aprender com as experiências estrangeiras, mas quer

1 Artigo publicado na Revista Brasileira de Direito Público RBDP, v. 16, n. 60, p. 43-57, jan./abr. 2018.

evitar a mera importação de modelos alienígenas de difícil digestão institucional, mesmo que se admitam virtudes na antropofagia cultural brasileira. Entre os instrumentos administrativos e espaços públicos identificados, destaca-se o pré-lançamento tributário, a Consulta Fiscal individual ou coletiva e as audiências nos julgamentos de primeira e segunda instâncias administrativas, sem preterir a possibilidade de construção de espaços dialógicos e consensos no âmbito do Poder Judiciário.

## **ABSTRACT**

The article discusses the antagonistic history of taxation, based on imposing, hierarchical, vertical and often authoritarian relationships. It points to the beginnings of change and the need for a change in mentality in relations between tax authorities and taxpayers in favor of dialogical, horizontal, cooperative and consensual relations, as has already been rehearsed for some time, with greater consistency, in other relations between administrators and the state. In this context, the article proposes that the transformation should make use of the experience and legal instruments that already exist in the legislation, organizations and administrative practices in force in Brazil, in order to implement a change in concepts, institutional spaces and communication and dialogue instruments for consensus-building between tax authorities and taxpayers. The proposal for a “consensus on taxation” and its effectiveness seeks to learn from foreign experiences, but wants to avoid merely importing alien models that are difficult to digest institutionally, even if it admits the virtues of Brazilian cultural anthropophagy. Among the administrative instruments and public spaces identified, we highlight the tax pre-release, the individual or collective Tax Consultation and the hearings in first and second instance administrative trials, without neglecting the possibility of building dialogic spaces and consensus within the Judiciary.

**Keywords:** *tax, tax office, taxpayer, co-operation, consensus, administrative practices.*

## SUMÁRIO

1 O crescimento dos conflitos e do impacto sobre o Poder Judiciário. A realidade atual da tributação: autoritarismo, burocracia e sonegação. Inviabilidade do Poder Judiciário como solucionador geral dos litígios tributários .....	657
1.1 Princípio do consentimento ao imposto (ou do “consenso ao tributo”) .....	659
2 Construção concreta de instrumentos para criação de consensos aos tributos .....	661
2.1 Consulta Fiscal .....	663
2.2 Lançamento Tributário .....	666
2.3 Processo administrativo-tributário litigioso .....	669
3 Conclusão .....	671
Referências.....	673



# **1 O CRESCIMENTO DOS CONFLITOS E DO IMPACTO SOBRE O PODER JUDICIÁRIO. A REALIDADE ATUAL DA TRIBUTAÇÃO: AUTORITARISMO, BUROCRACIA E SONEGAÇÃO. INVIALIBILIDADE DO PODER JUDICIÁRIO COMO SOLUCIONADOR GERAL DOS LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS**

A dificuldade do Poder Judiciário em lidar com litígios em massa tem incentivado a busca de meios alternativos para a autocomposição ou para a solução de conflitos entre as pessoas, empresas e entes públicos.

Mediação, conciliação, arbitragem e outros instrumentos são cada vez mais debatidos e adotados, de modo obrigatório ou programático, nas legislações e normalizações de diversos países. Contudo, ainda é tímido o desenvolvimento de sistemas ou de mecanismos de prevenção de conflitos, e esta ausência vem sendo nefasta para as economias de muitos países.

O Brasil avançou no tema da arbitragem desde a edição da Lei Federal n. 9.307/1996, superando, de algum modo, o temor do “justiçamento privado” e do neofeudalismo de cortes privilegiadas. Por sua vez, o Código de Processo Civil de 2015 trouxe promessas de meios alternativos preliminares para a prevenção de litígios judiciais. Entretanto, estes instrumentos não são preventivos ao conflito e operam quando o mesmo já está instaurado, sobrecarregando ordinariamente o Poder Judiciário.

De fato, a escola jurídica brasileira foi historicamente talhada para disputas argumentativas, sendo resistente à cultura de conciliação e sobretudo de prevenção de conflitos. Por isso, ainda é raro o desenvolvimento de mecanismos para evitar litígios, e bastante pobre a discussão sobre sua implantação nas mais diversas áreas do Direito. Entretanto, não é difícil perceber que a litigiosidade judicial ou mesmo as soluções alternativas *a posteriori* aos fatos conflituosos são muito mais custosas para as finanças individuais e para o orçamento público.

Neste artigo se dará destaque ao tema da prevenção de conflitos e de litígios na seara do Direito Tributário e Fiscal, diante da verdadeira inundação dos Tribunais

brasileiros por dezenas de milhões de execuções fiscais<sup>2</sup>, o que inviabiliza parte do seu funcionamento e torna a litigiosidade em matéria tributária (ao lado da trabalhista) a mais impactante sobre a economia jurídica do país.

A gravidade do quadro já foi argutamente sublinhada em recente artigo do professor Heleno Taveira Torres, no qual destaca que a dívida ativa da União prevista na Lei Orçamentária para o ano de 2018 era estimada em mais de 1,8 trilhão de reais<sup>3</sup>!

Todo esse quadro se mantém como consequência da massificação da abordagem<sup>4</sup> (burocracia eletrônica) das situações dos contribuintes<sup>5</sup> e do autoritarismo presente na atitude corriqueira da Administração Fiscal<sup>6</sup>. Os contribuintes, por sua vez, atuam de modo a se evadir das incidências tributárias, buscando formas mais ou menos lícitas, ou até mesmo criminosas.

- 2 Vide Relatório Anual do Conselho Nacional de Justiça relativo ao ano de 2016, que aponta a existência de mais de 28 milhões de execuções fiscais ativas, *representando quase 40 % do total de ações em curso no Poder Judiciário brasileiro* (Conselho Nacional de Justiça, 2016).
- 3 Cf. Torres, H. (2017), do qual se extrai o seguinte trecho: “O quadro brasileiro de conflitividade tributária é de extrema urgência e preocupação. Não pode esperar o fim de crises política, econômica ou de outra natureza. E, em muito, decorre da complexidade do sistema, *das dificuldades de comunicação com os contribuintes, da ausência de medidas preventivas de conflitos, controle de riscos adequados e de uma burocracia exagerada e nem sempre transparente na etapa de aplicação ou dos controles tributários*” (grifos nossos).
- 4 Ricardo Lobo Torres assinala que o fenômeno decorre, dentre outros fatores: da ampliação do *Estado Democrático Fiscal*, que se caracteriza, em especial, pelo “novo equilíbrio entre os poderes do Estado, com a flexibilização da legalidade estrita e com a judicialização da política tributária”. Cf. Torres, R. (2005).
- 5 Vale transcrever aqui a respeitável percepção de Klaus Tipke (2003, p. 363): “As administrações tributárias lidam com casos em massa; na Alemanha, faz-se referência à administração tributária como uma administração em massa. Por isso não se examina tão intensivamente aquilo que os vários milhões de contribuintes declaram, como são examinadas por um juízo criminal as informações de um delinquente. As cortes criminais gastam muito mais tempo que as autoridades fiscais para o esclarecimento de um caso”.
- 6 Como sublinhado pelo professor Casalta Nabais, o direito tributário é o maior dos refúgios da atitude autoritária, pois permanece fundado sobre a ideia de que o tributo é o ícone impositivo do Estado sobre os cidadãos: “[...] a doutrina não tem atacado tal questão [autoritarismo tributário], a despeito de haver se polarizado, ao longo de toda a evolução do Estado, em redor do direito ao consentimento dos tributos, o qual, com o advento do Estado de direito, deixou de ser privilégio de alguns grupos para se converter em direito dos contribuintes” (Nabais, 1994, p. 146).

Diante do drama da judicialização fiscal-tributária ocorrente no Brasil, surgem esforços doutrinários importantes na busca de saídas para a crise atual. As teorias e as propostas mais significativas visam a, no plano da legitimidade, lograr soluções que equilibrem os valores e os princípios de justiça tributária (capacidade contributiva) e da segurança jurídica (legalidade estrita), no plano da aplicação concreta da lei tributária. Assim, além de prevenir ou resolver os litígios fiscais, seria possível concretizar o almejado princípio do “consentimento ao imposto”<sup>7</sup>.

## 1.1 Princípio do consentimento ao imposto (ou do “consenso ao tributo”)

Nas últimas décadas, a defesa do princípio do consentimento ao imposto deixou o campo da lei formal para se dirigir aos atos e procedimentos da Administração Fiscal e dos contribuintes, visando a criar um ambiente de legitimação permanente destas relações<sup>8</sup>. Mais consenso à incidência concreta

7 Na sua primeira enunciação europeia, o princípio do “consentimento ao imposto” significou uma requalificação da exigência de edição de lei prévia à cobrança do tributo. A partir das revoluções iluministas do século XVII e da Declaração dos Direitos do Homem de 1798, a lei que instituiu tributos deveria ser editada pelo consentimento efetivo dos seus destinatários, ainda que por meio da representação política, finalmente consagrando na prática constitucional a promessa de muitos Forais Ibéricos anteriores ao absolutismo e da cláusula *“No taxation without representation”* contida na Magna Carta de 1215. Há doutrinadores de escol que remontam esta perspectiva às bases da civilização ocidental, prévia aos períodos das Revoluções Liberais, do Estado Absolutista e do Império Romano, afirmando a existência do consentimento dos cidadãos da pólis na definição do meios de financiamento das Cidades-Estado da Grécia antiga. Essa dinâmica da pólis grega já se apresentaria como elemento político central na construção do espaço público, constituindo exemplo prototípico do princípio do consentimento ao imposto. Cf. Morselli (1939, p. 145).

8 Entre inúmeras contribuições relevantes, vale conferir a tese de doutoramento de Carlos Victor Muzzi Filho (2013), que faz uma análise ampla do tema. Destaque-se o seguinte trecho: “A contratualização, no plano do direito público, se relaciona com a busca pela eficiência, a ser obtida com a ativa participação do administrado, pois que a sua adesão, antes do que sua eventual submissão, revela-se mais eficaz no alcance dos fins almejados pelas partes envolvidas nas relações de Direito Público. Vale a ressalva, feita por CHEVALLIER, de que o ‘termo ‘contrato’ remete menos a uma realidade jurídica exata do que invoca um novo estilo de relações, fundado sobre o diálogo e a procura do consenso, mais do que sobre a autoridade’. E acrescenta: ‘De fato, a invocação do contrato não tem em mira, propriamente, a figura contratual desenvolvida no Direito Privado, desde a Roma Antiga até hoje. O que sobressai é a ideia ínsita ao contrato, substituindo-se a unilateralidade pela bilateralidade, isto é, são empregadas técnicas que tomam o lugar (CHEVALLIER, 2009, p. 163): ‘[...] dos antigos métodos de ‘governo’, de tipo unilateral e coercitivo: a ação pública torna-se o produto de interações

e à cobrança do tributo significa maior igualdade material (justiça fiscal), concretização real do princípio da capacidade contributiva e menor litigiosidade administrativa, extrajudicial e judicial.

Entretanto, cumpre dizer que ainda há pouco debate e baixíssimo desenvolvimento de mecanismos concretos para a prevenção de conflitos e conciliação de litígios na seara do Direito Tributário brasileiro<sup>9</sup>.

Os debates e as propostas apresentados no ambiente doutrinário brasileiro acabam por repetir modelos estrangeiros, cuja implantação exigiria mudanças normativas, administrativas e jurídico-culturais entre os operadores do direito tributário brasileiro<sup>10</sup>.

Com efeito, a experiência estrangeira<sup>11</sup> é de grande valia para a reflexão acerca dos instrumentos que possam concretizar o princípio do *consentimento ao imposto* no cotidiano da vida das Administrações Fiscais e dos contribuintes. Mas a velocidade de implantação e de adesão, bem como a eficácia dos instrumentos, dependerão da sua simplicidade, da sua aderência aos

entre atores múltiplos, públicos e privados, quanto aos quais se procura conciliar as estratégias e harmonizar os interesses; o contrato é o meio de formalizar essa cooperação” (Muzzi, 2013, p. 40-41; grifos nossos).

- 9 Confira-se, por exemplo, a excelente obra de Natália de Nardi Dacomo *Direito Tributário Participativo – Transação e Arbitragem Administrativas da Obrigação Tributária* (2009). A monografia é primorosa nas bases teóricas para a construção do consenso ao imposto. “Caminha-se para um maior envolvimento dos cidadãos no governo, e consequentemente para a participação dos contribuintes nos processos de positivação do direito. Isso poderia permitir a intervenção dos cidadãos nos atos de criar e aplicar os tributos, bem como no de discutir os conflitos com o Estado” (p. 45). Contudo, reduz as soluções instrumentais à adoção da “arbitragem” e da “transação tributária” como os meios promissores para a pacificação dos incontáveis litígios atuais e potenciais. De modo similar, a obra de Onofre Alves Batista Júnior (2007, p. 412).
- 10 Confira-se, neste sentido, o livro *Consentimento ao imposto & Eficiência tributária*, de Luciano Gomes Filipo (2012). A monografia avança sobre alternativas preventivas de consentimento ao imposto, mas traduz basicamente modelos alienígenas, de difícil importação ou mesmo adaptação ao ambiente brasileiro. De modo similar, a brilhante tese de doutoramento de Carlos Victor Muzzi Filho (2013).
- 11 Podem ser referidos os contratos fiscais praticados em diversos países europeus, como França e Espanha, ou Estados Unidos da América. No ambiente europeu, são exemplos os “acordos fiscais preventivos” estimulados pelo Conselho de Impostos da França (cf. Bouvier, 2008). Nos EUA vale citar a liberdade que o órgão de fiscalização tributária federal (Internal Revenue Services – IRS) detém para o acerto da exação fiscal, por meio de uma espécie de transação tributária, quando há: responsabilidade (*doubt as to liability*); dúvida quanto à possibilidade de recebimento (*doubt as to collectibility*); e interesse quanto à administração efetiva da tributação (*effective tax administration*).

instrumentos já disponíveis e conhecidos no ambiente normativo brasileiro, de sua facilidade e utilidade concreta.

Adiante-se, aqui, uma questão terminológica, que se afigura de extrema relevância na presente abordagem. Prefere-se neste artigo a locução “consenso ao tributo”, em relação a “consentimento ao imposto”, por três motivos principais: 1) por ser um conceito mais amplo, abrangendo inequivocamente todas as espécies tributárias, bem como as obrigações acessórias e deveres instrumentais fiscais; 2) por apontar a construção não só de consentimento do contribuinte, mas também do fisco em relação a situações de desoneração tributária e fiscal; e por fim 3) por ser a expressão “consentimento” um ato unilateral, pressupondo uma relação hierárquica; enquanto consenso é mútuo, bilateral, e não unilateral.

O princípio do consenso ao tributo assume aquilo que, na doutrina do Direito Administrativo, tem sido reconhecido como *refluxo da imperatividade estatal*. Vale citar, neste particular, a lição do saudoso mestre Diogo de Figueiredo Moreira Neto, *verbis*:

A participação e a consensualidade tornaram-se decisivas para as democracias contemporâneas, pois contribuem para aprimorar a governabilidade (eficiência); propiciam mais freios contra o abuso (legalidade); garantem a atenção a todos os interesses (justiça); proporcionam decisão mais sábia e prudente (legitimidade); desenvolvem a responsabilidade das pessoas (civismo); e tornam os comandos estatais mais aceitáveis e facilmente obedecidos (ordem). Em suma, a consensualidade como alternativa preferível à imperatividade, sempre que possível, ou em outros termos, sempre que não seja necessário aplicar o poder coercitivo, o que se vai tornando válido até mesmo nas atividades delegadas, em que a coerção não é mais que uma fase eventual ou excepcional (ex.: o poder de polícia). (Moreira Neto, 2000, p. 41)

## 2 CONSTRUÇÃO CONCRETA DE INSTRUMENTOS PARA CRIAÇÃO DE CONSENSOS AOS TRIBUTOS

Tudo indica que o princípio do consenso ao tributo só deixará de ser um preceito moral propugnado pela doutrina contemporânea quando as legislações dos

entes tributantes brasileiros passarem a prevê-lo de modo significativo e expresso, afirmando a importância da sua aderência à incidência tributária.

Caso acolhida esta perspectiva, o princípio poderia ser assim enunciado nas leis e na própria Constituição: “Sempre que possível, os tributos deverão ser lançados e cobrados mediante consenso entre a Fazenda Pública e o contribuinte”.

Não se está aqui a subverter a ideia de que o imposto não é uma obrigação (e, antes, um *dever*) do cidadão-contribuinte perante o Estado. Tampouco se olvida que se trata de uma receita pública *derivada* (da vontade da lei), que não tem origem em “contratação” entre os sujeitos da relação jurídico-tributária. Entretanto, revestir, *sempre que possível*, a incidência tributária com o consenso de ambas as partes em favor da cobrança do tributo (ou da sua desoneração) vai além do respeito à legalidade e à igualdade abstrata dos contribuintes. Trata-se de buscar e conferir legitimidade *in concreto* à tributação, proporcionando inegável eficácia ao sistema<sup>12</sup>, que culminará na redução da litigiosidade tributária administrativa e judicial.

Assim, mesmo que se entenda o princípio do “consenso ao tributo” como uma norma meramente programática, sua enunciação servirá de norte axiológico à construção de discursos jurídicos, os quais se afiguram cada vez mais decisivos na sedimentação de soluções pacificadoras, sobretudo em face de um sistema que admite a abertura dos textos normativos tributários (tipicidade aberta), autoriza interpretações tópicas e comporta um “ativismo” judicial que dilata a compreensão dos direitos.

O segundo passo mais concreto e efetivo na direção acima alvitrada seria o de recompor alguns dos mecanismos de Gestão e Administração Fiscal dos

12 Esta perspectiva se compagina com aquela introduzida por Ricardo Lobo Torres na doutrina brasileira, a partir das teorias europeias, especialmente alemãs, acerca da definição de tributo. O mestre afirma que a obrigação tributária *ex lege* só está condicionada à sua dimensão constitucional, que incorpora à relação jurídica tributária a pléiade de direitos [e deveres] fundamentais da coletividade e dos contribuintes: “A soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar. Não é o Estado que se autolimita na Constituição, como querem os positivistas, senão que já se constitui limitadamente, no espaço aberto pelo consentimento. O tributo, por conseguinte, sendo embora o preço e a garantia da liberdade, já nasce limitado pela própria autolimitação da liberdade” (Torres, R., 2009, p. 64).

tributos já existentes, em especial no âmbito dos órgãos e procedimentos administrativo-tributários já conhecidos da prática nacional.

Evita-se, assim, a simples importação de modelos estrangeiros, que, por terem baixa organicidade com a experiência brasileira, se tornariam “elefantes-brancos” caros, duvidosos e de baixa eficácia.

Entre os instrumentos disponíveis no ordenamento e na prática brasileira, merece destaque, em primeiro lugar, a *Consulta Administrativo-Tributária Formal*, também conhecida como “Consulta Fiscal”.

## 2.1 Consulta Fiscal

Prevista parcamente no parágrafo 2º do artigo 161 do Código Tributário Nacional brasileiro, a Consulta Fiscal é definida como um mecanismo formal de perguntas (dos contribuintes) e de respostas escritas (dos fiscos), destinado a solucionar ou a responder uma dúvida de interesse jurídico concreto e atual do contribuinte-consulente, diante de eventual incidência tributária ou de obrigações fiscais.

Na prática, a Consulta Administrativo-Tributária Formal se apresenta como um debate eminentemente teórico. Apesar da exigência de demonstração da atualidade e da concretude da dúvida que suscita a “pergunta” dirigida à Administração Fiscal, institui-se uma espécie de contencioso prévio, estéril e inútil, em que apenas se esgrime um direito do contribuinte em face do dever (formal) do fisco de responder à dúvida suscitada<sup>13</sup>.

13 A doutrina brasileira reforça esta realidade, reafirmando direitos e deveres, à luz da legalidade, moralidade e publicidade. Valdir de Oliveira Rocha menciona em sua obra *A Consulta Fiscal* a importância da Consulta Tributária para a “harmonização fisco-contribuinte” (Rocha, 1996, p. 7). Contudo, reforça o velho traço protocolar luso-brasileiro do procedimento ao definir o perfil da Consulta Fiscal como um combate teórico-jurídico: “Como consequência de assentar a consulta fiscal no direito constitucional de petição, tem-se que é direito ou faculdade de o interessado se dirigir à Administração em busca de orientação, que se traduz por decisão a que a Administração se acha obrigada” (p. 17).

O modelo de “pergunta-resposta” da Consulta Fiscal atual, em que há a preponderância do formalismo (ainda que “moderado”), consagra uma espécie de pingue-pongue de dois golpes, ao qual escapam a oralidade, a pessoalidade e o debate, essenciais à compreensão dos detalhes duvidosos das questões e fundamentais para a convergência das partes num resultado minimamente consensual.

Os procedimentos de “Consulta” regulamentados pelas legislações dos entes tributantes municipais, estaduais e da União não contemplam espaço para audiências ou reuniões presenciais e públicas, muito menos para a realização de amplo debate acerca das questões suscitadas no caso individual. E pior: não há sequer previsão de audiência pública para os casos coletivos ou repetitivos, diante da corriqueira multiplicidade de questões idênticas, análogas ou similares para um mesmo tema, que embaraçam a tributação e colocam em risco a vida financeira e as operações dos contribuintes, levando-os à insegurança e a provisionamentos contábeis e financeiros.

Nos dias de hoje, as perguntas formuladas pelos contribuintes apresentam-se como tentativas de lograr vantagens individuais tributárias ou fiscais, inclusive para assegurar isoladamente os efeitos de eventual “resposta favorável” – valendo-se do obscurantismo ou da baixa publicidade das perguntas, dos procedimentos formais e das respostas finais.

Os fiscos, por sua vez, visam apenas a desestimular os planejamentos fiscais, sobretudo as tentativas dos contribuintes de evitar ou reduzir a tributação. E mesmo com este propósito, as respostas fiscais são geralmente breves e estratégicas, escondendo as armas argumentativas para um futuro litígio administrativo ou judicial.

Agindo assim, fiscos e contribuintes acirram conflitos nas zonas de atrito interpretativo da legislação tributária e fiscal, demitindo-se da busca do convencimento recíproco e da construção de consensos preventivos à inadimplência tributária, aos contenciosos administrativos e às demandas judiciais. Desta forma, o processo tributário de Consulta configura apenas uma escaramuça, repleta de ameaças de judicialização e de sanções futuras, de parte a parte.

A reversão desta práxis é imprescindível para a redução da litigiosidade tributária, pois a Consulta Fiscal constitui o ambiente preventivo mais qualificado para a criação de *consensos ao tributo*.

Para mudar esta realidade, dever-se-ia construir um espaço formal e uma prática institucional voltada para a criação de consensos, começando com a aproximação das partes, em ambiente público, formal e registrado – para reduzir o risco de capturas –, com estímulo ao debate técnico e franco, e com o redimensionamento da publicidade dos fatos, das questões e das decisões. Tudo visando a um amplo convencimento e à pacificação preventiva das relações fisco-contribuinte. Alterações nos procedimentos poderão transformar a Consulta Fiscal em um mecanismo propedêutico e preventivo aos litígios tributários, aprimorando o ambiente relacional entre o setor público e o setor privado (e também entre os próprios entes públicos).

Neste sentido é que são aqui apresentadas algumas propostas simples e de rápida implantação, visando à adequação da Consulta Fiscal brasileira ao princípio de *consenso ao tributo*, quais sejam: 1) readequar o órgão de análise e resposta às consultas fiscais para que se torne colegiado, com representantes do fisco especializados e atualizados em cada matéria a ser respondida, devendo primar pela fundamentação plena de seus posicionamentos, visando à construção de consensos. O recurso à doutrina e à jurisprudência deve abalizar os pronunciamentos, reforçando a preocupação com a legitimidade e a aceitação desses pronunciamentos, para além da sua aderência à norma legal – friamente pespegada em inúmeras respostas fiscais; 2) criar um procedimento para conferir publicidade total às consultas formuladas pelos contribuintes, não se admitindo o sigilo fiscal para os aspectos jurídicos dos requerimentos, dos procedimentos e decisões – ressalvados documentos financeiros, econômicos, contábeis ou fiscais particulares de cada contribuinte-consulente; 3) tornar obrigatória a realização de audiências individuais ou coletivas – estas sempre que existir grande número de consultas idênticas ou análogas sobre determinado tema –, nas quais seriam realizados debates visando à construção de consensos, todos registrados em processo público, preferencialmente eletrônico; 4) estabelecer que as audiências sejam antecedentes à prolação da resposta à Consulta, para que haja tempo de construção de soluções fundamentadas; 5) estabelecer na legislação a vinculatividade administrativo-tributária dos entendimentos firmados para

determinados temas respondidos pelo órgão administrativo de análise e resposta às Consultas Tributárias, evitando que os temas objeto de consulta respondida possam receber julgamentos diferentes pelos órgãos julgadores do “contencioso administrativo” ou suscitar entendimentos distintos da Representação da Fazenda atuante no processo administrativo-tributário – ressalvado apenas o Conselho de Contribuintes, em razão da sua composição paritária entre representantes do fisco e dos contribuintes. Esta vinculação permitiria acelerar o julgamento destas matérias como se fossem casos repetitivos, e assegurar isonomia para as empresas que se encontram em situação equivalente, conferindo amplitude ao artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Além da Consulta Fiscal, outro instrumento que deveria ser readequado é o ato de Lançamento Tributário.

## 2.2 Lançamento Tributário

Os lançamentos tributários são muitas vezes enigmáticos não só para os contribuintes, mas também para contadores e advogados especializados, e até mesmo para outros servidores públicos, auditores-fiscais e procuradores.

É preciso exigir mais claramente a descrição do fato tributável e permitir que o contribuinte tenha um prazo para solicitar esclarecimentos da autoridade competente, antes de ser obrigado a pagar o tributo, impugnar o lançamento respectivo, instaurar o litígio administrativo-tributário ou simplesmente sujeitarse à sua cobrança forçada.

Hoje, boa parte dos lançamentos é realizada com base em cadastros eletrônicos, constituídos por informações ou declarações dos próprios contribuintes sobre bens ou atividades passíveis de tributação. Nesse contexto, além do lançamento de ofício por presunção relativa (v.g., IPTU, ITR e IPVA), agregou-se um outro: o lançamento por confissão, baseado em presunção absoluta para fins administrativos, a partir de declarações confessórias dos contribuintes.

Inobstante, há ainda os lançamentos fiscais que dependem de verificação concreta da situação dos contribuintes, diante de declarações prestadas em

colaboração, como é o caso, v.g., do IRPF e IRPJ/CSLL, PIS/Cofins, IPI, ICMS e ISSQN. Estes são realizados mediante verificação pontual pela autoridade fiscal, ensejando eventual lavratura de “auto de infração” ou equivalente.

Para estes lançamentos, parece adequado assegurar que ao menos duas autoridades tributárias atuem no procedimento de fiscalização do lançamento de ofício. O lançamento só poderia ser concretizado com a assinatura de ambas as autoridades.

A primeira autoridade lideraria o procedimento, ficando à frente dos levantamentos, verificações e da conclusão do pré-lançamento tributário. A segunda atuaria na condição de “segunda opinião”, podendo receber um pedido de esclarecimentos formal do contribuinte.

Este pedido de esclarecimentos seria facultado ao contribuinte por determinado prazo (v.g., cinco dias), devendo o fisco, caso instado, atendê-lo (no mesmo prazo) em audiência pública, conduzida por autoridade fiscal diferente daquela que pré-lançou o tributo. Isto permitiria, de um lado, que a autoridade fiscal pudesse prestar explicações e convencer o contribuinte a pagar o tributo, concluindo o efetivo lançamento tributário com certo grau de consensualidade.

Por outro lado, o contribuinte poderia apontar erros materiais e formais, ou mesmo inconsistências jurídicas, permitindo que a autoridade responsável pela audiência buscassem, caso convencida e em consenso com a outra autoridade lançadora, o acertamento do ato definitivo, após a adoção das alterações suscitadas pelo contribuinte.

A grande vantagem desta medida é que ela poderia assegurar a reversão voluntária de erros (de direito) que não mais poderiam ser corrigidos de ofício, na via administrativa, em razão do princípio da definitividade do ato de lançamento.

Mecanismos similares já foram criados em alguns órgãos da Administração Fiscal brasileira, como os mandados de fiscalização automáticos e aleatórios da Receita Federal do Brasil, por meio dos quais são designadas duas autoridades fiscais para que atuem como responsáveis por cada um dos procedimentos

de fiscalização e para a realização do eventual ato de lançamento tributário (de ofício).

Quanto à higidez do conteúdo do ato de acertamento tributário e fiscal, merecem menção as Juntas de Lançamento Fiscal (no estado de Minas Gerais) para débitos de ICMS. Segundo a disciplina normativa editada naquele ente federativo, somente se tornaria efetivo o lançamento de débitos superiores a um determinado montante quando a autoridade superior ratificasse o (pré-) lançamento tributário subscrito pelos dois fiscais designados para a fiscalização.

Contudo, apesar da inegável valia destes instrumentos citados, ambos não têm por escopo a construção de consenso quanto à incidência *in concreto* do tributo, ou em favor da desoneração total ou parcial do contribuinte. Apesar de inspiradores, os exemplos citados objetivam dificultar a captura da fiscalização por atos de corrupção e evitar erros graves no cumprimento do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

A presente proposta de criação de um pedido administrativo de esclarecimentos a uma segunda autoridade fiscal competente para o lançamento significa a criação de uma oportunidade procedural de diálogo formal e público entre fisco e contribuintes, e entre autoridades lançadoras. Este instrumento é diferente e mais valioso em suas possibilidades se comparado à simples impugnação administrativa do lançamento (dirigida à primeira instância administrativa), pois o ato prévio e preparatório permite a sua alteração ou ratificação de ofício, evitando a definitividade ordinária do lançamento tributário para o fisco (art. 149 do CTN) e do litígio para o contribuinte discordante.

Ademais, na prática essas conversas entre fiscalização e contribuintes ocorrem ordinariamente, de modo informal, dando margem a capturas ilícitas pela falta de um espaço processual e atitude institucional para a criação de consensos lícitos e transparentes.

Por outro lado, o contribuinte que pretende apenas ganhar tempo não terá condições de postergar a conclusão do procedimento de fiscalização, caso apresente elementos que não sejam concretos nem pertinentes – os quais devem ser sumariamente rechaçados.

Diante deste contexto é que são propostas mudanças simples nos procedimentos de fiscalização e no ato de lançamento tributário: 1) criação do pedido de esclarecimentos do contribuinte, em prazo breve, previamente à realização do lançamento tributário, devendo o contribuinte apontar, fundamentadamente, os fatos ou aspectos do ato da autoridade fiscal que suscitam dúvida. Os procedimentos de fiscalização devem ser conduzidos por duas autoridades: uma primeira, para levantamentos e realização do pré-lançamento tributário; uma segunda, para ratificação ou divergência, visando à construção de um consenso para o lançamento definitivo; 2) o pedido de esclarecimentos será dirigido a esta segunda autoridade fiscal previamente designada para a fiscalização, mas diversa da que realizou o pré-lançamento (ou ato preparatório ao lançamento). A segunda autoridade fiscal competente deverá se manifestar, formal e publicamente, em audiência pessoal a ser realizada em prazo idêntico ao do pedido de esclarecimentos, buscando convencer o contribuinte da correção da imposição tributária e do dever de pagar o tributo. Caso a autoridade fiscal concorde com alguma das questões suscitadas pelo contribuinte, tem o dever de se dirigir formalmente à outra autoridade para eventualmente proceder ao acertamento do ato, ou para manter os critérios apresentados no pré-lançamento. Ambas as autoridades devem assinar o lançamento tributário, agora definitivo; 3) se houver pluralidade e concomitância de fiscalizações sobre matérias idênticas ou análogas, as audiências poderão ser únicas ou concentradas, com o fim de conferir uniformidade aos lançamentos tributários, evitando entendimentos fiscais dissonantes e potencialmente litigiosos.

## 2.3 Processo administrativo-tributário litigioso

### 2.3.1. Órgão julgador de primeira instância

O terceiro instrumento que poderia ser readequado aos propósitos de criação de consensos tributários se refere à estrutura e aos procedimentos dos órgãos administrativos de julgamento de litígios tributários.

De modo similar ao órgão de análise e resposta às Consultas Tributárias, dever-se-ia: 1) readequar a composição do órgão julgador de primeira instância para que se torne colegiado, com representantes do fisco especializados em cada matéria a ser respondida, devendo primar pela fundamentação plena e

clara, e visar ao convencimento dos contribuintes ou das demais autoridades fiscais, em busca da construção de consensos à incidência e cobrança do imposto (ou à desoneração total ou parcial do contribuinte); 2) tornar obrigatória a realização de audiência individual ou pública, na qual seriam realizados debates para a análise das questões e seus fundamentos e para a construção de consensos, todos registrados em processo público, preferencialmente eletrônico; 3) estabelecer que as audiências tenham antecedência mínima à prolação da decisão colegiada (Acórdão), para que haja tempo de construção de soluções fundamentadas e convincentes.

### 2.3.2. Órgão julgador de segunda instância

No caso do Conselho de Contribuintes, além das adequações acima apontadas, deveriam ser implementados os seguintes instrumentos para o convencimento das partes e para a construção de consensos: 4) manter a colegialidade e a paridade do Conselho; 5) dividir o Conselho em Câmaras Temáticas – no caso dos municípios, estados e Distrito Federal, permitir recursos ao Pleno apenas quando comprovada a divergência entre os dois órgãos fragmentários ou diante de fundamentos novos, devidamente itemizados; 6) exigir a plena fundamentação dos Acórdãos, enfrentando todos os fundamentos itemizados pelas partes (conforme artigo 489 do Código de Processo Civil); 7) estabelecer a vinculatividade administrativo-tributária dos entendimentos firmados para determinados temas julgados pelo Conselho, o que permitiria acelerar o julgamento destas matérias como se fossem casos repetitivos e assegurar isonomia para as empresas que se encontram em situação equivalente, conferindo amplitude ao artigo 146 do Código Tributário Nacional; 8) criar mecanismo de suspensão do julgamento, diante de alegação de inconstitucionalidade de norma tributária, quando reconhecida, por decisão em quórum qualificado, a aparência de sua manifesta inconstitucionalidade. O incidente seria submetido ao chefe do Poder Executivo, determinando ou não que se deixasse de aplicar a lei manifestamente inconstitucional, caso fosse hipótese em que não se pudesse questionar a norma perante o Poder Judiciário por meio de ação direta de controle de constitucionalidade<sup>14</sup>.

14 Este instrumento seria aplicável apenas no caso dos municípios, sempre que o chefe do Poder Executivo não tiver à sua disposição a prerrogativa de propor ação direta de controle de inconstitucionalidade perante o Tribunal de Justiça dos estados, ante a ausência de norma da Constituição Estadual que

### 3 CONCLUSÃO

A falta de diálogo ou mesmo de debate aberto e interativo entre fiscos e contribuintes tem sido a tônica de um processo administrativo-tributário que escamoteia razões e acirra litígios, renovando as enxurradas anuais de execuções fiscais e de ações dos contribuintes junto aos Tribunais.

É preciso que se encerre esse diálogo de surdos, em que os silêncios e gritos apenas prorrogam e exacerbam a ignorância sobre os motivos da tributação, encetados pelo fisco, ou da não tributação, defendidos pelos contribuintes.

Exemplo desta falta de diálogo e, sobretudo, de consenso se verifica hoje nas “Câmaras de Mediação Fiscal” instaladas em todos os Ministérios Públicos dos estados brasileiros, nas quais o contribuinte é pessoalmente convidado para uma “mediação” junto ao promotor de justiça e a um representante da Fazenda Pública competente para cobrar o tributo, antes de ser submetido à denúncia ministerial por *crime contra a ordem tributária*. Nesta Câmaras, o indiciado corriqueiramente demonstra completo desconhecimento acerca dos motivos da exação tributária e dos atos inquinados como criminosos. Estas Câmaras de Mediação, apesar de não serem um bom exemplo de construção de consenso ao imposto, concorreram na condição de projeto finalista (do Ministério Público da Paraíba) ao Prêmio Innovare de 2016, como uma boa solução para a “prevenção de litígios”.

Outro exemplo da falta de espaços institucionais prévios e preventivos aos conflitos tributários se verifica na dinâmica das audiências de conciliação promovidas em sede de execução fiscal. Na sua prática, é comum ser a audiência de conciliação a primeira chance de contato direto entre fisco e contribuinte. Mesmo assim, o clima de consenso é rarefeito, pois a conversa sobre as possíveis condições de pagamento do débito (v.g., parcelamentos, descontos, etc.) é sempre entremeada de ameaças sutis acerca dos malefícios e riscos decorrentes do prosseguimento da execução fiscal contra o contribuinte e contra o seu patrimônio. A rigor, esse tipo de “mediação” serve como um

contraste com a norma local considerada *manifestamente constitucional*.

atendimento pessoal e informativo do contribuinte, com um toque de suave coerção. Contudo, os custos e a amplitude destes procedimentos “soft-repressivos” também são elevados, pois mobilizam aparato judiciário, recursos humanos e infraestrutura dos Tribunais e das Procuradorias Públicas.

Por outro lado, os mecanismos de prevenção e criação de consensos tributários acima propostos poderão aproximar os fiscos dos fatos tributáveis e das respectivas realidades econômicas e operacionais dos contribuintes, permitindo, ao mesmo tempo, maior acuidade e calibragem nas fiscalizações e (não) lançamentos, alicerçados em consensos totais ou parciais capazes de reduzir a litigiosidade tributária.

Caso a existência do conflito ultrapasse as fases da Consulta Fiscal ou do Lançamento Tributário, poder-se-á buscar a conciliação e o consenso no âmbito do processo administrativo-tributário (“contencioso”), valendo-se de novos instrumentos introduzidos nas fases e espaços organizacionais já existentes e amortecendo o ímpeto conflitivo das partes, em busca da adimplência imediata do tributo ou da consagração de sua desoneração.

A importância de instauração de mecanismos administrativos preventivos avulta, também, diante da previsão pelo Código de Processo Civil de 2015 de condenação da Fazenda Pública em encargos de sucumbência de elevada monta – sobretudo de honorários advocatícios percentuais sobre o valor da causa (§3º e seguintes do artigo 85 do CPC). A previsão de condenação sucumbencial da Fazenda Pública em novas bases percentuais representa risco não apenas processual, mas financeiro e orçamentário, para todas as esferas federativas e da Administração Pública, inclusive para os demais Poderes e para as chamadas autarquias especiais (v.g., conselhos de fiscalização de profissões, agências reguladoras e executivas).

Estes mecanismos acima propostos poderão contribuir para legitimar a tributação, revestir a incidência tributária de consenso, gerar receitas públicas, prevenir a litigiosidade em matéria tributária e reduzir custos dos Poderes Executivo e Judiciário com incontáveis cobranças tributárias e intermináveis discussões jurídicas, mas também poderá cumprir o que Klaus Tipke acentuou como a igualdade *na aplicação* da lei tributária:

As autoridades fiscais devem aplicar a lei tributária de modo igual. Também esta última sentença não pode ficar apenas no papel. A igualdade na aplicação da lei implica duas exigências: as leis devem ser interpretadas de igual modo; a fim de se alcançar isso, existem normas administrativas. *Primordial, entretanto, é que as situações fáticas sejam esclarecidas de modo eficiente – igualmente eficiente.* É nisso que pensamos quando falamos de execução isonômica da lei. (Tipke, 2003, p. 362; grifos nossos)

## REFERÊNCIAS

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Transações administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática.* São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BOUVIER, Michel. Nouvelle governance fiscale et "accords fiscaux préventifs". *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Del Rey, v. 10, p. 55-65, jul./dez. 2008.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Relatório anual 2016*. Brasília, 2016. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2017/02/7d8fa9ae6f181c5625e73f8184f10509.pdf>.

DACOMO, Natália de Nardi. *Direito Tributário Participativo – transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária.* São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FELIPPO, Luciano Gomes. *Consentimento ao imposto & Eficiência Tributária.* Curitiba: Juruá, 2012.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo.* Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MORSELLI, Emanuele. *Corso di Scienza della Finanza Pubblica.* 3. ed. Padova: Cedam, 1939.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. *O consentimento do contribuinte como técnica de segurança jurídica e praticabilidade no estado democrático de direito.* 2013. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1843/BUOS-98ZJFW>.

NABAIS, Casalta. *Contratos fiscais.* Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *A Consulta Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996.

TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na Execução das Leis Tributárias. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (org.). *Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. ***É urgente a reforma do modelo de cobrança do crédito tributário.*** *Consultor Jurídico*, 26 abr. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-abr-26/consultor-tributario-urgente-reforma-modelo-cobranca-credito-tributario/>.

TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado democrático de direito. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos – estudos em homenagem a Nelson Saldanha*. Rio de Janeiro: Manole, 2005. p. 460-504.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

# O PROGRAMA OEA E SUA INTEGRAÇÃO AO MODELO DE GESTÃO DE RISCO DE CONFORMIDADE ADUANEIRA<sup>1</sup>

**Fabiano Queiroz Diniz**

Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Atualmente exerce a função de chefe do Centro Nacional de Operadores Econômicos Autorizados (CeOEA) na Coordenação-geral de Administração Aduaneira. É graduado em Engenharia pela Universidade Federal Fluminense (UFF), pós-graduado em Comércio Exterior e Direito Aduaneiro pela Universidade Católica de Brasília (UCB) e acreditado pela Organização Mundial de Aduanas (OMA) como assessor técnico e operacional no tema de Operadores Econômicos Autorizados.

**Luiz Henrique Behrens Franca**

Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Atualmente exerce a função de chefe substituto da Equipe de Gestão de Operadores Econômicos Autorizados de Belo Horizonte. É graduado em Engenharia pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e pós-graduado em Comércio Exterior e Direito Aduaneiro pela Universidade Católica de Brasília (UCB).

## **RESUMO**

Este artigo trata do Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado como parte integrante do conceito de gestão de risco de conformidade, abrangendo a conformidade aduaneira, o controle aduaneiro, a gestão de risco de conformidade e a estratégia de abordagens diferenciadas de acordo com a segmentação de intervenientes, conforme a teoria da pirâmide de conformidade.

1 Artigo originalmente apresentado como requisito para conclusão do curso de pós-graduação em Comércio Exterior e Direito Aduaneiro da Universidade Católica de Brasília em dezembro de 2022.

No contexto internacional de programas de incentivo à conformidade aduaneira, analisamos os principais acordos e instrumentos internacionais dos quais o Brasil é signatário: Convenção de Quioto Revisada da OMA, Marco Normativo SAFE da OMA e Acordo de Facilitação do Comércio da OMC. Apresentamos, ainda, o Programa Brasileiro de OEA, com suas modalidades e critérios de certificação, o processo de certificação e monitoramento e algumas estatísticas relacionadas às empresas OEA e a sua participação no comércio exterior brasileiro. Finalmente, discutimos as ações de estímulo à conformidade e à denúncia espontânea à luz da legislação aduaneira, mencionando a relação entre ações preventivas, corretivas e o monitoramento de empresas OEA.

**Palavras-chave:** Gestão de risco; conformidade aduaneira; Operador Econômico Autorizado.

## **ABSTRACT**

*This article deals with the Brazilian Authorized Economic Operator Program as part of compliance risk management concept, covering customs compliance, customs control, compliance risk management and the strategy of differentiated approaches based on to the segmentation of stakeholders, according to the compliance pyramid theory. In the international context of customs compliance programs, we analyze the main international agreements and instruments to which Brazil is signatory: the WCO Revised Kyoto Convention, the WCO SAFE Framework of Standards and the WTO Trade Facilitation Agreement. We also present the Brazilian AEO Program, with its certification modalities and criteria, the certification and monitoring process, some statistics related to AEO companies and their participation in the Brazilian foreign trade. Finally, we discuss the actions to encourage compliance and the voluntary reporting of customs breaches in the Brazilian customs legislation, mentioning the relationship of preventive actions, corrective actions and monitoring of AEO companies.*

**Keywords:** Risk management; customs compliance; Authorized Economic Operator.

# SUMÁRIO

1	Introdução .....	679
2	Gestão de risco de conformidade .....	682
2.1	A conformidade aduaneira.....	682
2.2	O controle aduaneiro e a gestão de risco de conformidade.....	682
2.3	Segmentação de intervenientes: a pirâmide de conformidade.....	686
3	Programas de incentivo à conformidade aduaneira: contexto internacional .....	689
3.1	A Convenção de Quioto Revisada (CQR): pessoas autorizadas .....	689
3.2	O Marco Normativo SAFE da OMA: Operador Econômico Autorizado .....	690
3.3	O Acordo de Facilitação do Comércio: Operadores Autorizados .....	692
4	Programa Brasileiro de OEA .....	693
4.1	Modalidades e critérios de certificação .....	693
4.2	Processo de certificação e monitoramento .....	696
5	As ações de estímulo à conformidade e à denúncia espontânea à luz da legislação aduaneira.....	699
5.1	Ações preventivas e ações corretivas .....	699
5.2	O monitoramento de empresas OEA e a espontaneidade .....	700
	Referências.....	704



## 1 INTRODUÇÃO

O Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado, a seguir referido como Programa OEA ou, simplesmente, OEA, iniciou-se em 2014 com o objetivo de certificar empresas em diversos campos de atuação relacionados ao comércio internacional que demonstrarem atendimento aos seus critérios e requisitos.

Ao longo deste artigo, pretendemos mostrar, inicialmente, um panorama da gestão de risco de conformidade aduaneira e, em seguida, o contexto internacional dos programas de conformidade aduaneira, para depois esmiuçar o Programa OEA, seus objetivos e modalidades, mostrar a quais empresas se aplica e quais os benefícios para o OEA, bem como as ações de estímulo à conformidade e à denúncia espontânea à luz da legislação aduaneira.

O objetivo do artigo, contudo, não se limita apenas a apresentar o Programa OEA, mas sim a demonstrar, interna e externamente, a sua importância, a relevância da iniciativa para o país e para os próprios OEA e a absoluta necessidade de que o programa seja mais bem conhecido.

Não se pode falar em Programa OEA sem antes apresentar um pequeno histórico não só do programa brasileiro, mas das diversas circunstâncias que levaram a que vários países adotassem programas semelhantes.

O comércio exterior tem crescido significativamente nas últimas décadas<sup>2</sup>, em especial a partir dos anos 2000 com o fenômeno da globalização, que integrou as cadeias de suprimentos globais de forma sem precedentes. Esse fenômeno trouxe diversos desafios para administrações aduaneiras, que têm por finalidade realizar o controle de um volume cada vez maior de cargas em operações de importação e exportação. Esse cenário é ainda mais preocupante quando consideramos que o efetivo de funcionários nas instituições aduaneiras

2 No Brasil, segundo dados estatísticos, o volume de exportações cresceu de cerca de US\$ 55 bilhões em 2000 para cerca de US\$ 280 bilhões em 2021. No mesmo período, as importações cresceram de US\$ 57 bilhões para US\$ 219 bilhões. Disponível em [https://balanca.economia.gov.br/balanca/publicacoes\\_dados\\_consolidados/pg.html](https://balanca.economia.gov.br/balanca/publicacoes_dados_consolidados/pg.html). Acesso em: 7 nov. 2022.

não consegue acompanhar o ritmo de crescimento do volume de operações de comércio exterior que precisam ser controladas. Na realidade, na maioria dos países, a relação entre volume de comércio e força de trabalho aduaneira tem aumentado<sup>3</sup>. Com isso, exercer o controle aduaneiro de forma tradicional, com enfoque transacional, ou seja, baseado em inspeções físicas de carga nas fronteiras, deixou de ser uma opção eficiente, já que a falta de recursos humanos e de infraestrutura logística para realizar esse controle ocasionaria, inevitavelmente, congestionamento das fronteiras, aumento de custo logístico e prejuízos para a economia nacional.

As aduanas tiveram, então, de encontrar formas inovadoras para exercer sua missão de modo eficiente, ou seja, realizar o controle aduaneiro mais adequado possível sem prejudicar importadores e exportadores cujas operações estejam em conformidade com a legislação aduaneira. A necessidade de encontrar esse difícil equilíbrio, retratado na literatura pela dicotomia “controle x facilitação”<sup>4</sup>, foi responsável pelo amadurecimento do conceito de gestão de risco nas aduanas modernas. Nesse contexto, os programas de estímulo à conformidade, como o Programa de Operador Econômico Autorizado (OEA), tornaram-se uma ferramenta cada vez mais estratégica para as administrações aduaneiras. Suas origens remontam a 1998, na Suécia, ainda na esfera da conformidade (este termo, que trata de uma das modalidades de certificação admitidas na legislação brasileira, será mais bem detalhado adiante, assim como a outra modalidade, a segurança).

Contudo, inegavelmente, o acontecimento que de fato acelerou a criação dos diversos programas OEA pelo mundo, especialmente na modalidade segurança, foram os atentados terroristas de 11 de setembro nos Estados Unidos. Aqueles fatídicos episódios demonstraram a necessidade de uma atuação conjunta entre governos e empresas com o intuito de estabelecer níveis de segurança

3 Estudo recente da Receita Federal do Brasil mostra que, apenas nos últimos dez anos, o número de auditores-fiscais em atividade caiu de 12.158 para 7.733. Disponível em: <https://congressoemfoco.uol.com.br/wp-content/uploads/2021/12/Relato%CC%81rio-Forc%CC%A7a-de-Trabalho-v09-12-2021-1.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2022.

4 Segundo Coelho (2008), controle e facilitação de comércio são objetivos que podem se harmonizar desde que acompanhados de gerenciamento de risco, auditorias pós-liberação de mercadorias, incremento de cooperação, uso de tecnologia e trocas de informação entre as aduanas.

muito maiores que os que até então existiam. O programa estadunidense, denominado C-TPAT (*Customs-Trade Partnership Against Terrorism*) começou ainda em 2001 e já guarda em seu próprio nome aquele que vem a ser um dos maiores princípios norteadores desse tipo de programa: a parceria.

Esse conceito de parceria, aliás, norteia todos os programas, a exemplo do brasileiro, cuja normativa o erige em princípio.

Já em 2005, no âmbito da Organização Mundial das Aduanas (OMA), foram lançadas as diretrizes internacionais consubstanciadas no Marco SAFE (*Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade*), com o objetivo de estabelecer uma parceria entre as aduanas e os intervenientes para se obter um ambiente de negócios seguro, transparente e previsível.

O Brasil, buscando se adequar a essa conjuntura, criou em 2004 a denominada Linha Azul, que era uma forma de facilitação em seu comércio internacional para importadores que dispunham de uma política de conformidade aduaneira. A Linha Azul, no entanto, não podia ser considerada um programa OEA.

O Programa OEA no Brasil, de fato, começou a partir de 2014, inicialmente com o OEA Segurança (regido pela Instrução Normativa RFB 1.521/2014, já revogada). Em 2015, foi lançado o OEA Conformidade (IN RFB 1.598/2015, também já revogada); em 2016, os Acordos de Reconhecimento Mútuo; e, em 2018, o OEA Integrado, com as demais agências governamentais.

Segundo dados extraídos da edição 2020 do compêndio anual da OMA, havia naquela época 97 programas de OEA segurança implementados e 20 em desenvolvimento; 33 programas de conformidade ativos e 4 em desenvolvimento; além de 87 ARM bilaterais e 4 multilaterais em operação, e 78 ARM em negociação<sup>5</sup>. Todos os principais países que atuam no comércio internacional já possuem programas implementados e em funcionamento, o que demonstra a sua importância e necessidade.

5 Cf. OEA (2020).

## 2 GESTÃO DE RISCO DE CONFORMIDADE

### 2.1 A conformidade aduaneira

Muito se tem falado recentemente, tanto no setor público como no setor privado, e tanto em âmbito acadêmico como profissional, de incentivos à implementação de programas de conformidade. A expressão *conformidade* e o seu equivalente *compliance* (Assi, 2018) derivam do verbo inglês *to comply* e poderiam ser definidas como o conjunto de ações implementadas para que uma organização atue de acordo com as leis e regulamentações intrínsecas às atividades executadas, e que incluem compromisso com códigos de ética e políticas de condutas internas. Segundo Manzi (2008, p. 15), a conformidade contemplaria o ato de cumprir, de estar em conformidade e executar regulamentos internos e externos, impostos às atividades da instituição, buscando mitigar o risco atrelado à reputação e ao regulatório/legal.

Dessa forma, podemos entender que a conformidade aduaneira poderia ser definida como o conjunto de ações implementadas por intervenientes em operações de comércio exterior, visando atender às disposições legais e regulamentares relativas à importação, exportação, movimentação ou armazenagem das mercadorias, assim como a quaisquer disposições regulamentares estabelecidas pela administração aduaneira no âmbito de suas atribuições legais.

### 2.2 O controle aduaneiro e a gestão de risco de conformidade

O controle aduaneiro conforme definição estabelecida pela Organização Mundial de Aduanas (OMA), seria o conjunto de medidas tomadas pelas administrações aduaneiras com vistas a assegurar a aplicação da legislação aduaneira<sup>6</sup>. Uma análise literal da definição trazida pela OMA, com base na semântica do verbo (Assegurar, 2024), poderia indicar que a missão das aduanas seria algo

6 Cf. capítulo 2 do Anexo Geral da Convenção de Quito Revisada (OMA, 2008), internalizado no Brasil pelo Decreto nº 10.276, de 13 de março de 2020.

praticamente inexequível. Isso porque o comportamento dos intervenientes de comércio exterior, seja por ignorância, descuido, imprudência ou intenção deliberada, acarreta, inevitavelmente, descumprimento da legislação. Além disso, a realidade do aumento de volume das operações de comércio global e a estabilidade relativa de recursos humanos nas administrações aduaneiras impuseram desafios adicionais para as aduanas.

Como variável adicional nesse contexto, é importante destacar o compromisso que as aduanas possuem de exercerem seus mandatos sem, em contrapartida, prejudicar o fluxo de comércio legítimo, ou seja, elas devem objetivar manter um equilíbrio entre controle e facilitação.

Como solução para manter a eficiência no controle aduaneiro num contexto global cada vez mais complexo, as aduanas têm buscado investir na implementação de modernos sistemas de gestão de risco. A ideia é identificar os riscos mais relevantes em relação aos objetivos da instituição e adotar as medidas mais adequadas para mitigá-los.

Essas medidas, diferentemente do senso comum formado em decorrência do tradicional modo de atuação das administrações aduaneiras, com foco em medidas de cunho repressivo e ações fiscalizatórias, devem abranger, também, iniciativas de cunho preventivo para incentivar a conformidade de forma voluntária, tais como medidas de assistência e arranjos colaborativos<sup>7</sup> com os intervenientes de comércio exterior.

O conceito de gestão de risco de conformidade trata, portanto, da estratégia que deve ser implementada pelas aduanas para identificar as medidas mais adequadas, sejam elas de natureza repressiva ou preventiva, para, com o menor custo operacional possível, maximizar a capacidade de induzir um comportamento de conformidade aduaneira nos intervenientes de comércio exterior.

7 A Organização Mundial de Aduanas apresenta as medidas passíveis de serem implementadas no contexto de uma estratégia de incentivo à conformidade aduaneira na ferramenta denominada Estrutura de Conformidade Voluntária (WCO, *Voluntary Compliance Framework*). Disponível em: <http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/tools/voluntary-compliance-framework.aspx>. Acesso em: 3 nov. 2022.

Segundo Karlsson (2017, p.24), esta abordagem provou ser mais eficiente do que as estratégias de controle anteriormente utilizadas pelas administrações aduaneiras. A gestão de riscos de conformidade aumenta a capacidade das aduanas de priorizarem ações mais relevantes e, portanto, tem o potencial de trazer maior eficiência no uso de recursos.

Dessa forma, a partir dos anos 1990, várias administrações passaram a implementar modelos de controle aduaneiro, baseados em conceitos de gestão de risco, com a finalidade de aumentar a eficiência sem comprometer a facilitação do comércio.

Para ilustrar esses modelos, Widdowson (2011, p. 99) apresenta uma matriz na qual busca categorizar as diferentes abordagens aduaneiras de acordo com as variáveis “controle” e “facilitação” (figura 1). Com base na matriz apresentada pelo autor, as aduanas poderiam adotar quatro tipos de abordagem:

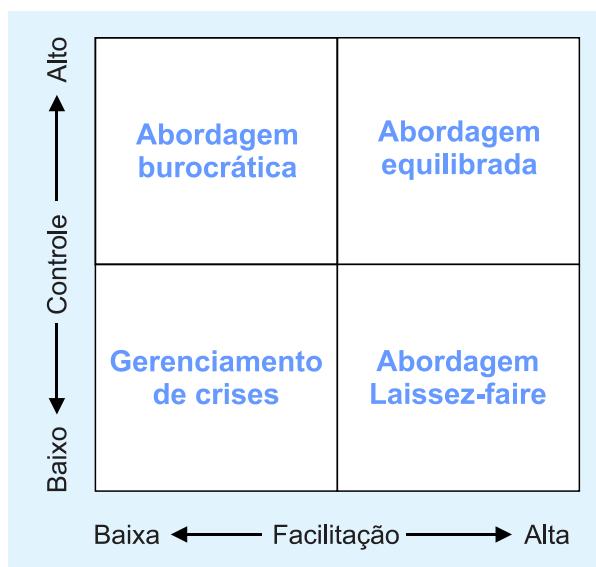


Figura 1 – Matriz facilitação x controle aduaneiro. Fonte: Widdowson (2011, p. 99).

O quadrante inferior esquerdo (I) representa um modelo com baixo nível de controle e poucas medidas de facilitação. Devido à ausência de investimento em gestão de riscos, esse modelo se caracteriza por excesso de inspeções de

mercadorias nas fronteiras, sem que estas apresentem resultados efetivos. Trata-se de um modelo que representa aduanas pouco avançadas.

O quadrante superior esquerdo (II) representa abordagens em que existe controle adequado, porém poucas medidas de facilitação. Widdowson descreve esse modelo como a abordagem do canal vermelho (ou “*red tape approach*”), na qual a principal ferramenta de controle seriam as conferências de mercadorias. Apesar da maior assertividade nas conferências de mercadorias, decorrente de utilização de técnicas de análise de risco, essa abordagem atrai muitas críticas da sociedade por conta da expectativa de que intervenções no fluxo de comércio sejam evitadas ao máximo.

O quadrante superior direito (III) representa a abordagem mais balanceada sob a ótica do equilíbrio entre controle e facilitação, com alto nível de ambos. Esse modelo, que segundo Widdowson seria aquele nível de controle que todas as aduanas deveriam buscar, é caracterizado pela implementação de estratégias de atuação mais abrangentes para minimizar o risco do descumprimento da legislação, tais como gestão integrada de riscos e segmentação de intervenientes para estimular práticas de conformidade.

O quadrante inferior direito (IV) seria aquele em que medidas de facilitação são implementadas sem o necessário contrabalanceamento com medidas de controle eficazes. Esse modelo, que poderia ser o ideal num mundo imaginário, no qual os intervenientes seriam capazes de atuar com alto grau de conformidade ainda que houvesse medidas coercitivas ou de incentivo pelas aduanas, não é compatível com o mundo real, no qual a conformidade precisa ser induzida pelo órgão de controle.

Resumidamente, pode-se dizer que as aduanas devem buscar evoluir sequencialmente entre os modelos I, II e III, atentando ao risco de, no afã por atender à permanente demanda por facilitação, inadvertidamente evoluir para o modelo IV.

Para Pérez Azcárraga (2022, p. 155), a evolução do modelo de controle aduaneiro, que estaria diretamente relacionada com a maturidade do sistema de gestão de risco de conformidade, requer mudança de mentalidade em relação à forma

como as administrações aduaneiras tradicionalmente atuam. Os desafios consistiriam na dificuldade de migrar de um modelo baseado majoritariamente em controles transacionais para um modelo de controle sistêmico, baseado numa visão mais abrangente sobre os intervenientes de comércio exterior. Essa dificuldade faria com que muitos sistemas de gestão de risco sejam especializados em desenvolvimento de robustos critérios de seleção para inspeção de mercadorias. Em muitos casos, esta abordagem transacional resulta na atuação em casos isolados e detecção de irregularidades formais, com limitada capacidade de efetivamente induzir aumento de conformidade dos intervenientes. O autor destaca ainda a necessidade de se desfazer o mito de que os interesses da aduana e os do setor privado seriam inconciliáveis, e defende a estratégia de identificação de intervenientes de comércio exterior comprometidos com a conformidade aduaneira e de sua consideração como parceiros estratégicos das aduanas na implementação de um modelo maduro de gestão de risco de conformidade.

### 2.3 Segmentação de intervenientes: a pirâmide de conformidade

De uma forma geral, o comportamento de empresas e pessoas físicas relativamente ao cumprimento de obrigações estabelecidas em marcos regulatórios varia desde aqueles que se esforçam para cumprir suas obrigações, ainda que eventualmente cometam erros não intencionais, até aqueles que cometem fraudes de forma deliberada.

Dentro de um contexto de gestão de risco, para se obterem melhores resultados na indução de comportamento de conformidade dos indivíduos, é muito importante que a estratégia adotada pelos órgãos de controle seja compatível com o perfil de conformidade dos indivíduos cujo comportamento se deseja controlar. O comportamento dos indivíduos pode ser didaticamente segmentado de acordo com a pirâmide de conformidade (OECD, 2004).

### PIRÂMIDE DE CONFORMIDADE (OCDE, 2004)\*

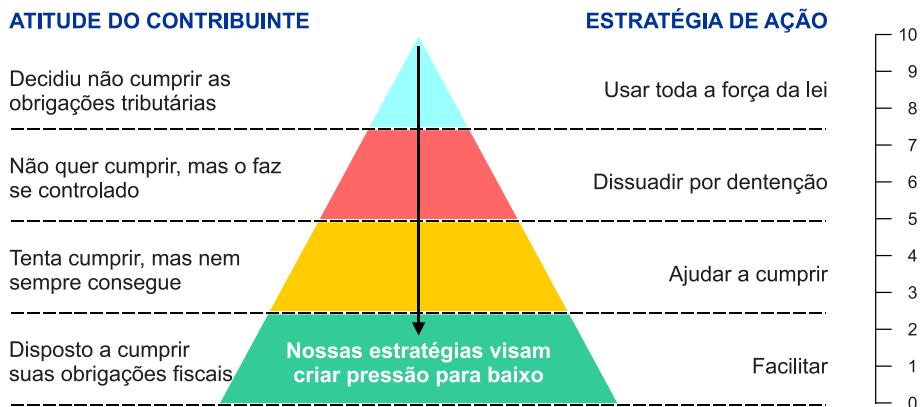


Figura 2 – Pirâmide de conformidade. Fonte: \*adaptado de OCDE (2004, p. 41).

No topo da pirâmide estariam aqueles que intencionalmente decidem por adotar um comportamento de não conformidade, ou seja, que deliberadamente decidem por não cumprir as normas. Para esse grupo, convém utilizar ações de natureza repressiva e de maior rigor previstas na legislação.

No nível imediatamente abaixo, estaria aquele grupo que não tem intenção de cumprir a norma, mas que se sente forçado a cumprir suas obrigações caso se sinta persuadido pelo órgão de controle. As ações de malha aduaneira<sup>8</sup> poderiam ser um exemplo de controle adequado para induzir conformidade em intervenientes desse grupo.

No terceiro nível, do topo para a base, estaria o grupo de indivíduos dispostos a cumprir suas obrigações, mas que encontram dificuldades em fazê-lo. Uma abordagem de assistência e orientação seria a estratégia recomendada para intervenientes desse grupo.

Por fim, na base da pirâmide, estariam os indivíduos decididos a cumprir suas obrigações e dispostos e comprometidos a implementar controles adicionais

8 O Programa Nacional de Malha Aduaneira é uma iniciativa da aduana brasileira instituída pela Portaria Coana no 76/2020, que visa elevar a presença fiscal e a conformidade tributária e aduaneira.

para assegurar sua conformidade. Por ser este o grupo com maior nível de conformidade, os órgãos de controle devem incentivar esse comportamento. Por isso, a estratégia recomendada para esse grupo seria a concessão de benefícios e de medidas de facilitação.

É importante perceber que a segmentação apresentada na pirâmide de conformidade não pode ser interpretada de forma literal, uma vez que é possível um mesmo indivíduo adotar quaisquer das atitudes simultaneamente em relação a diferentes temas. Entretanto, a segmentação permite evitar que uma ação menos eficaz seja utilizada de forma sistemática para indivíduos capazes de mudar de comportamento como resposta para ações menos custosas. Um exemplo desse caso seria o envio de notificações de malha aduaneira para intervenientes capazes de autorregularizar erros em declarações de importação ao invés de submetê-las à conferência no curso do despacho.

É interessante observar, também, que o modelo de segmentação representado pela pirâmide de conformidade da OECD tem sido utilizado como base para inspirar reformas de modernização nos modelos de gestão de risco de diversos órgãos de controle. Programas de conformidade cooperativa tributária<sup>9</sup> têm sido cada vez mais incentivados pelas administrações tributárias<sup>10</sup>.

No âmbito aduaneiro, o comportamento de base de pirâmide tem sido incentivado pela implementação de programas de conformidade aduaneira ou Programas de Operadores Econômicos Autorizados. Esses programas buscam identificar intervenientes compromissados com a implementação de controles internos para assegurar a conformidade aduaneira, e incentivar esse comportamento por meio de concessão de benefícios pelas aduanas.

9 Cf. OECD (2013).

10 No âmbito de tributos internos, o Brasil tem avançado no tema com o desenvolvimento do seu programa de conformidade cooperativa fiscal, o Programa CONFIA. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>. Acesso em: 20 out. 2022.

### **3 PROGRAMAS DE INCENTIVO À CONFORMIDADE ADUANEIRA: CONTEXTO INTERNACIONAL**

#### **3.1 A Convenção de Quioto Revisada (CQR): pessoas autorizadas**

A Convenção de Quioto, originalmente firmada em 1973 no âmbito da Organização Mundial de Aduanas (OMA) e objeto de profunda revisão em 1999, é uma convenção que visa padronizar e simplificar procedimentos aduaneiros em âmbito global. Sua versão revisada, que entrou em vigência internacional em fevereiro de 2006<sup>11</sup>, possui atualmente 133 países signatários<sup>12</sup>.

A CQR foi a primeira convenção internacional a prever que as aduanas deveriam dispor de procedimentos diferenciados para intervenientes comprometidos com a agenda de conformidade aduaneira. Na norma transitória 3.32, a CQR prevê que *pessoas autorizadas* que satisfaçam certos critérios fixados pelas administrações aduaneiras, incluindo histórico adequado de cumprimento da legislação aduaneira e utilização de sistema eficaz de gestão de registros comerciais, deveriam ter direito de utilizar-se de *procedimentos especiais*, expressão utilizada para se referir a medidas de simplificação e facilitação aduaneiras. A CQR indica uma lista exemplificativa de cinco *procedimentos especiais* a serem oferecidos às *pessoas autorizadas*.

Em relação aos critérios, verifica-se que, para estar em consonância com a CQR, os programas de conformidade implementados pelas aduanas devem incluir, ao menos, os dois critérios citados na norma transitória 3.32. Dessa forma, podemos considerar que a CQR serviu como diretriz inicial para a implementação de diversos programas de conformidade aduaneira<sup>13</sup> (ou

11 O Brasil tornou-se parte contratante da Convenção de Quioto Revisada em 5 de dezembro de 2009, sendo seu texto promulgado em 2020 com a publicação do Decreto nº 10.276, de 13 de março de 2020.

12 A lista completa de partes contratantes da Convenção de Quioto Revisada está disponível em: [http://www.wcoomd.org/Topics/Facilitation/Instrument%20and%20Tools/Conventions/pf\\_revised\\_kyoto\\_conv/Instruments](http://www.wcoomd.org/Topics/Facilitation/Instrument%20and%20Tools/Conventions/pf_revised_kyoto_conv/Instruments). Acesso em: 5 nov. 2022.

13 O primeiro programa de conformidade aduaneira foi implementado pela aduana da Suécia, entre 1998 e 2003, e se chamava Stairway (Karlsson, 2015).

*Trusted Trader Programs*) que incorporaram critérios adicionais para identificar intervenientes de baixo risco e incentivar à conformidade.

### 3.2 O Marco Normativo SAFE da OMA: Operador Econômico Autorizado

O atentado às torres gêmeas de 11 de setembro de 2001 em Nova York motivou profundas mudanças na vida das pessoas, e não foi diferente na seara aduaneira. O mundo percebeu que a cadeia internacional de suprimentos poderia ser utilizada como vetor para atentados terroristas. Medidas imediatas foram implementadas para evitar o risco de novos atentados, o que causou enormes restrições ao fluxo de comércio global de mercadorias.

Para harmonizar as iniciativas adotadas pelas administrações aduaneiras com o fim de aumentar a segurança nas cadeias de suprimentos internacionais e facilitar o comércio global, a OMA lançou, em 2005, o Marco Normativo SAFE. Apesar de ser um instrumento de adesão não vinculante, 172 países firmaram o compromisso de implementar os padrões de segurança ali definidos, fazendo dele um dos instrumentos da OMA com maior adesão por parte de seus membros<sup>14</sup>.

O Marco Normativo SAFE possui 29 *standards* organizados em uma estrutura de três pilares, quais sejam: 1) parceria aduana-aduana (tratada em nossa legislação como ARM – Acordos de Reconhecimento Mútuo, firmados com aduanas de outros países ou blocos econômicos para otimizar a facilitação e a segurança da cadeia logística internacional); 2) parceria aduana-empresas (associação entre a aduana e o setor privado para a construção conjunta de políticas de segurança da cadeia logística, em que as empresas são certificadas como OEA); e 3) parceria aduana-órgãos de Estado (estabelece atuação conjunta, dentro do Programa OEA, entre a aduana e os demais órgãos intervenientes no comércio exterior, visando evitar duplicidades de requerimentos e inspeções, além de simplificar e padronizar os processos do comércio internacional).

14 O Brasil é um dos 172 países que firmaram o compromisso de implementação do Marco Normativo SAFE da OMA, tendo apresentado sua carta de intenção em junho de 2005. Disponível em <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/wco-table-intention-to-implement-the-fos.pdf?la=en>. Acesso em: 6 nov. 2022.

Entretanto, o sucesso do Marco Normativo SAFE reside especialmente na implementação dos standards do pilar 2, que tratam dos Programas de Operador Econômico Autorizado (OEA).

A ideia é estabelecer uma parceria entre a aduana e os intervenientes de comércio exterior para a redução dos riscos de utilização indevida da cadeia de suprimentos global para transporte de mercadorias à margem dos controles aduaneiros. Apesar de os primeiros Programas OEA terem sido implementados como resposta ao risco crescente de atividades terroristas, na medida em que eles fomentam boas práticas para a manutenção da integridade das cargas desde o momento do seu acondicionamento na origem até o recebimento no destino, mostraram-se importante instrumento para coibir práticas ilícitas, como tráfico de armas, de drogas, de pessoas, pirataria, contrafação e outros crimes afins.

Para serem considerados OEA, as aduanas devem reconhecer intervenientes que atendam aos requisitos de certificação constantes no anexo IV do Marco Normativo, os quais compreendem: 1. histórico satisfatório de cumprimento da legislação aduaneira; 2. sistema de gestão de registros comerciais; 3. viabilidade financeira; 4. cooperação e comunicação; 5. educação, treinamento e conscientização de ameaças; 6. segurança da informação; 7. segurança da carga; 8. segurança do transporte; 9. segurança das instalações; 10. segurança de recursos humanos; 11. gestão de parceiros comerciais; 12. gestão de crises e recuperação de incidentes; 13. avaliação e melhoria.

É importante destacar que, em relação à CQR, o Marco Normativo SAFE incorpora, além do critério de viabilidade financeira, diversos critérios relativos à segurança da cadeia de suprimentos. Destaca-se que não podem ser considerados Programas OEA programas de conformidade que não incorporem o módulo de segurança. Assim sendo, a OMA, ao catalogar os programas de conformidade implementados pelas administrações aduaneiras, diferencia-os como Programas OEA (aqueles que incorporam módulo de segurança, sendo, portanto, alinhados ao SAFE) e Programas de Cumprimento – *Customs Compliance Programmes* (aqueles que não incorporam critérios de segurança e estariam alinhados

apenas com a CQR). No último compêndio da OMA (edição 2020)<sup>15</sup> foram catalogados no mundo 97 programas OEA (outros 20 em implementação) e 33 Programas de Cumprimento (outros 4 em implementação).

### 3.3 O Acordo de Facilitação do Comércio: Operadores Autorizados

O Acordo de Facilitação do Comércio (AFC) da Organização Mundial de Comércio (OMC), que entrou em vigor internacionalmente em fevereiro de 2017, é outro importante instrumento que dispõe sobre implementação de procedimentos diferenciados para intervenientes de comércio exterior comprometidos com a agenda de conformidade aduaneira.

O art. 7.7 do AFC prevê os *Operadores Autorizados*, que seriam os intervenientes de comércio exterior que cumprem determinados critérios e podem, consequentemente, beneficiar-se de medidas adicionais de facilitação de comércio relacionadas à importação, exportação ou trânsito de mercadorias. Os critérios indicados no parágrafo 7.2 do AFC são os seguintes: (i) histórico adequado de cumprimento de leis e regulamentos aduaneiros e demais legislações relacionadas; (ii) um sistema de gestão de registros que permita os controles internos necessários; (iii) solvência financeira, incluindo, conforme o caso, a prestação de uma caução ou garantia suficiente; e (iv) a segurança da cadeia de suprimentos.

Uma diferença importante entre a figura do Operador Autorizado nos termos do art. 7.7 do AFC e os Programas OEA previstos no Marco Normativo SAFE é a flexibilização dos critérios previstos no AFC, na medida em que podem ser considerados Operadores Autorizados os intervenientes que atendam apenas a parte dos critérios listados no parágrafo 7.2. Isso faz com que um interveniente considerado Operador Autorizado nos termos do AFC possa não ser considerado OEA nos termos do SAFE. Entretanto, todos os intervenientes considerados OEA nos termos do SAFE seriam necessariamente considerados Operadores Autorizados nos termos do AFC.

15 Cf. OEA (2020).

Outra diferença entre o AFC e o SAFE<sup>16</sup> se refere à abordagem em relação aos benefícios previstos para os intervenientes que atendam aos respectivos critérios. Enquanto o AFC impõe a obrigatoriedade de concessão de ao menos três das sete medidas de facilitação previstas no parágrafo 7.3, o SAFE não é categórico a ponto de impor obrigatoriedade de concessão dos benefícios previstos no Anexo IV.

## 4 PROGRAMA BRASILEIRO DE OEA

### 4.1 Modalidades e critérios de certificação

O Programa OEA está previsto no art. 814-A do Regulamento Aduaneiro e, atualmente, é regido pela Instrução Normativa nº 1.985/2020 da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em conjunto com a Portaria nº 77 da Coordenação-geral de Administração Aduaneira (Coana), que regulamenta os critérios e requisitos da IN 1985.

O programa tem como objetivo, dentro da lógica de “controle x facilitação”, certificar empresas que, por seus processos e procedimentos internos, apresentem baixos riscos em suas operações, assegurando-lhes maior agilidade e previsibilidade no fluxo de comércio internacional.

Podem se candidatar ao OEA os importadores, exportadores, transportadores, agentes de carga, depositários de mercadoria sob controle aduaneiro em recinto alfandegado, Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação (Redex), operador portuário e operador aeroportuário.

São admitidas duas modalidades: OEA Segurança e OEA Conformidade. O OEA Segurança é destinado a intervenientes comprometidos com a implementação

16 A OMA disponibiliza lista de completa de semelhanças e diferenças entre o Programa OEA, definido no Marco Normativo SAFE, e os Operadores Autorizados, previstos no artigo 7.7 do AFC. Disponível em: [http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/faq-on-linkages-between-the-safe-aeo-programme-and-article-7\\_7-of-the-wto-tfa\\_en.pdf?la=en](http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/faq-on-linkages-between-the-safe-aeo-programme-and-article-7_7-of-the-wto-tfa_en.pdf?la=en). Acesso em: 5 out. 2022.

de controles para fortalecer a segurança da cadeia de suprimentos, enquanto o OEA Conformidade é voltado para intervenientes comprometidos com controles para assegurar o cumprimento voluntário da legislação tributária e aduaneira.

Para o OEA Segurança, o interveniente tem que atender a critérios de segurança aplicados a sua cadeia de suprimentos internacional, tais como: a segurança da carga; o controle de acesso físico; o treinamento e conscientização de ameaças; a segurança física das instalações; e a gestão de parceiros comerciais.

Para o OEA Conformidade, os critérios dizem respeito ao cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras, relacionadas: à descrição completa das mercadorias; à classificação fiscal das mercadorias; às operações indiretas; à base de cálculo dos tributos; à origem das mercadorias; às imunidades, benefícios fiscais e suspensões; à qualificação profissional; e ao controle cambial.

Além destes critérios específicos para a respectiva modalidade, os intervenientes também devem atender aos critérios de admissibilidade no programa, que são puramente objetivos, e a critérios de elegibilidade, relacionados com: o histórico de cumprimento da legislação aduaneira (aferido nos três últimos anos antes do requerimento); a política de gestão da informação; a solvência financeira; a política de recursos humanos; e a gestão de riscos aduaneiros, em conformidade com a Norma Técnica ISO 31.000.

Os quadros a seguir mostram a evolução do número de empresas já certificadas como OEA e sua participação na quantidade de declarações de importação e de exportação e no volume financeiro do comércio internacional<sup>17</sup>. Como os certificados são emitidos para cada modalidade de certificação, verifica-se que muitas empresas optaram por se certificar em ambas as modalidades. Constata-se, ainda, que mais de 25% do comércio exterior é realizado por empresas OEA. Entre as funções certificadas, destaca-se a presença de 63%

17 Estatísticas do Programa Brasileiro de OEA estão disponíveis em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea/estatisticas-do-programa-oea>. Acesso em: 23 nov. 2022.

de importadores ou exportadores. Já em relação às modalidades, são 394 certificados emitidos para OEA Segurança e 281 para OEA Conformidade.



Figura 3 – Evolução da quantidade de empresas participantes do Programa OEA.

Fonte: Sítio da RFB na internet. Acesso em: 23 nov. 2022.



Figura 4 – Distribuição de certificados por função dos intervenientes.

Fonte: Sítio da RFB na internet. Acesso em: 23 nov. 2022.

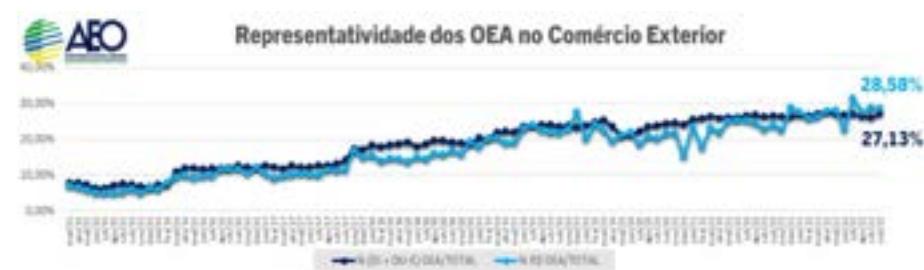


Figura 5 – Participação de importadores e exportadores OEA no comércio exterior brasileiro.

Fonte: Sítio da RFB na internet. Acesso em: 23 nov. 2022.

Um dos principais motivos para que uma empresa decida por requerer a certificação como OEA são os benefícios oferecidos pelo programa, que se restringem aos intervenientes certificados. Assim, embora a adesão ao programa seja voluntária, os OEA dispõem de vantagens em relação às empresas não certificadas. O quadro abaixo mostra quais são os benefícios atuais.

Benefícios OEA	S	C1	C2
Publicidade no site da RFB	X	X	X
Utilização da logomarca "OEA"	X	X	X
Ponto de contato na RFB	X	X	X
Prioridade na análise em outras modalidades OEA	X	X	X
Benefícios concedidos pelas Aduanas estrangeiras	X	X	X
Participação no Fórum Consultivo	X	X	X
Dispensa de exigências já cumpridas no OEA	X	X	X
Participação em seminários e treinamentos	X	X	X
Prioridade no conteúdo Portaria RFB nº 226, 30/09/2022	X	X	X
Tratamento prioritário nos Recursos (Portaria RFB nº 143, de 11/03/2022)	X	X	X
Parametrização imediata das declarações (DI)	X		
Reduzido percentual de seleção para canal de conferência	X		
Prioridade de conferência das DI selecionadas	X		
Dispensa da garantia no Trânsito Aduaneiro	X		
Acesso prioritário a transportador OEA (intervisões alargadas)	X		
Resposta à consulta de classificação fiscal em até 40 dias		X	X
Dispensa garantia Adm - Temporária utilização econômica		X	X
Carga Física por 24h no modal aéreo (cargas diretas)		X	X
Prioridade nos processos de consulta (Portaria RFB nº 238, 27/10/2022)		X	X
Parametrização imediata das declarações (DI)		X	X
Reduzido percentual de seleção para canal de conferência		X	X
Prioridade de conferência das DI selecionadas para canal		X	X
Despacho antecipado nos modais aéreo e marítimo		X	X

Figura 6 – Quadro de benefícios do Programa Brasileiro de OEA. Fonte: Consolidação dos autores.

## 4.2 Processo de certificação e monitoramento

O processo de certificação como OEA consiste na avaliação do processo de gestão adotado pelo interveniente para minimizar os riscos existentes em suas operações de comércio exterior e começa com o preenchimento, pelo interveniente, do Questionário de Autoavaliação (QAA), disponível na página oficial do programa (<https://portalunico.siscomex.gov.br>). No QAA, o interveniente irá responder a perguntas sobre todos os critérios e requisitos que lhe sejam aplicáveis, constantes da IN 1.985/2020 e da Portaria Coana nº 77/2020.



Figura 7 – Processo de validação dos requisitos de certificação. Fonte: Consolidação dos autores.

Em seguida, são verificados pela respectiva Equipe OEA os requisitos de admissibilidade, que são objetivos. O não atendimento destes requisitos implica o arquivamento do pedido.

Os itens 2 a 4 do quadro acima são o objeto do citado QAA. Após seu preenchimento, e atendidos os requisitos de admissibilidade, o requerimento é distribuído para um dos auditores-fiscais da respectiva Equipe OEA, que fará a análise preparatória e prévia de cada um dos critérios e requisitos, em cotejo com a documentação anexada pela empresa interveniente. Este é o início da fase de validação, que consiste em verificar as informações recebidas no processo de certificação, juntadas no QAA e obtidas por meio dos diferentes sistemas aos quais a RFB tem acesso, para a tomada de decisão a respeito do cumprimento dos requisitos e critérios do Programa OEA.

Vencida esta análise, é agendada com o interveniente a reunião de validação, na qual será efetivamente firmada a convicção pelos auditores-fiscais responsáveis. Essas reuniões, antes da pandemia, costumavam ser presenciais. Porém, durante este período recente, grande parte das reuniões foi virtual, como forma de concluir os requerimentos pendentes. Quando presencial, todos os critérios e requisitos são novamente objeto de verificação em conjunto com os responsáveis da empresa; em especial para quem requer o OEA Segurança, são feitas visitas nos pontos considerados críticos e nas áreas de expedição, armazenamento, movimentação e recebimento de mercadorias.

Se a empresa não comprovar o cumprimento dos critérios de elegibilidade ou específicos, o pedido será indeferido. Contudo, comprovado o cumprimento dos critérios, o pedido será deferido e a certificação será concedida em caráter precário, com prazo de validade indeterminado, por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE), expedido pelo chefe da Equipe OEA e publicado no *Diário Oficial da União*. A certificação poderá ser acompanhada de recomendações que visem ao aumento do grau de conformidade e segurança.

A partir de então, a empresa OEA será objeto de acompanhamento permanente pela respectiva Equipe OEA e deverá manter o atendimento dos requisitos e critérios. Essa etapa pós-certificação é conhecida como monitoramento e pode ser resumida no quadro abaixo.



Figura 8 – Processos de certificação e acompanhamento de intervenientes OEA.

Fonte: Consolidação dos autores.

O monitoramento rege-se, além da IN 1.985/2020, pela Portaria RFB nº 163/2022 e tem como objetivos: verificar se o OEA mantém compromisso em relação aos objetivos, princípios, requisitos e critérios do Programa OEA; promover iniciativas que visem ao fortalecimento da cadeia de suprimentos internacional; e estimular o cumprimento voluntário, pelo OEA, da legislação tributária e aduaneira, mediante ações preventivas e de incentivo à autorregularização.

Desta forma, as equipes OEA fazem, no denominado monitoramento ordinário, a verificação dos critérios de admissibilidade e a análise do histórico do OEA, bem como a verificação de eventuais recomendações feitas quando da certificação.

Em outra vertente, o monitoramento extraordinário, feito a qualquer tempo, consiste em acompanhar o OEA no processo de detecção de vulnerabilidades e aperfeiçoamento de controles quando ocorrer seu envolvimento involuntário em ações de violação da cadeia de suprimentos ou detecção de indícios ou descumprimento da legislação aduaneira.

E, finalmente, proceder-se-á à revisão da certificação a cada três anos, período que pode ser prorrogado para até cinco anos caso se verifique o aumento do grau de segurança ou de conformidade do OEA.

## 5 AS AÇÕES DE ESTÍMULO À CONFORMIDADE E À DENÚNCIA ESPONTÂNEA À LUZ DA LEGISLAÇÃO ADUANEIRA

### 5.1 Ações preventivas e ações corretivas

Dentre os princípios que regem o Programa OEA, além da já citada parceria, estão a confiança e a conformidade aos procedimentos e à legislação. E entre os objetivos está elevar o nível de confiança no relacionamento entre os operadores econômicos, a sociedade e a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

Com base nessas premissas, analisamos agora as ações preventivas e corretivas como ações de estímulo à conformidade. O fim colimado em programas como o OEA (e, mencione-se, a Receita Federal tem iniciativas semelhantes em outras áreas e em relação a outros tributos) é, claramente, aumentar o nível de confiabilidade nas relações aduaneiras e tributárias e, com isso, otimizar a utilização da máquina fiscalizatória e arrecadatória.

Não se espera e, na verdade, nem se exige que os OEA sejam ou estejam imunes a cometerem infrações tributárias. O que se espera é que tenham procedimentos internos (aduaneiros, no caso do OEA) que tendam a diminuir a ocorrência de infrações e também a evitar sua reincidência.

São esses procedimentos internos que, no que diz respeito aos OEA, tratarão das ações preventivas, que são aquelas tendentes a evitar a ocorrência de infrações, e das corretivas, que são tomadas após ocorrida a infração e visam não só a sanar aquela infração, mas também a evitar a recorrência.

Porém, está também no âmbito e nos objetivos das Equipes OEA estimular o cumprimento voluntário, pelo OEA, da legislação tributária e aduaneira, mediante ações preventivas e de incentivo à autorregularização. Como exemplo, podem-se citar as comunicações feitas pelo Centro Nacional de Operadores Econômicos Autorizados (CeOEA) ao conjunto dos OEA quando há alguma mudança legislativa que os afetará ou alguma revisão de classificação fiscal de mercadorias. O objetivo, nesses casos, é proporcionar aos OEA informações suficientes para que eles próprios possam se adequar às mudanças e, com isso, evitar o cometimento de infrações.

Os OEA também devem dispor de ações corretivas em seus procedimentos internos quando constatarem a ocorrência de infrações ou mesmo quando forem notificados pela RFB para saná-las.

## 5.2 O monitoramento de empresas OEA e a espontaneidade

Uma questão interessante e bastante atual diz respeito ao monitoramento dos OEA, já tratado em item anterior, e a figura da denúncia espontânea. Não é escopo deste artigo fazer um estudo aprofundado do instituto da denúncia espontânea, mas apenas trazer alguma luz sobre o problema.

A denúncia espontânea, numa acepção bem resumida e sem pretensão de esgotar seu significado, pode ser caracterizada como uma faculdade de que dispõe o contribuinte de se autorregularizar em relação a alguma inconformidade que tenha constatado de modo próprio. Assim procedendo, beneficia-se da não aplicação de penalidades que seriam devidas caso a apuração tivesse origem no fisco. Como se pode constatar, é uma opção legislativa que traz benefícios a ambas as partes. Ao contribuinte, por não sofrer penalidades; ao fisco, por não ter que mover toda a sua máquina na apuração da infração. Nesse aspecto, o

programa OEA, como mecanismo de incentivo à conformidade, busca incentivar que as empresas façam uso do instituto da denúncia espontânea.

A denúncia espontânea, no âmbito do direito tributário, é tratada no art. 138 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966). Como a codificação tributária e aduaneira foram elaboradas quase simultaneamente, a denúncia espontânea, no direito aduaneiro, é normatizada no art. 102 do Decreto-lei nº 37/1966, com a seguinte redação:

*Art. 102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*§ 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada: (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*a) no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*b) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

*§ 2º - A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)*

Verifica-se que tanto na legislação tributária quanto na aduaneira a denúncia não pode ser considerada espontânea quando ocorre após procedimento do fisco destinado a apurar infração.

Como já referido, o monitoramento dos OEA é disciplinado pela Portaria RFB nº 163, que dispõe em seu art. 3º:

*Art. 3º As atividades de Monitoramento de Operadores Econômicos Autorizados visam a estimular a manutenção do atendimento dos requisitos do Programa OEA e consistem em:*

I - acompanhar o OEA no processo de detecção de vulnerabilidades e aperfeiçoamento de controles nos seguintes casos:

- a) envolvimento involuntário em ações de violação da cadeia de suprimentos; e
- b) detecção de indícios ou descumprimento da legislação aduaneira;

II - executar validações periódicas do conjunto de requisitos e critérios exigidos pelo Programa OEA;

III - acompanhar indicadores;

IV - executar pesquisa e avaliação de informações aduaneiras relativas aos OEA;

V - orientar os OEA quanto ao cumprimento de requisitos e critérios do Programa; e

VI - solicitar aos OEA informações relativas ao atendimento dos requisitos e critérios do Programa OEA.

§ 1º Não caracterizam início de procedimento fiscal, com perda de espontaneidade, as atividades de que trata esta Portaria. (grifo nosso)

§ 2º As atividades de monitoramento previstas no caput não prejudicam a execução de procedimentos destinados a apurar infrações cometidas pelo OEA.

Sobre a alegação de um possível conflito entre as ações de monitoramento OEA e o disposto no §1º, alínea b, do Decreto-lei nº 37/1966, é importante destacar que o DL deixa claro que o direito à denúncia espontânea é perdido após início formal de um procedimento fiscal que tenha por finalidade apuração de infração. É exatamente no que se refere à finalidade que reside a diferença entre as ações de monitoramento OEA e os procedimentos fiscais de que trata o Decreto-lei. As atividades realizadas no âmbito do monitoramento OEA têm a finalidade de avaliar o compromisso das empresas certificadas em relação aos objetivos, princípios, critérios e requisitos de certificação, por meio da avaliação da capacidade de seus controles internos de prevenir, detectarem e corrigirem infrações aduaneiras. Como já mencionado anteriormente, um dos princípios norteadores do Programa OEA é a parceria. É preciso, então, levar em conta que essa parceria é necessária e salutar tanto para o Estado quanto para os OEA.

Do ponto de vista do Estado, quanto maior for o número de empresas OEA, menores serão os riscos associados às suas operações de comércio exterior e, portanto, tendo em mente que os recursos humanos do fisco são finitos e em número cada vez mais decrescente, o gerenciamento de risco pode ser mais eficazmente utilizado em operações de não OEA, que apresentam possibilidades maiores de risco. Significa dizer, o Estado se beneficia em grande medida tanto maior for a quantidade de OEA operando no comércio exterior.

O objetivo da Portaria RFB nº 163, ao regulamentar as ações de monitoramento do OEA, é delimitar o escopo das ações aduaneiras de natureza preventiva, que seriam aquelas que, com ou sem indícios de infração, permitam acompanhar o OEA no processo de detecção de vulnerabilidade e aperfeiçoamento de seus controles.

É importante mencionar que o objetivo do monitoramento não é buscar a autorregularização a qualquer custo, uma vez que divergência de entendimento entre o fisco e as empresas pode acontecer. O que se espera dos OEA é uma atuação proativa para assegurar a conformidade. Mencione-se que a própria empresa tem interesse em se regularizar, haja vista que a não observância dessa iniciativa de forma injustificada pode caracterizar falta de compromisso com os princípios do Programa e acarretar sua exclusão do Programa OEA. E isso representaria um duplo prejuízo, não só pela exclusão quanto pela aplicação de multas mais gravosas.

Portanto, as ações de monitoramento OEA não se confundem com os procedimentos fiscais abertos para apuração de infração. Estes são formais e buscam induzir a conformidade por meio de ação de natureza repressiva. Já as ações de monitoramento OEA são de natureza preventiva, prescindem de formalidade e buscam fomentar ações de autorregularização de operadores de comércio exterior pelo incentivo ao aperfeiçoamento de seus controles internos.

## REFERÊNCIAS

ASSEGURAR. In: MICHAELIS. Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. [S.I.], 2024. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?id=RMOp>. Acesso em: 27 out. 2022.

ASSI, Marcos. *Compliance: como implementar*. São Paulo: Trevisan, 2018.

COELHO, Flávio José Passos. Facilitação comercial: desafio para uma aduana moderna. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

GIANNICO, Maíra. Denúncia espontânea e multa de mora no âmbito do monitoramento de maiores contribuintes da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

KARLSSON, Lars. *The Stairway® Management of an Authorised Secure Supply Chain. Capacity Building for a Customs Environment in a Changing World*. Estocolmo, 2015.

KARLSSON, L. Back to the future of customs – a new AEO paradigm will transform the global supply chain for the better. *World Customs Journal*, v. 11, n. 1, p. 23-33, 2017. Disponível em: [https://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%2011%2C%20Number%201%20\(Mar%202017\)/1827%2001%20WCJ%20v11n1%20Karlsson.pdf](https://worldcustomsjournal.org/Archives/Volume%2011%2C%20Number%201%20(Mar%202017)/1827%2001%20WCJ%20v11n1%20Karlsson.pdf). Acesso em: 27 out. 2022.

MANZI, Vanessa Alessi. *Compliance no Brasil*. 1. ed. São Paulo: Saint Paul, 2008.

MCLINDEN, Gerard; FANTA, Enrique; WIDDOWSON, David; DOYLE, Tom. *Border Management Modernization*. World Bank, 2011. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/2544> License: CC BY 3.0 IGO. Acesso em: 1º nov. 2021.

OEA. *Compendium of Authorized Economic Operator Programmes*. 2020. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/aeo-compendium.pdf?la=en>. Acesso em: 1º nov. 2021.

OECD. *Compliance Risk Management: Managing and Improving Compliance*. Paris, 2004. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>. Acesso em: 1º nov. 2021.

OECD. *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. OECD Publishing, Paris, 29 jul. 2013.

OMA. *The revised Kyoto Convention*. Chapter 2. 17 abr. 2008. Disponível em: [https://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf\\_revised\\_kyoto\\_conv/kyoto\\_new/gach2.aspx](https://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new/gach2.aspx). Acesso em: 1º nov. 2021.

PÉREZ AZCÁRRAGA, Augusto Azael. Strengthening the Core Customs Processes through Integrated Risk Management. In: INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Customs Matters: Strengthening Customs Administration in a Changing World*. Washington, DC, 2022.

SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. *Voluntary Compliance Framework*. [S.l.; 201?]. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/tools/voluntary-compliance-framework.aspx>. Acesso em: 1º nov. 2021.



# **PREMISSAS PARA A INSTITUIÇÃO DO PROGRAMA DE CONFORMIDADE COOPERATIVA FISCAL (CONFIA) NA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**

## **Flávio Vilela Campos**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, atualmente na Gerência do Programa Confia e Coordenador de Maiores Contribuintes - substituto. Graduado em Direito e Agronomia. Especialista em Direito Tributário e Mestre em Administração Tributária pela Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED)/ Asociación Española de Fundaciones (AEF), em Madrid/Espanha, com o trabalho: "El cumplimiento cooperativo en brasil: um Análisis comparado"

## **Paulo Eduardo Nunes Verçosa**

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB), Graduado em Ciências Contábeis, Pós-Graduado com especialização em Administração Tributária, Pós-Graduado com especialização em Planejamento e Gestão Tributária, Doutorando em Administração Pública e Políticas Públicas pela Universidade de Lisboa, Portugal. Atualmente é Gerente Operacional do Programa de Conformidade Cooperativa da RFB (Confia) e membro do GT de elaboração do PL/15 de 2024.

## **Andrea Costa Chaves**

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil (2001) e Subsecretária de Fiscalização (2023). Atuou por 12 anos na tributação internacional. Foi delegada do Brasil em preços de transferência junto à Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) durante e após o Projeto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). É Mestre em Economia do Setor Público pela Universidade de Brasília (2010) e Bacharel em Matemática pela Universidade Federal Fluminense (1997).

## **RESUMO**

As iniciativas de conformidade cooperativa são uma tendência mundial nas administrações tributárias. Tais iniciativas são caracterizadas por uma mudança do paradigma de relacionamento entre o fisco e o contribuinte com o foco em uma relação transparente, fundamentada na boa-fé, na confiança justificada e no espírito de colaboração. Além disso, prevê a melhora dos serviços e a assistência aos contribuintes, provendo previsibilidade e segurança jurídica, e favorecendo o cumprimento das obrigações fiscais. Quatro requisitos são essenciais para que uma administração tributária esteja apta a implementar um modelo de conformidade cooperativa, quais sejam: a) disposição para mudar seu paradigma de atuação, orientando-se para a prestação de serviços; b) ter modelo robusto de coleta e intercâmbio de informações econômico-fiscais; c) dispor de modelo de gestão de riscos de conformidade; e d) construir diretrizes para a estrutura de governança tributária das empresas participantes. Diante dessa tendência mundial e desses requisitos essenciais, estaria a administração tributária do Brasil preparada para a instituição de um programa de conformidade cooperativa fiscal? A resposta é afirmativa, pois a Receita Federal, além de dispor de todos os requisitos essenciais para a implementação de um programa de conformidade cooperativa, vem construindo a conformidade cooperativa por meio do Programa Confia.

**Palavras-chave:** Compliance; Confia; conformidade cooperativa; Receita Federal.

## **ABSTRACT**

*Cooperative tax compliance initiatives are a tax administrations' global trend. These initiatives are characterized by a shift in the tax authorities and taxpayers' relation paradigm, focusing on a transparent relation based on good faith, justified trust, and a collaboration spirit. Furthermore, they aim to improve services to assist taxpayers, providing predictability and legal certainty, thereby promoting tax compliance. Four requirements are essential for a tax administration to be able to implement a Cooperative Compliance model, namely: a) Willingness to change its operational paradigm, focusing on service provision; b) Having*

*a robust model for collecting and exchanging economic and tax information; c) Having a compliance risk management; and d) Establishing tax governance guidelines for participating companies. Given the global trend and the essential requirements, is Brazilian tax administration prepared to establish a Cooperative Fiscal Compliance program? The answer is affirmative, as the Special Secretariat of Federal Revenue not only has all the essential requirements for implementing a cooperative compliance program but is also building cooperative compliance: the Confia Program.*

**Keywords:** *Compliance; Confia; cooperative compliance; Receita Federal.*



## SUMÁRIO

1 Conformidade Cooperativa Fiscal: requisitos essenciais para uma administração tributária implementar o modelo de relação cooperativa .....	713
2 Mudança cultural: administração tributária orientada para serviços.....	716
3 Modelo robusto de coleta e intercâmbio de informações econômico-fiscais.....	719
4 Gerenciamento de riscos de conformidade.....	722
5 Diretrizes para o Marco de Controle Fiscal das empresas participantes .....	731
5.1    O Marco de Controle Fiscal segundo a OCDE.....	732
6 Outros materiais de referência.....	734
7 Conclusões.....	737
Referências.....	739



# **1 CONFORMIDADE COOPERATIVA FISCAL: REQUISITOS ESSENCIAIS PARA UMA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA IMPLEMENTAR O MODELO DE RELAÇÃO COOPERATIVA**

A conformidade cooperativa é caracterizada por uma mudança do paradigma de relacionamento entre o fisco e o contribuinte. A mudança ocorre com o desenvolvimento de estratégias para a construção de uma relação transparente, fundamentada na boa-fé, na confiança justificada e no espírito de colaboração. O objetivo dessa mudança é aumentar a segurança jurídica, reduzir os custos indiretos de cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, bem como garantir previsibilidade na arrecadação. Ao fim, proporciona-se redução do hiato tributário – *tax gap* – e crescimento econômico com isonomia e equidade (Campos, 2020). Consiste em um modelo no qual, essencialmente, o contribuinte escolhe agir com transparência junto à administração tributária, visando receber dela segurança jurídica ou previsibilidade.

Em rigor, prover segurança jurídica e previsibilidade é esperado na atividade da administração tributária, mas a conformidade cooperativa impõe mudança de cultura e implantação de novos serviços em relação ao modelo tradicional de relacionamento com o contribuinte.

O modelo tradicional da relação tributária está fundamentado no controle estatal das ações do contribuinte para o cumprimento das obrigações tributárias. Assim, primeiramente, o contribuinte toma conhecimento da existência de uma legislação tributária, a interpreta, calcula e paga os impostos que considera devidos, assim como apresenta as obrigações acessórias determinadas pela administração tributária. Posteriormente, antes que se opere a decadência dos tributos, a administração tributária faz a gestão de risco de descumprimento da legislação tributária com base no conjunto de informações que obtém dos contribuintes e de terceiros, selecionando para fiscalização aqueles contribuintes que apresentam maior risco de descumprimento da legislação tributária, resultando ao fim num lançamento tributário, acompanhado das sanções legais pelo descumprimento.

Este modelo de autocumprimento da legislação tributária pelo contribuinte para que posteriormente seja exercido o controle estatal por parte da administração tributária é baseado na confrontação entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, gerando litígios.

A incerteza jurídica quanto à subsunção dos fatos à norma tributária explica também o aumento dos conflitos fiscais. Essa incerteza se agrava com a globalização e a complexidade das relações sociais e econômicas, que a cada dia dependem menos dos meios físicos. As estruturas empresariais complexas também se refletem nessa incerteza.

Adicionalmente, os avanços tecnológicos e de transparência entre administrações tributárias permitiram um incremento de informações e seu tratamento pela administração tributária. Atualmente, há uma intensificação na cooperação internacional entre administrações tributárias que ampliou a capacidade de controle pelo fisco. Não raro, a administração tributária dispõe de todos os elementos necessários para o lançamento tributário em suas bases de dados.

Portanto, este cenário de aumento dos conflitos fiscais decorrentes dessas complexidades revelou a necessidade de mudança do modelo tradicional para um modelo de relação que favoreça a cooperação entre os contribuintes e a administração tributária, com uma maior transparência entre as partes, ao tempo que promove segurança jurídica aos contribuintes.

Surge, assim, uma relação cooperativa, que favorece a colaboração ao contrário da confrontação, e se fundamenta na transparência, na boa-fé, na confiança justificada e no espírito de colaboração.

O modelo prevê o aprimoramento dos serviços e a assistência aos contribuintes, o que favorece o cumprimento das obrigações tributárias e aumenta a eficiência, a eficácia e a equidade na atuação da administração tributária, reduzindo os custos para o cumprimento das obrigações.

Na conformidade cooperativa, os contribuintes estão dispostos a serem completamente transparentes em troca de receberem como contrapartida da administração tributária segurança jurídica em suas opções fiscais. Essa

redução nas incertezas tributárias permite aprimorar o planejamento e a organização dos custos fiscais pelos contribuintes, enquanto promove uma maior previsibilidade da arrecadação para a administração tributária.

O modelo traz como pilares uma administração tributária que busca compreender a realidade empresarial, atuando com imparcialidade, proporcionalidade e abertura, através de pautas claras e transparência na relação, enquanto os contribuintes devem ser transparentes e comunicar as informações sobre suas estratégias fiscais. Está fundamentado em critérios objetivos de modelos de governança corporativa tributária que demonstram confiança justificada do correto cumprimento tributário (OCDE, 2013).

Portanto, com bem sintetiza Herrán (2020), a conformidade cooperativa busca mudar o modelo clássico, baseado no controle com procedimentos de caráter contraditório, ou seja, o controle estatal se realiza depois do cumprimento tributário do contribuinte, e a declaração apresentada deve ser comprovada pela administração tributária, numa situação de assimetria de informação. A conformidade cooperativa, ao contrário, está baseada numa relação colaborativa, com procedimentos fundamentados na transparência, confiança justificada, boa-fé e espírito de colaboração, em que o controle estatal da administração tributária ocorre em tempo real, e na qual a declaração apresentada é entendida como correta quando da entrega, com a mitigação ou eliminação da assimetria da informação. Nas palavras de Valdez (2016, p. 19), “en definitiva, el objetivo es prevenir el conflicto más que castigar el equívoco”.

O Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal – Confia<sup>1</sup> é um projeto estratégico da Receita Federal que pretende estabelecer um programa de conformidade cooperativa que possa ser adotado pelo Brasil. Estaria a Receita Federal e os contribuintes no país preparados para a instituição desse novo paradigma de relação entre o fisco e os contribuintes?

1 CONFIa – Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal da Receita Federal. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>. Acesso em: 13 fev. 2024.

Trataremos neste artigo de quatro requisitos que entendemos essenciais para que uma administração tributária esteja apta a implementar um modelo de conformidade cooperativa, quais sejam:

- estar disposta a mudar seu paradigma de atuação, orientando-se para a prestação de serviços e construindo um amplo programa de mudança cultural;
- ter modelo robusto de coleta e intercâmbio de informações econômico-fiscais necessários para validar informações reveladas pelas empresas participantes do programa;
- dispor de modelo de gestão de riscos de conformidade que propicie visão integral do contribuinte;
- construir diretrizes para a estrutura de governança tributária das empresas participantes (Marco de Controle Fiscal).

## **2 MUDANÇA CULTURAL: ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ORIENTADA PARA SERVIÇOS**

As administrações tributárias brasileiras estão desenvolvendo várias ações de assistência para melhorar o cumprimento voluntário, as quais produzem um efeito muito positivo para a melhora da relação com os contribuintes e para o estabelecimento de um ambiente de confiança mútua. Destaca-se o Programa Nos Conformes, do estado de São Paulo (2018), que foi seguido por outros estados federados, e diversas ações da Receita Federal para facilitação e assistência aos contribuintes, que culminaram com o envio ao Congresso Nacional do Projeto de Lei de Conformidade (Brasil, 2024), abrangendo os programas Confia, Sintonia e OEA.

De toda forma, além do arcabouço legal, a mudança de um modelo tradicional baseado na confrontação para um modelo de uma relação cooperativa requer uma forte mudança na cultura e na conduta da administração tributária, com ênfase na formação de servidores quanto a habilidades interpessoais, sem esquecer da manutenção de altos índices de capacitação técnica. Trata-se

de uma mudança na atitude e modo de pensar para um perfil de gestão de clientes e prestação de serviços.

A mudança cultural é destacada pela experiência internacional como um grande desafio na mudança do modelo tradicional para a conformidade cooperativa. A título de exemplo, comitê independente avaliou a implementação do modelo de conformidade cooperativa da Holanda (monitoramento horizontal) e concluiu que a implementação foi muito rápida, sem o necessário tempo para promover mudança cultural. Destacou que é fundamental que a administração tributária invista nos processos de mudança cultural necessários para realizar mudanças importantes de índole política e que faça a gestão dessas mudanças adequadamente. O comitê entendeu que na Holanda essa mudança foi realizada de forma tardia e de maneira insuficiente (OCDE, 2013, p. 102).

Para facilitar a gestão e poder dar foco à mudança cultural, a estruturação de unidades de grandes contribuintes, com a especialização por setores econômicos e uma visão individualizada dos maiores contribuintes (por exemplo, os cem maiores da Austrália)<sup>2</sup>, deve ser precedida de políticas de seleção e capacitação de pessoas, que, além da capacitação técnica, devem ser capacitadas em habilidades e técnicas de negociação, comunicação e relacionamento.

Recomenda-se utilizar indicadores da efetividade da administração tributária, como a redução da brecha fiscal, dos litígios, das omissões de declarações, o incremento da veracidade das informações prestadas e outros indicadores de melhora no cumprimento voluntário, em contraposição a indicadores voltados para a quantidade de aplicação de sanções ou de cobranças coativas.

A mudança cultural é um processo de médio prazo que depende de um conjunto de estratégias de comunicação e capacitação, promovendo ambiente de reflexão sobre os paradigmas e crenças arraigadas, tanto pela alta e média

2 Top 100 engagement approach. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/top-100-population>. Acesso em: 12 fev. 2024.

administração, bem como pelos servidores da Receita Federal, quanto pelos contribuintes e suas assessorias tributárias.

Nesse sentido, o Confia está sendo construído em diversas etapas, em ambiente cooperativo no Fórum de Diálogo, com a participação direta dos contribuintes desde a sua concepção. Para prover transparência ativa foi construído o site Confia, espaço no qual toda a sociedade pode acompanhar a evolução do programa.

Encontra-se em andamento trilha de aprendizagem composta por diversos treinamentos, entre os quais se destacam: a formação em habilidades interpessoais; EAD sobre conformidade cooperativa e o Programa Confia; palestras sobre conformidade cooperativa, o Programa Confia e a experiência prática no seu desenvolvimento, inclusive no seu teste de procedimentos; disciplina de *Cooperative Compliance* em pós-graduação em Direito Tributário e *Compliance Fiscal*; capacitação sobre atuação e o comportamento dos contribuintes<sup>3</sup>; EAD sobre gestão de riscos e governança<sup>4</sup>. Também haverá módulo presencial prático para a equipe e futuros pontos focais do Confia, auditores-fiscais da Receita Federal que fazem a interface do órgão com os contribuintes participantes do programa.

Ademais, são desenvolvidos manuais de procedimentos e capacitação específica aos pontos focais do Confia para que possam prover assistência aos contribuintes e estabelecer interação com os diversos processos de trabalho da Receita Federal, o que lhes permite desenvolver uma relação aberta, profissional e respeitosa com o contribuinte, mantendo uma atitude crítica e técnica em face das informações e riscos identificados.

Destarte, a mudança da relação entre a Receita Federal e os contribuintes tem como principal desafio a mudança cultural, tanto de seu corpo funcional quanto dos próprios contribuintes, processo de médio prazo que necessita de um conjunto de ações que demonstrem mudança de conduta, aliada à formação, comunicação e construção de confiança em ambiente cooperativo.

3 Curso ministrado pelo professor Fábio Pereira da Silva.

4 Curso ministrado pela professora Luciana Aguiar.

### **3 MODELO ROBUSTO DE COLETA E INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS**

O desenvolvimento de um programa de conformidade cooperativa propõe um novo modelo de relacionamento entre a administração tributária e os contribuintes, fundamentado na transparência, no espírito de cooperação, na boa-fé e na confiança justificada. Portanto, não se trata de uma confiança cega, mas sim de uma confiança que se alicerça na estrutura de governança corporativa tributária do contribuinte.

Como a administração tributária pode confiar no contribuinte se não dispuser de outros mecanismos para validar as informações por ele reveladas? É por esse motivo que a existência de um robusto modelo de coleta e intercâmbio de informações econômico-fiscais é um requisito essencial para que a administração tributária possa implementar um modelo de conformidade cooperativa. A Receita Federal dispõe tanto de mecanismo de coleta e intercâmbio de informações, como está habilitada a utilizar essas informações para gestão de risco de conformidade tributária.

O grande avanço nas tecnologias permite que as administrações tributárias recebam, de contribuintes e terceiros, informações sobre fatos econômicos com reflexos tributários quase em tempo real, a exemplo das notas fiscais eletrônicas e informações contábeis e financeiras.

Nesse sentido, alinhadas à tendência internacional, as administrações tributárias no Brasil desenvolveram robusto modelo de captação de informações, o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)<sup>5</sup>. O SPED é o principal instrumento para receber informações fiscais da Receita Federal e constitui uma ampla e integrada gama de informações obtidas dos contribuintes e de terceiros, dentre as quais se destacam:

5 Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/>. Acesso em: 12 fev. 2024.

- Documentos Fiscais Eletrônicos (NF-e, NFC-e, NFS-e, MDF-e, CT-e): conjunto de documentos fiscais eletrônicos, como as notas fiscais, o conhecimento de transporte e manifesto de documentos fiscais.
- Escrituração Contábil Digital (ECD): o contribuinte apresenta sua própria contabilidade em modelo digital padronizado pela administração tributária;
- Central de Balanços: tem o objetivo de reunir as demonstrações e documentos contábeis das entidades participantes em um único local, provendo acesso rápido, público e gratuito aos arquivos e garantindo sua confiabilidade ao autenticar a entrada dos dados;
- Escrituração Contábil Fiscal (ECF): apura o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e substitui a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica;
- Escrituração Fiscal Digital (Contribuições, ICMS, IPI): escrituração das contribuições para os tributos relacionados ao consumo (PIS/Pasep, Cofins, ICMS, IPI);
- Escrituração Fiscal Digital de Retenções (EFD-Reinf): escrituração de rendimentos pagos e retenções de Imposto de Renda e contribuição social do contribuinte – exceto aquelas relacionadas ao trabalho –, além de informações sobre a receita bruta para a apuração das contribuições previdenciárias substituídas.
- Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (eSocial): escrituração de informações relativas aos trabalhadores, como vínculos, contribuições previdenciárias, folha de pagamento, comunicações de acidente de trabalho, aviso prévio, escriturações fiscais e informações sobre o FGTS.
- e-Financeira: declaração digital das informações relacionadas a transações financeiras dos contribuintes, que são apresentadas pelas instituições financeiras sobre seus clientes.
- Importante destacar que a construção e manutenção evolutiva do SPED conta com a participação efetiva de representantes de empresários, pessoas jurídicas e entidades representativas de profissionais de contabilidade.

No âmbito nacional, existe a troca de informações com as administrações tributárias dos estados, Distrito Federal e municípios, que tanto ocorre no âmbito do próprio SPED, como por meio de convênios com a Receita Federal. Merece ressaltar que a recente aprovação do Imposto Sobre Bens e Serviços – IBS e da Contribuição Social sobre Bens e Serviços – CBS permitirá a construção de ambiente compartilhado entre União, estados e municípios para a gestão dos respectivos tributos, bem como evolução da troca de informações e tratamento em tempo real da tributação sobre o consumo.

Ademais, o Brasil é signatário da Convenção sobre Assistência Mútua em Matéria Tributária – Convenção Multilateral (Brasil, 2016), criada para intercâmbio de informações com administrações tributárias de outros países, além de acordos bilaterais que possuem cláusulas específicas ou tratam especificamente do intercâmbio de informações tributárias. No arcabouço da Convenção Multilateral, há atualmente o intercâmbio automático da Declaração País-a-País – *Country-by-Country Report* –, na qual grupos multinacionais fornecem à administração tributária de jurisdição de seu controlador informações e indicadores relacionados às suas atividades, à alocação de renda e aos impostos; as contas financeiras deverão ser apresentadas em conformidade com o Padrão de Declaração Comum – *Common Reporting Standard* (CRS). Nos Estados Unidos da América há padrão semelhante ao CRS, o FATCA – *Foreign Account Tax Compliance Act*. Destaca-se que a Receita Federal acompanha as evoluções internacionais na matéria de intercâmbio de informação e recentemente se juntou a 48 jurisdições no compromisso de implementar o padrão de troca de informações sobre criptoativos.<sup>6</sup>

A Receita Federal, além de dispor de robusto modelo de coleta e intercâmbio de informações, trata as informações que coleta em ambiente *Big Data* e utiliza, entre outras ferramentas, a inteligência artificial, o que proporciona à administração tributária incremento na capacidade de gestão de conformidade, com a possibilidade de segmentação dos contribuintes conforme seu perfil de risco.

6 Ver OECD (2023).

Esse modelo de captação de informações, aliado à conformidade cooperativa, proporciona ambiente que reduz a assimetria de informações, permitindo que tanto a administração tributária quanto os contribuintes conheçam os fatos para sua subsunção às normas tributárias. Isso facilita o desenvolvimento de uma relação transparente e fundamentada na confiança justificada na estrutura de governança corporativa tributária do contribuinte.

Destarte, a estruturação de robusto modelo de coleta e intercâmbio de informações é requisito essencial para que uma administração tributária possa avançar na conformidade cooperativa, modelo este que se encontra implementado e em constante evolução no Brasil.

## 4 GERENCIAMENTO DE RISCOS DE CONFORMIDADE

Conforme destacado no tópico anterior, é fundamental que a administração tributária disponha de mecanismo de coleta e intercâmbio de informações. Entretanto, não basta ter as informações sem desenvolver modelo de gerenciamento de riscos de conformidade que permita conhecer o perfil de risco dos contribuintes e traçar estratégia de tratamento desses riscos.

O gerenciamento de riscos de conformidade deve ser a base de todo planejamento e atuação da administração tributária, motivo da sua importância tanto para a conformidade tributária quanto para a conformidade cooperativa. Pode ser descrito como um processo sistemático em que uma administração tributária, considerando a sua capacidade operacional e os recursos disponíveis, toma decisões deliberadas sobre quais instrumentos de tratamento podem ser utilizados para incentivar efetivamente a conformidade e prevenir a não conformidade, com base no conhecimento do comportamento dos contribuintes, as suas causas e o contexto em que se insere (European Union, 2006; Yubero, 2020). Este modelo de gerenciamento de risco é recomendado desde 2004 pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, quando publicou a nota informativa *Compliance risk management: managing and improving tax compliance* (OCDE, 2004).

Às administrações tributárias compete maximizar o nível geral de conformidade com as leis tributárias. Para isso, tendo em vista que essas administrações possuem um nível de recursos limitado, devem tomar decisões criteriosas sobre como esses recursos serão aplicados para alcançar o melhor resultado possível em termos de cumprimento adequado da legislação tributária. Diretamente relacionada a essa questão está a questão crítica de decidir as prioridades das estratégias de conformidade e as ações específicas a serem tomadas. Em resumo, deve-se responder às seguintes questões:

- Quais são os principais riscos de conformidade que precisam ser abordados?
- A quais contribuintes estão relacionados?
- Como esses riscos devem ser tratados para se obter o melhor resultado possível?

Na prática, há muitos fatores que dificultam a resposta a essas importantes questões. Por exemplo, a diversidade de comportamentos dos contribuintes diante da conformidade tributária, a assimetria de informação sobre a natureza e a incidência do descumprimento tributário em diferentes segmentos de contribuintes e a complexidade dos aspectos fiscais de muitos contribuintes. Para esses tipos de questões, as administrações tributárias precisam de um processo sistemático para decidirem o que é importante em um contexto de conformidade fiscal e como os principais riscos de conformidade serão abordados.

O guia da OCDE sobre gerenciamento de risco (OCDE, 2004) propõe o desenvolvimento de gerenciamento de risco em quatro domínios:

As obrigações estabelecidas pela legislação tributária podem ser agrupadas em quatro gêneros, chamados de **domínios**:

**CADASTRO**



Obrigação de se inscrever no respectivo cadastro, e manter os dados atualizados.

**DECLARAÇÃO**



Obrigação de entregar declarações de forma tempestiva (dentro dos prazos estipulados).

**INFORMAÇÕES**



Obrigação de que as informações prestadas nas declarações sejam exatas, refletindo a realidade.

**PAGAMENTO**



Obrigação de pagar todos os tributos dentro do prazo.

Figura 1 – Domínios das obrigações tributárias. Fonte: Elaboração dos autores com base em OCDE (2004).

O gerenciamento de risco de conformidade deve identificar o risco, qualificá-lo e quantificá-lo, bem como identificar a sua causa e consequência, permitindo orientar as melhores estratégias para o seu tratamento.

Os benefícios para a administração tributária ao adotar uma abordagem de gerenciamento de risco estão bem estabelecidos e incluem:

- base estruturada para o planejamento estratégico;
- centralização nas causas do descumprimento, não apenas nas consequências, e promoção à diversidade na abordagem dos principais riscos de conformidade fiscal, em vez de se adotar uma abordagem única;
- melhores resultados em termos de eficiência e eficácia da administração tributária (por exemplo, maior conformidade com as leis fiscais, o que leva a uma maior arrecadação tributária e a um melhor serviço ao contribuinte);
- abordagem imparcial, o que facilita o controle externo;
- base mais sólida para a avaliação de resultados baseada em evidências.

O modelo proposto do processo de gerenciamento de riscos de conformidade implica: avaliação do contexto de seu objeto; identificação de riscos; acesso

e priorização de riscos; análise do comportamento de não adesão (causas e opções de tratamento); determinação de estratégias de tratamento; plano de ação estratégico e a sua implementação. Todo o processo está sujeito à avaliação dos resultados de acordo com as quatro dimensões propostas (cadastro, apresentação de declarações, veracidade das informações e pagamento de impostos) e com o acompanhamento do desempenho em relação ao plano executado.



Figura 2 – Modelo de processo de gerenciamento de riscos de conformidade. Fonte: OCDE (2004).

O processo de classificação dos contribuintes por perfil de risco se destaca no gerenciamento de risco de conformidade, modelo originário da administração tributária australiana e proposto pela OCDE em sua nota informativa. O modelo de pirâmide de conformidade demonstra de forma clara e intuitiva o tratamento que será oferecido de acordo com o perfil do contribuinte. Para os contribuintes de baixo risco (base da pirâmide), ou seja, aqueles dispostos a pagar os impostos corretamente, a administração tributária deve fornecer medidas assistenciais, facilitando ao máximo o cumprimento da obrigação tributária. Há ainda um segundo grupo, no qual a conformidade deve ser facilitada,

mas controles em massa (malhas fiscais) também devem ser usados para remediação imediata, e um terceiro grupo, que só paga seus impostos com uma maior ação de controle da administração tributária. Por fim, para os contribuintes de alto risco, aqueles que decidiram não cumprir os pagamentos, deve-se adotar toda a força da lei com as devidas medidas de fiscalização, demonstrando à sociedade que não é vantajoso violar a legislação tributária.

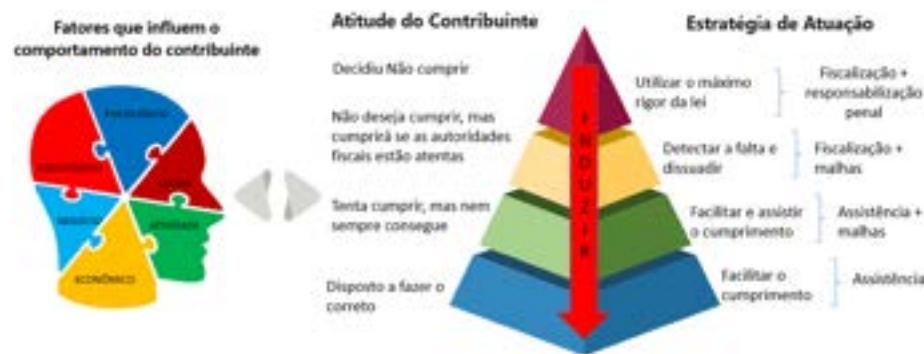


Figura 3 – Pirâmide de conformidade. Fonte: Elaboração dos autores com base em OCDE (2004).

Além disso, deve ser construída uma matriz de risco para avaliar a probabilidade e a consequência do descumprimento aliadas aos riscos associados ao comportamento dos contribuintes. A matriz permite que o modelo GRC determine estratégias de tratamento de acordo com o perfil desses contribuintes dentro da pirâmide de conformidade.

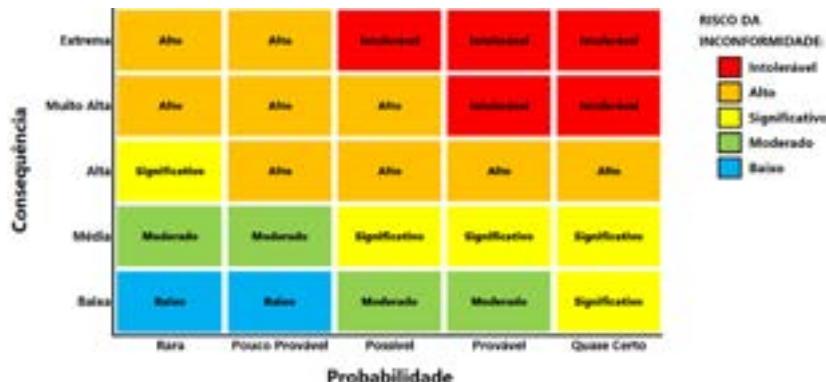


Figura 4 – Matriz de risco de conformidade. Fonte: Elaboração dos autores com base em Yubero (2020).

Conclui-se que, em um ambiente no qual os recursos são limitados, operar sob o enfoque do gerenciamento de risco ajuda as autoridades da administração tributária a:

- responder rapidamente a mudanças nas circunstâncias;
- garantir que as estratégias de tratamento sejam aplicadas às atividades de maior prioridade e que essas estratégias tenham alta probabilidade de sucesso;
- aproveitar o impacto das intervenções, e assim, finalmente,
- cumprir a sua missão de otimizar a arrecadação prevista em lei, mantendo a confiança da sociedade no sistema.

Desse modo, deve-se concluir que o modelo de gerenciamento de risco de conformidade é estruturado para otimizar a aplicação de recursos a fim de obter melhores resultados, permitindo maior eficiência no cumprimento da missão da administração tributária.

Entendemos o gerenciamento de risco de conformidade como premissa para avançarmos em uma abordagem cooperativa com os contribuintes, não apenas na conformidade cooperativa com grandes contribuintes, mas também na expansão de fóruns de diálogo com grupos de contribuintes e intermediários fiscais, nas comunicações personalizadas, nas ações baseadas no nível de risco, na ampliação dos canais de consulta, na capacitação de pessoal em técnicas voltadas à conformidade e no aumento de serviços voltados para o relacionamento cooperativo.

O gerenciamento estruturado dos riscos de conformidade com uma boa classificação de risco do contribuinte é uma metodologia necessária para a implantação de programas de conformidade e de conformidade cooperativa, pois, do contrário, não há como diferenciar as estratégias de tratamento do contribuinte de acordo com o seu perfil de conformidade.

Nesse contexto, grandes empresas ou grupos econômicos apresentam estrutura tributária complexa que frequentemente envolvem uma grande quantidade de tributos e temas sofisticados, tais como a tributação internacional, a

aplicação das *International Financial Reporting Standards* – IFRS (que são as Normas Internacionais de Contabilidade), a aplicação das regras de preços de transferência, a tributação em bases universais, entre outros. As grandes empresas, também em virtude dessas operações complexas, normalmente dispõem de assessoria tributária especializada que atua nas apurações e nos planejamentos tributários, conhecendo bem suas realidades e as aplicações das normas tributárias.

Diante dessa realidade, é fundamental que a administração tributária compreenda profundamente esses contribuintes, seu mercado, seu negócio, sua criação de valor, sua geração de resultado, sua formação patrimonial (ativos, passivos, situação líquida), seus controles e suas apurações contábeis e tributárias e sua interpretação e aplicação da legislação tributária. Conhecê-los profundamente permite que se trabalhe cada vez mais na redução dos riscos e litígios fiscais com o fim de se eliminar o hiato tributário – o *tax gap*.

Para tanto, a administração tributária precisa dispor de uma estratégia e de uma estrutura técnica capazes de identificar riscos e indícios de forma sólida e segura para esse ambiente complexo, dinâmico e sensível. Essa estratégia e estrutura técnica almejadas devem servir para dar suporte e para desenvolver um time de especialistas de alta capacidade técnica, cujo objetivo é buscar cumprir com as demandas de alto nível desse ambiente, o que exige grande dedicação desses servidores no campo do conhecimento e da gestão de riscos. Pelo fato de as empresas de grande porte imprimirem desafios diferentes à administração tributária, o propósito é desenvolver respostas ao adequado tratamento das necessidades desse segmento específico.

As respostas para esse público passam por estabelecer, no intuito de se alcançar a redução do hiato tributário, um modelo de gestão de riscos e identificação de indícios, cujo sucesso depende de uma compreensão profunda do mercado, do negócio, da geração de resultado, da formação patrimonial, dos controles internos, das apurações contábeis e tributárias e da interpretação e aplicação da legislação tributária.

Para atingir o referido propósito e alcançar de forma sustentável a conformidade tributária, o modelo deve considerar três grandes ações: o desenvolvimento

de uma visão integral do setor econômico, o desenvolvimento de uma visão integral do contribuinte e, por fim, o desenvolvimento de um plano integral de conformidade. A gestão de riscos dos maiores contribuintes necessita de uma visão setorial ampla e, em seguida, de uma visão individual aprofundada desses contribuintes para desenvolver uma melhor visão dos impactos tributários ocorridos e esperados. Dados esses passos, após o conhecimento do setor e de um determinado contribuinte, seria possível construir com maior qualidade e assertividade, com base nos achados dos estudos setoriais e individuais sugeridos, um plano de conformidade a ser trabalhado com o contribuinte a partir de estratégias. Os passos estratégicos para se trabalhar o modelo de gestão de riscos no ambiente dos grandes contribuintes então idealizados passam pela elaboração de um plano de conformidade tributária, a ser construído com base em estudos setoriais e individuais.

Com efeito, estudos setoriais teriam por objetivo identificar e consolidar informações de um grupo de empresas de um dado setor econômico para que a administração tributária pudesse, de uma forma geral e ampla, analisar e ter conhecimento de fatos ocorridos em um período pré-determinado. Com esse conhecimento, a administração tributária conseguiria identificar o comportamento existente no grupo selecionado, comparando-o com um parâmetro que se imagina esperado.

Com os estudos setoriais, é possível estabelecer um estudo comparativo em um grupo homogêneo, o que possibilita a análise de informações e comportamentos ocorridos e esperados. Assim, ao comparar pessoas jurídicas semelhantes, a administração tributária teria condições de identificar condutas semelhantes e diferentes, verificando o que estaria fora do padrão. A identificação de divergências e o conjunto de informações consolidadas ao longo desse tipo de estudo permitiriam estabelecer estratégias de ações mais sólidas, as quais poderiam produzir resultados mais eficazes e significativos.

Os estudos individuais teriam por objetivo permitir conhecer de forma completa e aprofundada um determinado contribuinte em um período pré-determinado. Com esse conhecimento, seria possível discernir melhor sobre o comportamento do contribuinte em matéria fiscal, o que possibilitaria apontar possíveis riscos ou inconsistências tributárias. Para se alcançar esse conhecimento, parece

fundamental ter uma visão geral do contribuinte (setor em que atua, forma de atuação no mercado, sua comparação com empresas semelhantes, identificação de notícias úteis sobre ele e sobre o mercado etc.), uma visão contábil (balanço patrimonial, demonstração do resultado, receitas, despesas, custos etc.) e uma visão fiscal (principais tributos, forma de apuração, compensações, consultas, incentivos fiscais, autuações etc.).

O diferencial desse estudo individual seria desenvolver um conhecimento focado em um determinado contribuinte, cujo resultado serviria de ponto de partida para o planejamento de ações em busca da conformidade, bem como para subsidiar quaisquer outras ações em andamento ou por iniciar. A identificação de riscos, inconsistências ou divergências e o conjunto de informações consolidadas ao longo dos estudos permitiriam à autoridade tributária, assim como nos estudos setoriais, estabelecer estratégias de ação mais sólidas, capazes de produzir resultados mais eficazes e significativos.

Finalmente, a administração tributária deve ser capaz de estabelecer um plano estratégico de conformidade cujo objetivo seria consolidar informações relacionadas aos riscos tributários de um contribuinte e identificar as prioridades a serem trabalhadas nas ações de conformidade. A metodologia utilizada na elaboração poderia envolver inicialmente o levantamento dos riscos tributários identificados por meio da gestão de riscos de conformidade já existentes nos processos internos da administração tributária, nos estudos econômicos e individuais. Assim, os riscos apurados seriam consolidados em uma lista de trabalho para fornecer uma visão ampla dos assuntos que poderiam constituir o planejamento das iniciativas de conformidade individualizado para as grandes empresas.

No escopo de um programa de conformidade cooperativa, os estudos setoriais e individuais serviriam de subsídio para a construção de plano de trabalho a ser priorizado com o contribuinte, permitindo, a partir de estruturada metodologia, tratar de forma cooperativa os riscos de conformidade identificados pela Receita Federal e, com o progresso do programa, tratar em tempo real os riscos tributários revelados pelos contribuintes.

Essas estratégias, no escopo do Programa Confia, serão construídas em conjunto com o contribuinte em plano de trabalho que definirá as ações e tarefas a serem desenvolvidas e os objetivos a serem atingidos no período definido.

Destarte, esse trabalho estruturado e cooperativo tende a progressivamente reduzir a identificação de riscos pela administração tributária, tanto pela evolução da estrutura de governança corporativa tributária, quanto pela solução de divergências de interpretação entre o fisco e os contribuintes.

## **5 DIRETRIZES PARA O MARCO DE CONTROLE FISCAL DAS EMPRESAS PARTICIPANTES**

Nos tópicos anteriores destacamos a importância de a administração tributária dispor de robusto modelo de coleta de informações, bem como de modelo de gestão de riscos de conformidade que permita conhecer o perfil de risco dos contribuintes, especialmente os maiores contribuintes, permitindo assim o tratamento desses riscos de forma estratégica e planejada.

Entretanto, dentre os requisitos essenciais da conformidade cooperativa, destaca-se a análise prévia, contínua e sistêmica pela administração tributária dos mecanismos de governança corporativa tributária da empresa (ou Marco de Controle Fiscal – MCF), o que permite gerar a referida confiança justificada. O Marco de Controle Fiscal é a parte do sistema de controle interno da empresa que garante a exatidão e a completude de suas declarações, escriturações e divulgações apresentadas (OCDE, 2016).

Mas como deveria ser esse modelo de Marco de Controle Fiscal, ou *Tax Control Framework*, como é designado em inglês? Quais seriam seus elementos ou requisitos essenciais para garantir a integridade do cumprimento tributário pelo contribuinte?

A OCDE publicou um guia em 2016 que estabelece diretrizes e blocos essenciais para a estruturação de um bom sistema de governança corporativa tributária, especialmente voltado para a conformidade cooperativa. Trata-se de um guia

fundamental para nos orientar nessa construção, motivo pelo qual iremos aqui trazer suas principais orientações.

## 5.1 O Marco de Controle Fiscal segundo a OCDE

O guia de conformidade cooperativa tributária da OCDE (*Guia OCDE*) afirma que o Marco de Controle Fiscal é elemento fundamental para trazer confiabilidade no modelo de conformidade cooperativa, capaz de fornecer uma garantia verificável de que as informações apresentadas pelas empresas são precisas e completas. O *Guia OCDE* identifica seis blocos essenciais para a construção de um Marco de Conformidade Fiscal:

- estratégia tributária aprovada pela alta administração da empresa;
- aplicação a todas as transações da empresa;
- alta administração responsável pela implantação e efetividade;
- regras de governança documentada;
- monitoramento da conformidade com as políticas e processos;
- confiabilidade aos interessados, internos e externos.

Um Marco de Controle Fiscal consolidado conduz a empresa a um ambiente organizacional voltado à conformidade tributária, estabelecido dentro de um conteúdo mínimo de boas práticas de governança necessárias para a identificação dos riscos tributários.

A estratégia tributária da empresa deve ser documentada e aprovada pela alta administração, que é responsável por sua implantação e efetividade. Deve também estar alinhada com os negócios da empresa e espelhar seu apetite de risco tributário. Ademais, deve incluir estratégia de uso da tecnologia para maximizar a qualidade e a exatidão das informações que dão suporte às declarações.

O Marco de Controle Fiscal deverá abranger todas as transações da empresa capazes de afetar sua posição fiscal. Assim, deve ser capaz de reger todas as

atividades da empresa e, idealmente, deve ser incorporado ao dia a dia da gestão operacional empresarial. À alta administração incumbe a responsabilidade pela concepção, implantação e efetividade do modelo de controle fiscal, e deve estar claro o papel do departamento fiscal de implementá-lo.

A governança tributária engloba um conjunto de regras e a elaboração de relatórios que garantam que as operações sejam comparadas com as devidas normas de modo que um potencial risco de desconformidade seja identificado e administrado. Esse processo deve estar documentado. Objetiva, assim, garantir a fidedignidade dos registros contábeis e a confecção de relatórios que refletem os riscos de desconformidade e a forma como esses riscos estão sendo tratados. Além disso, deverá contemplar sistema de comunicação à alta administração que possibilite a identificação e a avaliação dos riscos tributários, financeiros e reputacionais. Ademais, deverá refletir o compromisso da empresa em cooperar, ser transparente e estar em conformidade com os impostos.

É fundamental monitorar a conformidade das políticas e processos por meio de testes de consistência de sua implementação para mitigar riscos tributários. O foco deve estar na implementação de ações preventivas que envolvam ferramentas de avaliação da informação e soluções para a detecção de erros e a prevenção de sua recorrência. Deverá, também, haver revisões periódicas do próprio Marco de Controle Fiscal, especialmente quando houver alterações relevantes no modelo de negócio.

A boa governança será estabelecida em planos de remediação e testes de acompanhamento, sempre orientada por evidências e pela conformidade da empresa. Também será demonstrada pelo pronto acesso a dados e documentos relevantes e pela boa qualidade das informações prestadas para a elucidação dos fatos. A avaliação da materialidade dos erros verificados será corroborada por critérios objetivos de valor e subjetivos quando relacionados ao dolo na conduta.

A aplicação de testes no Marco de Controle Fiscal da empresa, avaliando sua integridade, é um grande desafio, sendo fundamental o diálogo permanente entre o fisco e o contribuinte, o que propicia um ambiente esclarecedor quanto a seu correto funcionamento e propostas de melhoria no sistema de controle interno.

O Marco de Controle Fiscal dever assegurar que os riscos tributários estejam sob controle adequado, garantindo a confiabilidade das informações prestadas pela empresa. Isso é alcançado estabelecendo-se o “apetite de risco” da empresa e garantindo-se que o Marco de Controle Fiscal seja capaz de identificar desvios com mecanismos para mitigar ou eliminar novos riscos.

No escopo de aplicação de um programa de conformidade cooperativa, em que tanto o fisco quanto o contribuinte concordam em ser transparentes, um Marco de Controle Fiscal estruturalmente bem desenvolvido fornece uma garantia verificável de que os riscos fiscais estejam sob controle. A interação com a administração tributária poderá esclarecer problemas de má compreensão dos riscos fiscais pela própria empresa.

## 6 OUTROS MATERIAIS DE REFERÊNCIA

Diversos outros documentos deverão subsidiar a construção de um MCF para o Confia. Nos últimos anos, o conceito de responsabilidade social teve uma expansão considerável, e as empresas buscam demonstrar uma boa governança para suas diversas partes interessadas. A implementação de programas ESG (*Environmental, Social and Governance*) é um exemplo. Apresentam-se a seguir alguns outros documentos que orientam a implementação de modelos de governança:

A Norma Espanhola UNE 19602 é exemplo de norma que descreve sistemas de gestão de conformidade tributária, com seus requisitos e respectiva orientação de uso. Ela auxilia no desenho ou avaliação dos sistemas de gerenciamento de riscos de conformidade tributária, estabelecendo requisitos e diretrizes para sua implementação, manutenção e melhora contínua do modelo.

O site da administração tributária da Austrália (ATO) apresenta diretrizes aos contribuintes para alcançarem a referida confiança justificada e metodologia de avaliação dessa governança pelo fisco.<sup>7</sup>

7 Justified trust. Disponível em: <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/justified-trust>. Acesso em: 12 fev. 2024.

Em âmbito nacional, relacionados à governança dos contribuintes, podemos destacar: o Código Brasileiro de Governança Corporativa; o início da divulgação do GRI 207 por algumas empresas; normas do Banco Central do Brasil, do Novo Mercado pela B3 e da Comissão de Valores Mobiliários.

No âmbito da Receita Federal, o Programa Operador Econômico Autorizado – OEA<sup>8</sup> apresenta um conjunto de requisitos que deverão ser atendidos em cada critério do programa, tanto para obtenção quanto para manutenção da certificação. Muitos desses requisitos dispõem sobre a governança do operador que traz segurança para a administração aduaneira.

No âmbito do Fórum de Diálogo do Confia foi constituída uma câmara temática sobre o Marco de Controle Fiscal com o objetivo de estabelecer um referencial com diretrizes e princípios de governança tributária que gere a confiança de que as empresas participantes do Confia estão no controle de suas posições fiscais, são capazes de conhecer seus riscos fiscais e dar o devido tratamento a eles. Após amplo debate entre representantes das empresas participantes e da Receita Federal, foi aprovado relatório final<sup>9</sup> em agosto de 2022, no qual se encontram enunciados para um modelo de Marco de Controle Fiscal para o Confia, que foram consensuados dentro do nível de maturidade de construção do Programa Confia no Fórum de Diálogo.

O Projeto de Lei nº 15, de 2 de fevereiro de 2024, foi encaminhado pelo governo federal ao Congresso Nacional com o objetivo de instituir programas de conformidade tributária e aduaneira no âmbito da Receita Federal. Os trabalhos desenvolvidos no Fórum de Diálogo Confia serviram de subsídio para a elaboração da proposta pelo Executivo Federal, incorporando a governança corporativa como requisito para a adesão ao Confia:

- 8 Programa Operador Econômico Autorizado – OEA. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/importacao-e-exportacao/oea>. Acesso em: 13 fev. 2024.
- 9 Relatório final – Câmara Temática Marco de Controle Fiscal (CT MCF). Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/arquivos/2023/20220817RelatorioFinalCTMCFassinado2.pdf>. Acesso em: 12 fev. 2024.

Art. 2º

[...]

Parágrafo único. Poderão aderir ao Confia as pessoas jurídicas que:

I - possuam estrutura de governança corporativa tributária, definida como o sistema adotado pelas organizações para planejar, dirigir, monitorar e incentivar o cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras, principais e acessórias;

II - possuam sistema de gestão de conformidade tributária, caracterizado pela existência de documentação relativa:

a) à política fiscal aprovada pelos gestores da empresa, com a descrição do modo adotado pela organização na identificação e no gerenciamento da obrigação tributária;

b) aos procedimentos preparatórios de suas obrigações tributárias acessórias; e

c) aos procedimentos adotados para testar e validar a eficácia operacional da estrutura de controles internos relacionada ao cumprimento das obrigações tributárias.

Destarte, o Marco de Controle Fiscal é o principal requisito exigido das empresas para justificar a confiança da administração tributária em seu correto cumprimento tributário, que, juntamente com o compromisso de transparência de sua estratégia fiscal, suporta a mudança do modelo de controle para a conformidade cooperativa, para uma atuação preventiva, contínua e sistêmica pela Receita Federal junto aos controles internos dos contribuintes.

Alinhadas à expansão da responsabilidade social das empresas, diversas outras normativas foram editadas para prestar informações aos investidores e diversas outras partes interessadas, motivo pelo qual a construção de Marco de Controle Fiscal adequado ao atendimento das necessidades da administração tributária deve aproveitar a transparência já existente para outros sistemas de controle, adequando apenas elementos estritamente necessários para promover justificada segurança do cumprimento tributário. Isso deve ocorrer sempre em forma de diretrizes e exemplos, oportunizando que a empresa possa justificar e demonstrar o adequado controle do cumprimento tributário, alinhado com sua política fiscal.

## 7 CONCLUSÕES

A conformidade cooperativa é um tipo de relacionamento entre empresas e administrações tributárias caracterizado por ações cooperativas decorrentes do diálogo para a obtenção de ganhos mútuos. Baseada na transparência, na segurança jurídica e na cooperação, a conformidade cooperativa é justificada objetivamente pela governança corporativa tributária e pelo sistema de gestão da conformidade tributária do contribuinte. A conformidade cooperativa já existe em vários países, conforme relatório da OCDE (2013).

O presente artigo buscou analisar se a Receita Federal está preparada para a instituição de um Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal, como é proposto pelo Programa Confia. Avaliaram-se quatro requisitos entendidos como essenciais para que uma administração tributária esteja apta a implementar um modelo de conformidade cooperativa.

O primeiro e certamente o maior desafio para a implementação de um programa de conformidade cooperativa é a mudança cultural, pois o fisco foi forjado ao longo dos tempos no paradigma econômico ou do crime, em que se entende que o comportamento do contribuinte é direcionado apenas pelo valor e probabilidade das sanções aplicadas. A alteração para o paradigma do serviço, voltado para a orientação e assistência ao contribuinte, é característica essencial da conformidade cooperativa; ela necessita estar presente em toda atuação da administração tributária e depende de forte investimento na mudança cultural, isto é, em um conjunto de ações de capacitação e comunicação que demonstrem a mudança de cultura e de conduta do fisco.

No âmbito do Programa Confia, várias ações estão sendo desenvolvidas desde seu início em 2021. Sua construção conjunta entre a Receita Federal e os contribuintes se deu no contexto do Fórum de Diálogo. A Receita Federal sempre divulgou todos os documentos e estágios do programa em seu sítio na internet. Também investiu num conjunto de ações de capacitação e comunicação interna e externa, com o intuito de que paulatinamente se incorporem os princípios de uma relação cooperativa e transparente entre fisco e contribuintes. Assim, os alicerces estão sendo forjados para que o processo de mudança cultural seja firme, contínuo e duradouro.

O segundo requisito destacado foi a disponibilidade pela administração tributária de robusto modelo de coleta e intercâmbio de informações econômico-fiscais que a permita construir o perfil de risco dos contribuintes. O Brasil construiu ao longo dos anos, por meio de parceria entre Receita Federal, estados e municípios, e com a participação dos contribuintes e da sociedade, o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, que, aliado a outros mecanismos de troca de informações com entes nacionais e internacionais, permite a obtenção de um conjunto de informações necessárias à validação das informações reveladas pelos contribuintes.

Para transformar as informações obtidas em estratégias de tratamento, é fundamental o desenvolvimento de modelo de gestão de riscos de conformidade. Nesse sentido, a Receita Federal aprimora a cada ano seu modelo de gestão de riscos de conformidade, tanto na aplicação de ações estruturantes para melhoria da legislação e sistemas, quanto para conhecer o perfil dos contribuintes e aplicar medidas de tratamento adequadas a esse perfil, desde a facilitação e assistência até medidas coercitivas para promover o cumprimento tributário.

No tocante aos maiores contribuintes, que apresentam relações econômicas mais complexas e com reflexos na tributação internacional, a gestão de riscos necessita conhecer esses contribuintes, seu grupo e setor econômico, e construir estratégias personalizadas de assistência e controle. Essas estratégias, no escopo do Programa Confia, serão construídas em conjunto com o contribuinte em plano de trabalho que definirá as ações e tarefas a serem desenvolvidas e os objetivos a serem atingidos no período definido.

Por fim, requisito essencial para implementação de um programa de conformidade cooperativa é o modelo de governança corporativa tributária da empresa, definido como Marco de Controle Fiscal – MCF, que permitirá justificar a confiança da administração tributária na exatidão e completude das declarações, escriturações e divulgações apresentadas.

Para subsidiar a construção de diretrizes para esse Marco de Controle Fiscal, a OCDE desenvolveu um guia no qual identifica seis blocos essenciais que contemplam: uma estratégia tributária aprovada pela alta administração da empresa; a aplicação do modelo de governança a todas as transações

da empresa; a responsabilidade da alta administração pela implantação e efetividade do modelo; as regras de governança documentadas, que sejam objeto de monitoramento da conformidade com as políticas e processos e que forneçam confiabilidade aos interessados, internos e externos.

Diversos outros países estabelecem referenciais para o Marco de Controle Fiscal, como a Norma UNE 19602 da Espanha e as orientações disponibilizadas pela administração da Austrália. Ademais, em âmbito nacional se destacam o Código Brasileiro de Governança Corporativa, normas da CVM, do Banco Central do Brasil, dentre outros. No âmbito do Fórum de Diálogo do Confia foram construídos enunciados para nortear a elaboração dessas diretrizes, bem como foi prevista no Projeto de Lei de Conformidade a existência de estrutura de governança corporativa tributária como critério para adesão ao Confia.

Destarte, a estrutura de governança corporativa tributária é elemento essencial para a participação no Programa Confia, a qual deverá ser consubstanciada em diretrizes que serão aprimoradas conforme a evolução do programa e da maturidade de governança das empresas.

Conclui-se que a Receita Federal dispõe dos requisitos essenciais apresentados para a implementação do Programa Confia, em um processo contínuo de evolução que certamente demandará muito diálogo, perseverança e aprimoramento constante do modelo.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016. Brasília, *DOU*, 29 ago. 2016. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm). Acesso em: 18 fev. 2024.

BRASIL. Projeto de Lei nº 15, de 2 de fevereiro de 2024. Institui programas de conformidade tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda e dispõe sobre o devedor contumaz e as condições para fruição de benefícios fiscais. Brasília, *DOU*, 2 fev. 2024. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2416861>. Acesso em: 12 fev. 2024.

CAMPOS. Flávio Vilela. *El cumplimiento cooperativo en Brasil*: un análisis comparado. 2020. Dissertação (Máster Universitario Oficial en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria) – Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 2020. Disponible em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/estudos-relacionados/4BDissertaoFlvioVilela.pdf>. Acesso em: 13 fev. 2024.

EUROPEAN UNION. *Fiscalis Risk Analysis Project Group*. Risk Management Guide For Tax Administrations. Published by European Commission's Taxation and Customs Union Directorate General, 2006.

HERRÁN PIÑAR. Ana de la. *Un nuevo enfoque en el modelo de relación con el contribuyente: el cumplimiento cooperativo*. Seminario Internacional sobre Política Fiscal y Administración Tributaria. Antigua, Guatemala, 2020.

OCDE. *Compliance risk management: managing and improving tax compliance*. Paris: OECD Publishing, 2004.

OCDE. *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. Paris: OECD Publishing, 2013.

OCDE. *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Framework*. Paris: OECD Publishing, 2016.

OECD. OECD Secretary-General Mathias Cormann welcomes pledge by 48 countries to implement global tax transparency standard for crypto-assets by 2027. *OECD*, Paris, 10 nov. 2023. Disponible em: <https://www.oecd.org/newsroom/secretary-general-mathias-cormann-welcomes-pledge-by-48-countries-to-implement-global-tax-transparency-standard-for-crypto-assets.htm>. Acesso em: 12 fev. 2024.

ROZAS VALDÉS, José Andrés. Los Sistemas de Relaciones Cooperativas: Una perspectiva de Derecho Comparado desde el sistema tributario español. *Documento IEF*, n. 6, p. 1-102, 2016.

SÃO PAULO. Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – “Nos Conformes”. São Paulo, Assessoria Técnica da Casa Civil, 6 abr. 2018. Disponible em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>. Acesso em: 21 maio 2023.

YUBERO, Fernando Díaz. *Modelos organizativos de las administraciones tributarias y estrategia de las organizaciones avanzadas*. Dissertação (Máster Universitario Oficial en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria) – Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 2020.





PARTE 6

## **REFORMA TRIBUTÁRIA**





# A REFORMA DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO E O PAPEL DAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

**Fernando Mombelli**

Graduado em Ciências Jurídicas e Sociais pela UFRGS e pós-graduado em Direito Tributário pela UFRGS e em Direito Processual Tributário pela UnB. Auditor-fiscal e gerente de programa da Receita Federal do Brasil.

## RESUMO

O artigo mostra um panorama da reforma tributária sobre o consumo estabelecida na Emenda Constitucional nº 32, de dezembro de 2023, e o papel a ser exercido pelas administrações tributárias na sua efetiva implantação. Trata-se do desafio de elaboração de um anteprojeto de Lei Complementar para a instituição de um tributo sobre o valor adicionado dual (IVA dual) da União (CBS) e dos estados e municípios (IBS), bem como da elaboração conjunta da legislação tributária que uniformizará a aplicação daquele tributo, estabelecendo uma atuação integrada entre as administrações tributárias, segundo os princípios da simplificação e da cooperação que decorrem da Emenda Constitucional nº 132 (EC 132).

**Palavras-chave:** Reforma tributária; consumo; tributo sobre o valor adicionado dual; CBS; IBS; administrações tributárias.

## **ABSTRACT**

*The article shows an overview of the tax reform on consumption established in Constitutional Amendment nº 32, of December 2023 and the role to be played by tax administrations in its effective implementation. This is the challenge of preparing a Draft Complementary Law for the institution of a tax on dual value added (dual VAT) of the Union (CBS) and States and Municipalities (IBS), as well as the joint elaboration of tax legislation which will standardize the application of that tax, establishing integrated action between tax administrations according to the principles of simplification and cooperation that arise from Constitutional Amendment nº 132 (EC 132).*

**Keywords:** Tax reform; consumption; tax on dual value added; CBS; IBS; tax administrations.

## SUMÁRIO

1 Introdução: a reforma do consumo instituída no Brasil em 2023 .....	783
2 Histórico do sistema tributário atual e as tentativas de reforma .....	786
3 O IVA dual instituído pela EC nº 132: regras gerais .....	793
4 IVA dual: exceções ao regime geral .....	796
5 O anteprojeto de elaboração da Lei Complementar .....	798
6 O papel das administrações tributárias na administração compartilhada e integrada do IVA dual .....	802
7 Considerações finais.....	811
Referências.....	812



# 1 INTRODUÇÃO: A REFORMA DO CONSUMO INSTITUÍDA NO BRASIL EM 2023

Dezembro de 2023 foi um marco histórico para o Sistema Tributário Nacional. Foi promulgada a Emenda Constitucional nº 132 (EC 132)<sup>1</sup>, que mudou radicalmente a tributação no consumo no Brasil. Ela instituiu uma tributação do valor adicionado sobre uma base ampla de operações com bens, serviços, direitos e intangíveis. Seguindo as regras teóricas desse tipo de tributação, conferiu direito de crédito também amplo sobre a aquisição desses mesmos bens e serviços, direitos e intangíveis, de modo que tenhamos uma incidência dentro da cadeia de produção e comercialização somente sobre este valor agregado, dentro de cada etapa, até o seu consumo final.

Vamos discorrer, num primeiro momento, sobre as dificuldades históricas para que houvesse esta conquista, vencendo um paradigma que vem desde a Emenda Constitucional nº 18<sup>2</sup>, de 1965, cujas regras de competência tributária segregada entre os entes federativos foram incorporadas na Constituição de 1988<sup>3</sup>.

Avançando ainda neste tópico, vamos relatar as dificuldades para o setor produtivo que o sistema tributário sobre o consumo estabelecido na Constituição de 1988 vem trazendo desde então. O sistema tornou-se casuístico, com inúmeros recortes e exceções concedidos pelos legisladores no âmbito de cada ente federativo. A segmentação da competência sobre a tributação nas bases de cálculo de bens e serviços revelou-se um pecado mortal diante dos novos desafios trazidos pela evolução tecnológica e de negócios no novo mundo. Sem contar a guerra fiscal entre os entes federados, que tem como consequência a erosão da base tributária, a concorrência desleal e a adoção de modelos de negócios economicamente sustentáveis apenas pelos benefícios fiscais auferidos pelas empresas, com pouca ou nenhuma transparência.

1 Cf. Brasil (2023).

2 Cf. Brasil (1965).

3 Cf. Título VI do Capítulo I, Seções I a VI, artigos 145 a 162 da CF/1988 (Brasil, 1988).

Num segundo momento deste artigo, abordaremos mais detidamente o Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA) dual estabelecido na EC 132, sua natureza e especificidades, bem como as razões para que houvesse esta separação da tributação do consumo em dois tributos, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência partilhada entre estados, Distrito Federal e municípios, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência exclusiva da União, ainda que suas bases de cálculo, sujeição passiva, hipóteses de isenção e imunidades sejam as mesmas, a serem detalhadas mediante Lei Complementar. Pode-se dizer que são criados tributos distintos, mas quase iguais, como se fossem irmãos gêmeos siameses, em que um não pode ser separado do outro para preservar a existência de ambos.

Na terceira parte vamos discorrer sobre as diversas exceções ao regime geral que a EC 132 trouxe, no sentido de adaptar o sistema teórico no IVA às nossas peculiaridades, dentro da denominada “reforma possível”, para que fosse viável a construção de maioria constitucionalmente qualificada de três quintos para sua aprovação. Neste ponto detalharemos os bens, serviços e setores que terão alíquotas diferenciadas, bem como os diversos regimes de tributação diferenciada previstos na Emenda Constitucional. Chama-se atenção aqui para o papel fundamental da Lei Complementar no detalhamento do funcionamento dos regimes diferenciados, bem como na elaboração da lista detalhada de itens que terão alíquotas diferenciadas.

Nesta parte vale ressaltar a instituição do princípio da neutralidade da carga tributária por ente federativo entre o sistema atual e o ora proposto na EC 132, o que significa que o novo IVA dual não trará nem aumento nem diminuição da carga tributária. Para tanto, criou-se a figura da alíquota de referência, uma para a União, outra dividida entre os estados e o DF e os municípios, de modo que tenhamos de fato a adoção desta prática desde o início efetivo da fase de transição de um regime para outro. Esta alíquota será estipulada pelo Senado Federal, com base em parecer técnico do TCU que levará em conta os cálculos e estimativas de técnicos da própria Receita Federal e das administrações tributárias de estados, DF e municípios.

Ainda neste tópico é preciso ressaltar que a regra geral de aplicação das alíquotas geral e diferenciadas impõe que haja uma uniformidade de incidência

sobre todos os bens, serviços, direitos e intangíveis, de modo que não tenhamos uma legislação casuística entre os diversos setores e entes federativos. De outra parte, assegura-se que apenas aqueles setores econômicos, bens e serviços previstos na Constituição e na Lei Complementar serão beneficiados por tributação diferenciada, uniformizando-se o escopo de competência de cada um dos entes federados. Outrossim, para que tenhamos a manutenção da carga tributária global, cada regime específico ou redução de alíquota implica repercussão direta no cálculo da alíquota de referência. É o princípio da solidariedade no financiamento das políticas públicas, em que, onde todos pagam, todos pagarão menos, e onde alguns pagam menos, todos os demais pagarão a diferença.

Na quarta parte vamos analisar a atuação conjunta das administrações tributárias na elaboração do anteprojeto da Lei Complementar, uma vez que o constituinte deliberou que fosse enviado pelo Poder Executivo da União projeto de Lei Complementar instituindo o IVA, no prazo de 180 dias contados da data da promulgação da EC 132. Para tanto, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria MF nº 34<sup>4</sup>, de 2024 (Portaria 34), que estabeleceu as regras de participação da União, estados, Distrito Federal e municípios neste processo, para que tenhamos uma ampla participação das administrações tributárias de cada ente federativo, contando ainda com a participação e colaboração da sociedade civil, o que possibilita uma ampla discussão ainda na sua fase inicial. Com esse fim, a coordenação do processo está a cargo da Secretaria Extraordinária para a Reforma Tributária (Sert), órgão pertencente ao Ministério da Fazenda.

Na quinta parte abordaremos especificamente a estruturação do IVA dual, bem como os desafios para sua apuração, regulamentação, fiscalização e contencioso, de modo que tenhamos um sistema tributário sobre o consumo baseado na efetiva cooperação e integração entre as administrações tributárias, respeitados os princípios da simplicidade e economicidade de atuações. Neste aspecto, abre-se uma grande oportunidade para o incentivo à melhoria das estruturas tributárias, inclusive nos municípios menores, processo em que é indispensável a criação de regras gerais para os integrantes das carreiras das

4 Cf. Ministério da Fazenda (2024).

administrações tributárias estabelecidas em futura Lei Orgânica do Fisco<sup>5</sup>. Tais regras devem assegurar a plena independência e estabilidade funcional desses servidores, o que repercute numa atuação com isenção e imparcialidade na administração do IVA por parte daquelas administrações, sem concessão de privilégios e oportunidades não republicanas.

Na sexta e última parte apresentaremos nossas conclusões e preocupações com o processo de implementação efetiva da reforma sobre o consumo, bem como as novas perspectivas que se abrem com o novo sistema tributário estabelecido pela EC 132.

## **2 HISTÓRICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO ATUAL E AS TENTATIVAS DE REFORMA**

O sistema tributário sobre o consumo atual advém das profundas alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965. Naquela ocasião, foi substituído, entre outros, o imposto sobre vendas e consignações anteriormente adotado. Foram instituídos o imposto sobre produtos industrializados (IPI), de competência da União; o imposto sobre as operações de circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, indústrias e produtores (ICM), de competência dos estados e Distrito Federal; e o imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos pela competência tributária da União e dos estados (ISSQN), de competência dos municípios.

Veja-se que neste modelo houve uma fragmentação das competências tributárias entre os entes federativos, o que foi acarretando, ao longo do tempo, um aumento do conflito de competência entre eles, vez que os serviços deveriam ser listados em lei específica, gerando confusão entre o que era de um ou de outro ente. Além disso, o imposto sobre serviços foi criado de forma cumulativa, sem compensar os créditos dos insumos utilizados na sua realização. Inicialmente esses serviços eram considerados de pequena monta, característicos daqueles prestados em barbearias, salões de beleza e pequenas oficinas mecânicas de âmbito municipal, entre outros.

5 Lei Orgânica do Fisco, constante do artigo 3º da EC 132.

Embora o IPI e o ICM fossem introduzidos sob a ótica da não cumulatividade, sua administração e evolução acabou não obedecendo ao princípio da não cumulatividade plena previsto num bom IVA, pois a utilização dos créditos ficou sujeita à comprovação de seu uso como insumo ou inserção física nos produtos e mercadorias, ocasionando uma limitação ao direito ao crédito amplo de outros custos tributários. Para bens de capital, por exemplo, o diferimento da sua utilização em prazos longos ocasiona uma perda no fluxo de caixa das empresas, desincentivando os investimentos produtivos. Além disso, o IPI incide somente até a fase de produção industrial, gerando um custo adicional na fase de comercialização, o que o torna um IVA incompleto nesse sentido.

Acresça-se ao quadro exposto a introdução de contribuições sociais da União incidentes sobre o faturamento de bens e serviços, como o Programa de Integração Social, instituído pela Lei Complementar nº 7, de 1970, incidente sobre o faturamento das empresas, e a Contribuição para instituição do Fundo de Investimento Social (Finsocial), criada pelo Decreto-lei nº 1.940, de 1982, também incidente sobre a receita bruta decorrente da venda de mercadorias e de mercadorias e serviços, alterada posteriormente pela Lei Complementar nº 70, de 1991, que criou a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), incidente sobre a receita bruta da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Ambas as contribuições foram posteriormente tornadas não cumulativas, de forma ainda mitigada, pelas Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Vejam que o quadro normativo da tributação sobre o consumo foi incorporado pela Constituição de 1988, cristalizando esta separação de competências e trazendo as complexidades e dificuldades próprias da apuração dos créditos naqueles tributos, o que acabou desnaturando a função primordial do IVA, que é a adoção da não cumulatividade plena mediante a ampla possibilidade de compensação de créditos. A segregação da tributação entre bens e serviços rompeu com outra característica inerente ao imposto, que é a de promover a sua incidência de forma isonômica e ampla sobre o valor adicionado, independentemente da origem da operação – se sobre bens ou serviços. Um último ponto é a incidência daqueles tributos uns sobre os outros e sobre eles próprios, na chamada “incidência por dentro do preço”, o que repercute numa alíquota efetiva muito maior do que a nominal, bem como na possibilidade do

aumento ou diminuição automáticos da tributação de um tributo pela simples repercussão de um no cálculo do outro, ferindo o pacto federativo constitucional.

Pode-se afirmar que o nosso sistema tributário atual sobre o consumo padece de vários vícios ou pecados mortais. O primeiro deles, como dito, é a divisão da base de consumo entre os entes federativos. O segundo é a existência de inúmeras alíquotas e diferentes bases de cálculo para apuração dos tributos. O terceiro reside em sua falta de padronização e uniformização, oriunda da existência de inúmeras legislações e regulamentos, que acaba por produzir um sistema casuístico, composto por um verdadeiro mosaico de setores econômicos com diferentes tributações, o qual, somado à tributação na origem e no destino, distorce mais uma regra basilar do IVA, que é a tributação do consumo onde ele efetivamente ocorre. E o último vício é o cálculo da incidência da alíquota dos tributos pelo método denominado “por dentro<sup>6</sup>”.

Tudo isso repercute em ineficiência arrecadatória, pois há dificuldade na compreensão da legislação pelos contribuintes e na sua aplicação pelas administrações tributárias. Na sombra desse quadro nebuloso, há uma facilidade para a ocorrência de evasão fiscal. De outra parte, ocasiona a disputa entre entes federativos, estados e municípios pela competência na instituição da tributação, redundando em insegurança jurídica para os contribuintes, que podem estar sujeitos a uma dupla pretensão dos fiscos numa mesma operação. A tributação mista na origem e no destino propicia a existência da guerra fiscal, em que um ente federativo procura atrair empresas pela concessão de benefícios tributários que acabam por repercutir na arrecadação de outros estados. Um outro aspecto deletério é a cumulatividade pela existência de resíduos tributários nas exportações e investimentos, desincentivando ou aumentando o custo dos investimentos produtivos e aumentando o custo de nossas exportações.

Especificamente no caso do ISSQN, temos como aspecto negativo o fato de ser um imposto cumulativo, que gera resíduos tributários ao longo da cadeia

6 Por este método de cálculo, a alíquota efetiva é calculada pela razão entre a alíquota nominal e a fórmula matemática  $(1 - \text{alíquota nominal}/100)$ , de modo que uma alíquota nominal de 25% repercute sobre ela mesma, significando uma alíquota efetiva de 33%.

quando é insumo para a produção de outros bens ou serviços. A existência de mais de 5 mil legislações diferentes, uma para cada município brasileiro, dificulta sua compreensão. Outro aspecto reside no fato de que sua tributação é mais baixa do que a de mercadorias, entre 2% e 5%, o que acarreta uma regressividade no sistema, vez que as camadas mais pobres da população consomem proporcionalmente menos serviços do que as mais ricas. Cite-se ainda a existência de conflito entre estados e municípios pela tributação dos serviços que são acompanhados de mercadorias, bem como de conflito quanto à definição do que é serviço a ser tributado constante da lista e quanto à definição da tributação de algumas operações na origem ou no destino, ainda pendente de apreciação no STF em alguns casos<sup>7</sup>.

No caso do ICMS, temos a distorção da cobrança, segmentada na origem e no destino pela adoção da alíquota interna e da alíquota interestadual. À existência de 27 legislações diferentes, acompanhadas dos seus respectivos regulamentos, acrescenta-se o cálculo do imposto “por dentro”, embutindo outros impostos em sua base de cálculo e a si próprio na base de cálculo. Um último aspecto reside na não cumulatividade mitigada pela existência do chamado “crédito físico”, incorporado à mercadoria. Tudo isso proporciona guerra fiscal entre entes federativos, invasão da competência na tributação dos serviços, regressividade e falta de transparência pela existência de inúmeras alíquotas, bases de cálculo diversas, diferimentos e isenções.

No caso do IPI, tributo incidente sobre operações com produtos industrializados, temos a existência de uma Tabela de Imposto sobre Produtos Industrializados, com cerca de 425 páginas e uma miríade de alíquotas. Dentro desse quadro, existem dificuldades no próprio enquadramento dos produtos, que são submetidos a alíquotas diferentes, como no caso do enquadramento da classificação do perfume e da água de colônia e das sandálias fechadas ou abertas, entre outros<sup>8</sup>. Além disso, sua tributação se encerra na fase de industrialização, sem abranger a fase de comercialização, diferentemente do padrão do IVA teórico.

7 Cf. Brigadão (2018).

8 Cf. Valente e Mengardo (2021).

No que diz respeito ao Pis e à Cofins, temos a adoção do método de apuração pelo cálculo da subtração indireta de base contra base, ao invés do método de apuração de imposto a ser pago com o imposto decorrente da apuração nas aquisições, o que acarreta inúmeras distorções, como, por exemplo, a apropriação de crédito de 9,25% para as empresas adquirentes de bens e serviços produzidos por empresas optantes pelo Simples Nacional, que os tributam numa alíquota muito menor<sup>9</sup>. Outro problema está vinculado à forma de tributação inherente à opção pela tributação sobre a renda, que pode gerar planejamentos e iniquidades, vez que, ao optar pelo lucro presumido, por exemplo, a empresa será tributada pelo sistema cumulativo do Pis/Cofins, usufruindo de uma alíquota cerca de 40% menor, sem direito a créditos. Isso decorre da existência de dois sistemas de tributação, um não cumulativo e outro cumulativo, gerando complexidade e falta de isonomia. Outro aspecto negativo reside na vinculação da apropriação do crédito à caracterização de sua utilização direta na produção de bens e serviços, bem como na existência de uma lista exaustiva de itens cuja apropriação é ampla. Um derradeiro problema a ser apontado é a existência de uma miríade de regimes de suspensão e de alíquota zero, bem como a existência de créditos presumidos para determinados setores, alguns, inclusive, gerando créditos acumulados ao longo da cadeia de produção e comercialização, numa evidente distorção na sua tributação.

Em resumo, todos esses aspectos da tributação atual geram burocracia e custo na apuração e controle dos tributos, tanto por parte dos contribuintes como por parte das administrações tributárias. O contribuinte brasileiro, em razão da cumulatividade disfarçada nos tributos, paga uma alíquota efetiva no consumo muito maior que aquela nominal que ele enxerga, redundando em falta de transparência do sistema. Além disso, permite-se a concorrência desleal entre empresas beneficiadas com benefícios fiscais ou mesmo em virtude do grau de incerteza na sua apuração, propiciando evasão fiscal deliberada constante de planejamentos tributários abusivos. Um último aspecto pernicioso reside na formação de um enorme estoque de processos no contencioso, o que representa, somente no contencioso federal, a existência de um montante em discussão equivalente a 51% do PIB.

9 Cf. tabelas de incidência constantes dos anexos I a V da Lei Complementar nº 123, de 2006 (Brasil, 2006).

O legislador brasileiro não passou inerte a esses problemas. Ao longo dos últimos 35 anos houve diversas tentativas de mudar este quadro. Um dos grandes problemas na aprovação de uma reforma tributária reside na necessidade de obtenção do quórum constitucional de três quintos em dois turnos de votação na Câmara dos Deputados e no Senado Federal. Num tema tão relevante como este é necessário um consenso entre as entidades representativas dos contribuintes e das administrações tributárias, bem como quanto aos custos de conformidade com a reforma e à carga tributária final, temas sensíveis e fundamentais num tributo sobre o consumo de tão alta representatividade na arrecadação geral dos entes federativos<sup>10</sup>.

Apresentarei a seguir as iniciativas legislativas de propostas de reforma tributária mais importantes apresentadas no período que vai desde a promulgação da Constituição em 1988 até a promulgação da EC 132.

A primeira proposta a ser destacada foi de iniciativa do Poder Executivo da União, mediante apresentação da PEC nº 175, de 1995. A PEC instituía uma legislação federal uniforme do ICMS cuja administração e fiscalização seria compartilhada pelos entes federativos, estados e União, nos termos de Lei Complementar. Este imposto substituiria o IPI da União e o ICMS dos estados e DF. Esta proposta, após um longo trâmite sem apreciação pelo Congresso Nacional, foi retirada com a apresentação da PEC nº 293, de 2004. Discutia-se naquela época a criação do montante de recursos a serem aportados pela União para a compensação da perda orçamentária dos estados que perderiam arrecadação com a adoção do princípio do destino, obstáculo maior para a sua não aprovação.

Outra iniciativa foi apresentada em 2008, também pelo Poder Executivo, na forma da PEC nº 233, que instituía o IVA federal em substituição ao Pis/Cofins e à Cide Combustíveis, além de unificar e nacionalizar a legislação do ICMS. Esta medida também não seguiu adiante pela existência de conflitos federativos intransponíveis na sua implementação.

10 Impostos sobre o consumo representam, no Brasil, cerca de 40% da arrecadação. Cf. Nascimento (2024).

Cabe lembrar ainda a apresentação da PEC nº 293, de 2004, cujo substitutivo foi apresentado pelo deputado federal Luiz Carlos Hauly em 2015, que propunha a criação do IBS estadual, imposto que substituiria o Pis/Cofins, IPI, IOF, ICMS e ISS, com transição de quinze anos. Também seria criado o Imposto Seletivo Federal sobre combustíveis, cigarros, energia elétrica, telecomunicações, bebidas e veículos, de competência da União. Vale ressaltar que se tratou da primeira Proposta de Emenda Constitucional que de fato unificou as bases da tributação sobre o consumo. Sua tramitação também não seguiu adiante pelas mesmas razões apresentadas anteriormente, ou seja, falta de consenso ou de condições políticas na sua implementação.

O assunto “reforma tributária” só voltou a entrar efetivamente em pauta no Congresso Nacional em 2019, com a apresentação da PEC nº 45/2019 pelo deputado Baleia Rossi, que previa: substituição progressiva do ICMS, ISS, IPI, Pis e Cofins por um imposto sobre valor agregado denominado IBS, com legislação única e centralizada, incidência por fora e receita compartilhada entre União, estados, DF e municípios; crédito financeiro e desoneração ampla de investimentos; três alíquotas distintas para cada ente federativo; transição de dez anos com substituição gradual dos tributos e uma transição federativa da origem para o destino em até cinquenta anos.

Por fim, também em 2019, foi apresentada a PEC nº 110, cujo substituto e complementação de voto foram apresentados pelo senador Roberto Rocha em 2023, nos seguintes termos: criação de um IVA dual, um federal (no lugar do Pis, Cofins e IPI) e outro subnacional (no lugar do ICMS e ISS); cálculo dos tributos “por fora”; crédito financeiro imediato; alíquotas uniformes, com exceção de alguns produtos a serem definidos em Lei Complementar; poucos regimes diferenciados, a serem definidos em Lei Complementar; imposto seletivo com função extrafiscal.

Vê-se que havia algumas diferenças entre as duas emendas, mas muito mais convergências, de modo que estas proposições foram a base do texto para a aprovação da EC nº 132, com a relatoria do deputado Aguinaldo Ribeiro, na Câmara dos Deputados, e do senador Eduardo Braga, no Senado Federal, promulgada em dezembro de 2023. Finalmente conseguiu-se consenso entre os entes federativos e os setores econômicos, principalmente porque houve a

instituição de regras de transição muito bem estudadas, tanto para a instituição gradual dos novos tributos como para a adoção de transição lenta na mudança de composição da arrecadação entre os entes federativos subnacionais, decorrente da mudança da tributação da origem para o destino.

### 3 O IVA DUAL INSTITUÍDO PELA EC Nº 132: REGRAS GERAIS

Antes de mais nada, é preciso elencar os princípios norteadores gerais que a PEC nº 132 estabeleceu para o Sistema Tributário Nacional. Os princípios gerais incluídos na Emenda Constitucional estão descritos no novo parágrafo 3º do artigo 145 e são: simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e meio ambiente. Por **simplicidade** podemos entender a adoção de regras e procedimentos menos complexos, traduzidos em obrigações acessórias enxutas, padronizadas, não duplicadas e que contenham apenas a requisição de informações essenciais exigíveis dos contribuintes para a apuração, o recolhimento e a destinação dos tributos. Por **transparência** podemos entender o estabelecimento de uma relação aberta e transparente das administrações tributárias para com seus administrados e contribuintes. Traduz-se no fornecimento de informações sobre carga tributária específica no documento fiscal e geral dos setores econômicos; em ações de divulgação ampla dos procedimentos a serem adotados para o fiel cumprimento da legislação; na abertura, sempre que possível, de audiências públicas para debate antes da publicação de normas que possuam impacto regulatório relevante para os administrados, bem como na adoção de políticas de conformidade ajustadas com os contribuintes. Por **justiça tributária** entende-se a adoção, sempre que possível, do endereçamento da tributação aos contribuintes de maior renda, mantendo-se a isonomia entre os diversos setores da sociedade. O **cashback** é um exemplo dessa política, que visa a desonerar a carga tributária da população de baixa renda no que diz respeito aos itens essenciais de consumo, como energia elétrica, gás liquefeito de petróleo e alimentos constantes da cesta básica nacional. A **cooperação**, por sua vez, revela-se tanto na atuação conjunta das administrações tributárias da União, estados, DF e municípios, buscando sinergia e economicidade de esforços, como na relação das administrações tributárias com os contribuintes, unificando esforços no sentido de facilitar o cumprimento das obrigações tributárias. Por último, o **compromisso com o**

**meio ambiente** é traduzido em ações que causem o menor impacto social e ambiental possível e na introdução do imposto seletivo sobre bens e serviços prejudiciais ao meio ambiente, com o objetivo de desincentivar o seu consumo.

O estabelecimento do IVA dual – o IBS, de competência compartilhada entre estados, DF e municípios, e a CBS, de competência da União – levou em conta diversos fatores. O primeiro deles diz respeito à diferença entre imposto, tributo sem destinação específica (IBS) da contribuição social e tributo com destinação específica de sua arrecadação para a seguridade social. O segundo diz respeito ao necessário compartilhamento do IBS entre os entes federativos para sua apuração, recolhimento e destinação segundo o princípio de destino, domicílio do consumidor final, através da criação do Comitê Gestor do IBS, entidade pública sob regime especial com representação paritária de estados e municípios que exercerá, de forma integrada, a administração do imposto. Na CBS a administração é somente da União, sem perder de vista que alguns dos processos poderão ser compartilhados e integrados com estados e municípios, segundo o princípio da cooperação. Outro aspecto diz respeito à construção de soluções para a administração do IBS e da CBS, mais célere no segundo caso, tendo em vista já existirem estruturas e processos prontos para sua implementação, tanto que a CBS terá um regime de transição de apenas um ano, com alíquota reduzida em 2026 de 0,9%, sendo implementada integralmente no ano de 2027, enquanto o IBS terá um prazo de sete anos até sua efetiva implementação, com alíquota simbólica de 0,1% nos três primeiros anos e aumento progressivo anual que corresponda à redução gradual em 10% ao ano da arrecadação dos impostos substituídos, até sua implementação completa em 2033. Outro aspecto levado em conta é a necessidade da adoção do princípio puro do destino dentro do país para o IBS nas operações interestaduais e intermunicipais, com uma regra de transição que durará até o ano de 2078, enquanto a CBS, por sua natureza de contribuição da União, independe do destino da operação dentro do território nacional. Um último aspecto que foi levado em conta na especificação do IVA dual diz respeito ao volume de investimentos onerosos concedidos pelos estados no âmbito do ICMS, que deverão ser resarcidos pela União por conta da sua redução com a implementação gradual do IBS, o qual não prevê mais a existência desses incentivos no futuro imposto, sendo tais benefícios fiscais substituídos por recursos orçamentários oriundos do Fundo para o Desenvolvimento Regional, suplementado com recursos da União.

Os princípios estruturantes<sup>11</sup> endereçados à instituição do novo IVA dual foram discutidos exaustivamente nas comissões e audiências públicas que nortearam os debates ocorridos na fase de tramitação da PEC, em especial no Grupo de Trabalho sobre o Sistema Tributário Nacional criado na Câmara dos Deputados por ocasião da tramitação da PEC nº 45<sup>12</sup>. O primeiro deles é o estabelecimento de uma base ampla de operações, com bens, serviços, direitos e intangíveis, submetida à incidência do IVA. O segundo é a adoção do princípio da não cumulatividade, consistente no direito à compensação ampla e imediata dos créditos gerados pelo pagamento do IVA nas aquisições desses mesmos bens necessários para a operação de comércio, produção ou industrialização, bem como a devolução de créditos acumulados em prazo razoável. O terceiro diz respeito à uniformidade das legislações do IBS e da CBS em uma legislação única, cujas regras serão as mesmas quanto aos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos, bem como a imunidades, regimes específicos e diferenciados de tributação, e regras de não cumulatividade e de creditamento. Há ainda a aplicação do princípio da neutralidade na instituição do IVA dual, que apregoa a não interferência da tributação nas decisões econômicas dos contribuintes, sempre que possível.

Outro aspecto pertinente às regras gerais é a existência de poucas alíquotas diferenciadas aplicáveis a alguns bens, serviços e operações definidos na PEC e discriminados em Lei Complementar. As alíquotas, tanto gerais como diferenciadas, são aplicadas a todos os bens, serviços, direitos e intangíveis de modo uniforme, sem diferenciações. Outro ponto diz respeito à adoção de regimes específicos de tributação em virtude da especificidade de alguns setores. Um último tópico remete à tributação em regra das operações de importação e desoneração das operações de exportação. Na parte geral, temos ainda a definição por Lei Complementar do critério do local de destino para aplicação do IVA.

11 A propósito, ver Castelo (2021, p. 12-24).

12 Informações sobre o grupo de trabalho estão disponíveis em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/grupos-de-trabalho/57a-legislatura/gt-sistema-tributario-nacional-pec-45-19>.

## **4 IVA DUAL: EXCEÇÕES AO REGIME GERAL**

Além da estrutura da parte básica do IVA dual, temos os recortes e especificidades, decorrentes da busca do consenso político para aprovação da reforma. Em primeiro lugar, temos as isenções e imunidades. Aqui há uma importante novidade, que é a extensão ao IBS/CBS das imunidades previstas no artigo 150 da Constituição sem precisar haver seu disciplinamento específico em Lei Complementar, como definido para outras espécies de imunidade previstas no artigo 195 da Constituição.

Continuando nas exceções à regra geral, temos a faculdade da criação por Lei Complementar de regimes específicos de tributação para uma longa lista de setores: combustíveis e lubrificantes, serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de saúde, sociedades cooperativas, serviços de hotelaria, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, serviços de transporte de passageiros rodoviário, ferroviário e hidroviário, entre outros. São setores que contêm especificidades as quais exigem tratamento diferenciado na operacionalização do imposto, sem que isso possa significar necessariamente tributação mais favorecida.

Importante ressaltar aqui o disciplinamento de tratamento diferenciado para empresas optantes pelo Simples Nacional, que continuarão a ter a forma de tributação calculada por alíquotas reduzidas incidentes sobre sua receita bruta, sem ter direito a crédito, mas gerando um crédito para os adquirentes dos seus bens e serviços equivalente ao valor efetivamente pago pelas empresas do Simples, conforme as tabelas de alíquotas constantes da Lei Complementar nº 123, de 2006. Alternativamente, as empresas do Simples Nacional podem optar por serem contribuintes do IVA dual, devendo aplicar a alíquota correspondente segundo as regras da EC nº 132 nas suas operações com bens e serviços com direito a crédito amplo, sem perder a condição de optantes pela tributação diferenciada do Simples Nacional para os demais tributos, como imposto de renda, contribuição sobre o lucro líquido e contribuição patronal.

Para o produtor rural pessoa física com faturamento inferior a R\$ 3,6 milhões de reais foi criada a opção por ser contribuinte IBS/CBS. Aquele produtor que não optar poderá usufruir de crédito presumido para compensar créditos não

aproveitados, inclusive da aquisição de serviços de transportador autônomo PF de carga ou cooperativa.

A EC nº 132 previu ainda que na instituição do IBS/CBS se preservasse o diferencial competitivo da Zona Franca de Manaus e das Áreas de Livre Comércio, podendo instituir, com ou sem contrapartidas, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros, além de preservar a tributação do IPI nas alíquotas atualmente existentes para operações fora da Zona Franca de Manaus, reduzidas a zero quando forem decorrentes de processos produtivos básicos aprovados na ZFM.

Outro recorte diz respeito ao tratamento favorecido na aquisição de bens de capital, bem como nas operações com biocombustíveis e hidrogênio verde, que também terão tributação inferior em relação aos combustíveis fósseis.

Um último aspecto diz respeito ao tratamento especial de tributação para as compras governamentais, bem como para a preservação do equilíbrio financeiro nos contratos de longo prazo, como, por exemplo, nas concessões e parcerias público-privadas.

A EC nº 132 traz uma série de bens e serviços que deverão ser tributados por alíquota reduzida, nos termos disciplinados por Lei Complementar. São bens e serviços que, em razão de sua essencialidade, deverão receber uma menor carga tributária. As alíquotas reduzidas são três, conforme o grau de redução: a primeira lista tem uma redução de 100%; a segunda, de 30%, e a terceira, de 60%, todas calculadas em relação à alíquota geral de referência de cada ente federativo.

Na redução de 100% estão os alimentos que irão compor a denominada “cesta básica nacional de alimentos”, como exemplificativamente ocorre hoje com o arroz, o feijão, as carnes e outros, tudo conforme Lei Complementar. Ainda temos neste rol produtos hortícolas, frutas e ovos, serviços prestados por Instituições Científicas e de Tecnologia e Inovação e serviços de educação superior enquadrados no Prouni, bem como automóveis utilizados por deficientes físicos e taxistas. Serão reduzidos para até 100% os serviços para reabilitação urbana de zonas históricas.

A redução de 30% é prevista para a prestação de serviços de profissão intelectual que sejam submetidos à fiscalização por conselho profissional.

Na redução de alíquota de 60% temos um extenso rol de bens e serviços, com alguns que podem chegar opcionalmente a ter 100% de redução ou isenção: serviços de educação, saúde, dispositivos médicos (ou alíquota zero), dispositivos para acessibilidade para pessoas com deficiência (ou alíquota zero), medicamentos (ou alíquota zero), produtos básicos para a saúde menstrual (ou alíquota zero), serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário urbano, semiurbano e metropolitano (ou isenção), alimentos destinados ao consumo humano, produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda, produtos agropecuários aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*, insumos agropecuários e aquícolas, produções artísticas e culturais de eventos, produções jornalísticas, atividades desportivas e bens e serviços relacionados à soberania e segurança nacional, à segurança da informação e à segurança cibernética.

Um outro aspecto importante a ser examinado na PEC nº 132 é a possibilidade de condicionamento da compensação do crédito do IVA ao seu efetivo recolhimento, desde que haja a possibilidade do seu pagamento no momento da liquidação financeira da operação<sup>13</sup> ou desde que o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens e serviços.

## 5 O ANTEPROJETO DE ELABORAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR

A Portaria nº 34, de 2024, instituiu o Programa de Assessoramento Técnico à implementação da Reforma da Tributação sobre o Consumo (PAT-RTC), com vistas a subsidiar a elaboração dos anteprojetos de lei decorrentes da EC nº 132. Este programa foi instituído para dar cumprimento ao disposto no seu artigo 18, que determina o encaminhamento ao Congresso Nacional, em até

13 A propósito, ver estudo teórico da adoção do *split payment* proposto por Miguel Abuhab em sua apresentação no Youtube: <https://www.youtube.com/watch?v=7ixsHuCSA00>.

180 (cento e oitenta) dias contados da data da sua promulgação, dos projetos de Lei Complementar referidos naquela Emenda Constitucional.

A coordenação dos trabalhos no Programa cabe à Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária, órgão pertencente ao Ministério da Fazenda encarregado de subsidiar os estudos e acompanhar os trâmites da reforma tributária perante o Congresso Nacional. Trata-se, como o nome propriamente diz, de secretaria composta por técnicos especialistas na tributação do consumo e da renda criada para tratar somente dos assuntos referentes às duas reformas.

Com a representação paritária dos entes federativos da União, estados e municípios, a estrutura do Programa foi construída da seguinte forma:

- Comissão de Sistematização, responsável pela redação das normas gerais e consolidação do texto global final do anteprojeto acompanhado do relatório final dos trabalhos;
- Grupo de Apoio Jurídico, responsável pela análise da juridicidade das proposições, composto especificamente por integrantes das procuradorias municipais, estaduais e da União;
- Grupos Técnicos Especializados, responsáveis pelo estudo e formatação de propostas para instituição dos regimes específicos previstos na EC nº 132, bem como para tratar das questões federativas e regras de transição. Os Grupos Técnicos podem convidar participantes do Ministério da Fazenda, de outros órgãos e entidades, públicos e privados, e especialistas, acadêmicos e profissionais da área de tributação para contribuir para a discussão de assuntos específicos, sem direito a voto.

Foram criados dezenove grupos técnicos especializados. O GT01 trata das questões referentes ao comércio exterior e regimes aduaneiros especiais; o GT 02 cuida das imunidades de entidades religiosas, de partidos políticos e das demais imunidades previstas no texto constitucional; o GT 03 tem como escopo o tratamento dos regimes específicos de serviços financeiros, planos de saúde e concurso de prognósticos; o GT 04 trata do regime específico de

operações com bens imóveis, tais como construção e incorporação imobiliária, alienações, locações e arrendamento, administração e intermediação de bens imóveis; o GT 05 vai estabelecer proposta para a criação do regime específico de combustíveis e biocombustíveis; o GT 06 discute os demais regimes específicos, tais como das sociedades cooperativas, dos serviços de hotelaria e agências de turismo, dos bares e restaurantes, entre outros; o GT 07 trata das operações com bens e serviços submetidos a alíquotas reduzidas, tais como os serviços de educação e saúde, de transporte público, os medicamentos, entre outros; o GT 08 tem como objeto o tratamento do reequilíbrio de contratos de longo prazo, como, por exemplo, das concessões públicas; o GT 09 trata das regras para o regime de transição, inclusive a definição dos critérios para fixação das alíquotas de referência e tratamento dos saldos credores dos tributos a serem substituídos na reforma; o GT 10 dispõe sobre o tratamento da Zona Franca de Manaus e das Áreas de Livre Comércio com vistas a manter em caráter geral o diferencial competitivo a elas atualmente assegurado pela Constituição; o GT 11 vai disciplinar como funcionará a coordenação da fiscalização do IBS e do CBS; o GT 12 vai definir como será o processo administrativo do IBS e como será a integração do julgamento do IBS com a CBS; o GT 13 definirá os produtos que comporão a cesta básica nacional e os critérios para devolução do IBS e da CBS (*cashback*) incidentes no saneamento básico e nos alimentos naturais não incluídos na cesta básica nacional, entre outros; o GT 14 estabelecerá como vai funcionar o módulo de apuração do IBS e da CBS, assim como definirá as obrigações acessórias, os documentos fiscais, as regras de inscrição cadastrais, a forma e o período de apuração e os critérios para implementação do *split payment*<sup>14</sup>; o GT 15 definirá como será a atuação coordenada da administração tributária da União e do Comitê Gestor na regulamentação e interpretação uniformes da legislação do IBS e da CBS; o GT 16 regulamentará a forma e o montante devido a cada ente federativo durante o período de transição; o GT 17 regulamentará o fundo de sustentabilidade e diversificação do estado do Amazonas e das Áreas de Livre Comércio; o GT 18 tratará da regulamentação do funcionamento e composição do Comitê Gestor do IBS; finalmente, o GT 19 tratará da definição dos bens e serviços sujeitos à incidência do imposto seletivo da União, bem como da administração do imposto. As demais questões específicas serão

14 Ver interessante tese de mestrado sobre o assunto em Oliveira (2022).

analisadas e tratadas na Comissão de Sistematização, junto com a elaboração das normas gerais.

As instâncias do PAT-RTC contarão com o apoio de uma Equipe de Quantificação, de caráter consultivo. Composta por representantes da Secretaria Especial da Receita Federal, da Secretaria do Tesouro, da Secretaria de Política Econômica e de estados e municípios, essa equipe terá como objetivo apoiar a Comissão de Sistematização e os Grupos Técnicos, mediante o fornecimento de dados sobre o impacto nas alíquotas de referência de diferentes opções de regulamentação do Imposto sobre Bens e Serviços e da Contribuição sobre Bens e Serviços, e mediante a avaliação quantitativa dos impactos das mudanças propostas no sistema tributário.

As resoluções de todos os grupos de trabalho e da própria Comissão de Sistematização serão tomadas por consenso entre os entes federativos, os únicos com direito a voto. Se houver divergência, deverão ser elaborados relatórios técnicos específicos, que serão encaminhados em conjunto com o texto para análise e deliberação do ministro de Estado da Fazenda.

Como se vê, representantes das administrações tributárias participam diretamente da elaboração das proposições legislativas que devem constar do anteprojeto de Lei Complementar, proposições estas que possuem uma relevância especial por expressar um consenso técnico sobre as diretrizes e detalhes da estrutura do IVA dual. É claro que o envio posterior pelo Poder Executivo da União do projeto de Lei Complementar traduz uma visão técnica e política do governo federal que pode modificar alguns dos pontos do anteprojeto. E, após o seu envio, haverá deliberação soberana do Congresso Nacional, com a participação ampla da sociedade e de setores econômicos na aprovação final do texto. Porém, o anteprojeto é um importante ponto de partida para subsidiar tecnicamente os debates legislativos, até porque conta com a análise, as opiniões e as proposições dos setores já envolvidos em sua elaboração.

De outra parte, questões estruturais ligadas à própria operacionalização e administração do IBS e da CBS deverão constar da Lei Complementar e são indispensáveis para que possamos ter uma legislação uniforme e integrada, além de uma administração compartilhada e cooperativa, com regras claras que se traduzam em segurança jurídica aos contribuintes. Outro aspecto diz

respeito à concretização da neutralidade da carga tributária no âmbito dos respectivos entes federativos através do cálculo das alíquotas de referência. Esta parte é fundamental, pois isenções, regimes especiais e alíquotas reduzidas trazem impacto importante de renúncia tributária, que deve ser compensado com o aumento da alíquota geral de cada um dos entes.

## 6 O PAPEL DAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS NA ADMINISTRAÇÃO COMPARTILHADA E INTEGRADA DO IVA DUAL

Na delimitação proposta neste artigo, foram escolhidos quatro itens em que regras uniformes a serem previstas na Lei Complementar são fundamentais para o compartilhamento integrado da administração do IVA dual pelas administrações tributárias da União, dos estados e dos municípios. O primeiro deles diz respeito ao GT 11, que trata da fiscalização; o segundo concerne ao GT 12, que trata do contencioso; o terceiro corresponde ao GT 14, que cuida do modelo de apuração; e o quarto, ao GT 15, que trata da regulamentação e da interpretação da legislação do IBS e da CBS. Além disso, num quinto e último item serão feitas algumas considerações em relação ao artigo 3º da PEC nº 132, que acrescenta os parágrafos 17 e 18 no artigo 37 da Constituição Federal, os quais preveem que Lei Complementar estabelecerá normas gerais disposta sobre deveres, direitos e garantias dos servidores de carreiras específicas das administrações tributárias da União, estados e municípios.

Importante dizer, de início, que o artigo 156-A da Constituição, introduzido pelo artigo 1º da EC nº 132, refere-se à estruturação do IBS, não por acaso tendo sido topologicamente colocado após os artigos 155 e 156 da Constituição, já que é instituído um imposto compartilhado entre estados e municípios em substituição ao ICMS e ao ISSQN, de competência respectivamente daqueles entes federativos. Esses dispositivos são incorporados expressamente na CBS na redação do novo artigo nº 195 da Constituição, que também a institui. Já o artigo 156-B trata da administração do imposto propriamente dito, tendo seu *caput*, incisos e parágrafos disciplinado a forma e a competência como esta será exercida, vez que determina que os estados, o Distrito Federal e os

municípios a exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos na Constituição e em Lei Complementar, já que o imposto é compartilhado entre aqueles entes. A administração da CBS ficará naturalmente com a União, visto que não é compartilhada; entretanto, está prevista uma integração de atuações no que diz respeito ao compartilhamento de informações e à harmonização de normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos em conjunto com o Comitê Gestor, entidade pública sob regime especial formada paritariamente por representantes dos estados e municípios, com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira. Faculta-se a possibilidade de a integração envolver a implementação de soluções para a administração e cobrança do IBS e da CBS, bem como, mediante Lei Complementar, envolver o contencioso de ambos os tributos.

Após esta introdução ao tema, necessária para sua compreensão, vamos ao primeiro item, atinente ao GT 11, o da **fiscalização**. Especificamente sobre o assunto, a EC nº 132 dispõe que a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos.

Em razão do disposto, a competência da fiscalização e o lançamento continuarão a ser responsabilidade individual de cada uma das administrações tributárias, preservando a sua autonomia e independência. É claro que a Lei Complementar deverá disciplinar o processo administrativo fiscal, os requisitos, a forma e a competência para o lançamento do crédito tributário, bem como dispor sobre as hipóteses de sua revisão posterior pelo próprio ente, sobre os procedimentos preparatórios ao lançamento e sobre medidas capazes de prevenir que uma administração tributária se sobreponha à outra na fiscalização de um mesmo contribuinte. É importante que o contribuinte tenha acesso a um portal único integrado, em que as administrações tributárias tenham conhecimento do que as outras estão fiscalizando e contem com algum compartilhamento de gestão

de risco para suas atuações. A lei ainda deverá prever como serão realizadas as fiscalizações conjuntas entre as administrações tributárias, quando se fizerem necessárias, e encaminhar também a representação extrajudicial e judicial das procuradorias em cada caso.

No que se refere ao princípio da integração entre CBS e IBS, abrem-se duas possibilidades. Numa, o lançamento de um ou outro tributo acarretará a absorção da competência para realizar o chamado “lançamento reflexo” do outro tributo. Assim, a administração tributária da União, quando se deparar com uma situação de ocorrência do fato gerador e com a necessidade de formalização do lançamento da CBS contra determinado sujeito passivo, fará imediatamente o lançamento do IBS, pois serão os mesmos fatos e a mesma matéria de direito a ser aplicada. E, do mesmo modo, um lançamento do crédito tributário do IBS atrairá a competência para a administração estadual ou municipal lançar o crédito tributário da CBS. A vantagem deste modelo é a simplificação de procedimentos a cargo de uma só autoridade fiscal, mas pressupõe a interoperabilidade de sistemas para que a cobrança, a partir daí, possa ser efetivada por cada ente respectivo. A existência de um só termo de início com referência específica aos dois tributos acarretará a exclusão da espontaneidade de ambos. O problema nesta opção é a ocorrência de fato gerador de omissão de receita tributável pelo IBS e pela CBS que irradie também a necessidade de lançamento do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro, do IPI e da contribuição previdenciária, tributos de competência exclusiva da União, fazendo com que haja uma segregação de lançamento de um mesmo contribuinte, referente aos mesmos fatos, com possibilidade de qualificação jurídica ou fática diversa.

A outra possibilidade é o aproveitamento por uma das administrações, federal ou subnacional, da matéria e dos fatos narrados no relatório de ação fiscal e nas provas a ele referentes para fazer o seu próprio lançamento. Isso é mais custoso para as administrações tributárias, mas tanto a federal quanto as subnacionais estarão atuando dentro de suas esferas de competência, em nome da autonomia dos entes federativos, podendo aproveitar suas expertises em gestão de risco para priorizar aqueles lançamentos importantes para a administração do imposto, como, por exemplo, aqueles de alto valor e aqueles com indícios de ocorrência de crime, em tese, contra a ordem tributária.

No que se refere ao **contencioso**, a EC nº 132 tratou primeiro do IBS no *caput* e inciso III do artigo 156-B, quando determinou o exercício da competência compartilhada de estados e municípios, exclusivamente por meio do Comitê Gestor, para a decisão do contencioso. Isso não significa que aqueles entes federativos não possam atuar individualmente na decisão da revisão interna do lançamento por meio do julgamento da impugnação apresentada pelo contribuinte. Numa primeira instância, entendemos que, em razão do princípio da economicidade e eficiência, isso é, além de possível, recomendável, tanto pela utilização dos meios e recursos já existentes, como pela proximidade que estas administrações tributárias têm com o ato do lançamento. Aqui é preciso lembrar que também é recomendável que esse ato de revisão em primeira instância seja proferido por órgão ou estrutura que possua independência hierárquica em relação àquela autoridade responsável pelo lançamento, como é, no caso do contencioso federal, nas delegacias de julgamento, órgãos colegiados de deliberação interna com organização própria e especializada apenas para julgamento, de modo que tenhamos em grau máximo, nesta instância, eficiência e neutralidade na elaboração das decisões.

Já na segunda instância, em grau de recurso, embora não haja determinação obrigatória expressa da sua existência, entendemos que também é recomendável a criação de tribunal nacional colegiado de julgamento composto paritariamente por representantes dos estados e dos municípios, preferencialmente virtual, criado e organizado pelo Comitê Gestor. Este tribunal terá a competência para julgamento do recurso apresentado pelos contribuintes contra a decisão de primeira instância em sede de recurso voluntário, devolvendo a análise integral da matéria de fato e de direito constante do lançamento. Neste caso, é indispensável que tenhamos uma Lei Complementar que disponha sobre as regras processuais mínimas para o processo administrativo de julgamento, complementada por um regimento interno unificado de funcionamento aprovado pelo Comitê Gestor. Também é indispensável que a escolha desses julgadores obedeça a critérios de um Comitê de Seleção, organizado e estruturado para definir quem, entre os servidores das carreiras das administrações tributárias dos estados e municípios, poderá atuar neste processo.

No que se refere ao contencioso da CBS, a EC nº 132 prevê a possibilidade de a Lei Complementar integrar o seu julgamento com o do IBS. Abrem-se, a nosso

ver, duas possibilidades. A primeira é a de integração imediata na segunda instância no julgamento em sede de recurso voluntário naquela estrutura de julgamento já denominada de tribunal nacional, sob coordenação do Comitê Gestor do IBS. Para que esta integração ocorra, teremos que possibilitar o ingresso de julgadores oriundos das carreiras da administração tributária da União, em paridade com julgadores oriundos das carreiras dos estados e municípios, numa composição tripartite. Também é fundamental que as regras processuais mínimas sejam estabelecidas na Lei Complementar e o seu regimento interno seja aprovado em conjunto pela administração tributária da União e pelo Comitê Gestor do IBS.

A segunda possiblidade é a de que a integração ocorra num momento posterior, em sede de recurso de divergência decorrente de diferentes interpretações da aplicação da legislação tributária no caso concreto, entre julgamentos do IBS e da CBS. Neste caso, o julgamento seguiria apartado em sede de recurso voluntário tanto no procedimento federal como no procedimento subnacional, encontrando-se num grau acima apenas para análise de matéria de direito, exaurida a revisão da matéria de fato do lançamento, como, por exemplo, a análise das provas no processo. Aqui é importante dizer que, neste caso, deve haver uma simetria entre a estrutura e o procedimento processual de ambos os julgamentos para que a divergência suba em grau de recurso especial de divergência para este tribunal nacional, que será composto paritariamente por representantes da União e do Comitê Gestor, oriundos ou não dos colegiados que proferiram a decisão recorrida. O recurso especial poderá ser interposto tanto pela Fazenda como pelos contribuintes, comprovada a existência de decisões conflitantes em matéria de interpretação.

Outro aspecto diz respeito à participação de representantes da sociedade civil nos julgamentos tanto em sede de recurso voluntário como em sede de recurso especial. Esta é uma decisão difícil do legislador, tendo em vista a tradição de participação desses colaboradores oriundos da sociedade civil nos julgamentos desde a década de 1920, no contexto do então Conselho de Contribuintes, hoje denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), no processo administrativo fiscal federal. Também os estados, à exceção de Pernambuco, adotam esta composição híbrida nos seus tribunais administrativos estaduais, bem como os grandes municípios que possuem

tribunais próprios. É uma decisão difícil porque não há país no mundo que adote esta forma de composição, pois se trata de um ato de revisão administrativa interna do lançamento pela administração tributária, em que o julgamento se torna definitivo para a administração sem possibilidade de interposição de recurso judicial, ao passo que para o contribuinte sempre existe esta possibilidade pelo princípio da unicidade de jurisdição previsto no artigo 5º da Constituição.

Além do mais, há discussões em torno do chamado voto de qualidade, aquele que serve de desempate e é proferido pelo presidente da câmara quando há número par de integrantes. Nesses casos, o presidente da turma é sempre representante da Fazenda. Os contribuintes reclamavam da denominada parcialidade dos julgadores designados pela Fazenda em favor do fisco, o que redundou na alteração da legislação em 2020, pela Lei nº 13.988, para tornar o desempate no julgamento sempre favorável aos contribuintes. Na prática, isso fez com que os representantes oriundos da sociedade pudessem sempre decidir sobre a revisão interna administrativa do lançamento em favor dos contribuintes, numa inversão lógica do processo de participação desses julgadores neste processo. Como reação, o Poder Executivo propôs a edição de Medida Provisória nº 1.160, que revogava esta possibilidade e voltava ao *status quo* anterior. Após inúmeros debates no Congresso Nacional, a medida provisória não foi aprovada, resultando na proposição de um projeto de lei de iniciativa do Poder Executivo que foi convertido na Lei nº 14.689, de 2023, a qual, por sua vez, restabeleceu o voto de qualidade do representante da Fazenda, mas estabeleceu drásticas consequências para o crédito tributário lançado, com a redução integral da multa de ofício e dos juros de mora nesses casos. Este quadro está a demonstrar que, embora a participação dos representantes dos contribuintes no processo possa ser desejável, é preciso que sejam estabelecidos mecanismos para que a decisão final esteja no controle dos representantes do fisco, pois ao contribuinte sempre é possível a interposição do recurso judicial nos casos em que seja derrotado no processo administrativo.

Uma última observação diz respeito ao necessário estabelecimento da atuação dos representantes das procuradorias municipais, estaduais e da PGFN nos julgamentos administrativos do IBS e da CBS em sede de segunda instância e em sede de recurso especial de divergência, realizando uma análise jurídica

em defesa da Fazenda nestes casos, em contraponto à participação dos advogados dos contribuintes nos julgamentos públicos dos colegiados, nas razões e contrarrazões apresentadas nos referidos processos.

O terceiro aspecto a ser mencionado diz respeito à **regulamentação e interpretação** da legislação do IBS e da CBS. O parágrafo 6º do artigo 156-B da EC nº 132 prevê a atuação conjunta da administração tributária da União, do Comitê Gestor e da PGFN na harmonização de normas e interpretações da legislação do IBS e da CBS. Não entendemos a inserção isolada da PGFN neste dispositivo. Ou bem a PGFN é considerada parte integrante da administração tributária na União e não deveria constar do artigo por já estar automaticamente incluída sua participação neste processo, ou deveria ter sido prevista, em razão da simetria e uniformidade das legislações do IBS e da CBS, a participação também das procuradorias estaduais e municipais.

Dito isso, é preciso que haja um ato conjunto da administração tributária da União e do Comitê Gestor que regulamente de forma única os aspectos comuns inerentes ao regulamento da tributação, à fiscalização, à arrecadação e à administração daqueles tributos, com análise e aprovação jurídica tanto da PGFN como da representação jurídica própria das procuradorias atuantes no Comitê Gestor. Está em aberto se haverá o estabelecimento de uma estrutura colegiada ou decisão singular dos representantes máximos de cada um dos órgãos, precedidos da análise técnica e jurídica da proposição. Também está em aberto como se fixará a competência e o processo em sede do Poder Judiciário para a apreciação de medidas judiciais contra dispositivos da norma em questão, vez que é um ato conjunto da administração federal e de um órgão de natureza pública e especial composto por integrantes de estados e municípios.

Quanto aos pareceres e soluções de consulta, entendemos que possam inicialmente ser proferidos isoladamente por integrantes especializados da administração tributária da União e do Comitê Gestor, com previsão de um incidente de uniformização em caso de divergência na interpretação da legislação, a ser resolvido por ato conjunto de ambos os órgãos. A participação da PGFN e das procuradorias estaduais e municipais, no nosso entendimento, dar-se-ia em sede de consulta jurídica apresentada por iniciativa daqueles

órgãos, ou por iniciativa própria das procuradorias em casos específicos ou de vinculação a decisões judiciais de cunho vinculante às administrações públicas. É imprescindível também dotar as consultas de efeito vinculante às administrações tributárias do IBS e da CBS, nos termos disciplinados no processo de consulta tributária federal.

Outro aspecto específico diz respeito ao **modelo de apuração** do IBS e da CBS. Determina o parágrafo 7º do artigo 156-B da EC nº 132 que o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços e a administração tributária da União poderão implementar soluções integradas para a administração e cobrança do IBS e da CBS. Esse artigo quer dizer que, tendo em vista o princípio de uniformidade das legislações de ambos os tributos, os contribuintes devem ter o direito de receber, tanto quanto possível, soluções integradas e compartilhadas na apuração daqueles tributos, como se fossem de fato um só. Assim, as construções tecnológicas no sentido do aproveitamento das estruturas já existentes e os modelos de documentos fiscais aplicados aos tributos atuais, que somente serão integralmente substituídos em 2033, devem ser adaptados para conter o mínimo indispensável de acréscimo de informações para a apuração dos novos tributos IBS e CBS, segundo o princípio da simplicidade e da eficiência. Também a adoção da vinculação do crédito ao seu efetivo recolhimento deve ser acompanhada de uma estrutura nacional integrada com os meios de pagamento financeiro que operacionalizarão o denominado *slip payment*, numa arquitetura moderna e prática do sistema de apuração. Esta unicidade deve ser prevista tanto na Lei Complementar como no regulamento conjunto de ambos os tributos. Também poderá ser prevista em Lei Complementar e regulamento a instituição de meios tecnológicos novos que propiciem maior eficiência e segurança jurídica na administração do imposto, facilitando a conformidade dos contribuintes no cumprimento de suas obrigações tributárias. Em outras palavras, o contribuinte recebe a apuração do imposto numa espécie de declaração pré-preenchida produzida pela administração tributária com base nas informações prestadas por ele e por terceiros, com o relatório pormenorizado e detalhado dos débitos e créditos e o cálculo do montante a pagar ou a receber para possível ajuste ou convalidação, facilitando enormemente o cumprimento das suas obrigações e evitando erros de preenchimento.

Um último e derradeiro aspecto a ser sublinhado neste texto diz respeito ao artigo 3º da PEC nº 132, que acrescenta os parágrafos 17 e 18 ao artigo 37 da Constituição Federal, os quais preveem que Lei Complementar estabelecerá normas gerais disposta sobre deveres, direitos e garantias dos servidores de carreiras específicas das administrações tributárias da União, estados e municípios.

Como já foi dito anteriormente, a instituição do IVA dual traz uma importante inovação ao estabelecer um imposto, o IBS, compartilhado entre estados e municípios, cuja administração será gerenciada por um órgão denominado Comitê Gestor do Imposto, que, por sua vez, agirá por meio exclusivo de servidores das carreiras tributárias dos estados, Distrito Federal e municípios. A CBS, por seu turno, terá legislação praticamente igual à do IBS e obrigará a uma participação integrada, tanto quanto possível, na administração daqueles tributos entre as carreiras específicas das administrações tributárias da União, estados, DF e municípios, segundo o princípio da cooperação.

Estabelece-se uma espécie de competência nacional uniforme para a administração daqueles tributos, o que significa dizer que deverá haver, necessariamente, o estabelecimento de prerrogativas mínimas para os integrantes das administrações tributárias, principalmente nos pequenos municípios que ainda não as têm. Concurso público e estabilidade funcional, por exemplo, são alguns dos aspectos a serem tratados nesta Lei Geral Orgânica do Fisco (LOF) a exemplo do que está previsto para a magistratura e a Advocacia-geral da União. Isso porque estas prerrogativas e deveres devem nortear todo o trabalho a ser exercido na administração dos tributos, com independência, preparo técnico e regras claras de atuação, que repercutem em segurança jurídica, transparência e isenção na aplicação da legislação tributária, de maneira profissional, em benefício e garantia dos próprios contribuintes e de toda a sociedade. Em razão desta equiparação mínima entre os servidores das administrações tributárias, foi definido no parágrafo 18 do artigo 17 como teto remuneratório único aquele dos servidores da União, estabelecendo-se uma isonomia entre aqueles servidores, o que não significa que haja equiparação salarial ou coisa do gênero, pois é da autonomia de cada ente a fixação do plano de cargos e salários daqueles servidores. A Lei Orgânica estabelecerá, no entanto, parâmetros mínimos gerais para as carreiras mencionadas.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em primeiro lugar, cabe ressaltar a mudança drástica no modelo de tributação do consumo traduzida na instituição de dois tributos sobre o valor adicionado nos moldes do que mais de 180 países estão utilizando. Isso insere o Brasil num sistema tributário moderno e racional, diminuindo as distorções econômicas do tributo, incentivando investimentos, desonerando exportação e dando transparência à efetiva carga tributária para a população.

Para que tenhamos um IVA dual, compartilhado entre estados e municípios e integrado com a União, em virtude da similitude das legislações, exige-se que as administrações tributárias trabalhem em conjunto, em obediência aos princípios da cooperação, da eficiência, da simplificação e da uniformização.

Esses desafios são importantes. Apresentar um anteprojeto de Lei Complementar detalhando tecnicamente os diferentes regimes especiais de tributação, as alíquotas reduzidas e as isenções previstas na Constituição não é fácil e exige os esforços dedicados de um grupo de servidores especializados em matéria tributária.

Buscar a sinergia, com desapego aos métodos antigos de trabalho, é necessário para avançarmos num modelo de administrações tributárias integradas, adotando novos modelos tecnológicos e de negócios, e implementarmos um dos melhores IVAs do mundo.

Temos estrutura tecnológica para tanto: processos eletrônicos, notas fiscais eletrônicas em bases nacionais de consumo, sistemas de escrituração fiscal digitais e meios de pagamento financeiro como quase nenhum país tem. É imperioso usar esta estrutura e aprimorá-la na busca de um modelo moderno e eficiente de apuração e administração dos tributos.

Os prazos de transição nos desafiam, especialmente para a CBS, pois implementar um modelo tecnológico de apuração contínua do IVA em tão pouco tempo é difícil, mas não impossível.

Avançamos no mais difícil, na aprovação da Emenda Constitucional. Embora a aprovação da Lei Complementar também seja difícil e trabalhosa, o quórum necessário para tal é mais fácil de ser atingido, agora com a colaboração e

apoio de todas as administrações tributárias dos estados, Distrito Federal, municípios e União.

O critério estabelecido da neutralidade de carga tributária com a instituição das alíquotas de referência faz um sistema de pesos e contrapesos para oferecer uma certa resistência à ampliação demasiada dos critérios e produtos beneficiados com as exceções previstas na Constituição Federal.

O Sistema Tributário Nacional certamente vai mudar de patamar, figurando entre aqueles mais respeitados em termos de tributação do consumo. Porém, não basta mudar apenas esse tipo de tributação. Nossa alíquota global do IVA dual vai ser certamente superior a 25%, alta para os padrões mundiais, vez que este tributo responde por cerca de 40% da arrecadação. É preciso aumentar a tributação na renda e no patrimônio para que possamos diminuir a concentração de renda do país e diminuir a tributação no consumo, sem sacrifício dos recursos necessários para investimentos em políticas públicas para benefício da população. De outra parte, a instituição do *cashback* também vai contribuir para a desconcentração da renda, beneficiando as camadas mais pobres da população e cumprindo outro princípio estabelecido na Constituição, o da justiça fiscal.

Outro aspecto a ser ressaltado é a possível adoção do *split payment* para aproveitamento do crédito, o que significa que só será deduzido o crédito efetivamente pago pelo fornecedor, diminuindo-se muito as fraudes e inadimplências contumazes que ocorrem na tributação atual e contribuem para a erosão da base tributária.

Finalizando, o novo IVA dual contribuirá decisivamente para o incremento dos investimentos e das exportações, diminuirá o contencioso e propiciará uma maior neutralidade da tributação. Estima-se um incremento do PIB de até 20% nos próximos quinze anos.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965. *DOU*, Brasília, 6 dez. 1965. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm). Acesso em: 15 abr. 2024.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 15 abr. 2024.

BRASIL. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. *DOU*, Brasília, 15 dez. 2006. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm). Acesso em: 15 abr. 2024.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. *DOU*, Brasília, 21 dez. 2023. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm). Acesso em: 15 abr. 2024.

BRIGADÃO, Gustavo. *Revista Consultor Jurídico*, 25 abr. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-25/consultor-tributario-cobranca-iss-destino-continuar-inseguranca-juridica/>. Acesso em: 15 abr. 2024.

CASTELO, Melissa Guimarães. *Um novo IVA? Os tributos sobre o consumo e a economia digital*. São Paulo: Noeses, 2021.

OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. *Tributação do consumo na era digital: viabilidade da retenção em tempo real no contexto brasileiro*. 2022. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) – Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2022. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/32965>. Acesso em: 15 abr. 2024.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria MF n. 34, de 11 de janeiro de 2024. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 18, 12 jan. 2024. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=135658>. Acesso em: 15 abr. 2024.

NASCIMENTO, Houldine. Tributos sobre o consumo dominam arrecadação no Brasil. *Poder 360*, 6 mar. 2024. Disponível em: [https://www.poder360.com.br/economia/tributos-sobre-o-consumo-dominam-arrecadacao-no-brasil/#:~:text=Carga%20tribut%C3%A1ria,2021%20\(33%2C9%25\)](https://www.poder360.com.br/economia/tributos-sobre-o-consumo-dominam-arrecadacao-no-brasil/#:~:text=Carga%20tribut%C3%A1ria,2021%20(33%2C9%25)). Acesso em: 15 abr. 2024.

VALENTE, Fernanda; MENGARDO, Bárbara. Crocs é sandália? Leite de Rosas é loção? Veja 13 casos milionários no Carf e Justiça. *Jota*, 19 jul. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/crocs-sandalia-leite-rosas-locao-casos-milionarios-classificacao-fiscal-carf-justica-19072021>. Acesso em: 15 abr. 2024.



# **DESAFIOS E OBSTÁCULOS DO IVA NOS SEUS CINQUENTA ANOS NA UNIÃO EUROPEIA**

**Francisco Javier Sánchez Gallardo**

Auditor-fiscal, economista, doutor em Direito e conselheiro financeiro da Embaixada da Espanha no Brasil.

## **RESUMO**

O modelo europeu do IVA baseia-se nos princípios da generalidade, da importância do direito à dedução ou neutralidade do imposto e da tributação no destino. Estes princípios levaram a uma arrecadação elevada com baixos custos de gestão; no entanto, é um modelo não isento de dificuldades, as quais o têm obrigado a uma atualização, como assim se fez e continua a ser feito, num trabalho constante de revisão e melhoria.

**Palavras-chave:** Generalidade; dedução financeira; neutralidade; tributação no destino; fraude tributária.

## **ABSTRACT**

*The European VAT model is based on the principles of generality, the importance of the right to deduction or tax neutrality and taxation at destination. These principles have led to high tax collection with low management costs; however, it is*

*not without its difficulties, which have made it necessary to update the model, as has been done and continues to be done, in a constant work of revision and improvement.*

**Keywords:** Generality; financial deduction; neutrality; taxation at Destination; tax fraud.

## SUMÁRIO

1 Algumas considerações iniciais .....	819
2 A generalidade do IVA .....	820
3 O princípio da dedução financeira .....	822
4 A tributação no destino.....	832
5 A cobrança e a operatividade do IVA.....	837
6 A harmonização do IVA na União Europeia .....	845
Referências.....	847



## 1 ALGUMAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A aplicação do IVA nos países da União Europeia (doravante, UE) é antiga, sendo europeus os primeiros países a implementar o IVA no mundo. É o caso da França, que o adotou como imposto geral sobre o consumo em 1954.

Da mesma forma, a harmonização do IVA na UE já existe há décadas. As primeiras diretivas IVA foram aprovadas em 1967 e a principal norma de harmonização, que é a Directiva 388/77/CEE, foi aprovada em 1977.

Estas premissas levaram por vezes à conclusão de que o IVA europeu é um imposto antiquado, superado pelos desenhos aplicados em outros países, que o implementaram posteriormente. Esta conclusão não é adequada.

As modificações que foram introduzidas no regulamento europeu do IVA são muito numerosas e não vamos detalhá-las aqui. Em lugar de um imposto antiquado, desadaptado e obsoleto, o IVA que se aplica na UE é um imposto antigo, sem dúvida, mas que se adaptou a uma realidade em mudança e que, se olharmos para os estudos disponíveis, apresenta brechas bem reduzidas entre a arrecadação esperada e o montante realmente obtido (o que normalmente é conhecido como *Tax Gap*), especialmente em termos de *Compliance Gap* ou incumprimento derivado da efetiva aplicação das regulamentações tributárias. O caso espanhol, para estes efeitos, é especialmente significativo, mas voltaremos a este tema mais tarde.

Neste processo legislativo, que não terminou, uma vez que a regulamentação comunitária sobre o IVA está em constante discussão, existem vários princípios que podemos considerar como os principais na concepção e aplicação do IVA na UE.

Nas páginas seguintes faremos referência a estes princípios, anunciando brevemente a forma como foram configurados no direito da União e os desafios que os Estados da UE enfrentaram e ainda enfrentam para a sua eficaz aplicação.

## 2 A GENERALIDADE DO IVA

O ponto de partida na concepção do IVA é o princípio da generalidade, que apoia duas das características mais importantes do imposto: a sua neutralidade e a obtenção de receitas elevadas com taxas não especialmente altas, o que é uma consequência da aplicação dessas taxas a uma base tributária ampla.

A segunda consequência mencionada não parece exigir qualquer explicação adicional. Esta é uma questão puramente aritmética: uma base tributária ampla, em que a maioria dos bens e serviços vendidos num país estão sujeitos a IVA, conduz a uma elevada arrecadação, como normalmente ocorre nos países da UE.

Uma configuração adequada do sistema eficaz de arrecadação e gestão tributária também permite que essa arrecadação elevada seja obtida com um esforço administrativo não muito elevado. Voltaremos a este tópico mais tarde.

Quanto à neutralidade do imposto, a sua definição é relativamente simples: as decisões empresariais não devem ser adotadas por decisões fiscais, mas por outros tipos de motivações, ou seja, os contribuintes que se encontram em situações equivalentes e concorrem entre si não devem ser tratados de forma diferente em relação ao IVA. Este princípio é uma referência constante nos acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante TJUE), que o considera como a concretização neste domínio do princípio da igualdade de tratamento, fundamental no direito da União e também refletido no *Tratado sobre o Funcionamento da UE*.

A configuração deste princípio na regulamentação europeia do IVA é, no entanto, algo peculiar.

O fato gerador do IVA na UE divide-se em dois conceitos distintos, que são as entregas de bens e as prestações de serviços.

As entregas de bens são definidas com clareza, sendo configuradas como “a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário” pelo artigo 14º da Diretiva IVA<sup>1</sup>. A existência de uma entrega de bens exige

1 Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, que chamaremos de Diretiva IVA ou Diretiva do IVA.

não só a sua referência a um bem físico que constitui o objeto da operação, mas também a transferência da sua propriedade.

As prestações de serviços, previstas no artigo 24º da Diretiva, são todas as operações que não podem ser consideradas entregas de bens.

Esta definição procura garantir a generalidade na aplicação do imposto, de forma que apenas as situações que se pretendam livres de tributação fiquem fora do âmbito objetivo do IVA, o que ocorre fundamentalmente através das regras de isenção.

A generalidade do conceito, no entanto, tem suscitado críticas, as quais apontam que se trata de um conceito difuso, cujo perímetro não está bem definido, com o consequente comprometimento do princípio da segurança jurídica.



Figura 1 – O fato gerador do IVA. Fonte: Elaborado pelo autor.

Esta definição um tanto surpreendente, como já dissemos, foi completada pelo TJUE<sup>2</sup>, que indicou os requisitos a serem cumpridos para que haja uma prestação de serviços para efeitos de IVA:

1º – Deve haver uma relação jurídica bilateral ou contrato vinculativo entre as partes envolvidas na transação.

2 As decisões do TJUE são numerosas a este respeito, embora normalmente seja feita referência ao acórdão de 3-3-1994, processo C-16/93, Tolsma, que foi o primeiro a estabelecer claramente estes critérios.

O contrato, porém, pode ser de qualquer tipo; é necessário apenas que inclua o esquema típico dos contratos bilaterais: oferta e preço de troca.

2º – Esta relação deve dar origem a um serviço e a um pagamento por ele, que é precisamente a contrapartida, proporcional à operação realizada.

Esta contrapartida constituirá a base tributável do imposto e é definida em termos latos, incluindo qualquer valor que o sujeito passivo tenha direito a receber do seu cliente em pagamento pela operação realizada<sup>3</sup>.

Esta amplitude na definição da base tributável é importante, pois constitui o contrapeso ao princípio da dedução financeira, a que nos referiremos mais adiante, o que só é compreendido se partirmos da generalidade na definição das operações e da sua tributação.

### 3 O PRINCÍPIO DA DEDUÇÃO FINANCEIRA

O princípio da dedução financeira é o contrapeso ao da generalidade a que acabamos de nos referir. Esta dedução financeira e a sua importância são muitas vezes também referidas como o princípio da neutralidade fiscal, básico no modelo de IVA europeu<sup>4</sup>.

O IVA tributa a maior parte das operações realizadas nos Estados da União Europeia, da mesma forma que é dedutível a generalidade dos valores pagos por IVA pelos sujeitos passivos aos seus fornecedores. Uma característica não se entende sem a outra: a generalidade existe porque existe o princípio

3 Assim foi destacado pelo TJUE em decisões como as de 23-11-88, *Naturally Yours Cosmetic*, processo 230/87; 29-3-1, *Comissão vs. França*, processo C-404/99; 7-3-1, *Bertelsmann*, processo C-380/99, ou 11-6-15, *Lisboagás*, processo C-256/14, entre outras.

4 Assim foi declarado nos acórdãos do TJUE de 14-2-1985, *Rompelman*, processo 268/83; 6-7-1995, *BP Soupergaz*, processo C-62/93; 21-3-2000, *Gabalfresa e outros*, processos C-110/98 a C-147/98; 26-5-2005, *Kretztechnik*, processo C-465/03; 13-3-2008, *Securenta*, processo C-437/06; 8-5-2013, *Petroma Transports e outros*, processo C-271/12; 15-9-2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, processo C-516/14, ou 14-9-17, *Iberdrola Inmobiliaria Investimentos Imobiliários*, processo C-132/16.

da dedução financeira e, ao mesmo tempo, a dedução financeira tem como ponto de partida a generalidade na configuração do fato gerador e da sua base tributável.

O princípio da dedução financeira se opõe ao da dedução física. A dedução financeira envolve a dedução do IVA pago nas compras de bens e serviços desde o momento em que estas são realizadas, sem ter de esperar pela venda dos produtos que resultam da atividade econômica, ao contrário do que acontece com a dedução física, em que, só quando os bens e serviços fornecidos por cada sujeito passivo são vendidos, o IVA pago a montante sobre as compras pode ser recuperado.

A definição anterior é importante, pois por vezes comete-se o erro de equiparar a dedução financeira ao direito à dedução no momento do pagamento do preço aos fornecedores. Esta abordagem é errônea, como dissemos: a dedução financeira é, pura e simplesmente, o adiantamento na dedução do IVA suportado nas compras, sem ter de esperar pela venda dos produtos resultantes. Não tem nada a ver com o momento em que o preço das operações é pago.

Unicamente de forma excepcional se pode restringir a dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos. Isto tem sido reiteradamente declarado pelo TJUE<sup>5</sup> e, sem dúvida, garante o princípio da neutralidade e equilibra o princípio da generalidade que analisamos anteriormente. A efetividade da dedução financeira é ilustrada na figura 2, em que apresentamos o exemplo de uma incorporadora imobiliária que adquire diversos bens e serviços.

A aplicação conjunta dos princípios da generalidade e da dedução financeira conduz a uma conclusão importante do ponto de vista da atividade econômica: como princípio geral, todo o IVA pago nas aquisições de bens e serviços é dedutível, não havendo qualquer distinção entre estes (contrapeso da generalidade), nem entre despesas correntes e investimentos.

5 Assim foi expressamente afirmado, entre outras, nas decisões de 13-7-1989, Wisselink e Abemij, processos 93/88 e 94/88; 19-2-1998, SPAR Österreichische Warenhandels, processo C-318/96, ou 21-6-2012, Mahagében e Dávid, processos C-80/11 e C-142/11.



Todos estes itens de despesa estarão sujeitos a IVA e serão **dedutíveis**.

Figura 2 – A efetividade da dedução financeira. Fonte: Elaborado pelo autor.

A generalidade na aplicação do IVA significa que os seis itens de despesa apresentados na figura 2 são tributados pelo imposto.

A dedução financeira garante que o IVA total correspondente a estas rubricas de despesas seja dedutível, e de forma imediata, pela empresa.

Esta dedução financeira promove a neutralidade fiscal e implica uma grande simplificação para as empresas e para o fisco, mas pode facilitar a fraude fiscal.

A primeira e mais óbvia área de polêmica em que este princípio da dedução financeira tem gerado problemas é a tributação efetiva do consumo privado, que, precisamente pela generalidade do direito à dedução, é mais fácil neste modelo do que nos modelos de dedução física.

Novamente, ilustramos estas considerações com uma figura, relativa à mesma empresa da figura anterior.



Figura 3 – Dedução financeira e despesas privadas. Fonte: Elaborado pelo autor.

A situação apresentada na figura 3 é simples, assim como a conclusão a que se deve chegar: o IVA correspondente às férias dos proprietários da empresa não é dedutível, não gera qualquer tipo de crédito fiscal e, caso a empresa pretenda fazer a sua dedução ou reembolso, os serviços de fiscalização deverão realizar as ações cabíveis.

A recusa da dedução nestes casos está assim prevista na legislação em matéria de IVA dos Estados da UE e, em situações como a que acabamos de apresentar, não suscita grandes polêmicas.

O primeiro problema que surge neste contexto é a identificação destas situações.

Obviamente, se for detectado um problema como o que acabamos de apresentar na fiscalização de uma empresa, a ação da administração fiscal será simples.

O mais difícil é identificar as empresas que possam estar deduzindo indevidamente o IVA correspondente a este tipo de despesa. Para estes efeitos, a qualidade da informação disponibilizada às autoridades fiscais é determinante. Voltaremos a este tópico mais tarde.

Em outros casos, o que acontece é que as despesas são mistas, tanto privadas como relacionadas com a atividade econômica. Um bom exemplo são as

despesas relacionadas com veículos utilizados em atividades econômicas e para fins privados. Neste caso, não existe uma solução única na UE, uma vez que se trata de uma questão não harmonizada, e cada país tem a sua própria regulamentação sobre o assunto. O elemento comum entre todas elas é a necessidade de determinar a utilização empresarial e, com base nela, calcular a possível dedução do IVA. De qualquer forma, é uma questão altamente controversa.

A dedução financeira, pela celeridade que requer, pode gerar outras situações em que ocorram consumos privados que deveriam ser tributados pelo IVA, mas que são de natureza diferente.

Continuemos com o exemplo da incorporadora, que, agora, em vez de assumir as despesas das férias dos proprietários, o que faz é dar gratuitamente um apartamento ao filho dos donos por ocasião do seu casamento.



Figura 4 – Presente para consumo privado. Fonte: Elaborado pelo autor.

Obviamente, na situação descrita ocorre um consumo privado que deveria ser tributado, não há dúvida disso; os problemas surgem na hora de efetivar essa tributação. Esses problemas são duplos:

1º – Se tivermos em conta a natureza do negócio imobiliário, é muito provável que uma parte das despesas da empresa com a construção do apartamento seja

antiga. Um bom exemplo disso seria a compra do terreno onde foi construído o prédio, o que pode ter acontecido há anos.

A tributação do consumo privado através da via exclusiva de limitação do direito à dedução poderia colidir, neste caso, com a prescrição tributária, o que poderia impedir a administração fiscal de negar a dedução do IVA correspondente aos referidos terrenos (bem como do IVA de outros itens antigos de despesa).

2º – Adicionalmente, é necessário considerar que as despesas relacionadas com o apartamento provavelmente serão comuns à construção dos outros apartamentos da empresa incorporadora, normalmente vendidos aos clientes. A especificação da parte proporcional das despesas imputáveis ao apartamento que é transmitido gratuitamente ao filho dos proprietários da empresa enfrenta esta dificuldade técnica adicional.

Os problemas acima referidos levaram, no modelo de IVA europeu, à tributação do consumo privado através da tributação por IVA da entrega gratuita do apartamento, tal como é feito na Diretiva IVA, que inclui duas medidas legislativas específicas a esse respeito:

1º – a que estabelece a tributação por IVA das operações gratuitas quando realizadas a partir dos bens ou direitos que formam parte do patrimônio da atividade econômica, tal como fazem os artigos 16º e 26º da Diretiva IVA em relação, respectivamente, às entregas de bens e às prestações de serviços;

2º – a que define a base tributável destas operações, que, por sua própria definição, não pode ser o preço das operações, uma vez que, como gratuitas, são definidas justamente por não terem preço. Isto é feito pelos artigos 74º e 75º da Diretiva, que se referem ao custo dos bens ou serviços entregues gratuitamente.

Finalmente, interessa adicionar que a própria definição de consumo privado é controversa. Nos exemplos apresentados, indiscutivelmente ocorreram utilizações ou consumos privados totalmente alheios à atividade da empresa. A situação nem sempre é tão simples. Situações como presentes a clientes

ou operações com os funcionários das empresas também geraram polêmicas muito importantes nos Estados da UE.

Há uma segunda área de controvérsia na dedução financeira, que é dada pelo elemento cronológico ou temporal que mencionamos no início da seção. Este componente levanta diversas questões.

A primeira delas é de natureza puramente jurídica: se o direito à dedução ou crédito fiscal estiver desvinculado da venda dos produtos da empresa, é necessário definir o momento a partir do qual, uma vez efetuadas as compras de bens e serviços, o direito à dedução do IVA pago a montante poderá ser exercido.

A regulamentação europeia do IVA determina este momento, geralmente, referindo-se à data em que são efetuadas as compras de bens e serviços ou quando é pago o preço, priorizando o primeiro que ocorre no tempo. Esta é, no entanto, uma questão também controversa, primeiro porque nem sempre é fácil determinar a data em que um bem ou serviço foi adquirido e, segundo, porque existem modalidades contratuais que não se enquadram bem nestes critérios, como é o caso, entre outros, das operações continuadas.

Deste ponto de vista temporal, o elemento que normalmente mais se destaca neste contexto é a necessidade de que a devolução dos saldos em favor dos contribuintes seja realizada o mais rapidamente possível.

Esta celeridade no reembolso dos valores de IVA em favor dos sujeitos passivos é a forma como se garante a neutralidade do imposto ao longo do tempo, evitando assim que se atrasse a eficácia do reembolso dos créditos em seu favor. O TJUE tem repetidamente se referido esta questão<sup>6</sup>, destacando a necessidade de os mecanismos de reembolso serem articulados pelos Estados da UE de forma a eliminar ou, pelo menos, minimizar o custo financeiro que os sujeitos passivos têm de assumir em consequência da aplicação do IVA.

6 Cf. acórdãos do TJUE de 25-10-2001, Comissão vs. Itália, processo C-78/00; 10-7-2008, Sosnowska, processo C-25/07, ou 12-5-2011, Enel Maritsa Iztok 3, processo C-107/10, entre outros.

Adicionalmente, a aplicação ampla do princípio da tributação no destino evita que os Estados da UE tenham de devolver montantes de IVA que nunca receberam, mas que foram pagos a outros Estados. No modelo europeu do IVA, esta possibilidade está excluída, o que, obviamente, facilita a devolução dos valores resultantes aos contribuintes.

Sob esta perspectiva, a principal dificuldade enfrentada pelas administrações tributárias europeias é a necessidade de devolver os montantes de IVA pagos pelas compras efetuadas antes de ocorrer a venda dos produtos que a empresa irá comercializar, como é ilustrado na figura a seguir:



O IVA a montante é dedutível, uma vez que é suportado nas aquisições de bens e serviços destinados à atividade, como verificar o **destino à atividade económica?**

Figura 5 – Dedução antecipada do IVA nas compras. Fonte: Elaborado pelo autor.

Na figura 5 continuamos com o exemplo da empresa incorporadora, especialmente útil para estes fins devido ao longo período que pode existir entre a compra de insumos e a oferta da produção ao mercado nesta atividade, bem como pela possibilidade de existirem atividades privadas que possam ser disfarçadas de atividades econômicas para se obter o reembolso do IVA correspondente.

O problema é óbvio: se, no dia 22 de novembro de 2023, a empresa adquirir terrenos pelos quais paga o IVA e pretenda ver o referido IVA devolvido, a administração tributária será obrigada a tomar uma decisão meses ou mesmo anos antes da venda dos imóveis resultantes.

A possível solução de adiar a dedução do IVA até a venda dos apartamentos a construir pode parecer uma opção atrativa, mas é contrária ao princípio da neutralidade, já que acarreta um custo financeiro para a empresa que pode ser considerável.

Pelo contrário, se a dedução e posterior reembolso forem antecipados e deverem ser autorizados mais ou menos rapidamente a partir do momento em que o sujeito passivo assim o solicitar, a administração tributária será obrigada a tomar uma decisão também antecipadamente.

O exemplo exposto é complexo em qualquer situação, mas principalmente com os novos contribuintes, ou seja, com as empresas recém-constituídas, em relação às quais o fisco carece da referência histórica que tem em relação ao restante dos contribuintes.

O critério do TJUE é contundente a este respeito<sup>7</sup>: a partir do momento em que o sujeito passivo adquire bens e serviços com a intenção de os utilizar nas suas atividades econômicas, o IVA pago a montante é dedutível.

O grande desafio para as autoridades tributárias europeias neste contexto é a detecção de pedidos de reembolso fraudulentos e a sua separação daqueles outros que são legítimos e que, portanto, não deverão ter problemas com a sua autorização.

Tendo exposto alguns dos problemas mais relevantes que existem a este respeito, outras áreas importantes de controvérsia que podemos mencionar são as seguintes:

1º – As estratégias por vezes implementadas por alguns sujeitos passivos que operam em setores isentos, com direito à dedução correspondentemente limitado, para melhorar a sua dedução do IVA pago a montante.

Não é incomum, em particular, que sejam introduzidas empresas intermediárias para a aquisição de determinados bens ou serviços de grande valor (imóveis, por exemplo), que posteriormente são cedidos às entidades usuárias por meio de contratos que tornam possível um pagamento parcelado do IVA.

7 Cf. acórdãos de 11-7-1991, Lennartz, processo C-97/90, ou de 14-10-2021, E e Z, processos C-45/20 e C 46/20.

A jurisprudência europeia tem admitido a negação da validade destas estruturas, que considera abusivas e, portanto, inválidas<sup>8</sup>, quando não há razão substantiva que justifique a sua existência. Obviamente, o desafio para as administrações fiscais reside na justificação adequada de que não há outra razão para estas estruturas senão a obtenção de um benefício fiscal ilícito.

2º – A dedução dos valores de IVA cobrados pelos fornecedores de bens e serviços, mas não pagos às autoridades fiscais. O que foi dito acima é especialmente sério no que é conhecido como “fraude carrossel”, sobre a qual falaremos na seção seguinte.

3º – A importância das obrigações formais. A regra comunitária é aparentemente clara, condicionando a dedução do IVA à posse, pelo sujeito passivo, da correspondente fatura emitida pelo seu fornecedor, fatura cujo conteúdo está harmonizado em toda a UE pelo artigo 226º da Diretiva IVA. Em princípio, se a fatura correspondente a qualquer compra não contiver as informações estabelecidas pela Diretiva, o IVA pago a montante não é dedutível.

Neste caso, há uma evolução jurisprudencial de grande interesse.

Assim, a jurisprudência mais antiga indicava que um simples incumprimento formal não poderia justificar o direito à dedução do IVA pago a montante<sup>9</sup>. Este critério jurisprudencial foi moderado mais recentemente, quer negando diretamente o direito à dedução do IVA nos casos de incumprimento doloso de obrigações formais<sup>10</sup>, quer rejeitando a dedução quando não existem faturas de compra em nome do sujeito passivo e nenhum outro elemento de prova

8 Neste caso, a jurisprudência europeia começa com o acordão de 21-2-2006, Halifax, processo C-255/02.

9 Foi assim que o TJUE se expressou em acórdãos como os de 30-9-2010, Uzsodaepítő, processo C-392/09; 6-9-2012, Tóth, processo C-324/11; 11-12-2014, Idexx Laboratories Italia, processo C-590/13, ou 7-3-2018, Dobre, processo C-159/17.

10 Como nos acórdãos de 28-7-2016, Astone, processo C-332/15, e de 11-11-2021, Ferimet, processo C-281/20.

relacionado com a dedução do IVA<sup>11</sup>, ou quando apenas estiver disponível um parecer pericial emitido a pedido do tribunal<sup>12</sup>.

## 4 A TRIBUTAÇÃO NO DESTINO

O último princípio que analisarei é o da tributação por IVA no destino, tradicionalmente apoiado no contexto internacional e também amplamente aplicado na UE.

Este princípio visa aproximar a aplicação do IVA dos locais de consumo de bens e serviços, que normalmente serão também os locais onde existe a demanda de serviços públicos financiados pela arrecadação tributária. E se isto ocorre em trocas puramente internacionais de bens e serviços, também se aplica dentro da UE, apesar de este ser um mercado interno, visto que os orçamentos de receitas e despesas públicas continuam a ser nacionais.

Uma vez enunciado o princípio geral, este deve ser concretizado em regras específicas que facilitem a sua aplicação pelos sujeitos passivos e, da mesma forma, o seu controle por parte das autoridades fiscais.

Neste sentido, é tradicional, no modelo europeu do IVA, distinguir entre bens e serviços e, igualmente, segundo se trate de operações realizadas entre sujeitos passivos ou de operações em que os clientes são consumidores finais.

Começando pelas transações realizadas entre empresas, e diferenciando-as entre entregas de bens ou serviços, teríamos o seguinte:

1º – Nas vendas de mercadorias entre empresas: imposto zero no Estado de origem e IVA no Estado de destino, a ser apurado pelo comprador, que ao mesmo tempo é garantido com um crédito fiscal imediato. O mesmo acontece com os movimentos de mercado entre diferentes Estados sem transmissão (chamados de transferência).

11 Como no acórdão de 16-2-2023, ASA, processo C-519/21.

12 Como no acórdão de 21-11-2018, Vädan, processo C-664/16.

Como veremos mais tarde, o sistema baseia-se na troca de informações entre os Estados da UE. Além do problema da fraude carrossel, que explicaremos mais adiante, na troca de informações os problemas aparecem quando elas são imprecisas ou atrasadas.

2º – Os serviços fornecidos entre empresas são tributados diretamente no Estado de residência do cliente, com o IVA igualmente apurado pelo comprador e crédito tributário imediato.

Neste caso, são definidas exceções, aplicáveis a serviços relacionados com imóveis, transporte de passageiros, acesso a eventos, aluguéis de curta duração de meios de transporte e serviços de restaurantes ou *catering*.

Podemos resumir as considerações acima na figura a seguir:



Figura 6 – Aplicação do IVA no destino em vendas entre empresas na eu. Fonte: Elaborado pelo autor.

Nesta figura ilustramos a situação de uma empresa localizada na Espanha que adquire bens de um fornecedor alemão, representado pela seta vermelha, e serviços de um fornecedor francês, representado pela seta azul.

Em ambos os casos, as operações são tributadas na Espanha, que é considerado o Estado de destino. A diferença entre eles é que o critério utilizado para a venda da mercadoria é o do local de chegada do transporte, neste caso Madri.

No que diz respeito aos serviços, o critério utilizado nas transações entre sujeitos passivos é o da sede ou estabelecimento do cliente, que neste caso também é Madri.

Esta diferença explica-se por vários motivos, como a impossibilidade de se definir um destino físico para as prestações de serviços ou a maior facilidade de armazenamento e posterior venda que existe para as mercadorias e não tanto para os serviços, menos adequados, portanto, para operações em cadeia.

Por fim, a seta que aponta para Milão poderia representar, por exemplo, uma viagem de negócios em que um funcionário da empresa espanhola tenha de se hospedar num hotel localizado nesta cidade. O serviço de hospedagem será tributado na Itália.

Voltando às regras gerais, em ambos os casos, entregas de bens ou prestação de serviços, as operações deverão ser comunicadas ao fisco através de uma declaração informativa específica, que é apresentada no Estado de estabelecimento do fornecedor e que dá origem a uma troca de informações. Essa troca permite que os dados da transação cheguem ao Estado de destino, que poderá assim verificar se o IVA correspondente às operações foi declarado corretamente ou não. Voltaremos a falar depois sobre esta questão.

Nas operações realizadas com consumidores finais aplica-se o mesmo princípio de IVA no destino, embora com alguma diferença na gestão do imposto que é importante.

No caso das mercadorias, o destino é um conceito físico; já para os serviços, é utilizado o critério de residência do cliente. Os critérios são equivalentes aos definidos para as vendas entre sujeitos passivos, como é evidente.

A diferença reside no modelo de gestão do IVA que é aplicado nestes casos.

Nas vendas entre sujeitos passivos, o comprador é responsável pelo pagamento do imposto no Estado de destino. Isto traduz-se na criação de um novo fato gerador nas operações com bens físicos, que é a aquisição intracomunitária de bens, para a qual o IVA correspondente ao que é uma compra deve ser pago pelo comprador. Nas prestações de serviços, o procedimento é o mecanismo conhecido como “reverse charge”, o que significa também que é o comprador, sujeito passivo do IVA, quem deve depositá-lo no tesouro.

Em ambos os casos, é o sujeito passivo comprador quem tem a obrigação de pagar o IVA da compra. Este IVA é simultaneamente dedutível, o que se traduz num sistema simultâneo de débito e crédito que tem gerado muitos problemas, dos quais falaremos mais tarde.

Este sistema não opera quando os clientes são consumidores finais, uma vez que:

1º – trata-se de pessoas físicas que não constam do cadastro europeu de sujeitos passivos, de que falaremos mais adiante;

2º – não são sujeitos passivos que apresentam declarações de IVA periodicamente, pelo que o seu controle também não é fácil.

A forma como a UE tem compatibilizado a tributação no destino e a cobrança eficaz e simples dos montantes correspondentes tem sido o sistema de balcão único, mais conhecido pelo seu nome em inglês, "one stop shop", que ilustramos na figura 7.



Figura 7 – O sistema de balcão único na UE. Fonte: Elaborado pelo autor.

No exemplo propomos um fornecedor de bens ou serviços cuja atividade se desenvolve em Almeria (cidade situada no sudeste da Espanha). Este fornecedor vende bens e serviços a consumidores finais alemães, franceses, italianos e também espanhóis.

O IVA correspondente às vendas realizadas na Espanha é normalmente contabilizado e pago fora do balcão único, o “one stop shop”, através do formulário ou guia de apuração habitualmente utilizado para a declaração e apuração do IVA.

As vendas efetuadas a pessoas físicas residentes nos três Estados acima referidos corresponderão aos Estados dos clientes, que serão, respetivamente, Alemanha, França e Itália. Estas vendas são representadas pelas setas vermelhas na figura 7.

No entanto, o pagamento destes valores é efetuado através do “balcão único”, que consiste no pagamento ao fisco espanhol do total acumulado correspondente a estas vendas – as efetuadas a particulares residentes em outros Estados da União –, o que está descrito na figura 7, abaixo, à esquerda, como “Total IVA (menos Espanha)”. Este montante é depois enviado aos fiscos dos países de destino, o que está representado pelos fluxos azuis que têm como origem o fisco espanhol e como destino a Alemanha, a França e a Itália.

O sistema de balcão único descrito funciona razoavelmente, mas não está isento de problemas ou desafios que tiveram de ser resolvidos:

1º – Em primeiro lugar, devemos destacar a dificuldade de aplicá-lo a milhões de transações e a milhões de clientes.

Considerando que o Estado de residência é decisivo na aplicação destes critérios, a regulamentação europeia teve que definir critérios operacionais tanto para as empresas como para as administrações fiscais sob o seu controle<sup>13</sup>.

2º – Da mesma forma, e no que diz respeito ao controle das operações, foi necessário desenvolver ferramentas específicas, que são as seguintes:

- a. O estabelecimento de novas obrigações de informação para os prestadores de serviços de pagamento, adotado pela Diretiva (UE) 2020/284, de 18 de fevereiro de 2020, que modificou a Diretiva do

<sup>13</sup> Esses critérios estão contidos no Regulamento (EU) 282/2011, do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva do IVA.

IVA no que diz respeito à introdução de determinadas obrigações aplicáveis aos referidos prestadores de serviços de pagamento. Estas obrigações entraram em vigor a partir de 1º de janeiro de 2024, pelo que é cedo para realizar qualquer tipo de avaliação sobre a sua efetiva aplicação.

- b. A criação de novas obrigações de informação para as plataformas digitais envolvidas na venda ao consumidor final, também vigentes desde 1º de janeiro de 2024, com idêntico comentário.

## 5 A COBRANÇA E A OPERATIVIDADE DO IVA

Como se sabe, o modelo tradicional de aplicação do IVA baseia-se na repercussão do imposto correspondente nas faturas emitidas pelos sujeitos passivos e na dedução do IVA pago a montante nas suas compras. É assim que o IVA tributa o valor acrescentado em cada uma das fases das cadeias produtivas.

Este modelo é ilustrado na figura 8, apresentada a seguir.

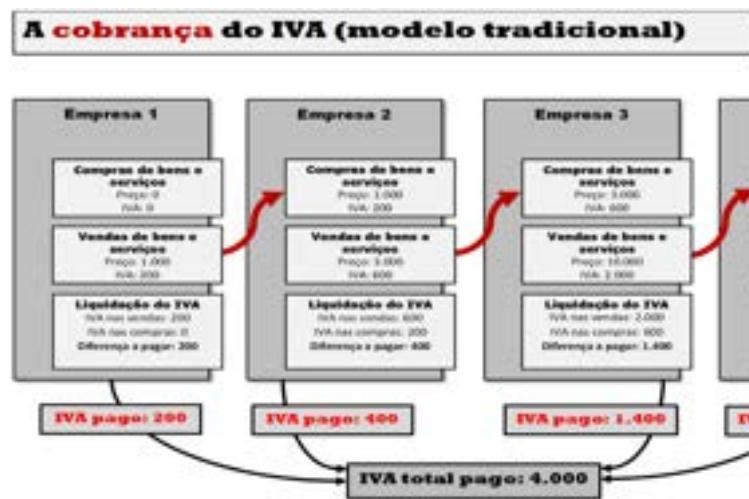


Figura 8 – Modelo tradicional de cobrança do IVA. Fonte: Elaborado pelo autor.

Este modelo apresenta duas vantagens muito importantes para a gestão tributária, que são as seguintes:

1<sup>a</sup> – O IVA que incide sobre o produto entregue ao consumidor final coincide com a soma dos valores totais que entraram no Tesouro pelos diferentes sujeitos passivos que intervieram na cadeia, o que é consequência da aplicação conjunta dos dois princípios que explicamos nas seções 2 e 3, generalidade e dedução financeira.

2<sup>a</sup> – O risco de incumprimento fiscal é diversificado, uma vez que cada um dos sujeitos passivos envolvidos na cadeia é exclusivamente responsável pelo pagamento do IVA correspondente ao seu valor acrescentado. Na figura 8, as empresas 1, 2, 3 e 4 são obrigadas a pagar ao Tesouro, respetivamente, 200, 400, 1.400 e 2.000 euros, valores que, somados, resultam em 4.000 euros de IVA correspondentes ao bem ou serviço que é adquirido pelo consumidor final. Na hipótese de algum deles não cumprir com suas obrigações tributárias, o impacto na arrecadação é limitado à sua parte.

O que acaba de ser descrito é conhecido na União Europeia como o princípio dos pagamentos fracionados.

Neste sistema, é importante a repercussão do IVA nas vendas que acontecem ao longo da cadeia, assim como a dedução do IVA pago nas compras. É assim que se especificam os princípios que explicamos anteriormente: generalidade e dedução financeira.

Este último aspecto, a facilidade de dedução do IVA pago nas compras, tem levado a que, em certos casos, a dedução do IVA pago aos fornecedores seja substituída por um sistema diferente, em que é o próprio comprador quem tem o estatuto de devedor do imposto ao erário público. Este sistema é mais conhecido como procedimento de “reverse charge” e envolve um “split payment” em que o adquirente dos bens e serviços é quem declara e paga ao Tesouro o IVA correspondente às suas compras.

A aplicação deste sistema na UE teve de ser realizada em combinação com a eficácia do direito à dedução e o respeito pelo princípio da neutralidade, que é fundamental no modelo europeu do IVA. Isto fez com que, simultaneamente à obrigação de pagar o IVA correspondente às compras, fosse reconhecido aos compradores o direito à dedução do IVA assim pago ao Tesouro. O que

precede fez com que o *reverse charge* ou *split payment* se tornasse um sistema simultâneo de débito e crédito para os contribuintes que o aplicam.

O funcionamento efetivo deste procedimento é explicado, com referência às empresas 1, 2 e 3, na figura seguinte:

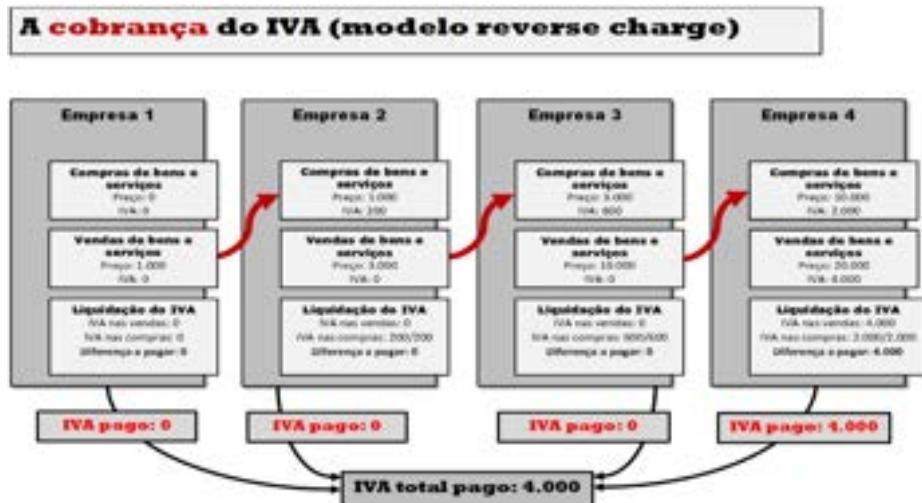


Figura 9 – Modelo de cobrança com reverse charge. Fonte: Elaborado pelo autor.

Na figura 9, as empresas 2, 3 e 4 compram bens ou serviços, respectivamente, por 1.000, 3.000 e 10.000 euros, que são os valores que pagam aos seus fornecedores. No entanto, elas não pagam IVA aos seus fornecedores; em vez disso, o que fazem é debitar e creditar, simultaneamente, os 200, 300 e 2.000 euros que correspondem às suas compras, tal como indicado nas caixas onde está contida a liquidação ou apuração do IVA.

O resultado efetivo do acima descrito é duplo:

1º – Desaparecem os pagamentos que foram realizados, na configuração clássica do IVA, por cada um dos contribuintes envolvidos na cadeia, que foram os 200, 400 e 1.400 que os empresários 1, 2 e 3 pagaram ao Tesouro na figura 8.

2º – O pagamento do IVA total correspondente à mercadoria finalmente vendida, que é de 4.000 euros, é assumido pelo último sujeito passivo da cadeia, que é a empresa 4 da figura 9.

O modelo descrito de *reverse charge* foi adotado com sucesso em duas áreas específicas:

1º – Nos serviços prestados por sujeitos passivos sem qualquer tipo de estabelecimento no Estado de residência dos seus clientes quando estes, por sua vez, são também sujeitos passivos do imposto.

Como explicamos anteriormente, é mais difícil realizar operações em cadeia com serviços do que com mercadorias, portanto, neste caso, a disfunção da fraude carrossel, que explicaremos depois, é mais difícil de acontecer.

2º – Em setores nos quais, de um modo geral, os clientes são mais confiáveis em termos fiscais do que os seus fornecedores. O exemplo mais óbvio é o das incorporadoras imobiliárias, empresas que, justamente por possuírem imóveis, têm mais dificuldade de desaparecer sem cumprir as suas obrigações fiscais do que os seus fornecedores. O mesmo acontece com as empresas declaradas insolventes ou em falência.

Em todos estes casos, a carga fiscal é transferida para os clientes, reduzindo-se assim o risco de não pagamento do IVA cobrado aos clientes nas faturas.

O sistema do *reverse charge* deu, no entanto, origem a um dos maiores problemas que o modelo de IVA da UE tem, que é a venda de mercadorias entre empresas de diferentes Estados e a fraude carrossel.

Tal como explicamos na seção anterior e ilustramos na figura 6, nas entregas de mercadorias efetuadas entre sujeitos passivos estabelecidos em diferentes Estados da UE, aplica-se um princípio de tributação no destino que significa que a mercadoria sai isenta de IVA (taxa zero) do Estado de origem e que é no Estado de destino onde o comprador deve declarar e pagar o imposto, o qual, ao mesmo tempo, pode deduzir. Este é o sistema de crédito e débito que mencionamos anteriormente.

A título de exemplo, poderíamos pensar que, no mês de setembro do ano N, um empresário espanhol que se dedica à produção têxtil apresenta os seguintes dados:

- vende roupas a outros sujeitos passivos na Espanha por 250.000 euros;
- tem despesas com compra de bens e serviços adquiridos na Espanha e tributados com IVA no valor de 80.000 euros;
- compra tecidos de um fornecedor italiano por 20.000 euros.

A apuração do IVA para este empresário seria a seguinte:

Tabela 1 – Exemplo de apuração do IVA com compras em outros Estados da UE.

Apuração do imposto			
	Valor	Taxa	
<b>IVA a pagar</b>			
Vendas tributáveis	250.000 euros	21%	52.500 euros
Compras intra-EU de bens	20.000 euros	21%	4.200 euros
<b>Total IVA a pagar</b>			<b>56.700 euros</b>
<b>IVA dedutível</b>			
Compras interiores	80.000 euros	-	16.800 euros
Compras intra-EU de bens	20.000 euros		4.200 euros
<b>Total IVA dedutível</b>			<b>21.000 euros</b>
<b>RESULTADO TOTAL DO IVA</b>			<b>35.700 euros</b>

Fonte: Elaborado pelo autor.

Os dados contidos nos círculos azul e vermelho, respectivamente, representam o débito e o crédito gerados pela compra de tecidos no valor de 20.000 euros junto ao fornecedor italiano.

No exemplo proposto, o contribuinte espanhol realiza outras compras com fornecedores espanhóis que o obrigam ao pagamento a eles de IVA no valor de 16.800 euros, o que corresponde a 21% dos 80.000 euros por essas compras, e que será assim indicado nas faturas correspondentes.

A fraude carrossel acontece quando esta última magnitude desaparece e o sujeito passivo só tem compras em outros Estados da UE, onde se aplica o sistema de débito e crédito que acabamos de apresentar, e vendas internas em que se aplica o IVA normalmente. Por referência à tabela 1, os 16.800 euros de IVA pagos nas compras com outros sujeitos passivos espanhóis desapareceriam e teríamos apenas vendas de 250.000 euros, resultando num IVA a pagar de 52.500 euros (21%), e a compra junto ao fornecedor italiano, com débito e crédito simultâneos de 4.200 euros.

O resultado total do IVA neste caso seria de 52.500 euros. A fraude consistiria, justamente, em desaparecer, uma vez recebido esse valor do cliente, ou seja, do comprador de roupa por 250.000 euros, sem pagar esse valor ao Tesouro, ficando com ele ao mesmo tempo que o cliente, se é sujeito passivo, irá solicitar a dedução e o reembolso. Não por casualidade, outro nome utilizado para a fraude carrossel é “missing trader”, ou “comerciante desaparecido”.

É importante insistir que esta fraude é incentivada precisamente porque um regime de *split payment* simultâneo é aplicado às compras de outros estados da UE, o que significa que, de fato, o IVA sobre elas desaparece.

O funcionamento desta forma de fraude, altamente prejudicial na UE, é ilustrado na figura 10.



Figura 10 – Funcionamento da “fraude carrossel”. Fonte: Elaborado pelo autor.

As seguintes operações são explicadas na figura 10:

1º – A venda de mercadorias da Alemanha (Stuttgart) para a Espanha (Madri) por 1.000 euros. Esta operação tem taxa zero na Alemanha e dá origem a uma aquisição intracomunitária na Espanha, em que o comprador aplica um sistema de débito e crédito ou *split payment* de compra com crédito simultâneo.

2º – A venda da mesma mercadoria na Espanha, de Madri a Sevilha. É nesta venda que ocorre a fraude:

porque o vendedor, que é a empresa de Madri, aplica IVA na fatura, mas não o paga ao Tesouro público (por isso na figura a seta é acompanhada de ponto de interrogação).

Isto é possível porque ele conseguiu comprar sem ter de pagar IVA ao seu fornecedor. Caso contrário, não poderia desaparecer tão facilmente, pois, se o fizesse, perderia o IVA pago ao fornecedor na compra. A fraude carrossel tem frequentemente como ponto de partida uma operação intracomunitária, na qual é aplicado este sistema de *split payment* com crédito simultâneo.

Sendo este um dos problemas mais graves que o IVA apresenta na UE, as propostas de mudanças regulatórias não alcançaram o consenso necessário entre seus Estados-membros. Em vez disso, eles optaram por reforçar a cooperação administrativa, a criação de unidades especializadas na repressão deste tipo de fraude e a revisão dos sistemas de “*reporting*” por parte dos sujeitos passivos.

A cooperação administrativa entre os Estados da UE é descrita na figura seguinte:

**O intercâmbio de informação entre os Estados da EU nas operações entre empresas**



Figura 11 – Cooperação administrativa entre os Estados da UE para o controle do IVA.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Este é o sistema que existe na UE desde 1993 e significa que, para qualquer venda entre empresas (no caso da figura, com origem na Espanha e destino na Itália), o vendedor informa à sua administração tributária, neste caso, a espanhola, para que esta, por sua vez, informe ao fisco italiano, que é quem poderá controlar a correta aplicação do imposto no seu país.

O sistema baseia-se na existência de um registo europeu de sujeitos passivos de IVA, denominado VAT *Intra-Community Exchange System* (VIES), que permite a troca de informações e a atribuição exata dos dados ao comprador. No caso do exemplo, o cadastro VIES permite que a informação sobre a venda da Espanha à Itália seja atribuída de forma inequívoca ao comprador da mercadoria.

As melhorias introduzidas nos últimos anos, e que se revelaram eficazes no combate à fraude, centraram-se:

- a. na criação, pelos Estados da UE, de escritórios ou equipes especializadas dedicadas exclusivamente à repressão destes tipos de fraude, e
- b. na ligação direta entre eles.

Adicionalmente, desde 2017, existe um sistema complementar/alternativo na Espanha, no qual os sujeitos passivos emitem e recebem faturas de suas vendas e compras e, no prazo de quatro dias, fornecem à administração tributária a informação destas faturas de forma estruturada.

Este sistema não é, no sentido estrito da expressão, um sistema de faturação eletrônica; no entanto, tem demonstrado uma elevada eficiência na aplicação do IVA, uma vez que obriga os sujeitos passivos que o aplicam (aqueles com um volume de negócios superior a 6.000.000 euros) a gerar mensagens estruturadas com toda a informação das suas faturas de compras e vendas, bem como a transmiti-las à administração tributária num curto espaço de tempo (quatro dias).

Este é o modelo (convenientemente adaptado) que será implementado em toda a UE para informações sobre operações intracomunitárias (Projeto VIDA – VAT in the Digital Age, incluído na proposta da Comissão Europeia de 8 de dezembro de 2022).

## 6 A HARMONIZAÇÃO DO IVA NA UNIÃO EUROPEIA

Para finalizar, vamos acrescentar algumas notas sobre o processo de construção do IVA harmonizado de que temos falado, bem como em relação ao âmbito da harmonização.

Como já explicamos, a principal regulamentação do IVA na UE é a Diretiva 2006/112. Esta é uma norma de harmonização, que estabelece os critérios aos quais os Estados da União Europeia devem adaptar-se quando adotam as suas regras nacionais de IVA. Ao mesmo tempo, é importante salientar que a Diretiva se limita a regular os aspectos que devem ser comuns a toda a União Europeia, cabendo aos Estados da União complementá-la com a regulamentação de outras matérias, como ocorre, por exemplo, com procedimentos de gestão do IVA. Isto é conhecido como princípio da subsidiariedade e se recolhe no artigo 5º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

O conteúdo da Diretiva é importante, e os Estados da União têm de respeitá-lo. Quando tal não for o caso, a Comissão Europeia tem a possibilidade de denunciar os Estados da União perante o TJUE. Se este considerar que a Comissão Europeia tem razão, o Estado denunciado é obrigado a modificar a sua legislação.

Além disso, os órgãos judiciais nacionais podem perguntar ao Tribunal Europeu qual é a interpretação da Diretiva se, ao decidirem sobre uma questão relacionada com o IVA, tiverem dúvidas quanto à interpretação daquela norma.

Anualmente, são adotadas mais de cinquenta decisões sobre IVA pelo Tribunal Europeu.

A Diretiva Comunitária, juntamente com as decisões que tenham sido emitidas na sua interpretação, prevalecem sobre as leis internas dos Estados da União, de modo que, em caso de conflito entre os regulamentos nacionais de qualquer Estado e o direito europeu, este último é o que deverá ser aplicado. Este princípio de preferência do direito comunitário sobre as leis nacionais dos Estados da União Europeia já foi declarado pelo Tribunal Europeu no seu acórdão Costa Enel, de 15 de julho de 1964, processo 6-64.

O que está descrito nos parágrafos anteriores já implica um elevado nível de harmonização do IVA que é aplicado nos diferentes Estados da União Europeia. No entanto, esta harmonização é complementada de outras formas igualmente importantes.

Em primeiro lugar, importa referir que as Diretivas Comunitárias relativas aos impostos sobre o volume de negócios, como as Diretivas do IVA, bem como as suas alterações, requerem a unanimidade dos Estados da União para a sua aprovação, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência, segundo estabelece o artigo 113º do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

Basta a oposição de um dos Estados para que qualquer proposta, mesmo que tenha o consenso dos demais, seja rejeitada. Este requisito, que por

vezes dificulta muito a aprovação de propostas de modificação, é também um instrumento de harmonização, uma vez que só são aprovadas propostas que convençam todos os Estados da União.

Além disso, e por fim, existe um Comitê do IVA, criado pelo artigo 398º da Diretiva. Este Comitê é composto por representantes dos Estados e da Comissão Europeia e examina questões relativas à aplicação das disposições comunitárias no domínio do IVA. As orientações adotadas não vinculam os Estados ao Tribunal Europeu, mas expressam o entendimento comum dos Estados da UE. Sem serem vinculativas do ponto de vista estritamente jurídico, as suas orientações, especialmente quando adotadas pela unanimidade dos Estados da UE, têm um valor importante, uma vez que expressam a sua opinião comum. Da mesma forma, é uma fonte adicional de harmonização, especialmente importante para economias altamente inter-relacionadas, como as da Europa.

## REFERÊNCIAS

EUROPEAN UNION. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006. *Official Journal of the European Union*, 28 nov. 2006. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>. Acesso em: 16 abr. 2024.

EUROPEAN UNION. Regulamento de execução (UE) nº 282/2011, do Conselho, de 15 de março de 2011. *Jornal Oficial da União Europeia*, 23 mar. 2011. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011R0282>. Acesso em: 16 abr. 2024.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (TJUE). Processos 230/87, C-404/99, C-380/99, C-256/14, 268/83, C-62/93, C-110/98 a C-147/98, C-465/03, C-437/06, C-271/12, C-516/14, C-132/16, 93/88 e 94/88, C-318/96, C-80/11, C-142/11, C-392/09, C-324/11, C-590/13 e C-159/17. Disponível em: [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/pt/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/pt/). Acesso em: 16 abr. 2024.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (TJUE). Acórdãos de 25-10-2001, processo C-78/00; 10-7-2008, processo C-25/07; 12-5-2011, processo C-107/1; 11-7-1991, processos C-97/90, C-45/20 e C 46/20; 21-2-2006, processo C-255/02. Disponível em: [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/pt/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/pt/). Acesso em: 16 abr. 2024.



# LACUNA TRIBUTÁRIA: CONCEITOS, IMPORTÂNCIA E A EXPERIÊNCIA BRASILEIRA

**Marcelo de Sousa Silva**

Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil e chefe da equipe de estudos de *tax gap* da RFB/Brasil. Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal da Bahia (UFBA), especializado em Comércio Exterior pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e graduado em Engenharia pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio).

**Ronaldo Lázaro Medina**

Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil aposentado e ex-membro da equipe de estudos de *tax gap* da RFB/Brasil. Atua nas áreas de Ciências Econômicas e Direito.

**Leonardo Pereira Moreira**

Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil e membro da equipe de estudos de *tax gap* da RFB/Brasil. Mestre em Fazenda Pública e Administração Tributária pelo Instituto de Estudios Fiscales.

## RESUMO

A carência de medidas do denominado “*tax gap*”, também chamado “lacuna tributária”, “hiato tributário” ou “gap tributário”, torna mais difíceis as tarefas de avaliação da qualidade da política tributária em termos de distribuição da carga e da evasão, que é essencial para a administração tributária definir em quais áreas, grupos de contribuintes e programas de controle, cobrança e fiscalização seus esforços devem ser alocados para produzir melhores resultados. Movida pela necessidade de superar essa carência de informação, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB começou, no início

de 2020, um projeto para estimar as lacunas dos diferentes tributos que administra. Trata-se dos valores dos tributos que poderiam ser arrecadados, mas que não se realizam por razão do alcance da legislação ou do nível do cumprimento da conformidade tributária, que impactam na alíquota da regra geral de qualquer tributo que afeta a grande maioria dos contribuintes para manutenção de determinado nível de arrecadação. Estes conceitos são esclarecidos neste artigo, bem como são apresentados de forma resumida as principais metodologias, resultados e conclusões com base nas informações já publicizadas pela RFB e pela Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária.

**Palavras-chave:** Lacuna tributária; gap tributário; hiato tributário; gap de conformidade; gap de política tributária; reforma tributária; reforma da administração tributária.

## **ABSTRACT**

*The lack of measures of tax gap makes it more difficult to assess the quality of tax policy in terms of burden distribution and evasion, which is essential for the tax administration to define in which areas, groups of taxpayers and control programs, charging and enforcement their efforts should be allocated to produce better results. Driven by the need to overcome this lack of information, the Special Secretariat of the Federal Revenue Service of Brazil (RFB) began, in early 2020, a project to estimate the gaps in the different taxes it administers. These are the amounts of taxes that could be collected, but that are not realized due to the scope of the legislation or the level of tax compliance, which impact the standard rate of any tax that affects the vast majority of taxpayers to maintain a certain level of collection. These concepts are clarified in this article, as well as the main methodologies, results, and conclusions, that are presented in a summarized way based on the information already published by the RFB and by the Extraordinary Secretariat for Tax Reform.*

**Keywords:** Tax gap; compliance gap; tax policy gap; tax reform; tax administration reform.

## SUMÁRIO

1	Introdução .....	749
2	Conceitos e formas de estimar as diferentes lacunas tributárias .....	751
2.1	Alcance da legislação tributária .....	751
2.2	Nível de conformidade tributária .....	752
3	Estudo das lacunas tributárias – uma tendência global .....	754
4	Principais metodologias .....	755
5	Os gaps tributários dos tributos sobre consumo – PIS e Cofins .....	756
5.1	Metodologia aplicada .....	756
5.2	Resultados gerais do modelo.....	757
5.3	Tamanho do gap de conformidade .....	759
5.4	Comparação internacional .....	759
5.5	Evolução temporal .....	761
5.6	Complexidade tributária e insegurança jurídica.....	762
5.7	Distribuição da carga tributária.....	764
5.8	Como a reforma tributária do IVA nacional pode contribuir para aumentar a conformidade dos tributos sobre consumo .....	767
6	Primeiro estudo de lacuna do IRPJ/CSLL no Brasil .....	768
6.1	Metodologia aplicada .....	769
6.2	Principais resultados .....	770
6.3	Lacuna de conhecimento para as PME numa abordagem inovadora	772
7	Diretrizes para a administração tributária sobre o IRPJ .....	774
8	O conhecimento das lacunas tributárias como subsídio para reformas da legislação e da administração tributária .....	775

9 Considerações finais.....	777
Referências.....	777

## 1 INTRODUÇÃO

A carência de medidas do denominado “*tax gap*”, também chamado “lacuna tributária”, “hiato tributário” ou “*gap tributário*”, torna mais difíceis as tarefas de avaliação da qualidade da política tributária em termos de distribuição da carga e da evasão, que é essencial para a administração tributária (AT) definir em quais áreas, grupos de contribuintes e programas de controle, cobrança e fiscalização seus esforços devem ser alocados para produzir melhores resultados. Com recursos cada vez mais escassos, é essencial que as ATs desenvolvam capacidade de produzir esse tipo de indicador para melhorar suas capacidades de diagnóstico da situação e os seus desempenhos.

Movida pela necessidade de superar essa carência de informação, a Receita Federal do Brasil – RFB começou, no início de 2020, um projeto para estimar as lacunas dos diferentes tributos que administra e, nos últimos três anos, passou a estimar periodicamente as lacunas tributárias sobre os tributos sobre o consumo (PIS/Cofins) e, mais recentemente, sobre os tributos sobre a renda (IRPJ/CSLL). Trata-se dos valores dos tributos que poderiam ser arrecadados, mas que não se realizam por diversas razões. Tais estudos mitigam uma deficiência anteriormente identificada no diagnóstico TADAT, o qual constatou que o órgão não possuía uma política de acompanhamento regular dos *gaps* tributários.

Há diferentes conceitos de *gaps* tributários para medir distintas dimensões dessa questão, como, por exemplo: o *gap* de aplicação de política tributária, que mede o que se perde de arrecadação em razão das exceções à regra geral de tributação, isto é, dos tratamentos favorecidos a certos contribuintes em situações específicas em relação a um sistema tributário dito “padrão”; e o *gap* de conformidade tributária, que se decompõe em outros dois: o *gap* de arrecadação, que mede o que se perde pelo não cumprimento das obrigações tributárias reconhecidas pelos próprios contribuintes (a inadimplência tributária) ou reconhecidas pela própria administração tributária, porém em fase de contencioso administrativo fiscal, e o *gap* de reconhecimento, que quantifica o quanto se perde de arrecadação em razão do não reconhecimento pelos contribuintes de obrigações que deveriam ter sido declaradas conforme a legislação (é a popular “sonegação tributária”). Ou seja, o *gap* de conformidade

é a diferença entre o valor potencial estimado dos impostos e contribuições devidos e o valor arrecadado a cada ano, servindo como estimativa do grau de incumprimento da legislação tributária pelos contribuintes.

O primeiro tipo de *gap*, o de aplicação política, é essencial para se conhecer o quanto a sociedade “gasta” para financiar tratamentos tributários diferenciados em relação a um sistema que seria o mais homogêneo possível. Esse *gap* se aproxima do que se denomina de “gasto tributário”, para o qual já há medidas consolidadas no Brasil há muitos anos. Na esfera do governo federal, por exemplo, a Receita Federal publica anualmente projeções orçamentárias desses gastos bem como estimativas de gastos efetivamente incorridos.

No orçamento de 2024, por exemplo, os gastos tributários na esfera da legislação tributária federal foram estimados em R\$ 523,7 bilhões, o que corresponde a 4,59% do PIB projetado para esse ano e a 20,58% da arrecadação tributária esperada; as contribuições PIS/Pasep e Cofins respondem por 1,33% do PIB, portanto, cerca de  $\frac{1}{4}$  do gasto tributário.

No tocante aos *gaps* de arrecadação e reconhecimento, que, somados, formam o conceito de “*gap de conformidade*” (*compliance gap*, em inglês), não há praticamente nada produzido sistematicamente por qualquer das administrações tributárias no Brasil. Essa carência se deve principalmente à dificuldade operacional e aos custos de produção dessas estimativas. De fato, poucos países do mundo, concentrados no grupo dos mais ricos, dispõem de medidas desse tipo produzidas sistematicamente.

Por outro lado, as tarefas do Executivo e do Congresso para regulamentação de uma reforma tributária ampla demandam estimativas de alíquotas da regra geral para novos tributos, como o IVA nacional, em diferentes cenários de níveis de lacunas de conformidade tributária e de lacunas de política (benefícios fiscais) de forma a manter o nível de arrecadação. Conforme será explicitado neste artigo, a mensuração das lacunas tributárias serve não apenas para uma avaliação da eficácia da AT, inclusive para o mapeamento das áreas de maior risco de conformidade tributária para o direcionamento de suas ações, mas também para avaliação da política tributária e formulação de propostas de reforma tributária.

## 2 CONCEITOS E FORMAS DE ESTIMAR AS DIFERENTES LACUNAS TRIBUTÁRIAS

A lacuna tributária é o valor da arrecadação que poderia ter sido realizada, mas que não se efetivou porque:

os contribuintes não cumpriram com as regras tributárias vigentes => gap de conformidade tributária;

as regras de política estabelecida em Lei isentaram bases econômicas ou aplicaram alíquotas abaixo da alíquota padrão para certos setores econômicos ou tipos de contribuintes => gap de política tributária.

O que são e como se estimam os quatro elementos do Tax Gap



Conforme a figura 1, as estimativas de lacuna tributária podem ser medidas ao longo de dois eixos: alcance da legislação tributária e nível de conformidade.

### 2.1 Alcance da legislação tributária

Alcance universal – potencial do tributo caso toda a grandeza econômica pudesse ser alcançada, incluindo serviços prestados fora do mercado (pelo

Estado ou instituições sem fins lucrativos ou pelas famílias, por exemplo) ou conceitos teóricos de Contas Nacionais (como aluguel imputado).

Alcance padrão – potencial do tributo caso a regra geral fosse aplicada a todas as grandezas econômicas de concepção do tributo, excluindo a informalidade, cuja cobrança seria ineficiente, produtos e serviços produzidos fora do mercado ou conceitos teóricos de Contas Nacionais.

Sistema tributário atual – difere do conceito anterior por considerar no potencial (para menos ou para mais) os benefícios fiscais, as isenções, os regimes especiais, as alíquotas diferenciadas, os créditos presumidos e as restrições ao crédito e todas as políticas tributárias instituídas por decisões políticas aprovadas na legislação tributária que fogem do conceito de padrão do tributo.

Gap de política tributária – diferença entre o alcance universal e o potencial do sistema tributário atual. Decompõe-se em dois *gaps*:

- *Gap de não tributação* – diferença entre o alcance universal e o alcance padrão.
- *Gap de aplicação política* – diferença entre o alcance padrão e o sistema tributário atual.

## 2.2 Nível de conformidade tributária

Arrecadação potencial – equivale ao sistema tributário atual, correspondendo ao que seria arrecadado caso todos os contribuintes pagassem exatamente o valor devido conforme a interpretação do fisco. Inclui os valores contestados pelos contribuintes por via administrativa ou judicial.

Arrecadação efetiva – equivale ao valor arrecadado em regime de competência após as compensações, restituições e outros ajustes, ainda que os créditos tenham origem em outros tributos.

Gap de conformidade tributária – diferença entre a arrecadação potencial e a arrecadação efetiva. Decompõe-se em dois *gaps*:

- *Gap de reconhecimento* – valores que teoricamente seriam devidos, mas não foram declarados pelos contribuintes nem foram objeto de lançamento. Inclui tanto a sonegação propriamente dita, em que o contribuinte sabe que os valores seriam devidos, quanto a diferença de interpretação sobre a incidência do tributo entre contribuinte e fisco.
- *Gap de arrecadação devida* – valores declarados pelos contribuintes ou lançados pelo fisco e não pagos, ainda que estejam com exigibilidade suspensa por contestação em via administrativa ou judicial.

A evasão fiscal é atualmente um dos principais desafios dos governos, devido aos seus efeitos na arrecadação de impostos e, consequentemente, nos orçamentos públicos. A chamada “lacuna ou *gap* de conformidade tributária” é um fenômeno que se baseia, entre outros aspectos, na referida evasão.

O *gap* de conformidade tributária refere-se, em termos gerais, à diferença entre o valor total dos impostos que seriam devidos de acordo com o nível de atividade econômica, consumo e distribuição da renda e da riqueza, entre outros aspectos considerados na legislação tributária, e a arrecadação efetivamente paga pelos contribuintes. A dimensão do *gap* de conformidade varia de país para país, mas em qualquer contexto a sua existência tem consequências econômicas e sociais muito relevantes. Essa lacuna não só coloca em risco a arrecadação presente e futura, mas também gera impactos na moral fiscal e na percepção de justiça fiscal por parte dos contribuintes, o que pode reduzir o cumprimento futuro das regras tributárias em resposta à sensação de que nada irá acontecer com aqueles que não pagam. O *gap* de conformidade influencia também o ambiente de negócios e a atividade empreendedora pela concorrência desleal entre quem paga e quem não paga os tributos devidos.

O tamanho das lacunas tributárias é afetado por decisões políticas. No caso do *gap* de conformidade, este pode ser afetado pela aprovação de marcos institucionais ou orçamento público que fortaleçam ou dificultem a atuação da administração tributária, ou ainda pela complexidade da legislação tributária. Mas também há outros componentes que os estudos sobre evasão tributária demonstram e que não podem ser modificados a curto prazo por decisões políticas: nível de educação dos contribuintes (que afeta sua capacidade de compreensão da legislação tributária), conforme Mukhlis et al. (2015); nível de

concorrência (as firmas nos mercados mais concorridos são mais propensas a usar a evasão tributária como estratégia concorrencial), conforme Wang (2012) e Cai e Liu (2009); nível de legitimidade dos governos e de aceitação do sistema tributário. Ainda assim, a redução do *gap* de conformidade faz parte da missão institucional da administração tributária.

A crescente complexidade da legislação tributária aumenta os riscos das perdas de arrecadação por não conformidade dos contribuintes e, por isso, torna-se essencial aprofundar o conhecimento sobre esse assunto, bem como desenvolver métodos para atacar o problema. Entre os países que têm desenvolvido estudos sobre a lacuna tributária está o Brasil, que concluiu dois relatórios sobre a lacuna na tributação do consumo (PIS/Cofins) e, mais recentemente, sobre a lacuna no imposto de renda das pessoas jurídicas, ambos publicados no sítio da RFB.

### 3 ESTUDO DAS LACUNAS TRIBUTÁRIAS – UMA TENDÊNCIA GLOBAL

Conscientes do problema, os países estão cada vez mais atentos a essas lacunas e a todos os seus efeitos. Compreender as origens do *gap* tributário permite desenvolver estratégias de administração tributária, bem como trazer os temas corretos para debate, visando à reforma da legislação tributária. É uma visão ampla e diversificada que complementa a específica, que advém de procedimentos tributários, como as auditorias, pois geralmente abrange não apenas os aspectos de *compliance* e evasão como também a existência de benefícios fiscais e elisão.

Em 2016, a União Europeia criou o Tax Gap Project Group (TGPG), uma equipe de estudo sobre a lacuna tributária, que conta com a participação de especialistas de dezesseis países-membros. No mesmo ano, a equipe publicou um relatório sobre a lacuna do IVA – (TGPG, 2016) – e, em 2018, um relatório específico sobre a lacuna do imposto sobre renda – (TGPG, 2018). O FMI também planejou e executou estudos sobre lacunas tributárias em cooperação com vários países. Atualmente, o FMI publicou pelo menos duas das suas próprias metodologias

para estimar os desvios fiscais, uma para o IVA – Imposto sobre Valor Agregado – (Hutton, 2017) e outra para o IRPJ – (Ueda, 2018). Eslováquia, Costa Rica e Brasil são exemplos de países que agiram em cooperação com o Fundo para estimativas de lacunas tributárias. É possível perceber, portanto, a importância que o tema vem ganhando em todo o mundo.

## 4 PRINCIPAIS METODOLOGIAS

As metodologias atuais para estimar as lacunas tributárias podem ser essencialmente classificadas em duas grandes categorias, conforme TGPG (2016):

- Métodos *top-down* – geralmente baseados em dados das Contas Nacionais, ou seja, dados estatísticos sobre o produto interno bruto e suas derivações. Estes métodos procuram comparar o nível de atividade econômica com os dados fiscais agregados à disposição da administração tributária para detectar possíveis rendimentos não reportados ao fisco. Tais métodos são mais diretos e simples de aplicar, mas não permitem um nível de detalhe muito grande devido às limitações nos dados estatísticos das Contas Nacionais.
- Métodos *bottom-up* – são métodos baseados em amostras de dados de que a administração tributária já dispõe, como dados de auditorias realizadas aos contribuintes, dos quais os resultados obtidos são extraídos e, por métodos de extrapolação ou classificação, estendidos para toda uma população. Alguns destes métodos requerem tecnologias e conhecimentos estatísticos mais sofisticados do que os métodos *top-down*, mas em troca entregam maior nível de detalhe.
- Os países costumam utilizar o método mais adequado de acordo com o tipo de informação que possuem. Por exemplo, na Austrália, as estimativas da lacuna são feitas com métodos *bottom-up*, uma vez que as Contas Nacionais são construídas a partir dos próprios dados fiscais e, portanto, um método *top-down* resultaria numa lacuna de conformidade zero, comparando dados com a mesma origem. Outros países, como a Itália, preferem realizar a estimação por meio de ambas

as abordagens, aproveitando as vantagens de cada uma de forma complementar e para confirmação mútua. No estudo brasileiro, para o PIS/Cofins foi utilizada a metodologia *top-down* do FMI aplicada a tributos sobre valor agregado; para o IRPJ, foram utilizados um método *top-down* próprio, um método *bottom-up* e uma inovação: a utilização de um método econométrico para parte da estimativa de lacuna de conformidade.

## 5 OS GAPS TRIBUTÁRIOS DOS TRIBUTOS SOBRE CONSUMO – PIS E COFINS

O estudo da RFB mencionado trata as duas contribuições de forma conjunta, porém, apresenta seus resultados desagregados por setores e pelos regimes não cumulativo, cumulativo e Simples Nacional. Seus resultados bem como a metodologia detalhada podem ser encontrados no sítio da RFB.

### 5.1 Metodologia aplicada

Para a quantificação dos *gaps* tributários dessas contribuições, a RFB utilizou a metodologia *top-down* desenvolvida por Hutton (2017), do Fundo Monetário Internacional (FMI), tida hoje como a mais refinada para quantificar os *gaps* dos impostos sobre bens e serviços. Essa metodologia utiliza os agregados das Contas Nacionais (produção, importação, consumo intermediário, exportação, formação bruta de capital fixo, variação de estoques) para estimar as bases tributárias do imposto considerado, e sobre elas aplica as alíquotas e outros parâmetros da política tributária (como isenções, créditos presumidos, retenções pelas fontes pagadoras) para estimar a arrecadação tributária potencial. As medidas de *gaps* tributários surgem das diferenças entre os valores de arrecadação potencial estimados e os valores da arrecadação efetiva.

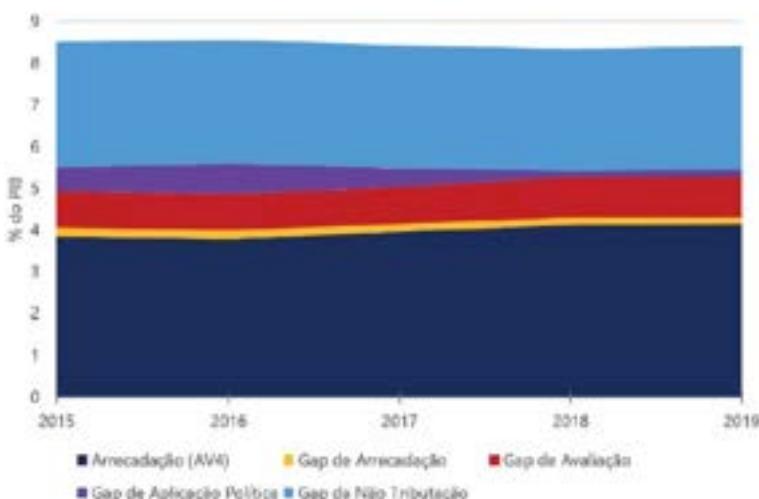
Essa metodologia foi aplicada pela RFB para estimar os *gaps* tributários das contribuições sociais PIS e Cofins para os anos de 2015 a 2019, em nível nacional, de forma desagregada em atividades econômicas e produtos, conforme a base de dados das Contas Nacionais apuradas pelo IBGE no nível 67 da Tabela de Recursos e Usos.

## 5.2 Resultados gerais do modelo

A seguir, relatam-se os principais resultados dessa primeira estimativa com foco na conformidade tributária, com vistas a demonstrar como a reforma tributária do IVA nacional relativa às contribuições PIS e Cofins pode endereçar os difíceis problemas que a AT enfrenta na gestão dessas contribuições. Informações mais detalhadas e uma análise mais extensa sobre os *gaps* tributários mencionados podem ser obtidas no relatório já citado.

Introdutoriamente, cabe apresentar no gráfico 1 uma visão geral dos resultados obtidos em nível agregado para os cinco anos analisados.

Gráfico 1 – *Gap* tributário das contribuições sociais PIS e Cofins – 2015 a 2019



Fonte: RFB.

A arrecadação dessas contribuições tem produzido cerca de 4% do PIB, com uma ligeira alta nos últimos dois anos em razão de medidas administrativas empreendidas pela RFB e em decorrência de algumas elevações de alíquotas, fatores que serão explicitados na sequência deste artigo.

O *gap* de arrecadação, como é de se esperar nas ATs modernas, é relativamente baixo e tem se mantido em patamares inferiores a 0,2% do PIB. Já o *gap* de reconhecimento chega a ser quatro vezes maior que o *gap* de arrecadação, rodando em torno de 0,8% a 1% do PIB. A soma desses dois *gaps* com a arrecadação corrente (AV3) resulta numa arrecadação potencial do sistema corrente (PV1) em torno de 5% do PIB, o que origina um *gap* de conformidade ligeiramente superior a 1% do PIB nesse período.

Interessante observar também que a arrecadação potencial do sistema padrão ou normativa (PV2), aquela que produziria um “IVA padrão”, é muito próxima da arrecadação potencial corrente atual, sendo que o *gap* de aplicação política se reduziu nos últimos anos – nos dois últimos, foi inferior a 0,2% do PIB.

Já o *gap* de não tributação (PV3-PV2) é relativamente muito elevado, sendo essa uma característica de praticamente todos os países, inclusive os desenvolvidos. No caso do Brasil, ele tem rodado muito próximo de 3% do PIB, o que equivale a dizer que a arrecadação potencial PV3 deve estar entre 8% e 9% do PIB, aproximando-se da alíquota das contribuições utilizadas na sua estimativa, que é de 9,25%.

A elevada cifra do *gap* de não tributação, porém, não tem expressão econômica maior no Brasil, porque a maior parcela desse *gap* não é formada pela economia informal, mas pelo valor agregado pelos serviços públicos e pelos aluguéis imputados às residências próprias no cálculo do PIB, de modo que não apresenta maior relevância para a análise do caso brasileiro. Como nenhum país tributa ou almeja tributar seus próprios serviços ou os aluguéis imputados, o interesse econômico nessa medida de *gap* é baixo.

Nas economias de menor desenvolvimento, em que a economia informal pode ser tão ou mais relevante que a economia formal, esse *gap* acaba traduzindo os limites da arrecadação tributária impostos por essa própria informalidade; daí o interesse em se produzirem tais estimativas.

### 5.3 Tamanho do gap de conformidade

Para qualquer AT, esse é o *gap* mais importante, pois ele define o quanto distante a arrecadação tributária efetiva se encontra da arrecadação potencial corrente (PV1), isto é, da arrecadação que os contribuintes deveriam gerar em cumprimento das regras legais vigentes. O *gap* de conformidade dimensiona, portanto, o potencial de crescimento da arrecadação sem a necessidade de alterações legais, isto é, apenas com medidas de gestão da AT.

No estudo comentado aqui, a RFB estimou que esse *gap* tributário representa cerca de 1% do PIB e aproximadamente 22% da arrecadação potencial corrente dessas duas contribuições sociais. Em média, portanto, os contribuintes deixam de recolher aos cofres públicos R\$ 82,5 bilhões por ano, considerando o PIB nominal de 2019.

### 5.4 Comparação internacional

Obviamente, esta é uma medida elevada (1/5 da arrecadação potencial), mas a experiência internacional demonstra que não é razoável esperar uma taxa de conformidade dos contribuintes de 100%, razão pela qual esse tipo de medida é costumeiramente analisado em confronto com indicadores similares de outros países, preferencialmente com aqueles que exibem nível de desenvolvimento econômico e institucional similar, para se avaliar se o *gap* de conformidade é elevado ou baixo.

A tabela 1, permite comparar o *gap* de conformidade no Brasil com os de outros países. A dificuldade aqui é obter estatísticas contemporâneas de países com os quais o Brasil pode ser comparado, pois, fora do âmbito dos países mais desenvolvidos, as medidas de *gap* são esparsas no tempo e poucos países as produzem sistematicamente.

Tabela 1 – Lacuna de conformidade comparada entre países

Gap Tributário do IVA - Brasil e Outros Países				
Países, Regiões	Fonte	Anos	GAP % PV	IDH-2019
Países da A. Latina (sem Brasil)	CIAT 2013 <sup>(1)</sup>	2006-2010	27,3	-
Brasil (PIS+COFINS)	RFB 2020	2018	21,7	0,765
Costa Rica	FMI 2018 <sup>(2)</sup>	2016	31,1	0,810
Mexico	CEFP 2019 <sup>(3)</sup>	2016	16,4	0,779
UE-28 - média	CASE 2020 <sup>(4)</sup>	2018	11,0	0,908
UE-28 mín. (Suécia)	"	2018	0,7	0,947
UE-28 máx. (Romenia)	"	2018	33,8	0,828
UE-28 (19º ao 28º por IDH)	"	2018	13,5	0,859
UE-28 (10º ao 19º por IDH)	"	2018	12,1	0,901
UE-28 (1º ao 9º por IDH)	"	2018	7,4	0,939

(1) TRIGUEROS, M. P.; LONGINOTTI, F. P.; VECORENA, J. S. Estimating Tax Compliance in Latin America: 2000-2010. CIAT, 2012; (2) UEDA, J.; PECHO, M. Costa Rica - Programa de Análisis de Brechas Tributarias en la Administración de Ingresos Públicos: Análisis de Brechas Tributarias en el Impuesto General sobre las Ventas y el Impuesto a la Renta de las Sociedades. Informe de Asistencia Técnica. FMI/DFP, Enero 2018; (3) CAMARA DE DIPUTADOS/CEFP. El pago de Impuestos y la Evasión Fiscal en México. CEFP, 13 de mayo de 2019; e (4). EUROPEAN COMMISSION/CASE. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020 Final Report CASE, September 2020.

Na comparação com a média de 28 estados-membros da União Europeia (UE-28), o Brasil apresenta medida que é quase o dobro dessa média (21,7% contra 11,0% da arrecadação potencial PV1), mas, quando comparado com os dos países latino-americanos, o *gap* brasileiro não parece ser tão elevado, ficando próximo a 80% do índice médio desses países.

Mesmo entre os países da UE, as diferenças de *gaps* de cumprimento são significativas – como se pode verificar pelos índices extremos, que vão de 0,7% (Suécia) a 33,8% (Romênia) da arrecadação potencial –, e, em geral, parece haver correlação inversa entre o *gap* tributário e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) dos países. Na tabela referida, os 28 países da UE foram divididos em três terços de acordo com sua posição no IDH, podendo se observar claramente que o *gap* de cumprimento declina à medida que se eleva o IDH.

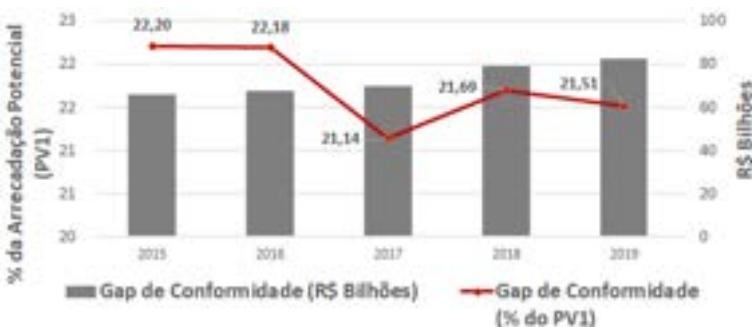
Ressalte-se, ainda, que, na comparação com os países da UE, o Brasil apresenta *gap* de cumprimento menor não apenas em relação à Romênia, mas também em relação à Itália (24,5%), Lituânia (25,9%) e Grécia (30,1%), sendo que todos esses países apresentam IDHs significativamente mais elevados do que o do Brasil.

Tem-se, portanto um *gap* de conformidade para as contribuições PIS e Cofins elevado, mas, comparado com a performance de outros países da América Latina e mesmo com alguns países desenvolvidos, o indicador do Brasil não pode ser considerado uma anomalia tributária. Não obstante, não se pode conformar-se com uma perda anual de 1% do PIB, e há que se aprofundar o conhecimento desse indicador para se buscarem meios eficazes de reduzi-lo significativamente.

## 5.5 Evolução temporal

Dentro do reduzido período do estudo realizado pela RFB, constatou-se que esse *gap* se mantém relativamente estável (em torno de 1,1% do PIB e de 21% da arrecadação tributária potencial PV1), com uma tendência levemente declinante em relação a essa arrecadação (máximo de 22,2% em 2015 e mínimo de 21,1% em 2017). O gráfico 2, a seguir, permite visualizar esse comportamento.

Gráfico 2 – Gap de conformidade do PIS/Cofins – 2015 a 2019



Fonte: RFB.

Registre-se que, nesse período, a performance da economia brasileira foi muito ruim, tendo sofrido recessão nos anos de 2015 e 2016 (de -3,55% e -3,28%, respectivamente) e obtido uma fraca recuperação nos anos de 2017 a 2019, sequer capaz de repor o nível de atividade econômica alcançado em 2014.

Nesses anos, marcados por aumento das falências e encerramento de atividades empresariais, não surpreenderia o registro de aumentos do *gap* de conformidade

até 2017, pelo menos, quando o PIB ainda se arrastava em uma recuperação fraca, não maior do que 1,32%. Porém, não foi isso que ocorreu, mas o oposto – o *gap* se reduziu em 2017 e, nos anos de 2018 e 2019, teve ligeiro aumento, mas seus índices ainda ficaram abaixo dos observados nos anos de 2015 e 2016.

A RFB atribui esse comportamento a três fatores principais:

- a adoção em 2015 e 2016 de uma série de medidas administrativas e inovações tendentes ao fortalecimento da cobrança administrativa e ao combate à inadimplência fiscal, como: as ações coercitivas instituídas pela Portaria RFB nº 1.265/2015 para a cobrança de débitos de maior valor; a implantação do sistema Omissos PJ; a automatização da inscrição de débitos na Dívida Ativa da União; e o incremento nos processos de arrolamento de bens e direitos e de propositura de medidas cautelares fiscais;
- o aumento das alíquotas dessas contribuições sobre combustíveis no final de 2017, cujo setor apresenta uma taxa de conformidade relativamente elevada, contribuindo assim para reduzir ligeiramente esse *gap*; e
- pontualmente, no ano de 2017, na retomada do crescimento econômico, em que se verificou o mínimo da série, o aumento da relação consumo/PIB, que atingiu um pico nesse período, favorecendo, portanto, a arrecadação tributária e tendendo a gerar também uma proporção maior de arrecadação/PIB.

Portanto, embora elevado (para padrões europeus), o *gap* de conformidade dessas contribuições parece relativamente estabilizado, o que se deve tanto a medidas administrativas como a mudanças na incidência do imposto.

## 5.6 Complexidade tributária e insegurança jurídica

Por que os contribuintes descumprem suas obrigações tributárias?

A primeira causa provável do descumprimento da legislação tributária é o seu desconhecimento pelo contribuinte, conforme apontam Richardson (2006),

Saad (2014) e Twum *et al.* (2015). Obviamente, esse desconhecimento tende a ser altamente agravado pela complexidade da legislação, como defende Richardson (2006). No caso das contribuições aqui tratadas, há centenas de diferentes alíquotas para produtos e serviços, diversas restrições ao crédito no regime não cumulativo, regras variadas para apropriação de créditos presumidos aplicáveis a produtos ou a setores produtivos, regras de retenção tributária e um intrincado sistema de escrituração fiscal que supostamente daria conta de todas essas complexidades, mas que também contribui para exacerbar as dificuldades de compreensão e de cumprimento desse cipoal normativo.

Essa grande variedade de tratamentos tributários, esses recortes e exceções à regra geral tornam o cumprimento da legislação difícil não apenas para o contribuinte, mas também por parte da fiscalização tributária, que enfrenta dificuldades proporcionais à complexidade normativa para a identificação de situações que podem constituir casos de evasão fiscal.

A complexidade da legislação também gera discordâncias entre os contribuintes e a administração tributária no entendimento e na aplicação das normas, que desembocam em autuações (lançamentos tributários acompanhados de multas), gerando contenciosos administrativos e judiciais com elevados custos para os contribuintes e para a administração tributária.

O acúmulo de contenciosos e de decisões nem sempre harmonizadas nas instâncias administrativas e judiciais gera um ambiente de insegurança jurídica que prejudica tanto os contribuintes como a administração tributária, tornando as decisões sobre a aplicação da legislação tributária mais difíceis e de eficácia incerta.

A segunda e importante causa da não conformidade é, provavelmente, a sonegação fiscal planejada como estratégia de negócio (Wang, 2012; Cai; Liu, 2009), que se nutre desse ambiente complexo e prospera na insegurança jurídica, notadamente pela morosidade dos processos administrativo e judicial. Essa lentidão enfraquece o regime de sanções aos atos ilícitos, tendendo a torná-lo ineficaz por efeito dos muitos anos (dez anos ou até mais) que distanciam o cometimento desses atos e suas sanções.

## 5.7 Distribuição da carga tributária

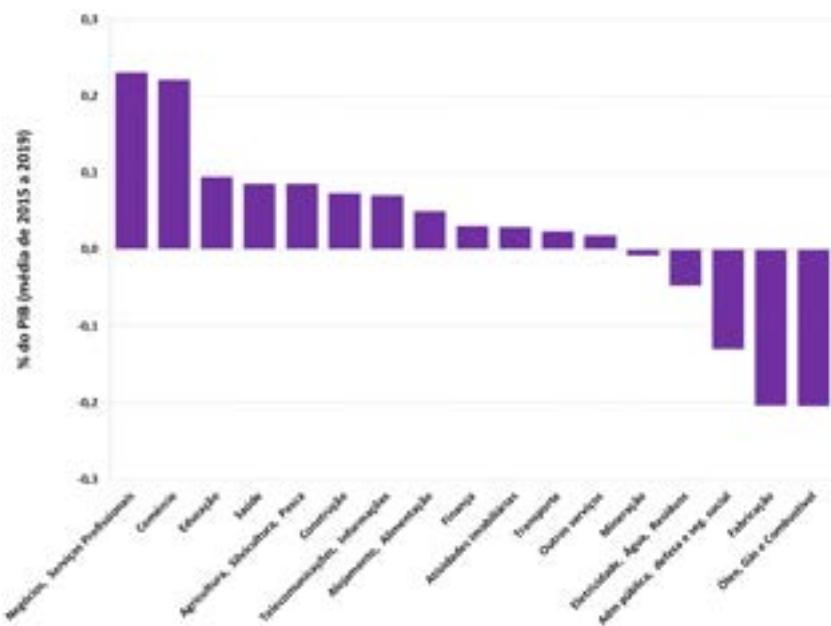
Uma das características mais salientes da tributação dessas contribuições (e que também se constata no ICMS dos estados e do Distrito Federal) é a concentração da carga tributária em setores de mais fácil controle fiscal e arrecadação, que são os de geração/distribuição de energia elétrica, de combustíveis e dos serviços de telecomunicações, além da própria indústria, na qual muito ramos são caracterizados pela concentração da produção em reduzido número de fabricantes (por exemplo, motores, automóveis, pneumáticos, vidro).

Esses são insumos básicos para todos os setores da economia, mas os setores de fabricação, porque são relativamente mais intensivos no consumo intermediário de energia elétrica, combustíveis e componentes industriais, acabam absorvendo mais carga tributária durante o seu ciclo de produção e, considerando que seus ciclos de negócios são mais longos do que os dos demais setores, acabam também carregando mais impostos por mais tempo.

Essa característica do sistema tributário brasileiro leva a que as empresas fabris tenham que carregar créditos tributários maiores do que teriam que fazê-lo se a carga tributária fosse menos concentrada nesses itens. Esse fato em si não se constituiria em um problema se as empresas predominantemente exportadoras (aqueles que demandam decisões de restituição de pagamentos a maior dessas contribuições) tivessem seus créditos tributários rapidamente restituídos. Mas não é isso que ocorre, porque a complexidade do sistema tributário torna moroso o processo de análise e reconhecimento desses créditos por parte do serviço de fiscalização tributária, que já funciona sobrecarregado pelo volume de indícios de sonegação fiscal em toda parte.

Para que se possa ter a dimensão de como a indústria no Brasil é onerada, apresenta-se o gráfico 3, a seguir, que mostra como cada setor da economia seria impactado se todos pagassem a mesma alíquota das contribuições PIS e Cofins e tivessem amplo direito a créditos pelo consumo intermediário de bens e serviços e pela realização de investimentos produtivos (aquisição de bens de capital, projetos de engenharia, patentes tecnológicas etc.), o que configuraria a hipótese de um IVA padrão.

Gráfico 3 – Lacuna de aplicação política PIS/Cofins



Fonte: RFB.

De fato, esse gráfico ilustra a composição do denominado “gap de aplicação política”, que quantifica o que se ganharia ou se perderia em termos de arrecadação se o país adotasse um IVA padrão com a alíquota modal das contribuições PIS e Cofins de 9,25% (calculada por dentro), comparando-se essa arrecadação com a arrecadação potencial da política corrente.

O gráfico apresenta a média de aumento ou diminuição da carga tributária em termos de percentual do PIB em cada setor dos anos 2015 a 2019. Os setores que estão acima da linha do zero são os que apresentam *gaps* positivos e os que estão abaixo, *gaps* negativos. Os *gaps* negativos surgem do fato de que tais setores sofrem incidência tributária maior que o padrão, e os positivos resultam de incidências abaixo do padrão ou de isenções tributárias/regimes especiais.

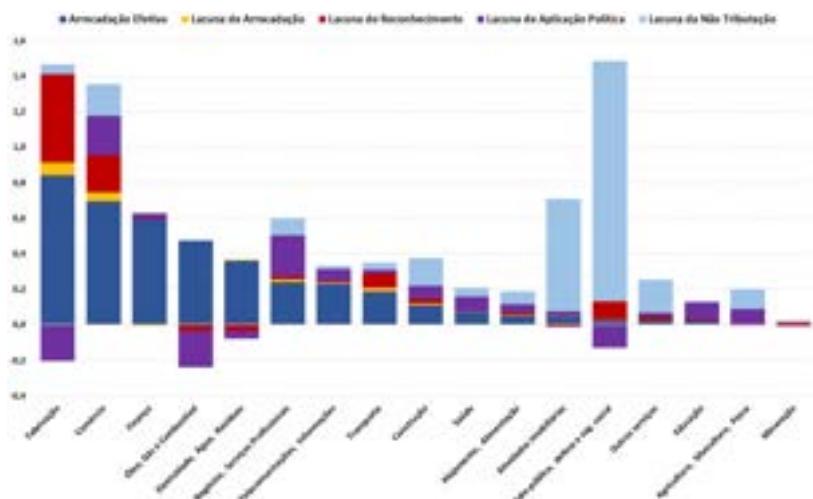
Vê-se, então, que o sistema atual concentra tributação nos setores de óleo, gás e combustíveis, fabricação, administração pública (pela legislação atual, esta é obrigada a reter impostos, condição que em um IVA padrão não ocorreria) e eletricidade.

Do lado esquerdo do gráfico estão exatamente os setores com menor carga tributária e que coincidem com aqueles que menos estão expostos à concorrência internacional, posto que basicamente voltados para o mercado interno, com reduzida possibilidade de importação de serviços concorrentes, destacando-se neles os negócios e serviços profissionais, o comércio (em que há uma maior concentração de empresas no regime Simples e no cumulativo dessas contribuições), a educação e a saúde.

A concentração de carga tributária em setores que concorrem no mercado internacional, seja nas importações ou nas exportações, como é o setor de fabricação, cobra o seu preço em termos de redução do vigor da economia. As empresas industriais concorrem com as de outros países no mercado internacional e no mercado doméstico de bens com a clara desvantagem de terem que dispor de capital mais elevado para carregar créditos tributários por muito mais tempo do que suas concorrentes em outros países suportam. Isso se traduz, então, em menor capacidade de concorrência tanto nos mercados externos como no interno. O resultado disso é uma indústria menos dinâmica e um processo de desindustrialização mais rápido do que seria esperado em um país de renda média como o Brasil.

Não parece ser coincidência, portanto, a proliferação de diversos regimes tributários especiais em variados segmentos industriais ao longo dos anos no Brasil. São meros remendos tributários que buscam responder à perda de competitividade da nossa indústria em razão do crônico problema de circulação e liquidação dos créditos tributários, mas que, no conjunto, só agravam a complexidade do sistema e impõem o fracionamento das escalas, desintegrando as estruturas de produção. Tal complexidade e fracionamento dos regimes tributários podem ser percebidos no gráfico 4, a seguir, em que as lacunas tributárias em % do PIB são distribuídas por dezessete macrossetores da economia pela média ao longo dos cinco anos avaliados.

Gráfico 4 – Arrecadação e lacunas tributárias por atividade econômica – PIS/COFINS em % do PIB (média anual de 2015 a 2019)



Fonte: RFB.

## 5.8 Como a reforma tributária do IVA nacional pode contribuir para aumentar a conformidade dos tributos sobre consumo

Parece haver, no Brasil, um razoável consenso sobre a fórmula para vencer os principais vícios do seu sistema tributário, especialmente no tocante à tributação de bens e serviços, que é a simplificação do modelo legal.

Sem uma simplificação substantiva desse sistema, parece impossível restabelecer condições mínimas para a concorrência leal entre as empresas e para a criação de um ambiente favorável aos negócios, viabilizando também o combate eficiente às práticas de sonegação fiscal, que, ademais de solaparem as bases do financiamento dos serviços fornecidos pelos governos, minam as condições de concorrência entre as empresas.

Esse parece ser o caminho mais seguro para obter-se um sistema tributário transparente, simples de ser compreendido pelo contribuinte e pela fiscalização tributária, avesso ao contencioso e fácil de ser operado na função de reconhecimento e restituição de créditos.

Essa simplificação, traduzida, por exemplo, pela combinação do menor número possível de alíquotas e isenções com o amplo direito creditório, também vai ao encontro da necessidade de se restabelecer um mínimo de neutralidade econômica entre os setores e de se retirar dos setores industriais o excessivo peso de carregamento de créditos tributários.

Essas diretrizes foram defendidas, publicadas e negociadas pela Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária – SERT junto ao Congresso Nacional e estão claramente colocadas na Emenda Constitucional nº 132 (Ministério da Fazenda, 2023a), recentemente aprovada para reformar as contribuições federais ora analisadas, que se aproxima bastante do IVA padrão já mencionado aqui, mas se diferencia deste por manter reduções de alíquotas e isenções para alguns produtos e serviços em atenção a justas preocupações de ordem social, além de deixar intocada a tributação das atividades no regime Simples Nacional.

## 6 PRIMEIRO ESTUDO DE LACUNA DO IRPJ/CSLL NO BRASIL

Para compreender melhor os resultados do estudo reportado aqui, que pode ser acessado no sítio da RFB (Receita Federal do Brasil, 2023), é importante conhecer um pouco sobre a divisão existente no sistema tributário brasileiro em relação ao IRPJ/CSLL. Atualmente existem três regimes principais para esse imposto no Brasil:

- Lucro real – é o regime geral do IRPJ e da CSLL, em que a base de cálculo é ajustada a partir dos lucros contábeis, que sofrem os ajustes fiscais positivos e negativos da legislação e, ao final, a compensação de prejuízos de períodos anteriores, bem como ajuste de isenções e reduções de cotas.
- Lucro ou rendimento presumido – é um regime especial para pequenas e médias empresas, com limite de faturamento anual de R\$ 78 milhões, em que o IRPJ e a CSLL são calculados com base em coeficientes de lucro presumido, variáveis entre 1,2% e 32% do lucro (de acordo com a atividade) e que se aplicam àqueles nos quais se obtém uma base tributável para aplicação das taxas de imposto.

- Simples Nacional – é um regime simplificado para pequenas empresas, cuja liquidação fiscal é feita diretamente através da aplicação de coeficientes sobre a receita, de acordo com a faixa de receita e a atividade da empresa. O pagamento de todos os tributos federais é unificado em uma única parcela mensal e há um limite de receita anual de R\$ 4,8 milhões para esse regime.

## 6.1 Metodologia aplicada

No estudo reportado, a lacuna de reconhecimento foi estimada por uma metodologia *top-down* própria. Foi feita uma primeira tentativa de estimação com a aplicação do método *top-down* do FMI (Ueda, 2018), mas a complexidade fiscal do sistema atual e as limitações de detalhe na informação sobre as empresas nos regimes especiais não permitiram alcançar bons resultados. O período de análise da estimativa compreende os anos de 2015 a 2019, em empresas não financeiras, e exclui os setores governo e empresas financeiras.

O método próprio desenvolvido faz uma comparação direta entre o Excedente Operacional Bruto – EOB, proveniente das Contas Nacionais (dados estatísticos), e uma aproximação desse excedente, construída a partir de dados fiscais, denominada Excedente Operacional Bruto Fiscal – EOBF.

O EOB é essencialmente um agregado da economia que representa o resultado da atividade das empresas depois de descontados do PIB as remunerações dos empregados, os impostos sobre a produção e o rendimento misto. Ressalte-se que a opção de comparação entre EOBs e não entre bases tributáveis do imposto se deve às limitações nas informações de que o fisco dispõe sobre os regimes especiais, uma vez que a contabilização do regime do lucro presumido e do Simples Nacional não permite a quantificação do lucro contábil das empresas sob esses regimes. Por outro lado, nas Contas Nacionais não há detalhamento suficiente que permita distinção entre os dados das empresas de cada regime de tributação, além do que uma parte relevante dessas informações é originada da própria RFB, o que dificulta sobremaneira uma comparação que use dados de base tributável. O relatório de resultados da lacuna tributária do IRPJ/CSLL, publicado pela RFB (Receita Federal do Brasil, 2023), contém um apêndice específico no qual é explicitada em mais detalhes a limitação aqui apontada.

Na construção do EOBF com dados da RFB, partiu-se do lucro líquido declarado e foram retiradas as remunerações, as compras de insumos ou mercadorias pelas empresas e as remunerações de funcionários para se chegar a um agregado o mais próximo possível ao conceito de EOB e, assim, permitir uma comparação direta. A diferença entre o EOB (Contas Nacionais) e o EOBF (dados fiscais) foi então reconhecida como uma lacuna tributária.

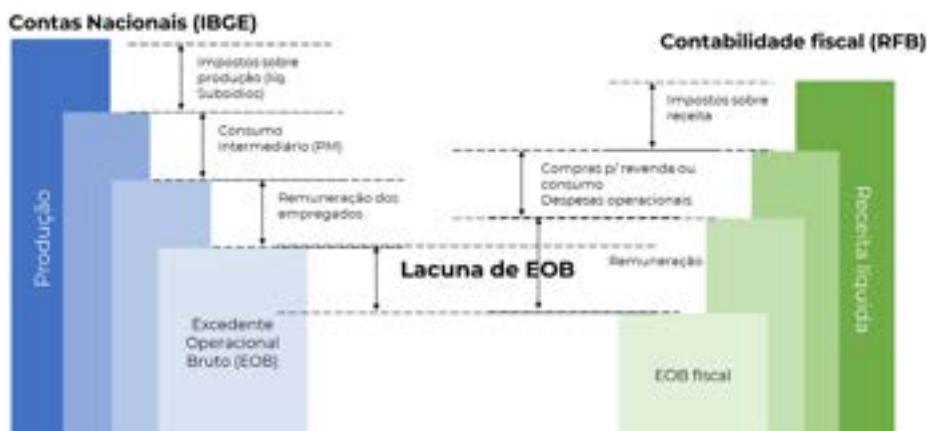


Figura 2 – Método de comparação do EOB IBGE x EOB fiscal. Fonte: RFB e IBGE.

## 6.2 Principais resultados

Os resultados preliminares desta estimativa no Brasil apontam para a existência de um *gap* de EOB correspondente a 20% no período em análise. Ou seja, cerca de 20% do EOB das empresas não é captado pela administração tributária. Em relação à lacuna do tributo em si, a média de cinco anos é estimada em aproximadamente R\$ 56 bilhões, correspondendo a cerca de 0,8% do PIB naquele período.

Outro aspecto importante levantado neste estudo é a estimativa da lacuna da política tributária, definida como a diferença entre a arrecadação teórica sob um sistema padrão e a arrecadação efetiva no sistema tributário atual. Esta lacuna tem origem no gasto tributário, na não tributação, na elisão fiscal e na existência de regimes especiais com menor pressão fiscal do que o regime geral.

O gráfico 5 apresenta um resumo geral do tamanho percentual das lacunas de conformidade e de política tributária estimado para as empresas não financeiras.

Gráfico 5 – Proporção das lacunas tributárias do IRPJ



Fonte: RFB.

É importante ressaltar que a alíquota brasileira sobre a renda empresarial é uma das mais altas do mundo, somando 34% quando se considera o conjunto de IRPJ e CSLL, cujas bases de cálculo são muito semelhantes. A título de simulação proporcional com base no gráfico 5, se considerado um cenário hipotético de redução da lacuna de conformidade em 50% e da lacuna de política em 33%, seria possível manter a arrecadação atual com uma alíquota nominal combinada próxima dos 20%.

No relatório brasileiro, os resultados para a lacuna de política foram obtidos para os regimes de lucro presumido e Simples Nacional em sua comparação com a regra geral do IRPJ, ou seja, buscou-se quantificar o que poderia ser arrecadado se as empresas desses regimes especiais estivessem sob o regime geral do lucro real. Para tal, procurou-se obter uma aproximação da base tributável do regime geral para as empresas dos regimes especiais, a partir do lucro líquido ajustado pela compensação de prejuízos de períodos anteriores de acordo com as regras fiscais. A comparação direta desta base aproximada com a base declarada pelas empresas nas regras de cada regime especial resultou no desejado *gap fiscal*.

Em relação às empresas de lucro presumido, a lacuna de política permanece em torno de 68% da tributação potencial nesse regime, ou seja, o imposto arrecadado no regime de lucro presumido é de aproximadamente 32% do que seria possível arrecadar se essas empresas fossem tributadas no regime geral. Isso acontece porque o regime especial tem uma tributação mais favorecida e por isso as empresas mais lucrativas optam por essa modalidade tributária. Para se ter uma ideia, o nível médio de lucratividade das empresas do lucro presumido é de aproximadamente 30% da receita bruta no período em estudo, enquanto no regime geral o índice médio é de 2%.

O Simples Nacional também apresenta uma grande lacuna de política, em torno de 89% do imposto potencial sob esse regime, uma vez que as alíquotas de IRPJ do Simples Nacional são substancialmente baixas em comparação com as do regime geral.

Há que se ter em conta que a opção por um regime especial e menos oneroso é um direito legítimo dos contribuintes, mas a prática observada nas atividades de auditoria mostra que existe também uma frequência considerável de elisão fiscal nesses regimes, com o uso de práticas fiscais abusivas, estruturas de planejamento tributário e fragmentação empresarial. Um caso clássico de abordagem é a criação de empresas sob o regime presumido para comprar bens e fornecê-los (a preços elevados) a empresas vinculadas ao regime geral, criando-lhes custos artificiais e transferindo indevidamente a rentabilidade das operações para um regime de menor pressão fiscal. A fragmentação de atividades também é uma ferramenta muito utilizada nessas fraudes, em que uma empresa é cindida em duas ou mais empresas menores para manter-se abaixo do limite de faturamento do regime especial.

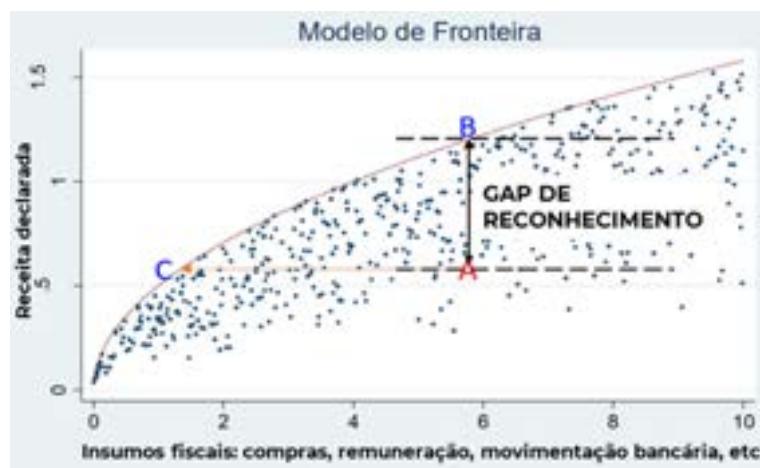
### 6.3 Lacuna de conhecimento para as PME numa abordagem inovadora

Para estimar a lacuna do Simples Nacional, a metodologia *top-down* inicialmente utilizada apresentou limitações importantes na sua precisão. Isso ocorreu porque o conjunto de dados fiscais das empresas não permitiu quantificar o seu lucro efetivo (ou real).

A Defis e o PGDAS, as duas obrigações acessórias desse regime, possuem poucos detalhes sobre os custos, despesas e lucros, fato que impede um cálculo minimamente preciso. Assim, para se analisar novamente a lacuna das pequenas empresas, foi utilizado um método estatístico e econométrico conhecido como “fronteira estocástica de produção”, conforme descrito por Battese e Coelli (1995).

No estudo brasileiro, o modelo clássico de fronteira de produção estocástica foi aplicado ao contexto tributário para estimar o nível de receita bruta das empresas do Simples Nacional, com base em dados fiscais das próprias empresas e de terceiros, tais como: fluxos bancários, compras de ativos, custos com remuneração de funcionários e estrutura de capital da empresa e de seus proprietários. Os erros de regressão neste modelo adaptado são constituídos por uma parte idiosincrática, tal como no modelo clássico, mas o resíduo de ineficiência passa a conter a lacuna de reconhecimento como principal componente, conforme se vê no gráfico 6.

Gráfico 6 – Método da fronteira estocástica de produção



Fonte: RFB.

O uso de uma fronteira estocástica na estimativa do *gap* tributário é uma abordagem inovadora, especialmente pela amplitude e detalhe que foram incorporados ao trabalho brasileiro. As lacunas foram estimadas para

praticamente toda a população de empresas ativas no regime, cerca de 2,5 milhões, e há a possibilidade de se fazerem cortes setoriais e regionais nas lacunas. Além disso, o nível de detalhe desse método permite não só a compreensão da lacuna, mas também a orientação de ações de AT, como seleção de contribuintes e processos de auditoria. De uma forma geral, a metodologia utilizada permitiu agregar vantagens existentes nos métodos *top-down* e *bottom-up*, mas os seus resultados estão diretamente relacionados com a qualidade e a disponibilidade dos dados por parte do AT.

Os resultados preliminares indicam a existência de uma lacuna de reconhecimento do rendimento bruto de cerca de 32% da receita bruta potencial para o ano de 2019, ou seja, apenas 68% da receita bruta potencial das empresas do Simples Nacional é efetivamente conhecida pela AT. Tais resultados são coerentes com o fato de que no Simples Nacional a tributação está totalmente concentrada na receita, sem custos dedutíveis, e, portanto, a evasão fiscal também tende a se concentrar na receita. Além disso, tais empresas têm dificuldades para estruturar planos sofisticados de elisão, fato que as empurra para a simples omissão. Por fim, cabe considerar a elevada informalidade que existe nas transações desses contribuintes. Em resumo, estes fatores constituem o ambiente ideal para a ocorrência de uma omissão relevante de receita.

## 7 DIRETRIZES PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE O IRPJ

Naturalmente, a estimativa das lacunas tributárias existe também para gerar orientações para a administração tributária. No caso brasileiro, a observação dos resultados obtidos traz conclusões importantes:

- Há uma expressiva lacuna da política tributária nos regimes do lucro presumido e do Simples Nacional, não somente pela renúncia fiscal como também pela existência de elisão fiscal, com o uso de estruturas e práticas de planejamento tributário abusivo.
- As pequenas empresas possuem uma expressiva lacuna de reconhecimento, oriunda da omissão de receitas, a qual representa um desafio em razão da sua grande dispersão em uma população de mais de 4 milhões de empresas.

- O elevado nível de litigiosidade do IRPJ e as limitações do processo de cobrança administrativa resultam em uma lacuna de arrecadação bastante expressiva para esse tributo.
- As conclusões do estudo sugerem que os rumos da administração tributária devem, portanto, avançar nas seguintes direções:
- Implementação de ações preventivas de conformidade, de facilitação e simplificação da apuração dos tributos, o que inclui, entre outros aspectos, alterações legislativas, educação fiscal, ações de economia comportamental e procedimentos de autorregularização.
- Massificação da presença fiscal, com o uso de tecnologia, informação de alta qualidade, procedimentos automatizados e malhas fiscais.
- Ações específicas, direcionadas e especializadas para mitigar a fraude e a elisão fiscal, especialmente em empresas de maior porte, com foco na aplicação correta e compatível da legislação fiscal, bem como na detecção de estruturas opacas e de planeamento fiscal abusivo.
- Reavaliação do sistema tributário, de seus regimes especiais e renúncias fiscais, buscando-se a redução da litigiosidade e o balanceamento da lacuna de política tributária por meio da calibração dos regimes especiais.

Concluindo, é fundamental que todas as ações acima mencionadas sejam adotadas de forma complementar, sem que se esqueça do binômio fundamental que deve permear todos os atos de uma AT: assistência e facilitação aos contribuintes inadimplentes involuntários e a força da lei para aqueles que optaram por não cumprir suas obrigações.

## **8 O CONHECIMENTO DAS LACUNAS TRIBUTÁRIAS COMO SUBSÍDIO PARA REFORMAS DA LEGISLAÇÃO E DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

As alíquotas nominais da regra geral dos tributos previstos para o novo IVA nacional (CBS + IBS) para se arrecadar o mesmo que os antigos tributos sobre o consumo podem ser menores a depender da redução das lacunas tributárias, a qual poderá ser obtida seja com uma redução na lacuna de

política (benefícios tributários), seja com a ampliação de investimentos na RFB, visando a uma reforma da administração tributária que reduza a lacuna de conformidade. Em síntese, o fortalecimento da RFB possibilitará a melhoria e a ampliação das suas ações em prol da conformidade tributária, o que contribui para manter a arrecadação e reduzir as alíquotas de equilíbrio dos sistemas tributários atual e futuro. Para que se tenha ideia da importância da redução das lacunas tributárias, em estudo recente produzido para a SERT, com apoio da equipe do *tax gap* da RFB (Ministério da Fazenda, 2023b), foram estimados diversos cenários de alíquotas da regra geral do novo IVA, em que a lacuna de conformidade foi imputada como variável exógena em dois patamares diferentes, como mostra a tabela 2 a seguir.

No cenário de lacuna de conformidade denominado “conservador”, estima-se uma lacuna de 15%, valor cerca de 25% inferior à estimativa da lacuna de PIS/Cofins para 2020, e no cenário “factível”, uma lacuna de 10%, valor 50% inferior à lacuna do ano de 2020 estimado para as contribuições vigentes. Interessante salientar o impacto que uma redução de 5% na lacuna nominal de conformidade tem sobre a alíquota da regra geral de equilíbrio estimada.

Tabela 2 – Alíquotas da regra geral dos cenários para o IVA nacional

Cenários (Alcance da Legislação)	Descrição	Faixa de alíquotas do novo IVA Nacional	
		Cenário Factível	Cenário Conservador
		Lacuna de Conformidade de 10%	Lacuna de Conformidade de 15%
A	Alíquota única do IVA Nacional + regimes pré-existentes + Regimes específicos	20,73	22,02
B	Cenário A + Alíquota reduzida de 50% para produtos agropecuários e da cesta básica	22,39	23,81
C	Cenário B + Alíquota reduzida de 50% para serviços de educação privada	22,71	24,14
D	Cenário C * Alíquota reduzida de 50% para serviços de saúde privada	23,33	24,77
E	Cenário D + Alíquota reduzida de 50% para demais bens e serviços contemplados	23,70	25,15
F	Cenário E + Alíquota reduzida de 40%	24,43	25,92
G	Cenário F + Alíquota zero para metade da cesta básica	25,10	26,62
H	Cenário G + demais favorecimentos	25,45	27,00

Fonte: SERT e RFB.

O cenário-base mencionado na tabela 2 corresponde àquele em que não há nenhum tratamento diferenciado, exceto a manutenção do Simples Nacional e do tratamento favorecido à Zona Franca de Manaus, além dos regimes específicos de tributação de caráter técnico, a saber: combustíveis e lubrificantes, serviços

financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde, concursos de prognósticos, operações de sociedades cooperativas e compras governamentais. Estes cenários e respectivas alíquotas foram divulgados em agosto de 2022 pela SERT quando da aprovação da PEC da reforma do novo IVA na Câmara dos Deputados, no momento do envio ao Senado Federal.

## 9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para finalizar, é fundamental perceber que o percentual da alíquota da regra geral de cada tributo que afeta a grande maioria dos contribuintes, para manutenção de determinado nível de arrecadação, depende de cada uma das lacunas tributárias. E o tamanho destas lacunas depende, entre outros fatores, de decisões políticas, seja pela aprovação de leis que definam a lacuna da política tributária por tratamentos favorecidos a determinados conjuntos de contribuintes ou setores econômicos, seja pela aprovação de leis que versem sobre os recursos orçamentários e sobre os marcos institucionais que fortaleçam ou não a atuação da administração tributária, responsável pelo enfrentamento da lacuna de conformidade tributária.

## REFERÊNCIAS

- CAI, H.; LIU, Q. Competition and corporate tax avoidance: evidence from Chinese industrial firms. *The Economic Journal*, v. 119, p. 764-795, 2009.
- CÁMARA DE DEPUTADOS. *El pago de Impuestos y la Evasión fiscal em México*. Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, CEFP/013/2019, 2019.
- EUROPEAN UNION. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report*. CASE, 2020.
- HUTTON, E. *The revenue administration – gap analysis program: model and methodology for value-added tax gap estimation*. IMF, Fiscal Affairs Department, 2017.
- HUTTON, E. *Republic of Slovenia*. Revenue Administration Gap Analysis Program – Corporate Income Tax Gap. IMF, Fiscal Affairs Department, 2023.
- IMF. *TADAT – Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*. Program Document, 2013.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. Congresso Nacional promulga Emenda Constitucional que muda o sistema de tributação do consumo. Gov.br, Brasília, 21 dez. 2023a. Disponível

em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/dezembro/congresso-nacional-promulga-emenda-constitucional-que-muda-o-sistema-de-tributacao-do-consumo>.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Assessoria Especial de Comunicação Social. Anexo – *Detalhamento metodológico*. Alíquota-padrão da tributação do consumo de bens e serviços no âmbito da Reforma Tributária. Brasília, 8 ago. 2023b. Disponível em: [https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf\\_sert-anexo-detah-metodologico-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria.pdf](https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/estudos/8-8-23-nt-mf_sert-anexo-detah-metodologico-aliquota-padrao-da-tributacao-do-consumo-de-bens-e-servicos-no-ambito-da-reforma-tributaria.pdf).

MUKHLIS, I.; UTOMO, S. H.; SOESETIO, Y. The role of taxation education on taxation knowledge and its effect on tax fairness as well as tax compliance on handicraft SMEs sectors in Indonesia. *International Journal of Financial Research*, v. 6, n. 4, p. 161-169, 2015.

PECHO, M.; LONGINOTTI, F.; VECORENA, J. *Estimating Tax Noncompliance in Latin America*: 2000-2010. CIAT, 2012.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Tributos IRPJ/CSLL. Gov.br, Brasília, 14 nov. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/tax-gap/tax-gap-dos-tributos-irpj-csll>.

RICHARDSON, G. Determinants of tax evasion: a cross-country investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, v. 15, n. 2, p. 150-169, 2006.

SAAD, N. Tax knowledge, tax complexity and tax compliance: taxpayers' view. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, v. 109, p. 1.069-1.075, 2014.

TGPG. *The concept of tax gaps*: report on VAT gap estimations. DG TAXUD, FPG/041, 2016.

TGPG. *The concept of tax gaps*: Report II: corporate income tax gap estimation methodologies. DG TAXUD, FPG/041, 2018.

UEDA, J. *Estimating the corporate income tax gap*: the RA-GAP methodology. IMF, Fiscal Affairs Department, 2018.

UEDA, J.; PECHO, M. Costa Rica. Programa de análisis de brechas tributarias en la administración de ingresos públicos: análisis de brechas tributarias en el impuesto general sobre las ventas y el impuesto a la renta de las sociedades. FMI, 2018.

TWUM, K.; AMANIAMPONG, M.; ASSABIL, E.; ADOMBIRE, M.; EDISI, D.; AKUETTEH, C. Tax knowledge and tax compliance of small and medium enterprises in Ghana. *Southeast Asia Journal of Contemporary Business, Economics & Law*, v. 21, n. 5, p. 222-231, 2020.

WANG, Y. Competition and tax evasion: a cross country study. *Economic Analysis & Policy*, v. 42, n. 2, p. 190-208, 2012.

# **UNA MEDICIÓN DE LA EFICIENCIA RECAUDATORIA Y LA BRECHA TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE**

**Márcio Ferreira Verdi**

Secretario Ejecutivo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

**Santiago Díaz de Sarralde**

Director de Estudios e Investigaciones Tributarias de CIAT

## **RESUMEN**

El objetivo de este trabajo es analizar el desempeño recaudatorio de los dos principales componentes de los ingresos tributarios de los países de nuestra región, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Rentas de las Empresas (IRE). Se estiman los indicadores de eficiencia recaudatoria, y se descompone la recaudación teórica en sus componentes principales: la recaudación efectiva, los gastos tributarios y el incumplimiento tributario.

El largo lapso temporal que cubre el análisis (desde 1990 hasta la actualidad) permite apreciar la evolución creciente de los niveles de eficiencia recaudatoria de ambos instrumentos. Al mismo tiempo es posible percibir la sensibilidad de la eficiencia recaudatoria, a los fenómenos del contexto, como muestran los resultados del último trienio que cubre el estudio (2019 – 2021) afectados por la pandemia.

En el último trienio considerado (2019-2021), la eficiencia recaudatoria estimada para el IVA en los países analizados es del 55,3% (similar a la media del periodo 2016-2018, 55,1%),<sup>1</sup> mientras la brecha tributaria se divide en un 18,6% atribuible a la brecha de política generada por los gastos tributarios y de un 26,0% a la Ineficiencia X o brecha de incumplimiento. En concreto, en 2020 se registra una fuerte caída de la eficiencia recaudatoria por los efectos de la pandemia, seguida de una enérgica recuperación en 2021.

En este mismo periodo, la eficiencia recaudatoria estimada para el IRE en los países seleccionados es del 42,2% (inferior a la cifra media estimada para el periodo 2016-2018, 46,5%),<sup>2</sup> mientras la brecha tributaria se compone de un 10,9% atribuible a la brecha de política/gasto tributario y de un 46,9% a la Ineficiencia X. En este caso, la caída de la eficiencia recaudatoria es aún más pronunciada en 2021 que en 2020, resultado atribuible a la mecánica de gravamen de la renta de sociedades y al impacto de las medidas de alivio fiscal implementadas durante la crisis derivada de la pandemia.

1 CIAT - DT-01-2022: Eficiencia recaudatoria y brecha tributaria en América Latina y el Caribe: Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta Empresarial / 2022

2 Idem Nota 3.

## SUMÁRIO

1 Introducción .....	853
2 Metodologías de estimación de la Brecha Tributaria.....	854
3 La práctica de la Estimación de Brecha Tributaria por parte de los países del CIAT .....	856
4 Estimación de la Recaudación Teórica del IVA, la Brecha de Recaudación y desagregación de sus componentes .....	857
5 Estimación de la Recaudación Teórica del IRE, la Brecha de Recaudación y desagregación de sus componentes .....	865
6 Consideraciones Finales .....	872
Bibliografía.....	873
Apéndice I – Series de eficiencia IVA 1990 - 2021 por país. CIAT.....	877
Apéndice II – Series de eficiencia IRE 1990 - 2021 por país. CIAT .....	878



# 1 INTRODUCCIÓN

El objetivo de este trabajo es analizar la eficiencia recaudatoria de los dos principales componentes de los ingresos tributarios de los países de nuestra región, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Rentas de las Empresas (IRE), así como descomponer la recaudación teórica total de estos impuestos en sus elementos principales: recaudación efectiva, pérdida de recaudación por los gastos tributarios (o brecha de política tributaria) y el incumplimiento tributario (denominada en nuestra metodología Ineficiencia X)<sup>3</sup>.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias ofrece en su página web todo el conjunto de informaciones necesarias para conocer y analizar la actividad de las Administraciones Tributarias (AATT) de América Latina y el Caribe (ALC) en las últimas décadas y hasta la actualidad. Por una parte, la base de datos CIATData<sup>4</sup> (que recopila la información relativa a recaudación -con diferentes metodologías y alcance-, gastos tributarios, tasas impositivas, legislación tributaria, datos del funcionamiento y características de las AATT, etc.) y, por otra, las publicaciones y estudios compilados en la Biblioteca CIAT<sup>5</sup> (que analizan la evolución de la recaudación y los gastos tributarios, estiman la eficiencia y la ineficiencia tributaria, compilan la información de la actividad de las AATT y analizan múltiples aspectos de su funcionamiento -incorporación de nuevas tecnologías, regímenes especiales, análisis y gestión del riesgo, lucha contra el fraude, compendio de la legislación, gobernanza de datos, tributación internacional, cultura tributaria, etc.-.

3 Barreix et al (2012) utiliza los términos *Ineficiencia – G* para referirse al valor de la brecha atribuible a política e *Ineficiencia – X* para referirse al valor de la diferencia entre la unidad y la suma del indicador de eficiencia recaudatoria más la *Ineficiencia – G*. Véase Recaudar No Basta, Los Impuestos Como Instrumentos de Desarrollo. Capítulo 9: El IVA, que sea lo que es. Banco Interamericano de Desarrollo (2012). Posteriormente, Keen (2013) emplea el término *Policy Gap* para referirse a las pérdidas de recaudación resultantes de los gastos tributarios y usa el término *Compliance Gap*, para referirse al resto del incumplimiento en el IVA. Véase, The Anatomy of the VAT. IMF Working paper WP/13/11. Si bien ambos documentos refieren al Impuesto al Valor Agregado, aquí extenderemos esta terminología también al Impuesto a la Renta Empresarial.

4 <https://www.ciat.org/ciatdata/>

5 <https://www.ciat.org/publicaciones/>

El análisis cuantitativo de la eficiencia y de la brecha tributaria que se presentará en este artículo se basará en las diversas estadísticas y estudios realizados en CIAT para estos impuestos<sup>6</sup>, y, a través de un acercamiento vía un método indirecto, presentará una estimación de la composición de la recaudación potencial anual de estos impuestos, para 18 países de América Latina desde 1990 hasta la actualidad.

## 2 METODOLOGÍAS DE ESTIMACIÓN DE LA BRECHA TRIBUTARIA

Las dos grandes perspectivas para estimar la brecha fiscal o la evasión tributaria, los métodos indirectos – o “de arriba hacia abajo”- y directos -o “de abajo hacia arriba”-, presentan distintas ventajas, desventajas y utilidades.

Mientras que los métodos indirectos parten de indicadores macroeconómicos, datos de cuentas nacionales o datos de encuestas nacionales, para estimar la base teórica y la recaudación potencial, los métodos directos trabajan principalmente sobre datos administrativos y son intensivos en su uso. Algunas metodologías directas de estimación pueden proporcionar un resultado global de brecha tributaria, aunque normalmente tienen un foco más preciso, aportando resultados para grupos o sub/segmentos de contribuyentes. Estas metodologías suelen tener mayor aplicación para acciones específicas que pueda ejecutar a posteriori la administración, hacia el cumplimiento. Rubin (2011),<sup>7</sup> señala que si bien tanto el método directo, como método indirecto, proporcionan una estimación incierta de la brecha fiscal total, el primero tiene la importante ventaja de proporcionar información operativamente útil para la Administración Tributaria. El desglose detallado de la brecha fiscal necesaria para un enfoque “de abajo hacia arriba” permite una mejor priorización de los recursos de la administración para maximizar la recaudación de impuestos.

6 En particular el documento de trabajo de CIAT Peláez (2024)

7 The practicality of a top-down approach to the direct tax gap. Marcus Rubin. Her Majesty's Revenue and Customs, United Kingdom (2011)

Los métodos directos, con más respaldo teórico, aunque menor aplicación empírica, son los basados en auditorías, si bien su alto coste obligaría normalmente a no realizar una cobertura exhaustiva de los potenciales contribuyentes, sino a recurrir a auditorías aleatorias con una aproximación relativa a la población que dependería del alcance y diseño de las muestras. Un método directo de uso más corriente -por sus ventajas en términos operativos- es la explotación de los resultados de las auditorías ordinarias. Este análisis, no interfiere con la labor fiscalizadora y permite, mediante la sistematización de los resultados de las auditorías corrientes, estimar la evasión *hallada por la administración*.

Por su parte los métodos indirectos, suelen proporcionar un panorama más global de la brecha tributaria, al ser, generalmente, mediciones de brecha total de un impuesto. Esto permite un acercamiento a la dimensión del fenómeno y su evolución a lo largo del tiempo, siendo su principal limitación la dificultad para introducir estos resultados como indicadores de apoyo a acciones concretas de la administración. Estas estimaciones no nos darán respuesta a la pregunta de cuáles son las razones del incumplimiento, por qué determinadas áreas o sectores no están tributando adecuadamente. Entre las metodologías indirectas más reconocidas y de más amplia difusión encontramos a las basadas en Cuentas Nacionales y la estimación a partir de las mismas de las bases y recaudaciones potenciales de los distintos impuestos, la eficiencia recaudatoria y, posteriormente, utilizar las cifras estimadas de los gastos tributarios para desagregar la brecha tributaria (la ineficiencia resultante) en una parte derivada de la política tributaria -por la introducción de exenciones, deducciones, créditos fiscales, tasas reducidas, etc.- y otra -un resto, en realidad- que representaría la evasión, la ineficiencia en la gestión o, incluso, los errores en la medición de los componentes anteriores -recaudación, gastos, variables macroeconómicas, etc.- (razón por la cual preferimos denominar a este último componente Ineficiencia X).

Dadas las diferentes ventajas e inconvenientes relativos expuestos, siempre sería recomendable poner en práctica más de una perspectiva de análisis de la evasión. El contraste entre los resultados de las metodologías indirectas y la evasión hallada por la administración es una combinación útil y de aceptable costo, que provee resultados que pueden ser útiles para revisar globalmente la estrategia fiscalizadora.

### 3 LA PRÁCTICA DE LA ESTIMACIÓN DE BRECHA TRIBUTARIA POR PARTE DE LOS PAÍSES DEL CIAT

La encuesta ISORA (2020),<sup>8</sup> presentó información de las administraciones tributarias de 159 países que representaban el 90,37% del PIB mundial y el 88,5% de la población mundial en 2017 (más de 6.600 millones de personas). Entre ellos se encuentran 37 países miembros de CIAT, que suman el 39% del PIB y el 37,1% de la población.<sup>9</sup>

La encuesta contiene preguntas en relación con la práctica de estimación y publicación de estimaciones de evasión de IVA, IRE, IRPF y otros impuestos, por parte de las administraciones tributarias. En el siguiente cuadro resumimos los resultados de las respuestas de los países de la región.

**Cuadro 1:** Estimaciones y Publicaciones de Estudios de Evasión Tributaria.

Países / Estimaciones de brecha	IVA		IRPJ	
	Estimaciones periódicas de brecha	Publicación de las estimaciones	Estimaciones periódicas de brecha	Publicación de las estimaciones
Argentina	Si	No	Si	No
Bolivia	Si	Si	No	No
Brasil	No	No	No	No
Chile	Si	Si	Si	No
Colombia	Si	Si	Si	Si
Costa Rica	Si	Si	Si	Si
Ecuador	Si	No	Si	No
El Salvador	Si	No	Si	No
Guatemala	Si	Si	Si	Si
Honduras	Si	No	No	No
Jamaica	No	No	No	No
México	Si	Si	Si	Si
Nicaragua	No	No	No	No
Panamá	No	No	No	No
Paraguay	Si	Si	No	No
Perú	Si	Si	Si	No
República Dominicana	Si	No	Si	No
Uruguay	Si	Si	No	No
<b>Estimaciones &amp; publicaciones</b>	<b>14</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>4</b>

Elaborado sobre la base de ISORA 2020

8 International Survey on Revenue Administration (FMI, IOTA, OCDE, BAD y CIAT)

9 CIAT (2021)

El cuadro nos permite apreciar que de un total de 18 países analizados 14 dicen realizar estimaciones de evasión en IVA, mientras que únicamente 9 de ellos publicaban los informes y resultados. Por el lado del IRE, 10 de los países bajo análisis dicen estimar evasión en IRE, y solamente 4 de ellos mencionan la publicación de los resultados de los estudios. Estos resultados nos permiten apreciar que la práctica de estimación de evasión aún no está completamente extendida, especialmente en el IRE.

#### **4 ESTIMACIÓN DE LA RECAUDACIÓN TEÓRICA DEL IVA, LA BRECHA DE RECAUDACIÓN Y DESAGREGACIÓN DE SUS COMPONENTES**

Los Impuestos al Valor Agregado, o impuestos generales a las ventas de bienes y servicios y en particular las figuras que estamos analizando para este conjunto de países, generalmente toman la forma de impuestos que recaen sobre la circulación de bienes y servicios, en todas las etapas de producción comercialización, hasta la última etapa, no aplicando a las exportaciones de bienes y servicios. Si bien formalmente se nomina a las empresas vendedoras como sujetos pasivos, o contribuyentes, en la práctica el impuesto es trasladable hacia adelante. Se trata de un impuesto indirecto cuyo sujeto incidido en última instancia es el consumidor final, o más en general todo aquel comprador que no tiene derecho a crédito fiscal (consumidores finales, Instituciones sin fines de lucro y el gobierno central)

Dada esta característica y el set de datos estadísticas disponibles de los países,<sup>10</sup> recurriremos a algunos rubros de la Cuenta de Utilización del Ingreso del Sistema de Cuentas Nacionales de cada país como aproximación a la base imponible final. La cuenta de utilización del ingreso muestra, la forma

10 Las estadísticas macroeconómicas utilizadas para la estimación del impuesto potencial provienen de los Sistemas de Cuentas Nacionales de los países, o de las estadísticas disponibles por UNdata, un servicio de bases de datos de Naciones Unidas que provee datos y estadísticas oficiales de los países, o las estadísticas disponibles de DataBank una herramienta del Banco Mundial una de análisis y visualización que contiene colecciones de datos de series de tiempo sobre una variedad de temas.

en que los hogares, las unidades del gobierno y las instituciones sin fines de lucro que sirven a los hogares (ISFLSH) reparten su ingreso disponible entre el consumo final y el ahorro (UN 2008).

El gasto del consumo final de los hogares es el realizado por los hogares residentes en bienes o servicios de consumo. Incluye, entre otros la compra directa de bienes y servicios, y los bienes y servicios producidos y consumidos dentro del mismo hogar.

La cuenta de utilización del ingreso también incluye el gasto en bienes o servicios tanto sean individuales como colectivos por parte del gobierno, así como por las ISFLSH.

Tal como lo expresa el Manual del Sistema de Cuentas Nacionales, el valor del consumo final efectivo del gobierno general es igual al valor de su gasto total de consumo final menos sus gastos en bienes o servicios individuales suministrados a los hogares como transferencias sociales en especie. El valor del consumo final efectivo de las unidades gubernamentales es por lo tanto igual al valor de los gastos en que incurren al prestar servicios colectivos o de ciertos bienes o servicios individuales. Similar criterio debe ser adoptado para contabilizar el consumo de las ISFLSH. El valor del consumo final efectivo de las ISFLSH debe ser igual al valor de su gasto total en consumo final menos sus gastos en bienes o servicios individuales suministrados a los hogares como transferencias sociales en especie.

Esta aproximación a la base imponible teórica que construiremos estará determinada por la suma de los tres factores antes mencionados, a los que les sustraeremos el registro efectivo de recaudación del impuesto, en la medida que las reglas de valoración de estas cuentas indican que el gasto se contabiliza por el total de la contraprestación pagada o valorada, la que incluye, entre otros el impuesto a las ventas o IVA.

A partir de esta aproximación, estimamos la recaudación teórica del IVA aplicando a ese importe la tasa legal general del impuesto. Como sabemos el IVA es un impuesto que aplica a la generalidad de circulación de bienes y servicios, existiendo una tasa legal estándar y un conjunto de excepciones:

bienes y servicios exonerados o bienes gravados a la tasa mínima. La recaudación teórica entonces procurará mostrar el potencial recaudatorio de un impuesto que aplicase a la totalidad de los bienes y servicios una tasa única sin excepciones.

**Cuadro 2:** Estimación de la Recaudación Potencial, Brecha Tributaria y Componentes. IVA

Ord	Variable	Fuente
(a)	(+) Consumo Final de los Hogares	Sistema de Cuentas Nacionales del País & The World Bank Data ( <a href="https://data.worldbank.org/indicator/">https://data.worldbank.org/indicator/</a> ) & UNdata ( <a href="https://data.un.org/">https://data.un.org/</a> )
(b)	(+) Consumo del Gobierno e ISFLSH	Sistema de Cuentas Nacionales del País & The World Bank Data ( <a href="https://data.worldbank.org/indicator/">https://data.worldbank.org/indicator/</a> ) & UNdata ( <a href="https://data.un.org/">https://data.un.org/</a> )
(c)	(-) Recaudación efectiva IVA	Base de datos de recaudación BID-CIAT ( <a href="https://www.ciat.org/base-de-datos-de-recaudacion-bid-ciati/">https://www.ciat.org/base-de-datos-de-recaudacion-bid-ciati/</a> ) & Informes de Recaudación países
(d)	(=) Consumo Final sin IVA	Estimación
(e)	(*) Alícuota legal del Impuesto	Histórico de Alícuotas de los Impuestos - CIAT ( <a href="https://www.ciat.org/alicuotas-en-america-latina/">https://www.ciat.org/alicuotas-en-america-latina/</a> ) & Legislación de los países
(f)	{(d)*(e)} (=) Recaudación Potencial de IVA	Estimación
(g)	(-) Recaudación efectiva IVA	Base de datos de recaudación BID-CIAT ( <a href="https://www.ciat.org/base-de-datos-de-recaudacion-bid-ciati/">https://www.ciat.org/base-de-datos-de-recaudacion-bid-ciati/</a> ) & Informes de Recaudación países
(h)	{(f) – (g)} (=) Brecha Tributaria IVA	Estimación
(i)	{(g)/(f)} (=) Eficiencia Recaudatoria IVA	Estimación
(j)	{1-(i)} (=) {(h)/(f)} (=) Ineficiencia Recaudatoria IVA	Estimación
(k)	(+) Gastos Tributarios IVA	Base de datos de Gastos Tributarios del CIAT ( <a href="https://www.ciat.org/gastos-tributarios/">https://www.ciat.org/gastos-tributarios/</a> ) & Informes de Gastos Tributarios Países.
(l)	{(k)/(f)} (=) Ineficiencia_gt	Estimación
(m)	{1 - (i) - (l)} (=) Ineficiencia_x	Estimación

Las excepciones existentes en este impuesto son valoradas en los estudios de gastos tributarios, por lo que una parte de la brecha tributaria hallada será atribuible a la existencia de estas excepciones.

Una vez obtenida la recaudación teórica, el contraste de la recaudación efectiva con la teórica nos mostrará la *eficiencia recaudatoria* del impuesto (denominada

en la literatura “Eficiencia C”). Con los datos disponibles podremos construir una serie larga de eficiencia recaudatoria, e inferir si la mejora observada en la recaudación del impuesto es atribuible únicamente a cambios nominales al alza de las tasas o bien también a una mejora en la eficiencia recaudatoria.

Si la recaudación efectiva alcanzase la misma magnitud que la recaudación teórica, estaríamos frente a un impuesto que recauda todo su potencial. La evidencia empírica nos muestra, lógicamente, que la eficiencia recaudatoria en la práctica es siempre inferior a 1, con una recaudación efectiva menor que la recaudación potencial. La diferencia entre la recaudación potencial y la efectiva nos ofrece una medición de la brecha global, y a partir de los montos de gastos tributarios estamos en condiciones de estimar la porción de dicha brecha atribuible a este concepto: la denominada brecha de política o “Ineficiencia G” (ineficiencia derivada del gastos tributario)<sup>11</sup>.

Posteriormente, como diferencia entre la unidad (equivalente a una eficiencia recaudatoria total, dada la base teórica), el índice de eficiencia recaudatoria y la ineficiencia G -ineficiencia atribuible a la brecha de política-, obtendremos residualmente el valor que Barreix et al (2012) Díaz de Sarralde (2017), denominan “Ineficiencia-X”, como analogía al concepto de que se aplica para denominar componentes explicativos de las pérdidas de eficiencia interna en una empresa no explícitamente definidos.

### **Recaudación Potencial= Eficiencia C + Ineficiencia G + Ineficiencia X**

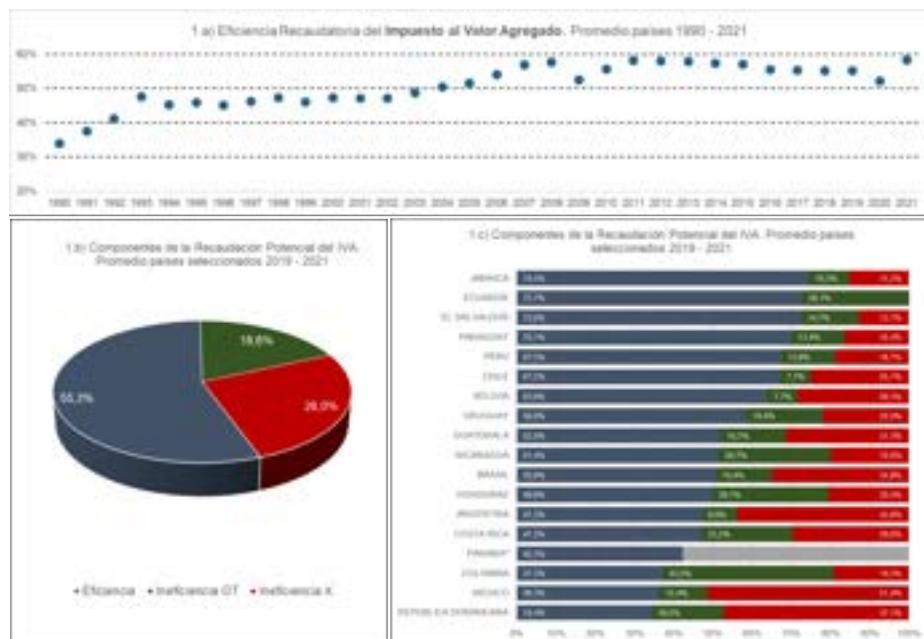
Bajo el supuesto de que las variables seleccionadas expresan fielmente la base gravable del impuesto, y la identificación y estimación de los gastos tributarios es completa y coherente con estas variables, podríamos atribuir este diferencial completamente al incumplimiento. Keen (op.cit) lo denomina brecha de incumplimiento. Sin embargo, en la práctica, aún la mejor selección de variables macroeconómicas, no explicarán perfectamente la base imponible del impuesto que queremos analizar. Por su parte los estudios de gastos tributarios tienen algunas debilidades en su construcción, al mismo tiempo que muchas de las veces la base de estimación de estos no son las cuentas

11 Diaz de Sarralde (2017)

macroeconómicas, sino los microdatos tributarios, por lo que, la última brecha, el diferencial hallado, será atribuible a varios conceptos, entre ellos el incumplimiento tributario.

**Gráfico 1:** Eficiencia recaudatoria del IVA 1990 – 2021 (1.a)

Componentes de la Recaudación teórica 2019 – 2021 (1.b; 1.c)



Notas: \* En el caso de Panamá dada la metodología utilizada en el cálculo del gasto tributario (que resultaría en una ineficiencia G superior a la ineficiencia total) no podemos realizar la desagregación entre Ineficiencia G e Ineficiencia X

Fuente: Pelaez (2024).

Por último, el remanente entre la unidad, la eficiencia recaudatoria y la porción de ineficiencia atribuible a los gastos tributarios determina la porción de ineficiencia no atribuible a política, que en alguna medida, está explicada por el incumplimiento tributario. Debemos tener presente de nuevo que, desde la estimación inicial, cuando escogemos las variables más representativas de la base imponible del impuesto, estamos aproximando la recaudación potencial, tanto la eficiencia recaudatoria, como la diferencia atribuible a incumplimiento

son estimaciones, por lo que este resultado final no necesariamente manifiesta la tasa de evasión en el IVA. De todos modos, en la medida que las variables macroeconómicas consideradas tienen unos criterios de contabilización aplicados sistemáticamente, y al contar con una serie larga, sí podremos apreciar la tendencia del indicador como una mejor medida a evaluar si la eficiencia recaudatoria del impuesto a aumentado, o bien como ha sido la trayectoria de los demás componentes de la brecha tributaria.

La figura anterior resume los resultados hallados. En primer lugar (gráfico 1.a) mostramos la eficiencia recaudatoria media del IVA, para el período 1990 - 2021. La misma fue calculada como el promedio anual de la eficiencia recaudatoria hallada en cada país. El seguir una serie larga, nos permite apreciar la mejora sostenida que ha experimentado este indicador a lo largo del tiempo. Desde valores inferiores al 0,4 a inicios de la serie, la ratio entre la recaudación efectiva y la recaudación teórica ha mostrado mejoras hasta alcanzar un primer máximo en 2007.

A partir de 2007, el indicador inmediatamente muestra una caída, y luego cierta estabilidad (con sesgo a la baja), una nueva caída pronunciada en 2020, e inmediatamente a continuación, pasa al nivel máximo observado (2021 = 0,584). La caída observada en 2020 es coherente con la caída en la presión fiscal analizada en detalle en el documento de Presión Fiscal Equivalente CIAT (2023).<sup>12</sup> Diferentes mecanismos de prórrogas y beneficios tributarios introducidos en este impuesto por los países, atendiendo a la pandemia, tuvieron un efecto rápido en la recaudación de este impuesto, que por su forma de determinación reacciona inmediatamente ante cambios en los parámetros.

Este resultado, es explicativo de por qué este impuesto juega un papel tan importante en la recaudación y por qué el mismo explica el crecimiento de la presión fiscal en el período analizado. Además de que creció la capacidad recaudatoria del impuesto, medida en este indicador a través del aumento de las tasas legales, la eficiencia recaudatoria fortaleció este efecto. Y aumentos

12 Morán, Dalmiro; Solera, Marco. La Presión Fiscal Equivalente en América Latina y el Caribe (1990-2021). Actualización y estado de situación en la salida de la pandemia de COVID-19. CIAT (2023)

de eficiencia recaudatoria en escenarios de aumento de las capacidades recaudatorias del instrumento, resultan en mejoras en los niveles de recaudación.

El gráfico (1.b), muestra estáticamente la composición de la recaudación teórica del IVA calculada como el promedio de la composición de la recaudación teórica de los países incluidos en el análisis. El período considerado es el último trienio disponible, y allí podemos apreciar, además de que la eficiencia recaudatoria estimada es del 55,3%, la brecha tributaria se divide en una porción equivalente al 18,6% atribuible a la brecha de política y de un 26,0 % a la Ineficiencia X.

El sub-gráfico (1.c), muestra estáticamente la composición de la recaudación teórica del IVA a nivel de país.

**Cuadro 3:** Componentes de la Recaudación Potencial del IVA. Países seleccionados 2019 - 2021

País	Eficiencia	Ineficiencia GT	Ineficiencia X
ARGENTINA	0,47	0,09	0,44
BOLIVIA	0,64	0,08	0,28
BRASIL	0,51	0,14	0,35
CHILE	0,67	0,08	0,25
COLOMBIA	0,37	0,43	0,19
COSTA RICA	0,47	0,23	0,30
ECUADOR	0,73	0,28	- 0,01
EL SALVADOR	0,73	0,15	0,13
GUATEMALA	0,52	0,17	0,31
HONDURAS	0,50	0,30	0,20
JAMAICA	0,74	0,10	0,15
MEXICO	0,36	0,12	0,51
NICARAGUA	0,51	0,29	0,20
PANAMA*	0,42		
PARAGUAY	0,70	0,13	0,16
PERU	0,67	0,14	0,19
REPUBLICA DOMINICANA	0,34	0,19	0,47
URUGUAY	0,59	0,19	0,22
Promedio	0,55	0,19	0,26

Notas: \* En el caso de Panamá dada la metodología utilizada en el cálculo del gasto tributario (que resultaría en una ineficiencia G superior a la ineficiencia total) no podemos realizar la desagregación entre Ineficiencia G e Ineficiencia X

Fuente: Pelaez (2024).

La ratio de eficiencia recaudatoria a nivel de país se ubica entre 0,34 y 0,74, con media de 0,55.

Como comentamos en este documento, la *ineficiencia* recaudatoria puede descomponerse en dos grandes componentes, por un lado, la no recaudación por la existencia de excepciones a la regla general de tributación, y por el otro la no recaudación atribuible, entre otros factores, al incumplimiento. El primero de estos componentes lo estimamos utilizando los reportes de gastos tributarios, mientras que el segundo lo determinamos por diferencia entre el nivel teórico de eficiencia, menos la suma de los dos componentes antes determinados.

Podemos apreciar que, si bien el promedio de la *ineficiencia* atribuible a uno otro factor es de 0,186 y 0,260 para gastos tributarios e incumplimiento respectivamente, al analizar los datos podemos apreciar que existe una mayor dispersión en los resultados a nivel país en estos de los observados para la eficiencia. Esto en cierta medida puede ser atribuible a diferentes niveles de gastos tributarios, pero también a diferentes criterios metodológicos aplicados por los países para reconocer y estimar los mismos. Por el lado de la *ineficiencia* por incumplimiento, al ser una estimación residual, su resultado es dependiente de los niveles de eficiencia recaudatoria y de gastos tributarios.

En términos comparativos internacionales, si contrastamos los resultados de eficiencia recaudatoria con las ratios estimadas para los países de la OECD para el mismo período<sup>13</sup>, el análisis nos permite apreciar que ambos conjuntos de naciones están logrando los niveles de eficiencia similares en el IVA<sup>14</sup>, mientras que carecemos de datos para realizar una comparación de los otros dos elementos de la brecha fiscal en el conjunto de los países de la OCDE

13 Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. 2021.

14 En el período analizado, observamos que ambos indicadores muestran una trayectoria similar. En primer lugar, una etapa de crecimiento (de aproximadamente 0,50 a 0,60 en los países de la OECD entre 1992 y 2007 y de aproximadamente 0,40 a 0,55 en los países de ALC entre 1992 y 2008). Luego un registro de caída, en los países de la OECD entre 2008 y 2009 y en América Latina en 2009 puntualmente, seguidos de una recuperación inmediata en el año siguiente, hasta mantener unos niveles estables en el entorno de 0,55 a 0,57 hasta el final de la serie. La principal diferencia es la mejor dinámica del indicador en América Latina y el Caribe a inicios de la serie.

Como ya hemos comentado, debemos tener presente que la estimación de la base imponible teórica a través de la combinación de variables macroeconómicas escogidas no representa cabalmente la base imponible del impuesto, sino que es un acercamiento a la misma. Por lo que la Ineficiencia X hallada como un valor residual, luego de deducir a la recaudación potencial la recaudación efectiva y los gastos tributarios, tiene un componente de discrepancia entre la estimación de la base imponible y la verdadera base imponible y un componente de ineficiencia efectiva, esta última en cierta medida atribuible al incumplimiento tributario o evasión. En la medida que la elaboración de las Cuentas Nacionales mantiene y actualiza sus estimaciones a partir de una metodología sistemática y consecuente, los cambios de valor del indicador o la tendencia de este índice a lo largo de la serie puede ser un indicador de cambios en los niveles de incumplimiento.

## 5 ESTIMACIÓN DE LA RECAUDACIÓN TEÓRICA DEL IRE, LA BRECHA DE RECAUDACIÓN Y DESAGREGACIÓN DE SUS COMPONENTES

Los Impuestos a las rentas de las sociedades, a las rentas empresariales, o impuestos a las ganancias de las empresas que aquí hemos denominado genéricamente IRE, en general surgen de aplicar una alícuota proporcional sobre los resultados económicos (resultados contables) de las empresas. Estos resultados contables son sometidos a ciertos ajustes fiscales, determinándose así la base imponible, también llamada, en este impuesto, resultado fiscal. Al mismo tiempo suelen convivir con este impuesto regímenes simplificados que, a sabiendas de la mayor complejidad para la determinación de la base imponible, que requiere la existencia de una contabilidad completa, apelan a solamente algunas de las variables de actividad, para la determinación de la *ganancia fiscal*, o bien del propio impuesto.

Dada esta forma, esa base de cálculo y el set de datos estadísticas disponibles de los países, recurriremos a algunos rubros de la Cuenta de Generación del Ingreso, que reflejan la porción de valor agregado distribuida hacia el capital. La Cuenta de Generación del Ingreso, es una subcuenta de la Cuenta de Dis-

tribución Primaria del Ingreso (UN – 2008). En esta subcuenta se distribuye el valor agregado entre la mano de obra (remuneraciones), el capital y el gobierno (impuestos menos subvenciones). La parte correspondiente al capital queda reflejada en el saldo de esta cuenta, el Excedente de Explotación o Ingreso Mixto.

El saldo contable de la cuenta de generación del ingreso, la porción de valor agregado distribuida hacia el capital es resultado de deducir del Valor Agregado Bruto la remuneración de los asalariados y los impuestos menos las subvenciones sobre la producción. Este saldo mide el excedente o el déficit generado de la producción.

El saldo contable recibe el nombre de Excedente de Explotación, o ingreso mixto en el caso de las empresas no constituidas en sociedad propiedad de los hogares en las cuales el propietario aporta mano de obra cuya remuneración no puede discriminarse su rendimiento obtenido como empresario. El saldo de la cuenta de generación del ingreso conceptualmente diferirá de la consolidación de los resultados contables de las empresas, en la medida que los primeros suelen estar expresados en las cuentas nacionales en términos brutos, sin considerar el consumo de capital fijo, ni la contraprestación por servicios financieros recibido u otorgados.

El consumo de capital fijo es la disminución, durante el período contable, del valor corriente del stock de activos fijos que posee y que utiliza un productor, resultado del deterioro físico y obsolescencia normal. El término equivalente desde el punto de vista contable es la depreciación o amortización de activos fijos. Por su parte, la contraprestación por servicios financieros refiere a las rentas por pagar sobre los activos financieros o los recursos naturales recibidos en préstamo o arrendados por la empresa, o cualquier interés, renta o ingresos similares por cobrar por los activos financieros o los recursos naturales que son propiedad de la empresa (UN – 2008).

La generalidad de las estadísticas disponibles para esta estimación presenta los saldos de las cuentas de generación del ingreso en términos brutos. Como forma de aproximarnos al resultado neto contable de las empresas, deducimos de este saldo una estimación del consumo de capital fijo. La misma está ligada a la cuenta Formación Bruta de Capital Fijo, en la Cuenta de utilización

del ingreso. La formación bruta de capital fijo comprende las adquisiciones de activos fijos nuevos y existentes mediante compra, trueque o formación de capital por cuenta propia, menos la disposición de activos existentes mediante venta o trueque. (UN 2008).

**Cuadro 4:** Estimación de la Recaudación Potencial, Brecha Tributaria y Componentes. IRE

Ord	Variable	Fuente
(a)	(+) Excedente Bruto de Explotación	Sistema de Cuentas Nacionales del País & The World Bank Data ( <a href="https://data.worldbank.org/indicator/">https://data.worldbank.org/indicator/</a> ) & UNdata ( <a href="https://data.un.org/">https://data.un.org/</a> )
(b)	(+) Ingreso Mixto Bruto	Sistema de Cuentas Nacionales del País & The World Bank Data ( <a href="https://data.worldbank.org/indicator/">https://data.worldbank.org/indicator/</a> ) & UNdata ( <a href="https://data.un.org/">https://data.un.org/</a> )
(c)	(-) Consumo de Capital Fijo	Sistema de Cuentas Nacionales del País & The World Bank Data ( <a href="https://data.worldbank.org/indicator/">https://data.worldbank.org/indicator/</a> ) & UNdata ( <a href="https://data.un.org/">https://data.un.org/</a> ). Cuenta de Referencia, CKF (t-1)
(d)	(=) Resultado neto empresas	Estimación
(e)	(*) Alícuota legal del Impuesto	Histórico de Alícuotas de los Impuestos - CIAT ( <a href="https://www.ciat.org/alicuotas-en-america-latina/">https://www.ciat.org/alicuotas-en-america-latina/</a> ) & Legislación de los países
(f)	(=) Recaudación Potencial de IRE	Estimación
(g)	(-) Recaudación efectiva IRE	Base de datos de recaudación BID-CIAT ( <a href="https://www.ciat.org/base-de-datos-de-recaudacion-bid-ciat/">https://www.ciat.org/base-de-datos-de-recaudacion-bid-ciat/</a> ) & Informes de Recaudación países
(h)	(=) Brecha Tributaria IRE	Estimación
(i)	{(g)/(f)} (=) Eficiencia Recaudatoria IRE	Estimación
(j)	{1-(i)} (=) (h)/(f) (=) Ineficiencia Recaudatoria IRE	Estimación
(k)	(+) Gastos Tributarios IRE	Base de datos de Gastos Tributarios del CIAT ( <a href="https://www.ciat.org/gastos-tributarios/">https://www.ciat.org/gastos-tributarios/</a> ) & Informes de Gastos Tributarios Países.
(l)	{(k)/(f)} (=) Ineficiencia_gt IRE	Estimación
(m)	{1 - (i) - (l)} (=) Ineficiencia_x IRE	Estimación

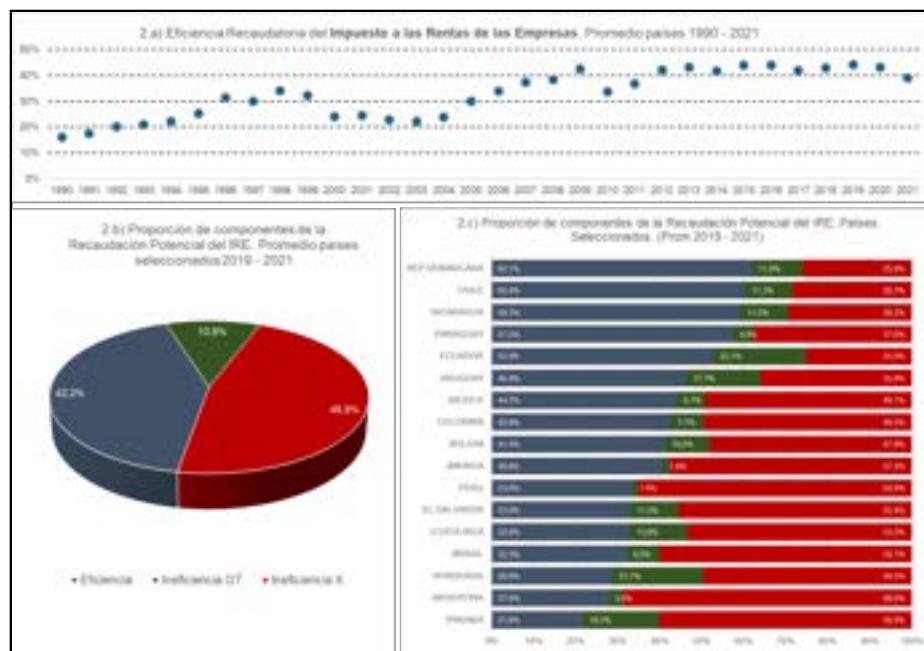
Las estadísticas macroeconómicas utilizadas para la estimación del impuesto teórico provienen de los Sistemas de Cuentas Nacionales de los países, o de las estadísticas disponibles por UNdata, un servicio de bases de datos de Nacionales Unidas que provee datos y estadísticas oficiales de los países, o las estadísticas disponibles de DataBank una herramienta del Banco Mundial

de análisis y visualización que contiene conjuntos de series de datos sobre una variedad de temas.

La estimación de la base imponible teórica entonces constituirá en la suma de los saldos de la cuenta de generación del Ingreso, menos una estimación del consumo de capital fijo. El Impuesto potencial, se estima para cada país y cada ejercicio como la aplicación de la alícuota vigente sobre la base así estimada.

Las excepciones existentes en el IRE son valoradas en los estudios de gastos tributarios, por lo que parte de la brecha tributaria hallada podrá ser atribuible a la existencia de estas excepciones. Una vez obtenida la recaudación teórica, el contraste de la recaudación efectiva con la teórica nos mostrará la *eficiencia recaudatoria* del impuesto. Con la información disponible podremos construir una serie larga de eficiencia recaudatoria, e inferir si la mejora observada en la recaudación del impuesto es atribuible a una mejora en la eficiencia recaudatoria.

**Gráfico 2:** Eficiencia recaudatoria del IRE 1990 - 2021 (2.a)  
Componentes de la Recaudación teórica 2019 – 2021 (2.b; 2.c)



La figura anterior resume los resultados hallados. En primer lugar (gráfico 2.a) mostramos la eficiencia recaudatoria media del IRE, para el período 1990 - 2021. La misma fue calculada como el promedio anual de la eficiencia recaudatoria hallada en cada país en cada año.

El seguir una serie larga, nos permite apreciar una mejora experimentada por este indicador a lo largo del tiempo, con altibajos. Desde valores en el entorno de 20% a inicios de la serie, la relación entre la recaudación efectiva y la recaudación teórica ha mostrado mejoras sostenidas (con excepción de 2000, 2010 y 2021) hasta alcanzar un máximo en 2019 (ligeramente por debajo del 50%).

Los resultados para los períodos más recientes son coherentes con las series de presión fiscal.<sup>15</sup> Por la forma de determinación de este impuesto, ligada a los resultados del ejercicio económico anterior, los cambios que se pudieron haber introducido atendiendo al contexto de la pandemia (en 2020 y 2021), pudieron no haber tenido un impacto tan inmediato como el observado en el IVA. La lectura de serie de presión fiscal, nos muestra que este si bien este impuesto tuvo una recuperación en 2021, luego de la caída en 2020, la misma fue inferior a la recuperación de la presión fiscal total, o la del propio IVA, lo que explica las diferentes tendencias entre ambos indicadores.

Si bien el valor de este indicador de eficiencia a lo largo de la serie es inferior al indicador de eficiencia del IVA (Gráfico 1.a), el indicador de IRE ha mostrado una tasa de crecimiento superior al indicador de eficiencia del IVA, más que duplicando su valor desde el inicio hacia el final de la serie.

El sub-gráfico (2.b), muestra estáticamente la composición de la recaudación teórica del IRE calculada como el promedio de la composición de la recaudación teórica de los países incluidos en el análisis. El período considerado es el último trienio disponible, y allí podemos apreciar, además de que la eficiencia recaudatoria estimada es del 42,2%, la brecha tributaria se constituye con una

15 Morán, Dalmiro; Solera, Marco. La Presión Fiscal Equivalente en América Latina y el Caribe (1990-2021). Actualización y estado de situación en la salida de la pandemia de COVID-19. CIAT (2023)

porción de 10,9% atribuible a la brecha de política y de un 4,69% a la Ineficiencia X, la que incluye la brecha de incumplimiento.

El sub-gráfico (3.a), muestra estáticamente la composición de la estimación de la recaudación teórica del IRE a nivel de país. La misma corresponde al resultado promedio del último trienio de la serie de datos.

**Cuadro 5:** Componentes de la Recaudación Potencial del IRE. Países seleccionados 2019 – 2021

País	Eficiencia	Ineficiencia GT	Ineficiencia X
ARGENTINA	0,28	0,04	0,69
BOLIVIA	0,41	0,11	0,48
BRASIL	0,32	0,08	0,60
CHILE	0,60	0,11	0,28
COLOMBIA	0,43	0,08	0,49
COSTA RICA	0,33	0,14	0,53
ECUADOR	0,53	0,22	0,25
EL SALVADOR	0,33	0,12	0,55
HONDURAS	0,29	0,22	0,50
JAMAICA	0,41	0,02	0,57
MEXICO	0,44	0,07	0,49
NICARAGUA	0,59	0,12	0,29
PANAMA	0,22	0,18	0,60
PARAGUAY	0,58	0,05	0,38
PERU	0,34	0,01	0,65
REP DOMINICANA	0,62	0,12	0,26
URUGUAY	0,46	0,18	0,36
Total general	0,42	0,11	0,47

Fuente: Peláez (2024)

La ratio de eficiencia recaudatoria a nivel de país se ubica entre 0,22 y 0,62, con media de 0,42. Como comentamos en para el caso del IVA, la *ineficiencia* recaudatoria puede descomponerse en dos grandes elementos, por un lado, la no recaudación por la existencia de excepciones a la regla general de tributación, y por el otro la no recaudación atribuible, entre otros factores, al incumplimiento. El primero de estos componentes lo estimamos utilizando los reportes de gastos tributarios, mientras que el segundo lo determinamos

por diferencia entre el nivel teórico de eficiencia, menos la suma de los dos componentes antes determinados.

Podemos apreciar que si bien el promedio de la ineficiencia atribuible a uno otro factor es de 0,11 y 0,47, para gastos tributarios e incumplimiento respectivamente, y al analizar los datos podemos apreciar que , de nuevo como en el caso del IVA, existe una mayor dispersión en los resultados a nivel país en estos de los observados para la eficiencia.<sup>16</sup> Esto en cierta medida es atribuible a diferentes niveles de gastos tributarios, pero también a diferentes criterios metodológicos aplicados por los países para reconocer y estimar los mismos. Por el lado de la ineficiencia por incumplimiento, al ser una estimación residual, su resultado es dependiente de los niveles de eficiencia recaudatoria y de gastos tributarios.

Debemos tener presente de nuevo, como ya apuntamos para el IVA, que la estimación de la base imponible teórica a través de la combinación de variables macroeconómicas escogidas no representa cabalmente la base imponible del impuesto, sino que es un acercamiento a la misma. Por lo que la Ineficiencia X hallada como un valor residual, luego de deducir a la recaudación potencial la recaudación efectiva y los gastos tributarios, tiene un componente de discrepancia entre la estimación de la base imponible y la verdadera base imponible y un componente de ineficiencia efectiva, esta última en cierta medida atribuible al incumplimiento tributario o evasión.

Al mismo tiempo, los IRE suelen contener ciertos ajustes fiscales, que producen alteraciones entre el resultado contable y el resultado fiscal del impuesto del ejercicio, que no necesariamente están comprendidos en el resultado del gasto tributario. Algunos gastos reales no son admitidos fiscalmente, y algunas deducciones legales como el ajuste de pérdidas de ejercicios anteriores, no son considerados gastos tributarios. Si bien, de nuevo, en la medida que la elaboración de las Cuentas Nacionales mantiene y actualiza sus estimaciones a partir de una metodología sistemática y consecuente, los cambios de valor

16 El coeficiente de variación ( $CV = \text{desvío estándar} / \text{media}$ ) es de 0,25 para la ratio de eficiencia, 0,61 para la ineficiencia atribuible a gastos tributarios y de 0,32 para la ineficiencia residual, atribuible al incumplimiento.

del indicador o la tendencia de este índice a lo largo de la serie puede ser un indicador de cambios en los niveles de incumplimiento.

## 6 CONSIDERACIONES FINALES

En las secciones anteriores presentamos los resultados de una aproximación a la medición de la brecha tributaria en el IVA y el Impuesto sobre la Renta Empresarial de los países de América Latina y el Caribe a partir de estimaciones de la recaudación teórica de cada impuesto y de la eficiencia recaudatoria, contando para ello con la información del sistema de cuentas nacionales, estadísticas de cuentas nacionales de organismos internacionales, las series de recaudación tributaria, los parámetros principales de los impuestos y los resultados de los estudios disponibles de gastos tributarios.

Se obtuvieron unos resultados que indican que la eficiencia recaudatoria de ambos impuestos vino en aumento a lo largo del período de análisis (1990-2021), con el impulso principalmente de las reducciones en el incumplimiento tributario. Si bien la eficiencia del IRE es más baja que la del IVA, se observó que la recaudación del primero tuvo un mejor comportamiento a la hora de acortar la brecha, la cual en el IVA se mantuvo estable en el período más reciente.

De todos modos, aún persisten espacios de acción, constatándose unos niveles de ineficiencia del 44,7% y del 57,8% para el IVA e IRE, respectivamente. Al mismo tiempo mientras que en el IVA la ineficiencia se reparte en proporciones similares entre brecha de política (gastos tributarios) e ineficiencia atribuible a evasión, en el IRE predomina esta última, teniendo una menor presencia la ineficiencia de política. Es menester considerar, como comentamos anteriormente, que en IRE, existen excepciones de la base imponible, que la alejan de la base real (las ganancias empresariales) y que no están comprendidas como gastos tributarios, lo que incide en el resultado de la estimación de la brecha de incumplimiento.

Como ya señalamos, este acercamiento a la brecha tributaria presenta diversas limitaciones. Por tratarse de un método indirecto el mismo parte de una estimación de la base imponible de cada impuesto valiéndose del conjunto de

estadísticas macroeconómicas disponible, el cual no necesariamente refleja cabalmente la base imponible del impuesto, teniendo que recurrir a diversas fuentes y metodologías<sup>17</sup>. Al mismo tiempo, las estadísticas macroeconómicas se presentan en el ejercicio devengado, mientras que las series de recaudación tienen un desfasaje en relación con ese devengamiento, que a su vez suele ser diferente según se trate del IVA o del IRPF. Este desacoplamiento puede producir un retraso en la evolución del índice calculado. Por otra parte, no en todos los casos existen series largas de gastos tributarios, sobre todo de los períodos más antiguos que esta estimación cubre, por lo que para los datos faltantes se recurrió a interpolación lineal, manteniendo las relaciones técnicas históricas.

Teniendo en cuenta todas estas cautelas, esperamos que este análisis sea de utilidad a la distintas Administraciones Tributarias en el análisis y mejora de sus actividades<sup>18</sup>.

## BIBLIOGRAFIA

Barbone, Luca et al. Study to quantify and analyze the VAT gap in the EU-27 member states. Center for Social and Economic Research (CASE). 2013.

Barreix, Alberto; Bès, Martín; Díaz de Sarralde, Santiago; Velayos, Fernando. Recaudar No Basta, Los Impuestos Como Instrumentos de Desarrollo. Capítulo 9: El IVA, que sea lo que es. Banco Interamericano de Desarrollo. 2012.

Burke, Anthony. Measuring tax gaps 2019 edition Tax gap estimates for 2017-18. HM Revenue and Customs. 2019.

17 Una parte de las estadísticas estaban disponibles en las fuentes oficiales de los países; en otros casos se recurrió a bases datos de organismos internacionales; mientras que en otros casos fue necesario realizar estimaciones mediante interpolación lineal, manteniendo las relaciones técnicas históricas.

18 Para más información la bibliografía incluye referencias complementarias y los apéndices finales detallan para todos los países la evolución anual desde 1990 hasta la actualidad de los indicadores de eficiencia recaudatoria estimados. Así mismo, todos los datos y publicaciones de CIAT sobre la materia pueden ser consultados en abierto en su página web: [www.ciat.org](http://www.ciat.org)

Patrício Barra, Eric Hutton, and Polina Prokof'yeva. Corporate Income Tax Gap Estimation by Using Bottom-Up Techniques in Selected Countries The Revenue Administration Gap Analysis Program. TECHNICAL NOTES AND MANUALS. IMF. 2023

Cardoza, Marvin. Estimación del Gasto Tributario del ITBMS de la República de Panamá. CIAT. 2018.

Cardoza, Marvin. Estimación del Gasto Tributario del ISR de la República de Panamá. CIAT. 2018.

Center for Social and Economic Research. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020 – Final Report. European Commission. 2020

Díaz de Sarralde Miguez, Santiago. El Impuesto sobre el Valor Agregado: Recaudación, Eficiencia, Gastos Tributarios e Ineficiencias en América Latina. CIAT. DT 05/2017. 2017.

Díaz de Sarralde Miguez, Santiago; Moran, Dalmiro. Panorama de las administraciones tributarias en los países miembros del CIAT: Ingresos, recursos, funcionamiento y estado de la transformación digital en la antesala previa a la pandemia de COVID-19. CIAT. 2021.

Díaz de Sarralde Miguez, Santiago; Moran, Dalmiro; López, Julio; Maldonado, Gaspar. Reporte de Recaudación COVID-19 (RRC). CIAT. 2022.

Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal. Estimación de los Gastos Tributarios para los años 2018 a 2020. Argentina. 2020.

Ebrill, Liam; Keen, Michael; Bodin, Jean-Paul; Summers, Victoria. The Modern VAT. International Monetary Fund. 2001.

Gómez-Sabaini, Juan Carlos; Morán, Dalmiro. Evasión tributaria en América Latina Nuevos y antiguos desafíos en la cuantificación del fenómeno en los países de la región. CEPAL. 2016.

Hutton, Eric. The Revenue Administration—Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation. International Monetary Fund. 2017.

ISORA. International Survey on Revenue Administration (FMI, IOTA, OCDE, BAD y CIAT)

IRS. Tax Year 2006 Tax Gap Estimate – Summary of Estimation Methods. 2012.

Keen, Michael. The Anatomy of the VAT. International Monetary Fund. 2013.

Keen, Michael; Perry, Victoria; de Mooij, Ruud; Matheson, Thornton; Schatan, Roberto; Mullins, Peter; Crivelli, Ernesto; Gupta, Sanjeev. Spillovers in International Corporate Taxation. International Monetary Fund. IMF Policy Paper. 2014.

Mirrlees, James; Adam, Stuart; Besley Timothy; Blundell, Richard; Bond, Stephen; Chote, Robert; Grammie Malcom; Johnson, Paul; Myles, Gareth & Poterba, James. Tax by Design. Institute of Fiscal Studies. 2013.

Morán, Dalmiro; Solera, Marco. La Presión Fiscal Equivalente en América Latina y el Caribe (1990-2021). Actualización y estado de situación en la salida de la pandemia de COVID-19. CIAT (2023)

Naciones Unidas; Comisión Europea; Organización de Cooperación y el Desarrollo Económico; Fondo Monetario Internacional; Banco Mundial; Comisión Económica para América Latina y el Caribe. Sistema de Cuentas Nacionales 2008. Manual.

OECD. Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues Measuring Performance of VAT. The VAT Revenue Ratio. 2011.

OECD. Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues. 2021.

OECD. Revenue Statistics. 1965 – 2019. Consumption tax revenues under covid-19: Lessons from the 2008 global financial crisis. 2020

OECD. Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2021. Reportes de países. 2021.

Peláez Longinotti, Fernando. Panorama de los Gastos Tributarios de América Latina. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. CIAT. 2023.

Peláez Longinotti, Fernando. Eficiencia recaudatoria y brecha tributaria en América Latina y el Caribe: Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta Empresarial. DT-01-2022. CIAT. 2022.

Peláez Longinotti, Fernando. Eficiencia recaudatoria y brecha tributaria en América Latina y el Caribe: Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta Empresarial. DT-02-2024. CIAT. 2024.

Pecho, Miguel; Peláez, Fernando; Sánchez, Jorge. Estimación del Incumplimiento Tributario en América Latina. Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. 2012.

Rojas, Agnes; Moran, Dalmiro. Equivalent Fiscal Pressure in Latin America and The Caribbean. An analysis of the stylized facts in the past decade. CIAT. DT 05/2018. 2018.

Rubin, Marcus. The Practicality of the Top-Down Approach to Estimating the Direct Tax Gap. Her Majesty's Revenue and Customs, United Kingdom.

Sallusti, Federico. Measuring profit shifting in Italy with propensity score matching and receiver operating characteristics analysis (PS-ROC) method. UNCTAD Research Paper No. 64 UNCTAD/SER.RP/2021/7.

Ueda, Junji. Estimating the Corporate Income Tax Gap: The RA-GAP Methodology. International Monetary Fund. 2018.

# APÉNDICE I

## SERIES DE EFICIENCIA IVA 1990 - 2021 POR PAÍS. CIAT

País	ARG	BOL	BRA	CHI	COL	CRI	ECU	EIS	GUA	HON	JAM	MEX	NIC	PAN	PAR	PER	RDD	URU	PROM
1990	0,22	0,38	0,56	0,56	0,32	0,54	sd	sd	0,37	sd	0,06	0,29	sd	0,35	sd	0,12	0,25	0,40	0,34
1991	0,26	0,39	0,45	0,62	0,31	0,48	sd	sd	0,37	sd	0,17	0,40	0,55	0,36	sd	0,24	0,23	0,42	0,38
1992	0,40	0,42	0,46	0,67	0,35	0,42	sd	sd	0,44	sd	0,31	0,31	0,59	0,43	sd	0,28	0,24	0,44	0,41
1993	0,48	0,51	0,42	0,71	0,31	0,42	0,35	0,46	0,47	sd	0,57	0,27	0,67	0,45	0,91	0,36	0,30	0,43	0,48
1994	0,48	0,60	0,51	0,69	0,38	0,46	0,34	0,50	0,44	sd	0,52	0,29	0,33	0,47	0,53	0,45	0,29	0,43	0,45
1995	0,45	0,59	0,51	0,66	0,36	0,50	0,35	0,56	0,49	sd	0,57	0,22	0,22	0,48	0,63	0,48	0,30	0,44	0,46
1996	0,44	0,59	0,50	0,70	0,36	0,57	0,34	0,50	0,45	sd	0,49	0,22	0,24	0,46	0,57	0,46	0,31	0,45	0,45
1997	0,45	0,64	0,48	0,68	0,36	0,42	0,37	0,52	0,51	sd	0,48	0,24	0,30	0,48	0,61	0,50	0,36	0,47	0,46
1998	0,44	0,64	0,47	0,67	0,34	0,49	0,41	0,53	0,52	sd	0,47	0,23	0,38	0,47	0,63	0,50	0,37	0,49	0,47
1999	0,42	0,58	0,48	0,65	0,32	0,48	0,36	0,52	0,57	sd	0,45	0,25	0,40	0,44	0,55	0,48	0,41	0,48	0,46
2000	0,41	0,51	0,50	0,67	0,37	0,49	0,59	0,55	0,59	0,51	0,42	0,26	0,39	0,40	0,53	0,49	0,42	0,45	0,47
2001	0,36	0,55	0,52	0,65	0,38	0,52	0,75	0,57	0,56	0,45	0,40	0,26	0,37	0,35	0,50	0,47	0,38	0,45	0,47
2002	0,38	0,58	0,52	0,67	0,37	0,50	0,75	0,58	0,54	0,46	0,44	0,26	0,39	0,33	0,49	0,48	0,39	0,38	0,47
2003	0,43	0,60	0,52	0,67	0,40	0,47	0,70	0,59	0,53	0,50	0,50	0,28	0,42	0,40	0,54	0,50	0,33	0,41	0,49
2004	0,48	0,64	0,55	0,67	0,41	0,49	0,67	0,61	0,56	0,51	0,50	0,29	0,44	0,42	0,55	0,52	0,33	0,46	0,50
2005	0,47	0,70	0,55	0,67	0,42	0,50	0,68	0,66	0,55	0,51	0,46	0,29	0,47	0,45	0,57	0,56	0,31	0,49	0,52
2006	0,49	0,75	0,54	0,64	0,47	0,54	0,68	0,70	0,56	0,54	0,51	0,32	0,44	0,53	0,58	0,61	0,35	0,50	0,54
2007	0,52	0,80	0,53	0,68	0,45	0,58	0,70	0,70	0,62	0,57	0,50	0,32	0,45	0,57	0,58	0,66	0,38	0,63	0,57
2008	0,52	0,88	0,56	0,71	0,48	0,57	0,69	0,70	0,57	0,58	0,43	0,32	0,43	0,63	0,59	0,74	0,35	0,65	0,58
2009	0,49	0,77	0,51	0,60	0,43	0,47	0,65	0,65	0,51	0,47	0,43	0,29	0,41	0,62	0,55	0,64	0,31	0,68	0,53
2010	0,48	0,83	0,53	0,63	0,45	0,46	0,71	0,69	0,53	0,49	0,45	0,31	0,44	0,64	0,68	0,70	0,32	0,67	0,56
2011	0,48	0,99	0,52	0,64	0,49	0,46	0,77	0,72	0,56	0,54	0,43	0,30	0,48	0,67	0,71	0,76	0,31	0,66	0,58
2012	0,47	1,04	0,51	0,65	0,47	0,46	0,77	0,71	0,55	0,52	0,46	0,30	0,51	0,69	0,67	0,75	0,30	0,63	0,58
2013	0,48	1,06	0,51	0,64	0,41	0,45	0,80	0,69	0,53	0,49	0,57	0,27	0,51	0,66	0,68	0,74	0,30	0,62	0,58
2014	0,47	1,01	0,49	0,64	0,43	0,44	0,80	0,69	0,52	0,50	0,51	0,31	0,53	0,63	0,74	0,72	0,32	0,62	0,58
2015	0,46	0,91	0,48	0,64	0,42	0,44	0,80	0,68	0,50	0,55	0,57	0,31	0,52	0,60	0,74	0,68	0,37	0,60	0,57
2016	0,45	0,84	0,47	0,63	0,39	0,44	0,69	0,64	0,49	0,59	0,60	0,33	0,53	0,62	0,75	0,65	0,33	0,56	0,56
2017	0,46	0,78	0,48	0,64	0,38	0,42	0,74	0,65	0,50	0,58	0,65	0,31	0,55	0,59	0,74	0,64	0,33	0,56	0,55
2018	0,47	0,75	0,49	0,66	0,39	0,41	0,77	0,68	0,50	0,55	0,66	0,33	0,46	0,54	0,73	0,67	0,34	0,55	0,55
2019	0,46	0,70	0,49	0,64	0,40	0,43	0,76	0,71	0,50	0,53	0,78	0,32	0,49	0,49	0,69	0,66	0,35	0,55	0,55
2020	0,46	0,55	0,50	0,63	0,35	0,45	0,66	0,70	0,49	0,45	0,73	0,39	0,48	0,38	0,69	0,60	0,31	0,58	0,52
2021	0,49	0,67	0,54	0,75	0,38	0,53	0,76	0,77	0,57	0,52	0,73	0,38	0,57	0,40	0,73	0,76	0,37	0,63	0,58

## APÉNDICE II

### SERIES DE EFICIENCIA IRE 1990 - 2021 POR PAÍS. CIAT

País	ARG	BOL	BRA	CHI	COL	CRI	ECU	ELS	HON	JAM	MEX	NIC	PAN	PAR	PER	RDO	URU	PROM
<b>1990</b>	0,13	sd	0,16	0,32	0,08	sd	sd	sd	0,17	0,33	sd	sd	0,04	sd	sd	sd	0,07	0,16
<b>1991</b>	0,17	sd	0,09	0,42	0,16	sd	sd	sd	0,19	0,24	sd	0,16	0,05	sd	sd	sd	0,09	0,18
<b>1992</b>	0,23	sd	0,17	0,52	0,12	sd	sd	sd	0,23	0,25	sd	0,28	0,09	sd	0,00	sd	0,14	0,20
<b>1993</b>	0,40	sd	0,14	0,46	0,11	sd	sd	sd	0,22	0,25	sd	0,25	0,10	sd	0,00	sd	0,18	0,21
<b>1994</b>	0,37	sd	0,20	0,58	0,10	sd	sd	sd	0,22	0,26	sd	0,08	0,12	sd	0,11	sd	0,18	0,22
<b>1995</b>	0,38	sd	0,25	0,65	0,09	sd	sd	sd	0,30	0,26	sd	0,12	0,15	sd	0,16	sd	0,19	0,25
<b>1996</b>	0,25	sd	0,32	1,32	0,08	sd	sd	sd	0,28	0,22	sd	0,14	0,10	sd	0,24	sd	0,22	0,32
<b>1997</b>	0,27	sd	0,27	1,22	0,09	sd	sd	sd	0,24	0,19	sd	0,16	0,17	sd	0,21	sd	0,19	0,30
<b>1998</b>	0,33	sd	0,29	1,55	0,07	sd	sd	sd	0,30	0,19	sd	0,16	0,09	sd	0,20	sd	0,24	0,34
<b>1999</b>	0,48	sd	0,28	1,17	0,07	sd	sd	sd	0,31	0,21	sd	0,17	0,16	sd	0,14	sd	0,25	0,32
<b>2000</b>	0,40	0,19	0,21	0,83	0,21	sd	0,15	sd	0,19	0,21	sd	0,16	0,13	0,11	0,12	sd	0,24	0,24
<b>2001</b>	0,41	0,22	0,20	0,75	0,28	sd	0,21	sd	0,25	0,16	sd	0,16	0,10	0,09	0,14	sd	0,22	0,24
<b>2002</b>	0,17	0,19	0,30	0,73	0,26	sd	0,22	0,18	0,24	0,17	0,01	0,20	0,07	0,09	0,13	0,54	0,18	0,23
<b>2003</b>	0,25	0,19	0,26	0,50	0,24	sd	0,23	0,22	0,25	0,20	0,00	0,29	0,07	0,08	0,19	0,45	0,15	0,22
<b>2004</b>	0,39	0,20	0,27	0,57	0,28	sd	0,26	0,23	0,26	0,16	0,00	0,27	0,10	0,11	0,19	0,33	0,24	0,24
<b>2005</b>	0,45	0,27	0,34	0,76	0,27	sd	0,31	0,28	0,29	0,19	0,08	0,28	0,11	0,16	0,26	0,46	0,33	0,30
<b>2006</b>	0,49	0,27	0,34	0,95	0,30	0,27	0,34	0,31	0,30	0,25	0,08	0,28	0,14	0,30	0,38	0,41	0,37	0,34
<b>2007</b>	0,51	0,30	0,37	0,99	0,36	0,29	0,33	0,39	0,34	0,26	0,10	0,29	0,15	0,31	0,46	0,60	0,31	0,37
<b>2008</b>	0,39	0,34	0,42	0,91	0,34	0,38	0,31	0,34	0,37	0,29	0,11	0,29	0,18	0,30	0,45	0,68	0,44	0,38
<b>2009</b>	0,39	0,40	0,45	0,90	0,40	0,36	0,41	0,39	0,36	0,28	0,11	0,37	0,26	0,46	0,40	0,82	0,47	0,43
<b>2010</b>	0,34	0,36	0,38	0,67	0,32	0,29	0,32	0,23	0,29	0,34	0,11	0,32	0,22	0,34	0,36	0,42	0,45	0,34
<b>2011</b>	0,36	0,35	0,44	0,73	0,34	0,29	0,38	0,33	0,33	0,30	0,12	0,38	0,18	0,44	0,45	0,47	0,41	0,37
<b>2012</b>	0,36	0,40	0,40	0,97	0,47	0,26	0,44	0,23	0,31	0,30	0,24	0,42	0,32	0,53	0,50	0,64	0,39	0,42
<b>2013</b>	0,33	0,42	0,42	0,80	0,42	0,30	0,53	0,33	0,35	0,30	0,38	0,49	0,30	0,43	0,45	0,64	0,48	0,43
<b>2014</b>	0,32	0,49	0,39	0,75	0,42	0,27	0,55	0,28	0,35	0,25	0,32	0,51	0,30	0,46	0,46	0,61	0,40	0,42
<b>2015</b>	0,33	0,63	0,38	0,67	0,44	0,30	0,86	0,24	0,36	0,29	0,41	0,51	0,28	0,49	0,38	0,51	0,44	0,44
<b>2016</b>	0,31	0,63	0,39	0,63	0,40	0,30	0,60	0,28	0,40	0,33	0,45	0,57	0,31	0,49	0,37	0,54	0,49	0,44
<b>2017</b>	0,29	0,52	0,32	0,59	0,40	0,30	0,55	0,29	0,39	0,40	0,43	0,56	0,25	0,49	0,32	0,54	0,51	0,42
<b>2018</b>	0,29	0,51	0,30	0,65	0,44	0,31	0,63	0,30	0,41	0,38	0,45	0,58	0,27	0,49	0,35	0,49	0,50	0,43
<b>2019</b>	0,29	0,55	0,31	0,71	0,43	0,34	0,56	0,31	0,36	0,41	0,44	0,60	0,24	0,59	0,36	0,57	0,45	0,44
<b>2020</b>	0,29	0,40	0,27	0,66	0,47	0,30	0,60	0,36	0,23	0,41	0,51	0,52	0,32	0,58	0,31	0,66	0,47	0,43
<b>2021</b>	0,25	0,29	0,39	0,44	0,39	0,34	0,43	0,32	0,27	0,40	0,38	0,66	0,09	0,56	0,34	0,64	0,47	0,39



